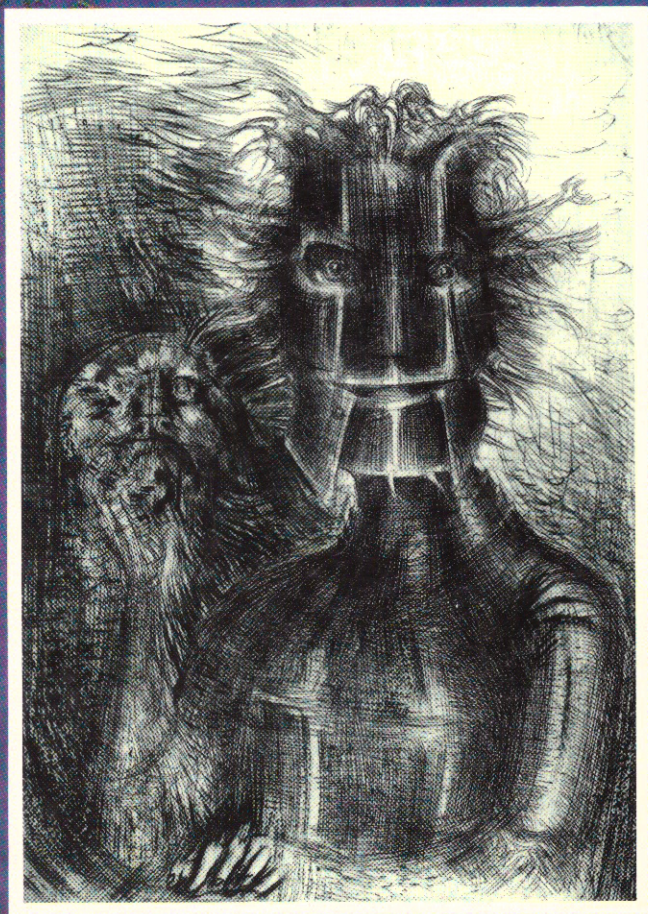


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



37

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

37

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

(OUTUBRO - 1998)



Marcelo Grassmann
é o autor da obra
reproduzida em destaque
na capa desta edição.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.



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

- Regime tributário das remunerações pela aquisição ou exploração de obras audiovisuais pagas a produtores ou distribuidores residentes no exterior - *Alberto Xavier* 7
- O IPTU e a função social da propriedade - *Carlos Araújo Leonetti* 17
- Insolvência tributária - *Carlos Henrique Abrão* 26
- Processo judicial tributário - vicissitudes e problemas - *Eliana Maria Barbieri Bertachini* 32
- Reflexões sobre o imposto de renda das pessoas físicas - *Fábio Augusto Junqueira de Carvalho e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel* 37
- Do direito de fiscalizar: quantas vezes? Do direito de refazer o auto de infração - *Francisco José Soares Feitosa* 46
- Arrependimento posterior nos crimes contra a ordem tributária - *Heloisa Estellita Salomão* 52
- “Contribuição social do salário-educação” - considerações adicionais em face de recentes decisões do STF e do TRF da 3ª Região - *Léo Krakowiak* 62
- A imunidade dos proventos dos idosos - *Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho* 69
- Correção monetária de créditos extemporâneos do ICMS - *Salvador Cândido Brandão* 76

Pareceres

- ICMS - substituição tributária - jurisdição cautelar - *Hugo de Brito Machado* 79
- Imunidade tributária das fundações de apoio às instituições de ensino superior - inconstitucionalidade de disposições da Lei nº 9.532/97 - requisitos exclusivos para gozo da imunidade do art. 14 do Código Tributário Nacional - *Ives Gandra da Silva Martins* 97
- Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais - *Paulo de Barros Carvalho* 118
- Contribuição previdenciária - construção civil - solidariedade - ausência de benefício de ordem (*Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência e Assistência Social*) 144

PARECERES

ICMS - Substituição Tributária - Jurisdição Cautelar

Hugo de Brito Machado

ICMS. Substituição Tributária. Art. 155, § 2º, Inciso XII, Alínea "b", da Constituição Federal. Art. 6º da Lei Complementar nº 87/96. Art. 23 Lei nº 6.866 do Maranhão. Delegações Inconstitucionalidade e Ilegalidade.

- O art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "b", da Constituição Federal, concernente ao ICMS, diz que cabe à lei complementar *dispor sobre substituição tributária*.

- O art. 6º, e seus §§ 1º e 2º, da Lei Complementar nº 87/96, consubstanciam delegação de competência, do legislador complementar federal para o legislador ordinário estadual, inteiramente inadmissível em face da vigente Constituição Federal.

- O art. 23, da Lei nº 6.866, de 5 de dezembro de 1996, do Estado do Maranhão, por seu turno, transfere a disciplina da substituição tributária do âmbito da lei, para o do regulamento, em afronta ao art. 6º, da Lei Complementar 87/96, e ao art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "b", da Constituição Federal.

- Operações interestaduais com derivados de petróleo. Imunidade que não pode ser anulada pela fórmula da substituição tributária. Inconstitucionalidade do art. 9º, § 1º, inciso I, da Lei Complementar 87/96.

- Aspectos processuais. Recursos cabíveis.

Consulta

A empresa ... sediada em São Luís - MA, por intermédio de seu ilustre Advogado, o Dr. ..., consulta-me a respeito da substituição tributária no ICMS, expondo e a final perguntando o seguinte:

Impetrou mandado de segurança contra ato do Superintendente da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado do Maranhão, que determinou à Petrobrás a cobrança do ICMS, na condição de contribuinte substituto, nas vendas de derivados de petróleo que faz à consulente.

