

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



26

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

26

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Phoenix e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(NOVEMBRO - 1997)



Fayga Ostrower é a autora da obra que
figura em destaque na capa desta edição,
assim como das reproduzidas nas páginas
9, 15, 19, 29, 41, 48, 58, 64, 70,
88, 97, 106 e 120.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- Exigência de tributos antieconômicos - *Carlos Henrique Abrão* 7
- Contribuição previdenciária para o seguro de acidentes de trabalho - SAT - ilegalidade do Decreto nº 2.173/97 - *Dárcio Francisco dos Santos* 13
- Contribuição social do salário-educação: legitimidade passiva do INSS e possibilidade de compensação com outras contribuições sociais - *Eduardo Rocha Dias* 17
- A substituição tributária no ICMS - *Hugo de Brito Machado* 27
- Exigências ilegais para compensação de créditos tributários - *João Luiz Coelho da Rocha* 38
- A idéia do direito de crédito do imposto de circulação de mercadorias nas ordens constitucionais de 1967 e 1988 - *Julio Cesar Esposito de Medeiros* 45
- Salário-educação - a inconstitucionalidade da Lei 9.424/96 - vício legislativo - *Marcelo Rayes* 55
- A natureza jurídica do lançamento do IRPJ e a questão da contagem do prazo decadencial - *Natanael Martins* 61
- As contribuições para a seguridade e os tratados internacionais - *Sacha Calmon Navarro Coelho* 67

Pareceres

- Invalidade de lançamento tributário por cerceamento do direito de defesa - ausência de motivação - *Aurélio Pitanga Seixas Filho* 86
- Incidência de ICMS sobre a energia elétrica utilizada pelos Municípios para fornecer iluminação pública - inconstitucionalidade por ferir o princípio da imunidade recíproca - *Ives Gandra da Silva Martins* 94
- Isenção do ICMS na circulação de álcool hidratado carburante (Convênio nº 2/97) - *José Souto Maior Borges* 104
- Importação de bíblias em fitas - sua imunidade - exegese do art. 150, VI, d, da Constituição Federal - *Roque Antônio Carrazza* 117

A Substituição Tributária no ICMS

Hugo de Brito Machado

1. Breve Retrospecto

Pouco depois de implantado o ICM, fruto da Emenda nº 3 à Constituição de 1946, empresários da indústria de panificação e do comércio de bebidas, insatisfeitos com o que consideravam concorrência desleal, sugeriam ao Fisco a cobrança antecipada desse imposto, na venda da farinha de trigo pelo moinho, e de cervejas e refrigerantes pelas fábricas ou distribuidores desses produtos.

Na condição de consultor jurídico da Associação Comercial do Ceará tivemos oportunidade de nos manifestar contrariamente à providência, lembrando aos que a propunham que a questão essencial estaria em admitir-se uma cobrança antecipada, e por isto mesmo desprovida de base real para o cálculo do imposto.

No caso do trigo, argumentavam os defensores da cobrança antecipada que o imposto seria calculado sobre a margem de valor agregado fixada em apenas 40% (quarenta por cento). Essa margem seria bem inferior àquela efetivamente agregada na industrialização do produto, de sorte que seria vantagem para todos, e só desvantajosa, obviamente, para os sonegadores. Seria vantagem para os contribuintes que vinham pagando o imposto realmente devido, porque esse imposto, embora antecipado, seria calculado sobre margem significativamente menor, sendo a diferença capaz de cobrir o custo financeiro da antecipação com larga vantagem para os contribuintes. Seria vantajosa também para o Fisco porque, eliminada a sonegação, o imposto arrecadado seria seguramente maior.

