

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



62

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

62

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars 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 - 2000)



Wega Nery
é a autora 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 (0xx11) 5084-4544

SUMÁRIO

Doutrina

- Selic - sua aplicação e limites - *Achiles Augustus Cavallo* 7
- Comentários acerca da exclusão das receitas, computadas e transferidas a outras pessoas jurídicas, da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins - *Alexandre Bleggi Araujo* 19
- Penhora fiscal sobre bens celulares - *Carlos Henrique Abrão* 30
- Decadência e prescrição no Direito Tributário - aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ - *Eurico Marcos Diniz de Santi* 34
- A tributação de indenizações por danos morais pelo imposto de renda - *Gustavo Martini de Matos* 47
- Apuração do ICMS na Lei Complementar 102-2000 - *Heron Arzua* 56
- A base de cálculo do ICMS e os descontos incondicionais - *Hugo de Brito Machado* 60
- A tributação da energia elétrica e a seletividade do ICMS - *Hugo de Brito Machado Segundo* 70 ✓
- Algumas considerações sobre a base de cálculo do PIS na vigência da Lei Complementar nº 7/70 - *Marcos Donizeti Sampar* 78
- As contribuições para o Sesc e Senac e a sua não-incidência sobre as prestadoras de serviços - *Marcus Vinicius Buschmann* 89
- Permissão de uso do solo para instalação de equipamentos de telecomunicações - cobrança indevida - *Maria Rita Gradilone Sampaio Lunardelli* 96

Opinião Legal

- Princípio da isonomia e não-recepção no regime constitucional das contribuições especiais - inconstitucionalidade de exações diferenciadas ou de novas imposições da lei suprema não veiculadas por lei posterior - *Ives Gandra da Silva Martins* 113

Pareceres

- Concessão de rodovias - ISS - convênio entre Municípios e concessionário para majoração de alíquota - anterioridade - conceitos jurídicos indeterminados - necessidade de lei - *Cesar A. Guimarães Pereira* 126
- Constituição de usufruto sobre quotas sociais e imposto sobre doações - *Dalton Dallazem* 141
- Refis - “Termo de Opção” - desnecessidade de homologação pelo comitê gestor - *Djalma Bittar* 146

A Base de Cálculo do ICMS e os Descontos Incondicionais

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A base de cálculo do ICMS, em se tratando de saída de mercadorias ou de prestação de serviços sujeitos a esse imposto, é o valor da operação de saída da mercadoria, ou da prestação do serviço, e a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, estabeleceu que integra essa base de cálculo o valor correspondente aos descontos concedidos sob condição.¹

Relevante, pois, é saber o que se deve entender por *desconto concedido sob condição*, no contexto dessa norma, posto que embora não se trate de tema novo, ainda existem divergências a serem superadas, sendo certo que algumas autoridades fazendárias ainda adotam um entendimento muito amplo para tal expressão, que vai além do que efetivamente tem nesse contexto.

Com efeito, no estudo de qualquer tema jurídico devemos ter em consideração que os conceitos devem ser entendidos no contexto normativo em que se encartam. O elemento sistemático da interpretação, segundo o qual a norma deve ser entendida como parte de um sistema, não autoriza a utilização dos conceitos sem consideração ao elemento tópico.

Pode parecer que a visão do Direito como sistema, que evita a errônia da interpretação de dispositivos legais isolados, não se compadece com sua visão tópica, que preconiza a busca de soluções jurídicas em função do caso concreto. Haveria um antagonismo entre a sistemática e a tópica, como doutrinas jurídicas, ou mais exatamente, como teorias da interpretação das normas jurídicas.

Esse antagonismo é registrado por Paulo Bonavides, um dos mais exímios cultores da Teoria e da Filosofia do Direito. Reportando-se às reações e críticas à tópica, diz o eminente Professor que “as mais contundentes procederam de juristas preocupados com a metodologia do direito, sobretudo aqueles inclinados a uma visão sistemática da ciência jurídica”. E esclarece:

“Fizeram ressaltar na controvérsia a oposição da tópica a todas as concepção de sistema, quando em verdade o que



**Hugo de Brito
Machado**

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

¹ Lei Complementar nº 87/96, art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a”.

a *ars inveniendi* não admite é o sistema fechado, lógico-dedutivo.”²

Importante é notar que nem a idéia de sistema está superada, nem existe na verdade antagonismo entre a sistemática e a tópica, concebida cada uma dessas idéias nos seus devidos termos, ambas tendentes à realização da justiça, como se vai aqui demonstrar.