Alega que tal cobrança antecipada não tem fundamento jurídico, tanto porque a substituição tributária, no caso, está definida em Decreto estadual, como porque em se tra-



**Hugo de Brito
Machado**

*é Professor Titular de
Direito Tributário da
Universidade Federal
do Ceará, Juiz
Aposentado do TRF da
5ª Região e Presidente
do Instituto Cearense
de Estudos Tributários
- ICET.*

tando de operações interestaduais, viola a regra imunizante das operações interestaduais.

Informa que a segurança foi concedida em primeiro grau, mas o Presidente do Tribunal de Justiça suspendeu a execução da sentença respectiva, e o Plenário do Tribunal negou provimento ao agravo regimental interposto contra aquela decisão.

Formula, a final, as seguintes perguntas:

a) São válidos os dispositivos do Decreto nº 15.145, de 10.07.96, do Estado do Maranhão, que atribuíram à Petrobrás a condição de contribuinte substituto do ICMS?

b) Qual o recurso cabível contra a decisão do Plenário, negando provimento ao agravo interposto contra a decisão do Presidente do Tribunal, que suspendeu a execução da sentença concessiva do mandado de segurança impetrado pela consulente?

Examinei as peças do processo e passo a emitir o meu

Parecer

1. Tributação e Supremacia Constitucional

Não obstante a supremacia constitucional seja indiscutível, no plano teórico, na prática, infelizmente, muitos ainda são os que a ignoram completamente, ou a fazem letra morta pela via da interpretação canhestra, da manipulação de conceitos, do jogo de palavras.

É indubitoso, porém, que a supremacia constitucional é o melhor, senão o único instrumento que o Direito oferece contra o arbítrio, quando este se expressa pela via legislativa.

Nossa Constituição é a mais rica do mundo em matéria de normas a respeito de tributação. Isto mostra que o

exercício do Poder de Tributar, no Brasil, dá mostras de sua exuberância, evidenciando a necessidade de controle. Poder Tributário que se exerce com grande margem de arbítrio, o que faz necessária a presença de normas limitadoras, no texto da Constituição, sem as quais o legislador ordinário, porque pouco atento aos interesses do cidadão contribuinte, ou porque despreparado para a função de legislar, ou porque não consegue resistir às pressões do Executivo, termina por adotar fórmulas absolutamente inadmissíveis.

Assim é que nossa Constituição, mesmo admitindo a figura da substituição tributária, cuidou de estabelecer a exigência de regulação desse instituto em lei complementar.

2. A Substituição Tributária na Constituição

2.1. 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 ocupamos aqui, é apenas 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.

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.

2.2. 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, 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, é um direito fundamental do contribuinte, assim como o direito de somente se submeter aos efeitos da incidência de qualquer regra jurídica depois que tal incidência acontece, é um direito fundamental de todas as pessoas.

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

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

² DOU de 18 de março de 1993.

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 sob a forma de substituição tributária, depende de lei complementar federal, como se passa a demonstrar.

2.3. Exigência de lei complementar federal

O art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "b", da Constituição Federal, concernente ao ICMS, diz que cabe à lei complementar *dispor sobre substituição tributária*.

Justifica-se tenha a Constituição reservado à *lei complementar*, a disciplina da substituição tributária em se tratando de ICMS, para evitar que cada Estado disponha sobre a mesma a seu modo, criando tratamentos desiguais que a final podem gerar situações inconciliáveis, especialmente em face de operações interestaduais.

A lei complementar federal garante, neste caso, um tratamento uniforme da questão em todo o território nacional.

3. A Lei Complementar nº 87/96

3.1. Dispositivos pertinentes à substituição tributária

Considerando os termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "b", da vigente Constituição Federal, o Congresso Nacional aprovou projeto originário do

Confaz e editou a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que em seus artigos 6º a 10, contém normas que aludem a substituição tributária em matéria de ICMS.

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

³ CTN, art. 128.

Os artigos 7º a 10 cuidam de outras questões, mas não cuidam do que é essencial em matéria de substituição tributária, que é a definição das hipóteses em que esta ocorrerá.

3.2. Inconstitucionalidade da LC 87/96

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 deve atender 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 complementar federal dirige-se ao legislador estadual. Não *institui* o regime de substituição tributária, mas estabelece normas que vinculam o legislador estadual. Normas que, aplicáveis em todo o território nacional, tendem a impedir que em um Estado o substituto seja o industrial, e noutro o distribuidor. Em um a substituição tributária ocorra somente em relação à mercadoria “a”, e em outros ocorra em relação também às mercadorias “b” e “c”. Normas que, em síntese, uniformi-

zem o instituto da substituição tributária no atinente ao ICMS, em todo o país.

Não obstante, a Lei Complementar nº 87/96 *não dispôs sobre a substituição tributária*. Desobediente ao preceito constitucional, ela transferiu para o 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 Complemen-

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

⁵ Cf. Edvaldo Brito, *Problemas Jurídicos Atuais, in O ICMS, a LC 87/96 e Questões Jurídicas Atuais*. Dialética, São Paulo, 1997, pp. 81 a 117.

tar *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.

Na cabeça do artigo 6º, acima transcrito, está dito que a lei estadual poderá atribuir *a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título* a responsabilidade pelo seu pagamento. A qualquer contribuinte, e a qualquer depositário. Nada define. Nada dispõe. Transfere todas as possibilidades de determinação, de disposição, ao legislador estadual, sem colocar para este nenhum limite, como lhe cabia fazer, a bem da uniformização do tratamento da matéria.

Já a regra do § 1º, do art. 6º, da LC 87/96, ao dizer que a responsabilidade do substituto pode dizer respeito ao imposto *incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes*, deixa de definir quem é o substituto, e quem é o substituído. Deixa, assim, o que há de essencial no regramento da substituição tributária, para ser objeto de lei estadual. Nada dispõe, mas transfere ao legislador estadual toda a aptidão para dispor.