A questão, como à época sustentamos inutilmente, não deveria ser tratada com visão imediatista. Estava em jogo um princípio. O imposto só deve ser cobrado depois de ocorrida, e conhecida, a realidade econômica que lhe serve de suporte. Admitir a cobrança antecipada do imposto incidente sobre vendas futuras implica admitir o arbitramento do valor de tais operações, e toda possibilidade de arbitramento deve ser vista com cautela. A margem de valor agregado, que à época era de quarenta por cento, terminou sendo aos poucos elevada, e hoje em alguns Estados é superior a cento e setenta por cento.

A propósito, ouvi recentemente de uma autoridade fazendária, que a margem efetiva de valor agregado, na indústria



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Ceará e Juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

da panificação, é superior a duzentos por cento. É provável, portanto, que em breve o ICMS antecipado, em tais produtos, seja aumentado.

Algumas empresas se insurgiram contra a cobrança antecipada.

Decisões, inclusive do Supremo Tribunal Federal, chegaram a afirmar a sua invalidade.

Apesar de tudo, a prática vingou, e hoje grande número de mercadorias está submetida ao regime denominado de substituição tributária, ou de cobrança antecipada do ICMS, não obstante ainda se possa considerar, em regra, desprovidas de validade jurídica, tanto a cobrança antecipada pura e simples, como a substituição com antecipação, conforme será nos itens seguintes demonstrado.

2. Substituição Tributária e Cobrança Antecipada

A substituição tributária não implica necessariamente cobrança antecipada do imposto. Aliás, a cobrança antecipada constitui uma forma deturpada da substituição. Na aquisição de mercadorias, feita a agropecuaristas, por exemplo, não organizados em empresas, e portanto sem condições de manter escrituração e documentário exigidos pela legislação tributária, ao adquirente pode ser atribuída a condição de contribuinte substituto, nos termos do art. 128 do Código Tributário Nacional.

A substituição tributária de que nos estamos ocupando, aqui, é a denominada substituição para a frente, na qual é atribuída ao fabricante, ou ao distribuidor, a condição de contribuinte substituto dos adquirentes de seus produtos. Nesta, que consideramos uma forma deturpada, reúnem-se a substituição propriamente dita e a antecipação.

Em relação a algumas mercadorias, alguns Estados praticam também a cobrança antecipada do ICMS, sem substituição tributária. O imposto é cobrado no momento da entrada da mercadoria no território do Estado. Ou é pago no momento da entrada, ou em certo prazo a partir desta, mas sempre independentemente da conta corrente, do sistema de débitos e créditos do imposto.

Tanto a cobrança antecipada mediante substituição tributária, como aquela feita do próprio contribuinte, são absolutamente desprovidas de amparo jurídico, pelo menos enquanto não forem observadas pelo legislador tributário os preceitos da Constituição Federal.

3. A Emenda Constitucional nº 3

Tendo em vista as inúmeras ações nas quais vinha sendo apontada a inconstitucionalidade da cobrança antecipada do ICMS sob a forma de substituição tributária, os governos estaduais conseguiram que o Congresso Nacional aprovasse a Emenda Constitucional nº 3, que introduziu o parágrafo 7º no art. 150 da Constituição Federal, para validar a malsinada cobrança antecipada.

Esse dispositivo, não é demais repetir, estabelece:

“§ 7º. A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Ocorre que o direito de somente pagar um imposto depois da ocorrência do respectivo fato gerador, como o direito de somente se submeter aos efeitos da incidência de qualquer regra jurídica

depois que tal incidência acontece, é um direito fundamental, do contribuinte, o primeiro, e de todas as pessoas, o segundo, mais abrangente.

