

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



82

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

82

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

(JULHO - 2002)



Nelson Screnci
é o autor da obra *Paisagem da Harmonia*
(acrílico sobre tela), reproduzida em
destaque na capa desta edição.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 75.

Complete sua coleção.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

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
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

- Permanência no Refis - impropriedades da Portaria/CG nº 55 - *Alexandre Medeiros Régner* 7/0228
- Inconstitucionalidades dos “encargos” energéticos: “seguro-apagão” (Lei nº 10.438/02 e Resolução nº 71/02 da Aneel) - *Eduardo Fortunato Bim* 16/0228
- O estabelecimento como contribuinte autônomo e a não-cumulatividade do ICMS - *Hugo de Brito Machado* 24/0228
- Penhora insuficiente e o direito de embargar - *Hugo de Brito Machado Segundo* embargos 28/0228
- A definição da alíquota do imposto de importação - um caso de poder discricionário - *João Marcelo Máximo Ricardo dos Santos* 39
- ICMS e a EC 33/01: afronta ao princípio da anterioridade - *José Ângelo Remédio Júnior* 53
- Da anistia e remissão de tributos federais e contribuições previdenciárias nos moldes da Medida Provisória nº 38/02 - *Júlio Maria de Oliveira e Renata Colafemina Antonio* 63
- Contribuições para o Sest, o Senat e o Sebrae. Seriam elas outras aberrações jurídicas do sistema “s”? - *Manuel de Freitas Cavalcante Júnior* 68
- Regime especial de recolhimento do ICMS: imposição justa e garantidora da igualdade dos contribuintes - *Márcia Aguiar Arend e Max Zuffo* 77
- A contribuição de intervenção no domínio econômico sobre serviços técnicos e de assistência administrativa (Lei nº 10.332/2001) - *Maria Ednalva de Lima* 89
- Perda de eficácia do lançamento tributário - *Plínio Gustavo Prado Garcia* 97
- Em busca da progressividade perdida: a inconstitucionalidade de berço da graduação das alíquotas conforme os valores venais dos imóveis - *Régis Pallotta Trigo* 103
- A lei complementar no sistema de fontes do direito tributário - *Solon Sehn* 114

Pareceres

- Substituição tributária antecipada - inteligência atual do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal - *Ives Gandra da Silva Martins* 134
- Lançamento por homologação. Não pago o preço base de cálculo, nem ressarcido o imposto antecipado à Fazenda, tem o contribuinte de direito a faculdade de compensação - *Ruy Barbosa Nogueira* 143

Jurisprudência

Íntegras de Acórdãos

- Certidão positiva com efeitos de negativa - caução real - cautelar (STJ - 1ª Turma) 152
- Contribuição ao FGTS - LC 110 - natureza jurídica - princípio da anterioridade (TRF da 4ª Região - 2ª Turma) 154

O Estabelecimento como Contribuinte Autônomo e a Não-cumulatividade do ICMS

Hugo de Brito Machado

A Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996, estabelece:

“Art. 4º. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade:

I - importe mercadorias do exterior, ainda que as destine a consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização.”

Entretanto, também estabelece que se considera ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular (art. 12, inciso I).

Por outro lado, as leis estaduais em geral definem como contribuinte autônomo o estabelecimento, que para esse fim seria equiparado à pessoa. Essa colocação foi por nós refutada em 1971, quando sustentamos que apenas a pessoa pode ser sujeito da relação jurídica.¹ Depois modificamos nosso entendimento, considerando que a lei pode considerar o estabelecimento uma pessoa, por ficção jurídica.² Afinal de contas, o que é a pessoa jurídica senão mera ficção?

Ocorre que a jurisprudência, no Superior Tribunal de Justiça e no Supremo Tribunal Federal, tem-se manifestado no sentido de que o estabelecimento não pode ser considerado contribuinte autonomamente, pois contribuinte é a pessoa jurídica, sendo indevido o imposto nas transferências de mercadorias.

¹ Hugo de Brito Machado, *Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM*, Sugestões Literárias, São Paulo, 1971, p. 128.

² Hugo de Brito Machado, “O Fato Gerador do ICM”, em *Caderno de Pesquisas Tributárias*, coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, Resenha Tributária, São Paulo, 1978, p. 279.



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.