Como assevera Bonavides, “o caráter anti-sistema da tópica, apontado pela crítica, não desfez o prestígio da nova técnica, que prospera como base de reformulação a muitas correntes devotadas ao problema metodológico e principalmente ao trabalho interpretativo na ciência do direito”.³ Mas isto não quer dizer o desprestígio da idéia do direito como sistema. Muito pelo contrário, a tópica deve ser vista, sem os exageros próprios dos que defendem idéias novas, ou aparentemente novas, como um aperfeiçoamento das idéias preconizadas pelos que vêm no direito um sistema, também estas podadas dos excessos naturais contidos em algumas afirmações daqueles que viram nos defensores da tópica seus adversários.

Sistemática e tópica, como métodos de interpretação do direito, na verdade se completam. Como ensina Canaris, de todas as definições de sistema emergem as idéias de *ordenação* e de *unidade*.⁴ E essas idéias carecem, diz aquele eminentíssimo jusfilósofo, de confirmação que se deve fundamentar na própria essência do Direito.⁵ Tanto a ordem, como a unidade, radicam a final de contas, como demonstra Canaris, na idéia de Direito,

porque inerentes ao postulado universal da justiça, de tratar os iguais de modo igual e os diferentes de forma diferente, na medida de suas diferenças.

Em sendo assim, tem-se de concluir que a tópica na verdade completa a idéia do direito como sistema, na medida em que, preconizando a necessidade de atenção do intérprete para o caso concreto, nada mais está fazendo do que mostrar a necessidade de atenção para as diferenças de cada caso, a exigirem tratamento diferente.

A solução tópica na verdade não prescinde da idéia de sistema, mas a aperfeiçoa, realizando a igualdade como proporcionalidade, ou geométrica, que é um aperfeiçoamento da idéia antiga de igualdade horizontal, ou aritmética. Sem a visão do sistema, em sua unidade, não se pode sequer identificar as peculiaridades do caso particular, porque, como ensina Leibniz, “nadie conoce a fondo cosa alguna concreta, si no es sabedor o conoce profundamente el universal”.⁶

Assim, atento a esses aspectos da hermenêutica, temos de buscar o significado da expressão *descontos concedidos sob condição*, sem esquecermos que a base de cálculo de um imposto nada mais é do que o aspecto dimensível de seu fato gerador, e que sendo assim se define no momento da exteriorização de sua ocorrência ou, em se tratando de imposto de apuração periódica, no momento em que se encerra cada período de sua apuração.

É isto que vamos demonstrar.

² *Curso de Direito Constitucional*, 7ª ed., Malheiros, São Paulo, 1997, p. 450.

³ *Curso de Direito Constitucional*, 7ª ed., Malheiros, São Paulo, 1997, p. 450.

⁴ Cf. Calus - Wilhelm Canaris, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, trad. de Antônio Menezes Cordeiro, Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1996, p. 12.

⁵ Calus - Wilhelm Canaris, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, trad. de Antônio Menezes Cordeiro, Calouste Gulbenkian, Lisboa, 1996, p. 18.

⁶ G. W. Leibniz, *Los Elementos del Derecho Natural*, trad. de Tomás Guillen Vera, Tecnos, Madrid, 1991, p. 85.

2. O Fato Gerador e a Base de Cálculo do Tributo

2.1. *O fato gerador do tributo*

Todo dever jurídico, assim como o correlato direito subjetivo, tem seu fato gerador. Em outras palavras, todo dever jurídico, como todo direito subjetivo nasce da incidência da norma, que se dá quanto ocorre, no mundo fenomênico, o fato descrito em sua hipótese. Assim também o dever de pagar tributo, como o correlato direito do Estado ao respectivo recebimento, nasce de um fato que concretiza, ou realiza, a hipótese de incidência da norma de tributação.

Como costumam dizer os tributaristas, a obrigação de pagar um imposto, ou obrigação tributária principal, nasce com a ocorrência do respectivo fato gerador, que é a situação de fato definida em lei como necessária e suficiente a sua ocorrência.⁷

O fato gerador de um imposto deve ser um fato signo presuntivo de capacidade contributiva. Por isto tem sempre um significado econômico, que deve ser quantificado, para que o valor do imposto seja, tanto quanto possível, a ele relacionado. Por isto toma-se o conteúdo econômico do fato gerador do imposto como dado relevante na determinação do valor deste. Considera-se tal conteúdo econômico como a base de cálculo do imposto.

2.2. *A base de cálculo como aspecto do fato gerador*

Realmente, como está hoje bem esclarecido na doutrina, a base de cálculo do imposto é simplesmente um aspecto de seu fato gerador, que permite dimensioná-lo economicamente, vale dizer, estabelecer a sua expressão monetária.

Só com a exteriorização do fato gerador do imposto, portanto, pode-se determinar a sua base de cálculo.

A consideração da base de cálculo é de suma importância, pois reside no próprio núcleo do tributo, prestando-se para sua identificação como gênero, e para a identificação de cada uma de suas espécies.