Assim, em face do que estabelece o art. 60, § 4º, inciso IV, da vigente Constituição, a proposta da qual resultou a Emenda nº 3 nem poderia ter sido objeto de deliberação. Sua inconstitucionalidade é flagrante, porque afronta um dos mais elementares direitos individuais, qual seja, repita-se, o de não se submeter a qualquer efeito de incidência de norma jurídica antecipadamente. Admitir-se a cobrança de um

imposto em face de um fato gerador futuro é submeter o contribuinte ao efeito da incidência de uma norma de tributação sobre um fato que ainda não aconteceu. Tanto é assim que o próprio dispositivo, introduzido na Constituição com a referida Emenda, preocupou-se em garantir ao contribuinte substituído imediata e preferencial restituição na hipótese de não se realizar o *fato gerador presumido*.¹

Nem se diga que no caso do ICMS a cobrança antecipada justifica-se em face da presunção indubitosa de que as operações subseqüentes vão acontecer. Se para a cobrança de um imposto fosse suficiente a presunção da ocorrência de fatos futuros, o Fisco poderia lançar e cobrar desde logo, de todos, o imposto sobre heranças, porque há absoluta certeza de que todos vamos morrer. E como os nossos herdeiros também, com

certeza, um dia morrerão, deles também seria possível desde logo a cobrança do mesmo imposto.

O absurdo é tão evidente que dispensa maiores comentários.

Entretanto, não obstante inconstitucional, a Emenda nº 3, de 17 de março de 1993,² parece haver afastado, na prática, a possibilidade de escaparem os contribuintes do ICMS ao regime da chamada “substituição tributária para frente”, que na verdade nada mais é, repita-se, do que uma fórmula para a cobrança antecipada do imposto. É que

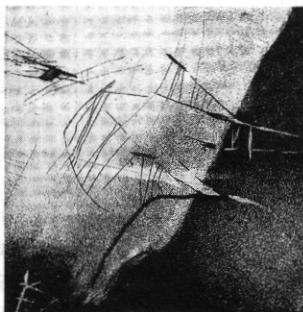
o Superior Tribunal de Justiça, onde se esboçava uma reação contra a exigência, com o advento da Emenda nº 3 passou a decidir por sua legitimidade.

A nosso ver, porém, mesmo admitindo a constitucionalidade da Emenda nº 3, ainda assim, a cobrança antecipada estava a depender de lei complementar federal. Por isto

mais uma vez se fez valer no Congresso Nacional a força dos governadores dos Estados, que obtiveram a aprovação da Lei Complementar nº 87.

4. A Lei Complementar nº 87/96

Considerando que nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da vigente Constituição Federal, cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária, o Congresso Nacional acolheu projeto originário do CONFAZ e editou a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que em seus



¹ Cf. Ives Gandra da Silva Martins, *Substituição Tributária sem Fato Gerador Real*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 22, Dialética, São Paulo, julho de 1997, pp. 77/86.

² DOU de 18 de março de 1993.

artigos 6º a 10 contém normas a respeito de substituição tributária.

O art. 6º transfere para a legislador estadual a atribuição para dispor sobre a substituição tributária. Aliás, diz que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto, ou a depositário a qualquer título, a responsabilidade pelo pagamento, o que é absolutamente dispensável, porque o contribuinte, em virtude mesmo dessa condição, é responsável pelo pagamento do imposto, a menos que a lei expressamente exclua essa responsabilidade.³ Já o depositário também tem, em virtude dessa condição, a responsabilidade pelo pagamento do imposto que se encontra em suas mãos. Resta, pois, do dispositivo em tela, apenas a norma delegante, que há de ser entendida em conjunto com as normas dos parágrafos 1º e 2º, assim como a indicação do nome de substituto tributário, a batizar aquele a quem a lei atribuir a responsabilidade pelo pagamento do imposto.

O parágrafo 1º, a seu turno, diz que *a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações ou prestações que destinem bens ou serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.*

Já o parágrafo 2º estabelece que *a atribuição de responsabilidade tributária dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado.*

Os artigos 7º a 10 cuidam de outras questões que adiante serão examinadas.