O § 2º, a seu turno, deixa inteiramente a critério do legislador estadual a definição das mercadorias, e serviços, cuja comercialização, ou prestação, vai ensejar a substituição tributária.

No que diz respeito ao aspecto subjetivo, vale dizer, no que diz respeito à questão de saber se o substituto será o vendedor, ou o comprador, se será o fabricante, o atacadista, o distribuidor etc. (art. 6º, § 1º), e também no que diz respeito ao aspecto objetivo, vale dizer, no que diz respeito à questão de saber quais as mercadorias, ou os serviços, cuja co-

mercialização, ou prestação, enseja a substituição tributária (art. 6º, § 2º), tudo ficou com disciplina atribuída à lei estadual.

Em outras palavras, a Lei Complementar nº 87/96 não dispõe sobre a substituição tributária. Limita-se a dizer que o legislador estadual cuidará dessa questão. Deixa aos Estados total liberdade no trato da matéria, exatamente como não quer a Constituição, que a colocou sob reserva de lei complementar federal precisamente para evitar essa liberdade.

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 ...*, a Lei Complementar nº 87/96 não está dispondo sobre substituição tributária, como lhe cumpria fazer. Não está ditando norma nenhuma reguladora dessa matéria. Não está dispondo sobre substituição tributária porque nada define a esse respeito. Está dispondo, isto sim, sobre competência legislativa. Está dizendo quem pode dispor sobre aquela matéria.

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

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.

O Supremo Tribunal Federal, apreciando questão relativa a contribuição para o IBC, afirmou “que a delegação

inscrita no art. 4º do DL 2.295/86 não é admitida pela CF/88, art. 150, I, *ex vi* do disposto no art. 146".⁶ Disse, assim, não ser admitida delegação legislativa para a definição de elementos essenciais da obrigação tributária. O precedente aplica-se perfeitamente ao caso presente.

4. A Lei Estadual

4.1. O art. 23 da Lei nº 6.866/96

O art. 23 da Lei nº 6.866, de 5 de dezembro de 1996, do Estado do Maranhão, está assim redigido:

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

I - industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, pelo pagamento 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."⁷

Como se vê, esse dispositivo também nada dispõe. É inteiramente inútil, porque na medida em que se expressa com total generalidade, abrange todas as situações possíveis, na verdade nada disse a respeito da substituição tributária.

4.2. Norma que nada dispõe

Realmente, o art. 23, acima transcrito, é um exemplo de norma que nada dispõe.

Não atribui, embora o diga, a condição de contribuinte substituto, a nin-

guém, porque atribui essa condição a toda e qualquer categoria de contribuinte, *na forma disposta em regulamento*. Atribuir a todos, *na forma disposta em regulamento*, é exatamente o mesmo que dizer que ao regulamento cabe fazer essa atribuição.

Exatamente porque o art. 23, em tela, não dispõe sobre a substituição tributária, em face de sua leitura não se pode saber quem é substituto nem quem é substituído. Não se pode saber se a consulente, por exemplo, é contribuinte substituto, ou se é substituído. A insegurança que o constituinte pretendeu evitar, permaneceu em face da Lei Complementar 87/96, e também em face da lei estadual. A definição das hipóteses de substituição tributária terminou ficando para ser feita pelo regulamento, o que é, com toda certeza, absolutamente inadmissível.

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.

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

⁶ Ac. un. do STF, Pleno, RE 191.044-5/SP - Rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 18.09.97, Recorrente União Federal, DJU 1 31.10.97, p. 55.563, e Repertório IOB de Jurisprudência nº 24, 2ª quinzena de dez/97, p. 590, texto 1/11755.

⁷ Lei nº 12.670, de 30 de dezembro de 1996, do Estado do Ceará.

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.

Em face dos artigos 6º a 10 da Lei Complementar nº 87/96, e do art. 23, da lei maranhense, a substituição tributária, que nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, é matéria reservada à lei complementar, terminou sendo matéria cujo tratamento restou atribuído ao poder regulamentar estadual.

4.3. *Ilegalidade e inconstitucionalidade*

Não há dúvida, portanto, de que o art. 23, da Lei nº 6.866, de 5 de dezembro de 1996, do Estado do Maranhão contraria, direta e flagrantemente, o art. 6º e seus parágrafos da Lei Complementar nº 87/96. Contraria, também, direta e flagrantemente, o art. 97, inciso III, do Código Tributário Nacional, segundo o qual somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal *e do seu sujeito passivo*.

Contraria, ainda, o art. 150, inciso I, e o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da Constituição Federal.

Tem-se, pois, ilegalidade e inconstitucionalidade a serem sanadas.

4.4. *Outra delegação inadmissível*

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.

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.⁸

O Código Tributário Nacional, no dispositivo que empresta fundamento à impropriamente denominada substituição tributária, diz que a *lei* pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.⁹ 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 da lei estadual, vale dizer, o art. 23, da citada Lei nº 6.866, de 5 de dezembro de 1996, do Estado do Maranhão. Não é válida, por duas razões distintas.

⁸ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 12ª edição, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 28.

⁹ Código Tributário Nacional, art. 128

Primeira, porque não compete ao legislador estadual dispor sobre substituição tributária, matéria reservada à lei complementar federal.

Segunda, porque, mesmo que fosse o legislador estadual competente para dispor sobre substituição tributária, não lhe é lícito atribuir ao regulamento competência para fazê-lo.

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.”¹⁰

Dúvida não pode haver quanto à invalidade do dispositivo de lei que atribui ao regulamento a tarefa de definir o sujeito passivo da obrigação tributária.¹¹

5. Imunidade das Operações Interestaduais com Petróleo e seus Derivados

A Constituição Federal estabelece que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica.¹² Cuida-se de imunidade objetiva, cujos pressupostos estão claramente colocados na norma imunizante, a saber: a) o objeto das operações, que há de ser o petróleo, inclusive lubrificantes líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica; e b) a interestadualidade da operação.