Como ensina Alfredo Augusto Becker,

“A hipótese de incidência se realiza mediante o acontecimento de diversos fatos. Estes fatos são os elementos que integralizam a composição da hipótese de incidência. O elemento que serve de *base de cálculo* confere *gênero* jurídico ao tributo, os demais elementos *especificam* o gênero, particularizando-o numa determinada espécie.”⁸

Sendo, pois, a base de cálculo um aspecto do fato gerador (hipótese de incidência concretizada) transformado em cifra, não se pode colher como base de cálculo algo que não esteja relacionado ao fato gerador. Um imposto que tenha por fato gerador a aquisição de renda e proventos de qualquer natureza, tem como base de cálculo o montante da renda, ou dos proventos. No imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços, a base de cálculo é o valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria, ou o valor do serviço prestado. Valor que é, em princípio, o preço da mercadoria, ou do serviço.

A base de cálculo do imposto, em qualquer caso, é sempre a expressão da grandeza do elemento nuclear, ou material, de sua hipótese de incidência. No dizer de Ataliba, é um conceito legal de

⁷ Código Tributário Nacional, artigos 113 e 114.

⁸ Teoria Geral do Direito Tributário, 3^a ed., Lelus, São Paulo, 1998, p. 374.

tamanho.⁹ Ou então, como prefere dizer Silva Amaro, a base de cálculo é a medida legal da grandeza do fato gerador.¹⁰ Em se tratando do ICMS, tal medida identifica-se geralmente com o preço da mercadoria, ou do serviço tributável.

Seja um atributo do aspecto nuclear do fato gerador, como afirmava Ataliba,¹¹ seja a medida legal de grandeza daquele fato, como prefere Silva Amaro, seja ainda a sua expressão econômica, como ensinou Amílcar Falcão, verdade é que existe sempre, como assevera este último, uma relação de pertinência entre o fato gerador da obrigação tributária e a base de cálculo do tributo respectivo.¹²

Em se tratando de imposto cuja hipótese de incidência é uma operação relativa à circulação de mercadorias, tem-se que a base de cálculo há de ser a expressão econômica dessa operação, o seu valor. Ocorre que nos contratos de compra e venda mercantil é comum a concessão de descontos em função de certas condições. Assim, leva problema saber o que se deve entender como um *desconto concedido sob condição*, para que se possa determinar se o valor desse integra a base de cálculo do ICMS.

3. A Base de Cálculo do ICMS e os Descontos

3.1. O preço como base de cálculo do ICMS na saída de mercadoria

Na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, que nos termos do art. 12, inciso I, da Lei Complementar

87 exterioriza o fato gerador do ICMS, a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorre a saída. E se examinarmos outros dispositivos da referida Lei Complementar, especialmente os contidos em seus artigos 15 a 18, restaremos convencidos de que a expressão valor da operação, neste caso, significa o preço de venda da mercadoria. Por isto mesmo Soares de Melo, depois de demonstrar a necessária vinculação entre a base de cálculo e o fato gerador do imposto, diz que

"No caso específico do ICMS, a base de cálculo deve representar a quantificação compreendida na 'operação mercantil', e na 'prestação de serviços de transporte interestadual/intermunicipal', e de 'comunicação', ou seja, o 'preço das mercadorias e dos serviços', respectivamente."¹³

Em síntese, pode-se afirmar que sendo uma compra e venda a operação da qual decorre a saída da mercadoria, a base de cálculo do ICMS é o preço correspondente. Preço como elemento do contrato, e não o preço simplesmente anunciado ou indicado, em tese, pelo vendedor.

Aliás, fixou-se a jurisprudência, antiga e recente, no sentido de que a base de cálculo do imposto é o preço efetivamente praticado, e não aquele apenas fixado em tese. E pela mesma razão tem rejeitado firmemente as denominadas pautas fiscais.¹⁴

⁹ Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 4^a ed., RT, São Paulo, 1990, p. 114.

¹⁰ Luciano da Silva Amaro, *Direito Tributário*, 4^a ed., Saraiva, São Paulo, 1999, p. 248.

¹¹ Geraldo Ataliba, *Hipótese de Incidência Tributária*, 4^a ed., RT, São Paulo, 1990, pp. 109/110.

¹² Amílcar Falcão, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 5^a ed., Forense, Rio de Janeiro, 1994, p. 78.

¹³ José Eduardo Soares de Melo, *ICMS - Teoria e Prática*, 2^a ed., Dialética, São Paulo, 1996, p. 125.