Desde logo, porém, merece exame a questão da desconformidade com a Constituição Federal, das supra referidas normas da Lei Complementar nº 87/97, e das leis estaduais pertinentes à substituição tributária, depois dela editadas, inconstitucionalidades supervenientes à Emenda nº 3, que a nosso ver subsistem e fazem sem amparo jurídico a exigência antecipada do ICMS

5. Inconstitucionalidade Persistente

Com efeito, mesmo admitindo a constitucionalidade da Emenda nº 3, inegável é a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 87/96, e se tal não ocorresse, mesmo assim é desvaliosa a cobrança antecipada, em face de leis estaduais que delegam ao regulamento a definição dos casos de substituição tributária.

5.1. Inconstitucionalidade da LC 87

Como é sabido, a Constituição não cria tributo. Nem a lei complementar, salvo as exceções expressamente indicadas na Constituição. Como assevera, com inteira propriedade, Luciano Amaro, é “a lei ordinária (da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios) que implementa, em regra, o princípio da legalidade tributária”.⁴ A Constituição apenas atribui competência para a instituição dos tributos, e a lei complementar não é, em princípio, lei de tributação, mas lei sobre leis de tributação. No caso do ICMS, a lei complementar atende a exigência específica do 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da Constituição Federal, segundo o qual cabe à lei complementar *dispor sobre substituição tributária*. Ao *dispor sobre substituição tributária*, a lei complemen-

³ CTN, art. 128.

⁴ Cf. Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Saraiva, São Paulo, 1997, p. 164.

tar federal dirige-se ao legislador estadual. Não *institui* o regime de substituição tributária, mas estabelece normas que vinculam o legislador estadual. Não obstante, a Lei Complementar nº 87/96 não dispôs sobre a substituição tributária. Desobediente ao preceito constitucional, ela atribuiu ao legislador estadual a atribuição que lhe fora outorgada pela Constituição, ao estabelecer:

“Art. 6º - Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que o contribuinte assumirá a condição de substituto tributário

§ 1º - A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto

§ 2º - A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias ou serviços previstos em lei de cada Estado”.

Essa lei complementar é flagrantemente inconstitucional, como denuncia Edvaldo Brito, em excelente estudo⁵ no qual, fundado em sólida argumentação, demonstra não haver essa lei complementar atendido ao disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da vigente Constituição.

Com efeito, aquele dispositivo da Lei Maior diz caber à Lei Complementar *dispor sobre substituição tributária*.

Não pode a lei complementar, a pretexto de fazê-lo, transferir essa atribuição ao legislador estadual. Se o faz, está a desmentir a Constituição, negando-lhe de frente a supremacia.

Não se venha argumentar que o *dispor sobre substituição tributária*, como atribuição do legislador complementar, inclui o transferir essa atribuição ao legislador estadual. Ao dizer que *a lei estadual poderá ...*, certamente a lei complementar não está dispondo sobre substituição tributária. Não está ditando norma nenhuma reguladora dessa matéria. Está dispondo, isto sim, sobre competência legislativa. Está dizendo quem pode dispor sobre tal matéria

Dispor sobre competência legislativa, porém, é tarefa do constituinte. Não do legislador complementar.

Também não se venha argumentar com a possibilidade de delegação da competência legislativa, do legislador complementar ao legislador estadual. Essa delegação é juridicamente inviável, porque altera as competências constitucionalmente estabelecidas e assim altera as normas da própria Constituição, o que de nenhum modo se pode admitir, a menos que se pretenda prestar serviços ao autoritarismo.

5.2. Inconstitucionalidade das leis estaduais

Além de ser inconstitucional a Lei Complementar nº 87/96, como demonstrado, inconstitucional também é a lei estadual que simplesmente repete o dispositivo da Lei Complementar nº 87/96, dispondo de forma a não precisar quem seja o contribuinte substituto; opera inutilmente.

⁵ Cf. Edvaldo Brito, Problemas Jurídicos Atuais do ICMS, in *O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais*, Dialética, São Paulo, pp. 81 a 117.