Não obstante a clareza solar da regra imunizante, as Fazendas Estaduais têm insistido na cobrança do ICMS, adotando a fórmula do que se tem chamado de substituição tributária, e que na verdade é uma anomalia jurídica consistente em cobrar o imposto na operação anterior, desde logo, sobre a operação final de venda a consumidor.

Certamente com o propósito de superar os inúmeros litígios surgidos a respeito da questão, a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu que o ICMS incide “sobre a entrada de mercadorias, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente”.¹³ E definiu como contribuinte do im-

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

¹¹ STJ 2ª Turma REsp 101.774-SP, DJU I de 09.12.97, p. 64.661. RIJ nº 5/98, 1ª q. mar/98, p. 93, texto nº 1/11968.

¹² Art. 155, § 2º, inciso X, alínea b.

¹³ Art. 2º, § 1º, inciso III.

posto a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade, adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização.¹⁴

Como se vê, o legislador complementar distinguiu as operações interestaduais objetivamente imunes, em razão de serem os produtos destinados, ou não, à comercialização. Estabeleceu uma distinção que não está na norma imunizante, e com esta não se compatibiliza.

Em se tratando de operação interestadual entre comerciantes, as Fazendas cobram o ICMS mediante o que denominam substituição tributária, figura esdrúxula de antecipação do imposto. E ainda quando isto não aconteça, na operação seguinte, de venda pelo comerciante, em operação interna, o imposto é pago, de modo que inexistente na prática a prefalada imunidade.

Em se tratando de operação interestadual onde o adquirente é consumidor final, também não existe a imunidade porque a Lei Complementar definiu como contribuinte o adquirente e como fato gerador a entrada do produto no território do Estado em que este é domiciliado.

Não é preciso qualquer esforço interpretativo para que se conclua pela flagrante inconstitucionalidade dos citados dispositivos da Lei Complementar nº 87/96, que contrariam claramente a norma imunizante do art. 155, § 2º, inciso X, alínea "b", da vigente Constituição.

Alegam as Fazendas Estaduais que empresas de grande expressão pela quantidade de combustíveis que consomem, passaram a adquirir aqueles pro-

duto em outros Estados, para obterem preços mais baixos em razão da não-incidência do ICMS nas operações interestaduais.

Em alguns casos, as mercadorias na verdade não são objeto da operação interestadual, que apenas é documentada nas notas fiscais respectivas. Artifícios são utilizados para simular operações interestaduais. Trata-se, como assevera Gomes de Mattos, de uma típica simulação objetivando sonegar o ICMS.¹⁵

Em outros casos, porém, as mercadorias são efetivamente adquiridas em outro Estado, e assim não há como negar-se o direito à imunidade, ainda que a compra, em outro Estado, tenha o único propósito de fugir ao pagamento do imposto. A intenção não tem nenhuma relevância. O que importa é a veracidade dos fatos descritos nos documentos fiscais correspondentes. Se a operação é realmente interestadual, a imunidade é inegável.

Tem-se de distinguir o planejamento tributário, que é legítimo, da fraude fiscal, que constitui ilícito administrativo fiscal e também um crime contra a ordem tributária. A diferença, em casos assim, é muito fácil de ser estabelecida. Haverá planejamento tributário quando as operações com as mercadorias descritas na norma imunizante efetivamente aconteçam, tal como descritas no documentário. Haverá fraude quando, diversamente, a descrição das operações no documentário respectivo seja ideologicamente falsa.

Ocorrendo efetivamente uma operação interestadual, com petróleo, ou combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados, ou energia elétrica, evidente-

¹⁴ Art. 4º, parágrafo único, inciso IV.

¹⁵ Aroldo Gomes de Mattos, *Operações Interestaduais com Petróleo, inclusive Lubrificantes, e Combustíveis dele Derivados*, em *ICMS - Problemas Jurídicos*, coord. Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 1996, p. 51.

mente incide a norma imunizante e por isto o ICMS não é devido. Irrelevante tenha havido o propósito de fugir do imposto, por parte do adquirente.

Argumentam os defensores das Fazendas Estaduais que a regra imunizante em questão contraria o princípio da isonomia, discriminando contra os Estados produtores de petróleo, pois no território destes o petróleo e os combustíveis dele derivados terminam sendo mais caros do que nos Estados não produtores. Tal argumento, porém, ainda que fundado em fato verdadeiro, não pode ter a força de alterar a Constituição, derogando a norma imunizante.

O princípio da isonomia não se presta como fundamento para a invalidação de uma norma que está albergada pela própria Constituição, em cujo texto não existem normas inconstitucionais.¹⁶ Tudo que na Constituição está, há de ser juridicamente válido. As normas que eventualmente prescrevem diversamente de outras, devem ser entendidas como exceções. A tese oposta termina levando ao absurdo de destruir todas as imunidades e todas as isenções, que em última análise são formas de discriminar em favor das coisas, operações ou pessoas isentas, ou imunes.

Admitir que uma norma da Constituição é desprovida de validade jurídica porque contraria o princípio da isonomia é desconhecer os verdadeiros limites desse importante princípio, e desprezar os elementos contextual e teleológico, dos quais evidentemente não pode prescindir o hermeneuta.

O objetivo da imunidade em questão é evitar que o petróleo, e os combustí-

veis dele derivados, assim como a energia elétrica, cheguem a Estados diversos daqueles em que são produzidos excessivamente onerados, pois sobre as mesmas já pesa o ônus do transporte, sendo razoável, assim, evitar sejam onerados também pelo ICMS.