¹⁴ "ICM - Pauta Fiscal - A base de cálculo do ICM é o valor da operação de que decorre a saída da mercadoria (art. 2º, I, do Decreto-lei 406, de 1968). Não é lícito ao legislador estadual inovar quanto a esse aspecto (art. 18, § 1º, da EC 1, de 1969). A predeterminação de valor para as operações pode contrariar essa disposição, implicando, por outro lado, em majoração do imposto (art. 97, § 1º, do CTN). Aplicação do art. 148 do CTN. A pauta fiscal só se legitima quando, em processo regular, não fica demonstrado o valor real da operação de que decorre a saída de mercadoria. Recurso extraordinário conhecido e provido." (Ac. un. da 2^a T do STF - Rel. Min. Cordeiro Guerra - RE 88.307-SC - Recorrente: Lauro João Marcos - Recorrido: Estado de Santa Catarina - Revista Trimestral de Jurisprudência, nº 88, pp. 1053/4)

3.2. O preço e os descontos

Consuma-se o contrato de compra e venda mercantil logo que o comprador

e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições".¹⁵ O preço é, portanto, um dos elementos essenciais des-

"Imposto de Circulação de Mercadorias. Cálculo de tributo com base em valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos. O arbitramento feito pela autoridade lançadora só poderá ser feito mediante 'processo regular' (Art. 148 do Código Tributário Nacional) e não por portaria de efeito normativo, sem exame de cada caso em particular. Recurso extraordinário conhecido e provido". (Ac. un. da 1ª T do STF - Rel. Min. Barros Monteiro - RE 72.400-RN - Recorrente: Miguel Elias de Moraes - Recorrido: Estado do Rio Grande do Norte - Revista Trimestral de Jurisprudência, nº 59, pp. 915/6)

"Tributário. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM). Entrada de cana-de-açúcar. Diferimento. Fixação da base de cálculo através das chamadas pautas fiscais ou pauta de valores mínimos. Inadmissibilidade. I - O arbitramento fiscal (art. 148, CTN), de forma casuística e mediante processo regular, é condicionado à omissão ou infidelidade do contribuinte. II - A adoção do preço de mercado dos bens somente é permitida na falta do valor real da operação (artigo 2º, Decreto-lei nº 406/68). III - Recurso improvido." (Ac. mv. da 1ª T do STJ - REsp 24.083-2-SP - Rel. Min. Cesar Rocha - DJU I de 24.05.93, p. 9982 e Repertório IOB Jurisprudência nº 12/93 p. 234, Caderno 1).

"Tributário. ICM. Entrada e Saída de Cana-de-Açúcar Adquirida em Caule para a Fabricação de Álcool Carburante. Diferimento e Pauta Fiscal. CTN, arts. 97, § 1º e 148. Decreto-lei 406/68 (art. 2º, I e II). Art. 21; VIII, C.F. - Pretendida ofensa a convénio refoge do âmbito do recurso Especial (REsp 25.775-SP - Rel. Min. Pádua Ribeiro). 2. Constitui ilegalidade a cobrança do ICM bascada em Pauta Fiscal, com manifesto desprezo do critério natural do valor da operação (Decreto-lei 406/68, art. 68). A predeterminação de valores nas pautas pode causar vedada majoração do tributo (art. 97, § 1º, CTN). 3. Recurso improvido." (Ac. mv. da 1ª T do STJ - REsp 7.449-0-SP - Rel. Min Milton Pereira - DJU I de 16.08.93, p. 15.956 e Repertório IOB Jurisprudência nº 18/93, p. 353, Caderno 1)

"Tributário - Delegação de competência a Ministro de Estado - Base de cálculo - Pautas fiscais - CTN (art. 97). - A fixação de base de cálculo para o IPI deve resultar de dispositivo legal. O Sistema Tributário Brasileiro não admite delegação de competência, para este fim. - A utilização de pautas, fixando 'preço mínimo' ou 'preço de mercado', só se admite em caso de ser inidônea a documentação oferecida pelo contribuinte. - O Decreto-Lei 1.593/77, outorgando competência ao Ministro da Fazenda, para fixar pauta fiscal, é incompatível com a reserva legal explicitada no Art. 97 do CTN." (Ac. un. da 1ª T do STJ - REsp 24.861-2-CE - Rel. Min. Gomes de Barros - DJU I de 21.02.94, p. 2124 e Repertório IOB Jurisprudência nº 6/94, p. 99, Caderno 1)

"A base de cálculo do tributo só pode ser estabelecida por lei e no caso do ICM ela é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. Não pode a recorrida, por simples portaria e resolução, fixar este valor com base em pauta de valor fiscal, ao arrepio da legislação citada que fixa a base de cálculo como sendo o valor da operação." (Ac. un. da 1ª T do STJ - REsp 56.527-8-SP - Rel. Min Garcia Vieira e ADV nº 40/95, p. 626).