Desprovido de validade é também o dispositivo de lei estadual que transfere ao Poder Executivo a competência para estabelecer a definição da categoria de contribuinte ao qual será atribuída a condição de substituto. Essa atribuição há de ser feita pela lei. Não pelo regulamento. Não o permite o princípio da legalidade tributária, inscrito no art. 150, inciso I, da Constituição Federal. Criar um tributo é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, qual é o seu valor, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter, entre outros elementos essenciais para o surgimento do vínculo obrigacional, o critério para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária.⁶

O Código Tributário Nacional, no dispositivo que empresta fundamento à impropriamente denominada substituição tributária, diz que a *lei* pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.⁷ E a lei complementar que cuida especificamente do ICMS, ao autorizar a instituição dessa forma de sujeição passiva, no dispositivo supra transcrito, estabelece: "*Lei estadual poderá ...*"

Logo, não é o regulamento que poderá, mas a lei estadual.

Não é válida, portanto, a disposição de lei estadual que diz

"Art. 23 - Fica atribuída a condição de contribuinte substituto, na forma disposta em regulamento, ao

I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo paga-

mento do ICMS devido na operação ou operações anteriores;

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor ou comerciante, pelo pagamento do ICMS devido nas operações subsequentes;

III - contratante de serviço ou terceiro que participe da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação".⁸

Essa norma da lei cearense nada mais fez do que repetir, com outras palavras, o que está no art. 18 da mesma lei, que por seu turno reproduz o que já está dito na Lei Complementar nº 87/96. Não atribuiu, embora o diga, a condição de contribuinte substituto, a ninguém, porque não se pode saber, de sua leitura, quem é substituto nem quem é substituído. A norma tem abrangência tal, que a faz de absoluta imprecisão, e conseqüente absoluta imprestabilidade para o fim a que se propõe.

No inciso I, indica industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte. Todos, portanto. E se todos são substitutos, e devem recolher o imposto da operação, ou operações anteriores, quem será o substituído?

No inciso II indica também todas as categorias de contribuintes, não deixando lugar para o substituído. Todos são substitutos.

No inciso III faz a mesma coisa. Todos os que contratam transporte, e todos os que na condição de terceiro participem da prestação de serviço, são substitutos. Também aqui não há lugar para substituído.

⁶ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 12ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 28.

⁷ Código Tributário Nacional, art. 128.

⁸ Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996, do Estado do Ceará.

Como se vê, esse dispositivo apenas repete a indicação genérica, já albergada pela Lei Complementar nº 87/97. E ao dizer que fica atribuída a condição de contribuinte substituto *na forma disposta em regulamento*, na verdade nada mais fez do que transferir ao Poder Executivo a atribuição, que é do legislador, para atribuir a condição de contribuinte substituto.

Dispositivos idênticos constam da lei do ICMS do Estado do Maranhão.⁹

Tudo leva a crer, portanto, que o impasse a respeito da impropriamente denominada *substituição tributária* no ICMS vai continuar abarrotando os tribunais do país. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, depois de manifestações em sentido contrário, tem sido favorável à substituição tributária, mas tem afirmado a necessidade de lei estadual para a respectiva instituição, que não vale quando feita por decreto.¹⁰ E as leis de vários Estados, por certo com o propósito de deixar o Executivo com plenos poderes para o trato dessa matéria, limitam-se, como nos exemplos acima apontados, a transferir para os regulamentos, a normação que lhes cabe estabelecer.

Não se diga que a lei pode delegar ao Poder Executivo a atribuição de indicar o contribuinte substituto, como fazem as leis do ICMS do Ceará e do Maranhão, acima referidas. Contra essa delegação manifestou-se já o Superior Tribunal de Justiça, em acórdão da lavra de um de seus mais ilustres integrantes, o Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, assim ementado:

“Tributário. ICMS. Exigência antecipada. Mercadorias procedentes de outros Estados. Pauta Fiscal. Substituição tributária.

I - A definição do fato gerador e do sujeito passivo da obrigação tributária e da base de cálculo do imposto está sujeita ao princípio da reserva legal, não podendo a lei cometê-la ao regulamento (CTN, art. 97).