Seja como for, nada justifica a distinção feita pela Lei Complementar 87/96, entre operações nas quais o destinatário é comerciante ou industrial, e aquelas nas quais o destinatário é consumidor. Essa distinção, aliás, já foi repelida pela jurisprudência, quando estabelecida pelo legislador com o propósito de determinar a incidência de alíquota interna, mais elevada, em operações interestaduais. O Supremo Tribunal Federal afirmou a invalidade da distinção, tendo em vista que o conceito de interestadualidade tinha de ser meramente geográfico.¹⁷

Agora o legislador complementar usou fórmula idêntica, distinguindo em razão de ser o destinatário consumidor final, ou revendedor, e os defensores dessa distinção afirmam que não há conflito com a norma imunizante, pois esta diz serem imunes as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica, (art. 155, § 2º, inciso X, alínea "b"), e nos termos do art. 2º, § 1º, inciso III, da Lei Complementar 87/96, o ICMS incide, não sobre essas operações, mas sobre as entradas delas decorrentes. A tese, porém, é absolutamente inaceitável, pois repousa em absurdo literalismo, que despreza inteiramente o conteúdo econômico das expressões jurídicas.

¹⁶ Salvo, é claro, a hipótese de emenda que viole cláusula de imodificabilidade.

¹⁷ O STF, com a Súmula nº 569, estabeleceu que "é inconstitucional a discriminação de alíquotas do imposto de circulação de mercadorias nas operações interestaduais, em razão de o destinatário ser ou não contribuinte."

Essa postura hermenêutica, aliás, tem sido repudiada pelos teóricos do Fisco, especialmente para rejeitar o denominado planejamento tributário. Preconizam esses teóricos que se tenha em conta a relação econômica subjacente nas relações jurídicas. É a denominada interpretação econômica que, no dizer de Amílcar Falcão, consiste em dar-se à lei, ao aplicá-la ao caso concreto, “inteligência tal que não permita ao contribuinte manipular a forma jurídica para, resguardando o resultado econômico visado, obter um menor pagamento ou o não pagamento de determinado tributo.”¹⁸

O entendimento segundo o qual a entrada dos produtos no território do Estado em que está o adquirente é fato tributável, porque diverso do fato imune, vale dizer, da operação que destinou aqueles produtos a outro Estado, é mais do que a manipulação de formas. É um simples jogo de palavras, um exagerado literalismo que chega a ser ridículo, revelando que a Administração Tributária realmente não tem qualquer apreço pela Constituição.

É indubitoso, portanto, que a cobrança do ICMS, no caso de que se cuida, com o subterfúgio da substituição tributária, viola também o art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal.

6. Aspectos Processuais

Resta-nos examinar a questão processual colocada. A dificuldade em identificar o recurso cabível, contra a decisão do Plenário do Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão, que julgou improcedente o agravo regimental pela

consultante interposto do despacho do Presidente daquele Tribunal, que suspendeu a execução da sentença concessiva do mandado de segurança por ela impetrado.

Penso que daquela decisão devem ser interpostos tanto o recurso especial, como o extraordinário.

6.1. Recurso especial

6.1.1. Cabimento, em princípio

Tem-se, no caso, um acórdão do Plenário do Tribunal de Justiça do Estado do Maranhão, proferido em agravo regimental interposto pela consultante de despacho do Presidente daquele Tribunal, que suspendeu a execução de sentença concessiva de mandado de segurança deferido à consultante em primeiro grau.

É cabível contra esse acórdão o recurso especial.

O STJ tem decidido ser cabível o recurso especial de decisão tomada em sede de agravo regimental (REsp nº 5.659-0 - SP, Rel. Ministro César Rocha, publicado na Revista do STJ, a. 4, (37): 261-585, setembro de 1992, páginas 354/360.)

No mesmo sentido, adotando o conceito amplo de causa, veja-se o julgado no REsp. nº 38.867 - RJ, Rel. Ministro Adhemar Maciel (RSTJ a. 8 (85): 349-400, setembro 1996, páginas 365/372).

E ainda, como no caso da consultante tem-se acórdão de última instância, posto que do mesmo não cabe recurso no âmbito do Tribunal de Justiça, pode-se considerar no mesmo sentido:

“Recurso Especial - Acórdão Proferido em Agravo Regimental - Decisão de Única ou Última Instância - O

¹⁸ Amílcar de Araújo Falcão, Fato Gerador da Obrigação Tributária, 2ª edição, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971, p. 49.

acórdão proferido em agravo regimental só está sujeito a recurso especial se o respectivo provimento for final de única ou última instância sem possibilidade de ser revisto no próprio Tribunal *a quo*; não é decisão de última instância aquela em que o relator indefere o levantamento de depósitos de tributos controvertidos porque a destinação deste será efeito do resultado do julgamento de mérito.” (Ac un da 2ª T do STJ - publicado em 13.05.96 - REsp 80.639-SP - Rel. Min. Ari Pargendler - Fazenda Nacional X Aços Phoenix Boehler Ltda. - Coad Adv Informativo Semanal de Jurisprudência, nº 34/96, p. 511)

Nem seria, aliás, razoável entender-se de outro modo. O acórdão em questão é uma decisão de última instância proferida por um Tribunal de Justiça, no deslinde de uma questão jurisdicional ao mesmo submetida. Encarta-se, portanto, a situação, no contexto do art. 105, inciso III, da CF/88.

De resto, com o enunciado 86, da súmula de sua jurisprudência, já o Superior Tribunal de Justiça, admitindo o Recurso Especial contra acórdão proferido em agravo de instrumento, afastou a idéia de que as causas a que se refere o citado dispositivo constitucional seriam apenas aquelas atinentes ao direito material, ao mérito das questões.

6.1.2. Juízo político ou provimento cautelar?

Mesmo um acórdão que decidiu pelo incabimento do Recurso Especial, contra decisão de Tribunal local suspendendo a execução de medida liminar em mandado de segurança, já não é defen-

sável, em face da moderna orientação sobre o tema adotada pelo Supremo Tribunal Federal.