"Tributário. ICMS. Base de cálculo. Sua fixação através de Pautas de Preços ou Valores. Inadmissibilidade. Em face do nosso direito (decreto-lei nº 406/68, art. 2º, I), é inadmissível a fixação da base de cálculo do ICMS com apoio em pautas de preços ou valores (pautas fiscais), porquanto aquela (base de cálculo do tributo) é o valor da operação de decorrer a saída da mercadoria. A pauta de valores só se admite nos casos previstos no art. 148 do CTN, em que, mediante processo regular, seja arbitrada a base de cálculo, quando inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte. O direito tributário repugna a adoção de base de cálculo que esteja dissociada do efetivo valor econômico do fenômeno tributário. Embargos de divergência recebidos. Decisão por maioria de votos." (Ac. da 1ª S do STJ - mv - rel. Demócrito Reinaldo - Emb. de Diverg. em REsp 33.808/SP - embda: Fazenda do Estado de São Paulo - DJU 1 de 20.10.97, p. 52965 e Revista Dialética de Direito Tributário nº 27, p. 229).

"Tributário. ICMS. Pauta fiscal. 1- A jurisprudência da Corte está assentada no sentido de não prestar a cobrança do ICMS com base no valor da mercadoria apurado em pauta fiscal. 2 - O princípio da legalidade tributária há de atuar, de modo correto, sem qualquer distorção, no relacionamento fisco-contribuinte. 3 - Recurso provido." (Ac. un. da 1ª T do STJ - Rel. Min. José Delgado - REsp nº 101582-MG (96/0045418-3) - recte: Frigorífico Irmãos Nogueira S/A; recdo: Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais - DJU 1 de 28.4.97, p. 15814 e Revista Dialética de Direito Tributário, nº 22, p. 190).

"Tributário. ICMS. Base de cálculo. Sua fixação através de pautas de preços ou valores. Inadmissibilidade. Em face do nosso direito (Decreto-lei nº 406/68, art. 2º, I), é inadmissível a fixação a fixação da base de cálculo do ICMS com apoio em pautas de preços ou valores (pautas fiscais), porquanto aquela (base de cálculo do tributo) é o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria. A pauta de valores só se admite nos casos previstos no art. 148 do CTN, em que, mediante processo regular, seja arbitrada a base de cálculo, quando inidôneos os documentos e declarações prestadas pelo contribuinte. O direito tributário repugna a adoção de base de cálculo que esteja dissociada do efetivo valor econômico do fenômeno tributário. Embargos de divergência recebidos. Decisão por maioria de votos." (Ac. da 1ª S do STJ - mv - EDiv em REsp 33.808/SP - rel. Min. Demócrito Reinaldo - embda: Usina Santa Lydia S/A; embda: Fazenda do Estado de São Paulo - DJU 1 de 20.10.97, p. 52.965 e Repertório IOB de Jurisprudência 23/97, Caderno 1, p. 556).

¹⁵ Código Comercial, art. 191.

se contrato, que na generalidade dos casos consubstancia no plano jurídico a operação relativa à circulação de mercadorias, que enseja a incidência do ICMS.

A palavra preço, entretanto, além de indicar um elemento do contrato de compra e venda, que a rigor somente existe quando esteja consumado esse contrato, presta-se para indicar, também, o valor proposto por uma das partes no contrato. Valor que geralmente é estabelecido pela parte que oferece, ou põe à disposição do público a mercadoria. É usual, nas vitrines das lojas, e nos catálogos de objetos que os comerciantes oferecem ao público, o preço das mercadorias ofertadas. Preço que ainda não constitui elemento do contrato, porque contrato ainda nem existe, mas simples indicação, ou proposta para formação do contrato.

É comum ocorrer a indicação de um preço, e o oferecimento, desde logo, de um desconto para quem comprar a mercadoria em determinadas condições. A palavra condição, neste caso, é utilizada em sentido amplo, como "exigência requerida para certas coisas e negócios".¹⁶ E assim, tomada a palavra condição neste sentido amplo, pode-se dizer que os descontos são geralmente concedidos em função de determinadas condições.

Entre as condições mais comuns em face das quais são concedidos descontos podem ser citadas: a) o pagamento à vista, ou em prazo menor do que o concedido ao comprador para o pagamento do preço correspondente; b) ser o valor da operação superior a determinado montante; c) ser a operação abrangente de determinada quantidade de mercadorias. As condições referidas nas letras

"b" e "c" podem se apresentar relacionadas a uma única operação ou ao total das operações realizadas em determinado período. Por outro lado, inúmeras outras condições podem ser colocadas na operação relativa à circulação da mercadoria, a influir na determinação do respectivo preço.