II - No caso, trata-se de substituição tributária anômala, porquanto, além de não resultar de lei, sujeita as mercadorias indicadas em ato específico do Secretário da Fazenda, quando procedentes de outros Estados, ao pagamento antecipado do ICMS sobre as saídas a serem promovidas no território cearense

III - Recurso ordinário conhecido e provido”.¹¹

6. A Questão do Preço Final

Nos termos do parágrafo 7º introduzido pela Emenda nº 3 no art. 150 da Constituição, é “*assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”, e a Lei Complementar, por seu turno, diz que “é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar”.¹²

Para os que não se habituaram a raciocinar com as categorias da Teoria Geral do Direito, remanesce a questão de saber se na hipótese de venda final com preço diverso daquele previsto como

⁹ Lei nº 6.866, de 5 de dezembro de 1996, artigos 22 e 23.

¹⁰ STJ - RMS nº 5.348-2 - ES (95/0003233-3), rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 04.09.95, p. 27.818, e Revista Dialética de Direito Tributário nº 2, p. 189.

¹¹ STJ, 2ª Turma, RMS nº 4.291-0-CE, unânime, rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJU I 25.11.96, pp. 46.171/2, e Repertório IOB de Jurisprudência nº 1/97, Caderno 1, p. 10, texto 1/10580.

¹² Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, art. 10.

base de cálculo do imposto cobrado do substituto deve ser feito, ou não, o ajuste correspondente, restando devida a diferença, pelo contribuinte substituído, ou cabendo ao fisco restituir o que lhe cobrara, antecipadamente, a maior.

Para o equacionamento adequado dessa questão, tem-se de considerar que o *fato gerador do tributo* nada mais é do que um fato jurígeno, ou fato capaz de, em face da incidência de uma norma, produzir um efeito jurídico. Todo direito, no sentido de direito subjetivo, direito que se incorpora ao patrimônio de alguém, e por isto mesmo pode ser dito "o meu direito", o direito "do fisco", ou o direito "do contribuinte", enfim, um direito que *é de alguém*, nasce sempre do binômio *norma-fato*. É o acontecimento de um *fato*, tal como previsto na *norma*, que faz surgir o *direito*.

No § 7º do art. 150 da Constituição Federal, está dito que a lei poderá atribuir a sujeito passivo da obrigação tributária a responsabilidade pelo pagamento de imposto cujo fato gerador *deva ocorrer posteriormente*. O § 1º, do art. 8º, da Lei Complementar nº 87/96, por seu turno, diz que a responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes.

Na denominada substituição tributária para frente tem-se a atribuição de responsabilidade ao industrial, ou distribuidor, pelo pagamento do ICMS cujo fato gerador *deve ocorrer posteriormente*, porque consiste em *uma operação subsequente*. Induvidoso, pois, que o ICMS que é recolhido pelo denominado contribuinte substituto somente se torna-

rá devido com a ocorrência da operação subsequente, que a lei define como seu fato gerador.

É evidente que se o fato gerador do imposto não acontece antes do momento em que se dá o seu pagamento, pelo substituto, mas em momento posterior, a quantia que é paga pelo substituto é simples adiantamento. Não é ainda o *imposto devido*, porque este somente surge com a ocorrência do fato gerador respectivo.

Há quem afirme que na oportunidade do recolhimento do ICMS pelo substituto, calculado nos termos do art. 8º, inciso II, e seu § 4º, da Lei Complementar nº 87/96, já "*o fato gerador do imposto ocorreu em sua plenitude e o imposto pago de acordo com essa regra é plena e legalmente devido e, portanto, não enseja qualquer pleito de repetição de indébito*".¹³ O equívoco, porém, é evidente. Se no momento do pagamento, pelo substituto, já o fato gerador do ICMS tivesse ocorrido, não se estaria diante de antecipação. Não teria qualquer sentido a norma do § 7º do art. 150, encartada na Constituição pela EC nº 3/93, que se reporta a imposto "*cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*".