Com efeito, o STJ já decidiu:

“Ementa: Processo Civil. Recurso especial. Decisão de Tribunal local suspendendo a execução de medida liminar em mandado de segurança. A decisão que suspende a execução de medida liminar em mandado de segurança na forma do art. 4º da Lei nº 4.348, de 1964, é resultado de juízo político a respeito da lesividade do ato judicial à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas, sendo da estrita competência do Tribunal (Presidente e Plenário) a que o juiz que proferiu está vinculado; não se sujeita a recurso especial, em que as controvérsias são decididas à base de juízo de legalidade. Ressalva do ponto de vista do Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, que também negou provimento ao agravo regimental, mas por outra motivação.”

No Superior Tribunal de Justiça chegou a vingar o entendimento segundo o qual na apreciação do pedido de suspensão de liminar não se consentem disquisições quanto ao fundo da controvérsia objeto da demanda, a envolver adiantamento de juízo sobre o mérito da impetração.¹⁹

Em sendo assim, o fundamento da decisão que suspende a execução de medida liminar, ou de sentença, seria exclusivamente político. Nada importaria saber se a impetração tem indubioso fundamento, e a liminar, ou a sentença, tem inteira probabilidade de ser confirmada definitivamente.

¹⁹ STJ, acórdão unânime da Corte Especial no Ag.Rg. na Suspensão de Segurança 503-PE, rel. Min. Bueno de Souza, julgado em 16/10/96, DJU I de 04/08/97, p. 34.639.

Esse entendimento, data máxima vênia, é pura expressão do autoritarismo que predominava na época da edição da Lei nº 4.348/64.

No Supremo Tribunal Federal, todavia, a jurisprudência evoluiu e para o entendimento segundo o qual a suspensão da liminar, ou da sentença, tem natureza cautelar. Isto quer dizer que o exame dos fundamentos da impetração já não deve ser inteiramente descartado.

A nova interpretação do art. 4º da Lei nº 4.348/64, adotada pela Corte Maior, retira desse dispositivo legal o sentido autoritário. No dizer do Ministro Sepúlveda Pertence, "inconciliável com o Estado de Direito e a garantia constitucional da jurisdição, seria o impedir a concessão ou permitir a cassação da segurança concedida, com base em motivos de conveniência política ou administrativa, ou seja, a superposição ao direito do cidadão das "razões de Estado."²⁰

Como consequência, tem-se que a suspensão da liminar, ou da sentença, somente é possível se presentes os dois requisitos necessários ao deferimento de medida cautelar, vale dizer, o perigo da demora e a aparência do bom direito. O primeiro confunde-se de certo modo com os pressupostos da suspensão, previstos no art. 4º, da Lei nº 4.348/64, mas o importante é que já não basta sozinho. Há de somar-se ao segundo, e neste caso o exame do mérito da causa, ainda que em juízo provisório, é indispensável.

Assim, o presidente de um tribunal não deve suspender a liminar, ou a sentença que concede mandado de segurança, em se tratando de causa a respeito da qual já esteja firmada no tribunal a jurisprudência a favor do impetrante. E

mesmo que inexistia jurisprudência, haverá de firmar o seu entendimento sobre a probabilidade de reforma do despacho, ou da sentença, porque sem esta probabilidade não se poderá falar da aparência do bom direito da entidade pública, a justificar a providência cautelar substanciada na suspensão da liminar, ou da sentença.

Outra consequência da nova interpretação dada ao art. 4º da Lei nº 4.348/64 reside em que aquele entendimento do Superior Tribunal de Justiça, a sustentar o incabimento do Recurso Especial, restou inteiramente superado.

6.1.3. Cabimento, no caso concreto

O Recurso Especial é cabível, no caso, com fundamento no art. 105, inciso III, alínea "c", porque o acórdão em tela adota e convalida decisão que diverge de julgados de outros tribunais, como se passa a demonstrar.

Com efeito, o acórdão de que se cuida tem a seguinte ementa:

"Ementa: Processual Civil e Administrativo. Agravo Regimental. Suspensão de Execução de Liminar. Requisitos para Deferimento.

I - Incabível, em sede de suspensão de execução de liminar ou de sentença concessiva de segurança, o exame de questões atinentes ao próprio mérito do *mandamus*, eis que o deferimento da suspensão comporta apenas a verificação de ocorrência de qualquer das hipóteses elencadas no art. 4º da Lei nº 4.348/64.

II - Constatando-se que o imediato cumprimento da sentença concessiva de mandado de segurança exarada no Juízo *a quo* ocasiona grave lesão à ordem e à economia públicas deve o

²⁰ Voto no Ag. Rg. em Suspensão de Segurança nº 1.149-9/PE, julgado em 03/03/97, Revista dos Tribunais, vol. 742, agosto/97, p.164.

Presidente do Tribunal deferir o pedido de suspensão requerido.

III - Agravo regimental improvido. Unanimidade."

Esse acórdão conflita flagrantemente com a jurisprudência da Mais Alta Corte de Justiça do País.

A nova orientação jurisprudencial da Corte Maior foi assentada por seu Plenário em 29 de maio de 1996, no julgamento do Agravo na Suspensão de Segurança nº 846, com a seguinte ementa:

"A suspensão de segurança, concedida liminar ou definitivamente, é contracautela que visa à salvaguarda da eficácia plena do recurso que contra ela se possa manifestar, quando a execução imediata da decisão, posto que provisória, sujeita a riscos graves de lesão interesses públicos privilegiados - a ordem, a saúde, a segurança e a economia pública: sendo medida cautelar, não há regra nem princípio segundo os quais a suspensão da segurança devesse dispensar o pressuposto do *fumus boni juris* que, no particular, se substancia na probabilidade de que, mediante o futuro provimento do recurso, venha a prevalecer a resistência oposta pela entidade estatal à pretensão do impetrante."