A rigor, se o preço estabelecido pelo vendedor é a regra, e a fixação no caso concreto de um preço menor, mediante a concessão de desconto, é exceção, pode-se dizer que todo e qualquer desconto é concedido em face de determinado condição. Em todos os exemplos acima citados tem-se desconto concedido em função de determinadas condições, entretanto, em alguns deles individualmente o valor do desconto não integra a base de cálculo do ICMS, como acontece, por exemplo, quando o vendedor concede determinado desconto para pagamento à vista. Ou porque a operação ultrapassa determinado valor.

Resta saberemos, portanto, o que significa *desconto concedido sob condição*, já que o valor deste, segundo a lei, integra a base de cálculo do ICMS.

3.3. Desconto concedido sob condição

É evidente que na expressão *desconto concedido sob condição* a palavra condição tem um sentido menos abrangente. A palavra condição, neste caso, tem o seu significado ligado ao direito obrigacional, ou mais exatamente, à teoria dos contratos. Neste campo significa "cláusula que subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto. Para sua configuração, requer a ocorrência de dois requisitos essenciais: a futuridade e a incerteza."¹⁷

¹⁶ Francisco da Silveira Bueno, *Grande Dicionário Etimológico Prosódico da Língua Portuguesa*, Saraiva, São Paulo, 1964, 2º vol., p. 786.

¹⁷ Maria Helena Diniz, *Dicionário Jurídico*, Saraiva, São Paulo, 1998, p. 742.

É certo que alguns vendedores de mercadorias costumam estabelecer preços mais elevados do que os que realmente praticam, e concedem descontos a qualquer comprador que o solicite, e às vezes até mesmo independentemente da solicitação do comprador. Isto, porém, não invalida o raciocínio segundo o qual só se pode falar em desconto em face de um preço sobre o qual incida, sendo certo que a concretização do desconto ocorre em determinadas condições estabelecidas pelo vendedor da mercadoria, ou prestador do serviço.

Para o fim de determinação da base de cálculo do ICMS na verdade o que importa saber é se a condição realiza-se até o momento em que se tem, ordinariamente, de calcular o imposto, ou se depois desse momento. Em outras palavras, o que se define como condição é um evento futuro e incerto.

Neste sentido é que o desconto pode ser *condicional* ou *incondicional*. E sobre o que se deve entender por um, e pelo outro, já escrevemos:

“Condisional é um desconto cuja efetivação fica a depender de evento futuro e incerto, como, por exemplo, o pagamento em certo prazo. Incondicional é o desconto que se efetiva no momento da operação. Assim, o desconto para pagamento à vista é um desconto incondicional, cujo valor não integra a base de cálculo.”¹⁸

Aliás, cuidando especificamente da base de cálculo do então ICM, em 1971 já escrevemos:

“5) Descontos e Abatimentos - Se o vendedor concede descontos ou abatimentos ao comprador, é mister que se examine a natureza destes. Tratando-se de descontos condicionais, o

valor destes não se deduz da base de cálculo. Mas se o desconto ou abatimento é incondicional, seu valor não integra a base de cálculo. Como desconto condicional se há de entender aquele que dependa de ocorrência futura e incerta. ‘Condição é a determinação acessória, que faz a eficácia da vontade declarada dependente de algum acontecimento futuro e incerto.’ (Clóvis Beviláqua, *Teoria Geral do Direito Civil*, 3ª Edição, Ministério da Justiça, Rio, 1966, pág. 245).

(...)

Na Guanabara, segundo informam Arnold Wald e Hugo Sigelmann, o chefe do Poder Executivo vetou a parte final do § 1º do art. 16 da Lei disciplinadora do ICM, que continha a expressão ‘como tal entendida a que se subordine a evento futuro e incerto, a que se refere o Código Civil em seu artigo 114’, explicativa do conceito de condição, que fora acrescentada por emenda na Assembléia.

‘O veto tem como explicação’, esclarecem referidos autores, ‘o desejo de o Executivo de incluir, na base para o cálculo do imposto, o valor não somente dos abatimentos condicionais, dependentes de fato de terceiros, como também os concedidos sob forma de condição potestativa. Assim, por exemplo, se ao comprador for concedida uma dedução para pagamento antecipado do preço, o imposto de circulação deve recair sobre o preço total, inclusive a bonificação e não sobre o *quantum* efetivamente pago’. (*Imposto de Circulação de Mercadorias*, cit. pág. 35).

¹⁸ *Curso de Direito Tributário*, 18ª ed., Malheiros, São Paulo, 2000, p. 304.