Todo direito, como todo dever, nasce sempre do binômio *norma-fato*. Tem, portanto, seu fato gerador: o fato, previsto na norma, como capaz de produzir aquele direito, ou aquele dever.

Não se há de confundir o fato gerador do ICMS, ou fato cujo acontecimento faz nascer o dever de pagar dito imposto, vale dizer, no caso, a operação, ou

¹³ Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Parecer PGFN/CAT/nº 2055/96, Revista Inforfisco dez/96, p. 28; Revista Dialética de Direito Tributário 19:102.

as operações posteriores, apenas previstas para o efeito do recolhimento do imposto pelo substituto, com o fato gerador do dever jurídico de fazer o pagamento antecipado. Este último é, também, fato gerador do ICMS incidente na operação de venda feita pelo substituto, mas isto nada tem a ver com a questão que estamos aqui examinando. No que importa à questão em tela, aquela venda, feita pelo substituto, é fato que faz nascer, além da dívida de imposto, própria, quanto ao ICMS incidente naquela operação, também a obrigação de cobrar do substituído o ICMS da operação, ou das operações posteriores, e fazer o respectivo recolhimento aos cofres do Estado.

Induvidoso que o ICMS correspondente às operações posteriores somente se torna devido quando da ocorrência destas. Por isto mesmo, se não acontecer, é cabível a imediata e preferencial restituição da quantia paga antecipadamente.

Assim, se somente com a ocorrência daquela operação posterior, ou daquelas operações posteriores, é que se torna devido o ICMS, é evidente que esse débito nasce nos termos daquela, ou daquelas operações posteriores. Há de ser calculado, portanto, tendo-se em vista a alíquota e a base de cálculo a estas concernentes.

Admitir-se que a base de cálculo do ICMS para fins de pagamento antecipado pelo substituto seja definitiva, outros-

sim, é admitir o estabelecimento de pauta, procedimento que, embora ainda largamente praticado pelos Estados, já há muito foi repellido pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.¹⁴

Aliás, no Parecer já aqui citado, a Procuradoria da Fazenda Nacional, ao sustentar a definitividade do pagamento do ICMS pelo substituto, e a conseqüente ausência de direito do contribuinte substituído à restituição de diferenças, nas hipóteses de venda a preços menores que o valor fixado para fins de pagamento antecipado, chega a afirmar:

"A prática da substituição pode ocorrer em três situações: na primeira, a mercadoria é tabelada a nível de consumidor final, como nos cigarros; na segunda, o imposto é calculado sobre *um valor de pauta, adrede fixado pela Administração Fiscal*; na terceira, o imposto é calculado por estimativa, tomando como referência os preços médios alcançados ..." (o grifo é nosso)¹⁵

Pode, é certo, o Fisco, arbitrar um valor para fins de cálculo do imposto, mas isto apenas para o caso de inexistência, ou de inidoneidade da nota fiscal que deve acompanhar a mercadoria. E ao contribuinte que não se conformar com esse arbitramento há de ser sempre garantido o direito a avaliação contraditória, administrativa ou judicial, das mercadorias em questão.¹⁶

Se o imposto pago por antecipação fosse definitivo, os produtos submetidos ao regime de substituição deveriam ficar

¹⁴ STF - RE 78.577-SP, Rel. Ministro Cordeiro Guerra, RTJ vol. 77, pp. 907/908.

¹⁵ Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, Parecer PGFN/CAT/nº 2055/96, Revista Inforfisco dez/96, p. 27; Revista Dialética de Direito Tributário 19:101.