O conflito, como se vê, é evidente. Enquanto o acórdão do TJ-MA, proferido no caso de que se cuida, afasta qualquer incursão no mérito da causa, o do STF assevera que "não há regra nem princípio segundo os quais a suspensão da segurança devesse dispensar o pressuposto do *fumus boni juris*, que sabidamente diz respeito ao mérito da causa. Induvidoso, pois, o cabimento do recurso especial, com fundamento no art. 105, inciso III, alínea "c", da vigente Constituição.

É cabível, também, no caso o recurso extraordinário, como se passa a demonstrar.

6.2. Recurso extraordinário

Cabível, também, é o recurso extraordinário, fundado no art. 102, inciso III, alíneas "a", e "c", da vigente Constituição.

6.2.1. O fundamento da alínea "a"

Com efeito, o acórdão em tela contrariou, direta e flagrantemente, o art. 155, § 2º, inciso X, alínea "b" da Constituição Federal, porque, em suspendendo a execução da sentença concessiva da segurança, permitiu a cobrança do ICMS em face de operação interestadual, imune a esse imposto.

Contrariou diretamente, também, o art. 5º, inciso LXIX, que assegura o direito ao mandado de segurança, posto que ao suspender a execução da sentença concessiva do *writ* em decisão com fundamento exclusivamente político, como expressamente declara, em flagrante conflito com a jurisprudência da Corte Maior, deixou inútil o *remédio heróico*. Fez do citado dispositivo da Constituição letra morta.

Contrariou, ainda, os artigos 150, inciso I, e 155, § 2º, inciso XII, alínea "b". Primeiro, porque preservou situação na qual está sendo violado o princípio da legalidade, posto que um sujeito passivo de obrigação tributária está sendo definido em simples Decreto, ou Regulamento. Segundo, porque admitiu substituição tributária no ICMS, definida em simples Regulamento estadual, quando a citada norma da Constituição Federal exige para tanto lei complementar.

6.2.2. O fundamento da alínea "c"

Cabível, ainda, o extraordinário, pela alínea "c", porque o acórdão atacado

considerou válida a lei estadual, o Decreto, e ainda o ato do Presidente do Tribunal, contestados, todos, em face da Constituição Federal.

É cabível, portanto, a via processual excepcional, para que o Supremo Tribunal Federal possa fazer cessar o arbítrio praticado contra a consulente.

6.3. *Provimento liminar*

6.3.1. *O direito à cautela como garantia constitucional*

A Constituição Federal estabelece que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito” (art. 5º, inciso XXXV). Assim, não se há de esperar esteja consumada a lesão para só então pedir a providência judicial. Pode esta ser reclamada contra a simples ameaça. Preventivamente, portanto.

De todo modo, ainda que se entenda que o provimento cautelar não corresponde necessariamente a uma prevenção, é indubitoso que ele se destina a garantir a utilidade da decisão, no sentido de que preserva o estado de fato, a fim de que o direito se torne efetivo, de que a sentença não expresse algo inútil. A execução do julgado há de estar assegurada, e para tanto o Judiciário dispõe dos provimentos cautelares.

A cautelar, em qualquer caso, é indiscutivelmente uma garantia constitucional, porque de nada valeria garantir o direito à jurisdição, se a sentença a final não tivesse condições de assegurar a efetividade do direito reconhecido ao vitorioso na causa.

No caso da consulente, o ônus resultante da cobrança antecipada do ICMS é insuportável. Imposto com alíquota elevada, tendo de ser pago logo na compra do produto, implica acréscimo no custo operacional que corresponde a aplicação da alíquota sobre todo o estoque de produtos, mais as quantidades vendidas e cujos preços ainda não foram recebidos. A necessidade de capital de giro, assim, fica acrescida de forma brutal, criando-se situação cuja permanência implica, na prática, a inviabilidade da empresa, e isto constitui razão mais do que suficiente a justificar o provimento cautelar.

6.3.2. *Cautelar nos recursos especial e extraordinário*

Assim, desde que a consulente consiga demonstrar a presença dos requisitos da aparência do bom direito, e do perigo da demora, faz-se cabível, tanto no recurso especial,²¹ como no extraordinário, o pedido de medida cautelar.

Nem poderia ser diferente, porque o juízo cautelar muita vez é condição indispensável para que a tutela jurisdicional, constitucionalmente garantida, se faça efetiva. Na lição autorizada de Theodoro Junior,

“Quando a CF garante o acesso à Justiça, por meio do devido processo legal, não o faz com o propósito de criar apenas regras formais de procedimento em juízo. O que, na verdade, se está garantindo é a tutela jurídica do Estado a todos, de maneira a que nenhuma lesão ou ameaça a direito fique

²¹ A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça mostra-se francamente favorável ao provimento cautelar para dar efeito suspensivo ao recurso especial. Neste sentido; entre outros: Ac. un. da 1ª Turma do STJ na MC 343-RS, rel. Min. José Delgado, julgado em 07.11.96, DJU 1 de 16.12.96, p. 50.747 e RIJ nº 3/97, p. 45, texto nº 3/12843, Ac. un. da 2ª Turma do STJ na MC 725-DF - Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 06.10.97, DJU 1 de 03.11.97, p. 56.271 e RIJ nº 24/97, p. 484, texto nº 3/13874).

sem remédio. O processo, nessa ordem de idéias, tem de apresentar-se como via adequada e segura para proporcionar ao titular do direito subjetivo violado pronta e efetiva proteção. O processo devido, destarte, é o processo justo, apto a propiciar àquele que o utiliza uma real e prática tutela.