O veto mencionado, porém, não teve a virtude de modificar a significação do texto legal. A expressão explicativa do conceito de condição tinha realmente o mérito de eliminar controvérsias a respeito, mas a sua retirada não significa que se possa ampliar o conceito de condição. 'Em sentido próprio, chama-se condição a modalidade voluntária dos atos jurídicos que lhes subordina o começo ou o fim dos respectivos efeitos à verificação ou não verificação, de um evento futuro e incerto'. (Vicente Rão, *Ato Jurídico*, Max Limonad, São Paulo, 1961, pág. 290). E inexistindo disposição expressa em contrário a 'condição' há de ser tomada em seu sentido próprio.

Não nos parece correto incluir-se na base de cálculo o desconto ou abatimento concedido pelo vendedor ao comprador, que se torna efetivo antes, ou no momento da ocorrência do fato gerador do ICM. Se o desconto foi concedido para pagamento antecipado ou para pagamento à vista, este não se inclui na base de cálculo, visto como esta é o valor da operação de que decorre a saída, devendo tal valor ser considerado no momento da ocorrência do fato gerador do imposto.¹⁹

E mais tarde, já em face da Lei Complementar nº 87/96, escrevemos:

"Desconto incondicional é aquele cuja efetividade não fica a depender de evento futuro e incerto. Efetiva-se desde logo, de sorte que há de ser considerado na determinação do valor da operação da qual decorre a circulação da mercadoria.

O desconto para pagamento a vista pode parecer condicional. Não é, pelo menos para os fins da determinação

da base de cálculo do ICMS. Só é condicional, neste contexto, o desconto que poderá se efetivar, ou não, a depender de acontecimento futuro e incerto.

A rigor, o desconto incondicional não poderia mesmo integrar a base de cálculo, porque não faz parte do valor da operação, que não é o preço proposto, mas o preço efetivo, ou o preço contratado.

Quando a mercadoria é posta à venda geralmente é fixado um preço, que é o preço proposto, ou preço da oferta. O desconto incondicional é aquele concedido no momento em que se faz a venda. No momento em que se efetiva o contrato. O desconto incondicional é concedido ao comprador, para que se efetive a venda. É a diferença entre o preço da oferta e o preço do contrato. É inteiramente estranho, portanto, ao valor da operação da qual decorre a saída da mercadoria, posto que tal operação somente se efetivou depois de concedido o desconto."²⁰

3.4. A futuridade e a incerteza

Não há dúvida de que a palavra *condição*, no dispositivo legal que se reporta aos descontos concedidos sob condição, vale dizer, no art. 13, § 1º, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87/96, está empregada no sentido de *determinação acessória, que faz a eficácia da vontade declarada dependente de algum acontecimento futuro e incerto*.

Diz, portanto, que um desconto é concedido sob condição quando a eficácia da vontade do vendedor de conceder o desconto fica a depender de um acontecimento futuro e incerto. São da essência dessa modalidade de desconto a *futuridade e a incerteza*. Ambas, so-

¹⁹ Imposto de Circulação de Mercadorias, Sugestões Literárias, São Paulo, 1971, pp. 101/102.

²⁰ Aspectos Fundamentais do ICMS, 2^a ed., São Paulo, Dialética, 1999, p. 78.

madas. Não apenas uma ou a outra, mas as duas.

A *futuridade* quer dizer que o evento somente se realizará, se for o caso, no futuro, vale dizer, em data posterior àquela na qual o vendedor contribuinte tem o dever de apurar o valor do imposto a ser pago, e a *incerteza* significa que o comprador tem a faculdade de praticar, ou não, o evento ao qual o desconto está condicionado. Em face de ambas, fica em aberto para o comprador a faculdade de realizar o evento e obter o desconto, ou não realizá-lo e pagar o preço integral. A não-realização do evento não constituirá inobservância do contrato, exatamente porque este atribui ao comprador a faculdade.

Como a *futuridade* é noção essencialmente temporal, é imprescindível que se esclareça o momento em relação ao qual se coloca, justificando-se a sua razão de ser.

3.5. O momento da definição da base de cálculo do ICMS

3.5.1. O fato gerador

Em princípio, o momento da definição da base de cálculo do imposto é aquele em que se consuma o respectivo fato gerador. "A base de cálculo de um imposto bem como todos os outros elementos indispensáveis à sua cobrança, é vinculada ao momento da ocorrência da hipótese de incidência e os fatos supervenientes após a materialização daquela, são irrelevantes para a sua fixação."²¹ Por isto mesmo são irrelevantes os descontos cuja concessão consta de cláusula que somente produz efeito em face de evento futuro, bem como os juros cobrados do comprador em face do atraso no pagamento.

Pode ocorrer, porém, que determinada mercadoria seja fornecida durante certo período, e o contrato estabeleça um desconto para o caso de o fornecimento no período ser superior a determinada quantidade, ou valor. Neste caso o momento de definição da base de cálculo do ICMS não será o da saída física da mercadoria, mas o momento final do período de apuração, como se passa a demonstrar.