¹⁶ Incide, nestes casos, o art. 148 do CTN, a dizer:

"Art. 148. Quando o cálculo do imposto tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial."

excluídos de qualquer incidência, em qualquer hipótese, sendo em consequência eliminada a burocracia imposta pela legislação para fins de controle. Podem, assim, as leis estaduais estabelecer que nenhuma diferença será devida pelo contribuinte substituído, pois com isto os Estados estarão abrindo mão de seu poder de cobrar tais diferenças, e se o fazem através da lei ninguém certamente a isto se oporá. Não podem, porém, as leis estaduais, excluir o direito do contribuinte substituído às diferenças, nas hipóteses de operação final com preço inferior ao valor que serviu de base para a antecipação. Disposição nesse sentido seria inconstitucional, pela mesma razão que não se admite a pauta fiscal, vale dizer, por desrespeito à norma da Constituição Federal que estabelece ser o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias. Se o imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sua base de cálculo há de ser o valor de tais operações. No caso de venda, o preço correspondente.

7. Imediata e Preferencial Restituição

Sendo válida a Emenda nº 3, induzido é o direito do contribuinte substituído à imediata e preferencial restituição do ICMS pago antecipadamente, na hipótese de não se realizar o fato gerador cujo acontecimento futuro era presumido na ocasião do pagamento antecipado.

Para ser válida a lei estadual instituidora da cobrança antecipada, com fundamento no § 7º do art. 150 da Constituição Federal, e na lei complementar que sobre a matéria disponha, é indis-

pensável que regule a restituição *imediata e preferencial* do imposto nos casos em que o fato gerador presumido não se efetive. No todo ou em parte. Sem tal regulamentação não existirá a garantia que o referido dispositivo da Constituição diz ser assegurada.

Neste sentido é a lição de Vittorio Cassone, Professor de Direito Tributário e Membro do Conselho Consultivo da Academia Brasileira de Direito Tributário, que depois de se reportar ao entendimento do STJ, favorável à tese fazendária, assevera que continua *"a entender que é exigência ilegítima (RJ/IOB 1/8846), mesmo após a EC 3/93, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da CF/88 - isto na hipótese de a lei estadual não prever a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador futuro"*.¹⁷

No mesmo sentido é também a lição de Hamilton Dias de Souza, que assevera: *"Em outras palavras, atualmente, a lei ordinária, e só ela, poderá cuidar da figura de que se trata, e assim mesmo desde que obrigatoriamente discipline a restituição da quantia paga, caso não ocorra o fato gerador presumido"*.¹⁸

8. Conclusões

Em face de todo o exposto, pode-se chegar às seguintes conclusões:

8.1. Além de ser inconstitucional a Emenda 3, persiste inconstitucional a cobrança antecipada do ICMS, ainda que sob o título de substituição tributária, porque a Lei Complementar nº 87/96 não dispôs sobre a matéria, limitando-se a delegar ao legislador estadual essa importante tarefa.

¹⁷ Repertório IOB de Jurisprudência, nº 20/96, 2ª quinzena de outubro de 1996, p. 469.

¹⁸ ICMS - Substituição Tributária, Revista Dialética de Direito Tributário, nº 12, p. 23.

8.2. As leis estaduais (pelos menos em alguns Estados), não cuidaram de disciplinar a substituição tributária, limitando-se a reproduzir as regras genéricas da Lei Complementar nº 87/97, e atribuindo aos regulamentos a tarefa de indicar os casos de substituição, em flagrante afronta ao princípio da legalidade tributária.

8.3. Se adotado o sistema de cobrança antecipada, é devida a restituição, ao contribuinte substituído, do ICMS pago antecipadamente, na hipótese de não se

realizar o fato gerador presumido, ou de ser a base de cálculo efetiva menor que a presumida.

8.4. É inconstitucional a lei estadual que não estabelece procedimento capaz de garantir a efetiva, imediata e preferencial restituição do ICMS pago antecipadamente. E tal inconstitucionalidade contamina toda a norma, posto que implica negar efetividade ao próprio § 7º, do art. 150, da Constituição Federal de 1988, com redação que lhe deu a Emenda 3.