A demora na resposta jurisdicional muitas vezes invalida toda eficácia prática da tutela e quase sempre representa uma grave injustiça para quem depende da Justiça estatal. Daí a necessidade de mecanismos de aceleração do procedimento em juízo.²²

Por isto mesmo o juízo cautelar tem sido admitido inclusive nas ações de controle de constitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal.

6.3.3. Jurisdição cautelar no juízo de admissibilidade.

Em situações excepcionais pode mesmo o Presidente do Tribunal *a quo*, no despacho em que admite o recurso especial, ou o extraordinário, conceder efeito suspensivo ao recurso.

Não se venha argumentar que este seria um despacho contra a lei. Esse argumento, que poderia impressionar à primeira vista, tem sido superado pela jurisprudência, como aconteceu, por exemplo, quando esta passou a admitir o *writ* para emprestar efeito suspensivo a agravo de instrumento, que nos termos da lei não o tinha.

Neste mesmo sentido é notável a evolução jurisprudencial em torno da

rescisória. Iniciante na judicatura federal, logo depois do advento do CPC de 1973, deferimos cautelar inominada em ação rescisória, porque nos pareceu que sem tal providência a sentença que a final julgasse procedente a ação resultaria inútil diante do fato consumado, mas fomos censurados pelo então Tribunal Federal de Recursos, ao argumento de que nossa decisão era *contra a lei*, e afrontava a intangibilidade da coisa julgada.

Hoje, porém, sem qualquer alteração na lei, a jurisprudência, tem admitido a cautelar em ação rescisória, ainda que timidamente, com a preocupação de explicitar que o faz em caráter excepcional. Tanto no STJ, como se vê anotado por Theodoro Júnior em seu excelente estudo sobre Tutela Cautelar e Antecipatória em Matéria Tributária,²³ como no Supremo Tribunal Federal.²⁴

Não há dúvida que a cautelar pressupõe situação excepcional. É assim, em qualquer caso, e não apenas em sede de rescisória.

Temos, é certo, dispositivo de lei a dizer que *o recurso extraordinário e o recurso especial não impedem a execução da sentença*,²⁵ mas temos também dispositivo de lei a dizer que em casos excepcionais o relator pode suspender-lhe a execução.²⁶

O Direito há de ser visto como sistema, e a supremacia constitucional há de ser efetiva. Temos de fazer valer lição antiga, de valia inquestionável no plano teórico mas infelizmente pouco praticada, segundo a qual não se deve in-

²² Humberto Theodoro Júnior, Tutela Cautelar e Antecipatória em Matéria Tributária, em Revista Jurídica, Editora Síntese, Porto Alegre, nº 245 mar/98, p. 9

²³ Revista Jurídica 245 mar/98, Editora Síntese, Porto Alegre.

²⁴ Petição 1.347-SP, rel. Min. Nelson Jobim, julgada em 17.09.97, Informativo STF nº 84, 15/19 set/97, p. 1.

²⁵ Código de Processo Civil, art. 497.

²⁶ Código de Processo Civil, art. 558.

interpretar nenhum dispositivo de lei isoladamente. Temos de interpretar as leis de tal sorte que sejam por elas realizados os princípios constitucionais.

O art. 558 do Código de Processo Civil é invocável. O Presidente do Tribunal *a quo* equipara-se, ao exercer o juízo de admissibilidade dos recursos especial, e extraordinário, ao relator. Poderá, assim, suspender a execução do julgado até que se manifeste o Tribunal "ad quem".

O entendimento do STF, no sentido de que a cautelar somente é cabível depois de admitido o recurso extraordinário pelo Presidente do Tribunal, reforça a tese de que este, ao exercer o juízo de admissibilidade, pode desde logo conceder o efeito suspensivo, pois com isto se evita o decurso de tempo que, em certos casos, pode significar o perecimento definitivo do direito a ser protegido pelo provimento cautelar.

Oportuno é registrar, finalmente, o entendimento incensurável do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, anotado por Theotônio Negrão, no sentido de que "no período entre a publicação da sentença e a distribuição do recurso no tribunal, a competência para apreciar medida cautelar é do juiz de primeiro grau."²⁷

Pela mesma razão, e especialmente porque no Tribunal *ad quem* o conhecimento da cautelar depende - diz o STF - da admissão do recurso pelo Presidente do Tribunal de origem, a este deve caber a competência para exercer a jurisdição cautelar no período entre a publicação

do acórdão e a distribuição do recurso no Tribunal ao qual é dirigido.

Assim, presentes a aparência do bom direito, no caso da consulente uma decorrência da inconstitucionalidade e da ilegalidade acima demonstradas sobrejuntamente, e o perigo da demora, substancializado, no caso da consulente, pela probabilidade de seu fechamento em virtude da insuportável elevação de seus custos operacionais, pode o Presidente do Tribunal de Justiça, e mais que isto, ele deve, para ensejar à consulente a apreciação útil dos recursos especial e extraordinário, evitando a ineficácia das decisões que lhes dêem provimento, atribuir a tais recursos efeito suspensivo, a título de medida cautelar.

7. As Respostas

Em face das razões expostas, passa a responder as questões que me foram formuladas, a saber:

a) São válidos os dispositivos do Decreto nº 15.145, de 10.07.96, do Estado do Maranhão, que atribuíram à Petrobrás a condição de contribuinte substituto do ICMS?

Resposta: *Não. Esses dispositivos são flagrantemente inconstitucionais e ilegais.*

b) Qual o recurso cabível contra a decisão do Plenário, negando provimento ao agravo interposto contra a decisão do Presidente do Tribunal, que suspendeu a execução da sentença concessiva do mandado de segurança impetrado pela consulente?

Respondo: São cabíveis o recurso especial, e o recurso extraordinário.

²⁷ Código de Processo Civil e legislação em vigor, 27ª edição, Saraiva, São Paulo, p. 547, nota 1ª ao art. 800.