3.5.2. O fim do período de apuração

Como afirmamos na introdução deste estudo, os elementos sistêmico e tópico não são excludentes, mas complementares. Assim, se é certo que devemos considerar o significado das palavras e expressões nas normas jurídicas em geral, para fixarmos o significado destas em determinada norma, também é certo que em determinadas normas as palavras ou expressões podem ganhar sentido peculiar, em face das peculiaridades presentes na situação por ela regulada.

A lei estadual pode facultar ao contribuinte, em certos casos especiais, o fornecimento de mercadorias sem que seja desde logo definida a base de cálculo do imposto e até sem que ocorra a emissão de nota fiscal. Nestes casos, evidentemente, se o contrato de fornecimento estabelece um desconto a depender da quantidade fornecida no período, e no encerramento deste, portanto, o evento de que depende o desconto já está consumado, o valor do desconto certamente não integrará a base de cálculo do ICMS.

Realmente, como assevera, com inteira propriedade, Vittorio Cassone, "se

²¹ ICMS: a Lei Complementar nº 87/96 interpretada, São Paulo, Editora de Direito, 1997, p. 165.

o desconto é concedido no momento da emissão da nota fiscal, portanto sem condicionamento algum, seu valor não integrará a base de cálculo".²²

Em princípio, o período de fornecimento, vale dizer, o período estabelecido no contrato para que a quantidade de mercadorias no mesmo fornecida enseje o desconto, há de ser igual ou menor do que o período de apuração do imposto.

Na legislação estadual temos exemplos da situação aqui descrita, que é o caso do fornecimento de energia elétrica,²³ e da prestação de serviços de comunicação.²⁴ Trata-se, certamente, de situações cujas peculiaridades exigem esse tratamento especial, mas nada impede que o mesmo tratamento seja dispensado na lei estadual para outras situações. Neste sentido já existe, aliás, previsão legal.²⁵

4. Conclusões

Em face do que foi exposto, podemos chegar às seguintes conclusões:

1º) Os descontos incondicionais não integram a base de cálculo do ICMS porque não fazem parte do valor da ope-

ração que configura o fato gerador desse imposto.

2º) Os descontos concedidos sob condição integram a base de cálculo do ICMS por força do que estabelece o art. 13, § 1º, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87/96.

3º) A expressão *concedidos sob condição*, no art. 13, § 1º, inciso II, alínea "a", da Lei Complementar nº 87/96 tem o sentido de *determinação acessória*, que faz a eficácia da vontade declarada dependente de algum acontecimento futuro e incerto.

4º) A futuridade diz respeito ao momento em que se consuma o fato gerador do imposto, fazendo-se obrigatória a emissão da nota fiscal respectiva.

5º) Como o elemento tópico não pode ser desprezado na hermenêutica, tem-se que embora o fato gerador do ICMS seja exteriorizado, ordinariamente, pela saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, em casos especiais o momento que serve de parâmetro para a definição da futuridade como elemento essencial na caracterização dos descontos condicionais é o final do período de apuração do imposto.

²² *Comentários ao Código Tributário Nacional*, Coord. Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 1998, vol. 1, p. 433.

²³ Decreto nº 24.569, de 31 de julho de 1997, art. 189, § 2º, do Estado do Ceará, reportando-se à nota fiscal conta de energia elétrica diz que "o documento será emitido após o fornecimento mensal do produto". Norma semelhante está no Decreto nº 17.037, de 26 de dezembro de 1997, art. 377, do Estado de Sergipe, a dizer que "A Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica por período mensal de fornecimento do produto". No Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco, Decreto nº 14.876, de 12 de março de 1991, art. 147, há norma semelhante a dizer que "A Nota Fiscal/Conta de Energia Elétrica será emitida pelo fornecimento do produto, abrangendo período estabelecido em portaria do Secretário da Fazenda."

²⁴ O Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco, estabelece
"Art. 225 A Nota Fiscal do Serviço de Comunicação será emitida no ato da prestação do serviço.
Parágrafo único. Na impossibilidade de emissão de uma Nota Fiscal para cada um dos serviços prestados, estes poderão ser englobados em um único documento, abrangendo um período nunca superior ao fixado para apuração do imposto."

Norma idêntica está no art. 200, do Regulamento do ICMS do Estado do Ceará; e no § 5º, do art. 449, do Regulamento do ICMS do Estado de Sergipe.

²⁵ O art. 73, da Lei nº 10.259, de 27 de janeiro de 1989, do Estado de Pernambuco, faculta ao Poder Executivo conceder ao sujeito passivo do ICMS regime especial para a emissão de documentos e a escrituração de livros fiscais, desider de que fiquem assegurados o controle e a perfeita identificação das operações, e norma idêntica é albergada pelas leis estaduais em geral.