Com apoio nessa jurisprudência José Eduardo Soares de Melo afirma:

“Por conseguinte, inconstitucionais os incisos V e VI do art. 2º do Convênio ICM 66/88 e a parte final do art. 12, I da LC-87/96, que estabeleceram a ocorrência de fatos geradores do imposto nas saídas de mercadorias, a qualquer título, de um para outro estabelecimento do mesmo titular, inclusive quando localizado na mesma área ou em área contígua.”³

Preferimos considerar constitucional os dispositivos em questão, embora os interpretemos de conformidade com a Constituição e desta forma cheguemos também à conclusão a que chegaram, nos casos examinados, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal. A este respeito já escrevemos:

“O Superior Tribunal de Justiça tem decidido que o imposto não é devido nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica. Seria condição essencial para a configuração do fato gerador do ICMS a transmissão da propriedade, inócurrenente nessas transferências.

Tudo indica que tais decisões foram proferidas em casos nos quais a Fazenda Estadual exigia ICMS em transferências de bens do ativo permanente de instituições bancárias. Um banco, com sede em São Paulo, e agências em todas as principais cidades do país, adquire máquinas de escrever, ou computadores, em grande quantidade, em sua matriz, para obter melhores condições nessa aquisição, e distribui tais equipamentos a suas diversas agências. A Fazenda pretende, então, cobrar ICMS nessas transferências, ensejando fosse a questão submetida ao Judiciário. E este, com justa razão, decide pela não-incidência do imposto, nessas transferências.

Realmente, o imposto não incide nessas transferências. Não porque inócurrenente a transmissão da propriedade dos equipamentos, mas porque os mesmos são bens do ativo permanente e não mercadorias. E porque a instituição financeira, não promovendo, como não promove, operações relativas a circulação de mercadorias, não é contribuinte do ICMS.

O Supremo Tribunal Federal, por seu turno, já decidiu que o imposto não incide na transferência para estabelecimento da mesma empresa. Estava em julgamento a questão de saber se devido, ou não, o imposto, na hipótese em que uma empresa, produtora de frangos, remetia seus produtos a um estabelecimento seu, cuja atividade consistia exclusivamente na pesagem dos mesmos, que eram devolvidos ao estabelecimento remetente.

Também nessa hipótese o imposto não é devido. Não porque inócurrenente a transmissão da propriedade, mas porque não ocorre uma operação de circulação de mercadoria. Vimos, já, que circulação é o impulso que movimenta a mercadoria do ponto de vista econômico. É a marcha que as coisas realizam desde a fonte de produção até o consumo. Marcha que no caso apreciado pelo Supremo Tribunal Federal não se realizou. O envio de bens para simples pesagem, como retorno ao estabelecimento remetente, para retomada da circulação no ponto em que antes estavam aqueles bens, não configura circulação de mercadorias.

³ José Eduardo Soares de Melo, *ICMS - Teoria e Prática*, 5ª edição, Dialética, São Paulo, 2002, p. 29.

Corretos, pois, aqueles julgados, tanto os do Superior Tribunal de Justiça como os do Supremo Tribunal Federal, embora por fundamentos diversos daqueles nos mesmos adotados.”⁴

Na verdade, estabelecimento é objeto e não sujeito de direitos; entretanto, por ficção legal, admite-se que o estabelecimento seja considerado contribuinte. O que se quer realmente é tomar em consideração cada estabelecimento, e não a empresa, para os fins de verificação da ocorrência do fato gerador do imposto. Como esclarece Viana Neto, “a autonomia dos estabelecimentos permite que créditos sejam transferidos concomitantemente com as mercadorias de um estabelecimento para outro, dando cumprimento ao princípio da não cumulatividade”.⁵

O entendimento segundo o qual o estabelecimento não seria contribuinte do ICMS utilizado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal para rejeitar a tributação das operações de transferência de mercadorias de uns para outros estabelecimentos da mesma pessoa, deve ser visto com muita cautela quanto à fundamentação adotada, pois já está sendo utilizado pelo fisco para exigir o estorno do crédito relativo à entrada da mercadoria transferida, posto que sendo a transferência um caso de não-incidência, seria obrigatório o estorno do crédito. Essa tese, não obstante absurda, já foi acolhida pelo Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro e está pendente de exame pelo Supremo Tribunal Federal no RE 199.147-RJ, “interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro que, mantendo a sentença proferida pelo juízo de primeiro grau, cancelou os créditos do ICMS obtidos na compra de insumos, por entender que as operações realizadas entre os estabelecimentos da recorrente estavam isentas do recolhimento do imposto, incidindo a regra do art. 155, § 2º, II, b, da CF (‘II - a isenção ou não-incidência, salvo disposição em contrário, da legislação; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;’).”⁶

Ainda, porém, que se entenda serem as transferências de mercadorias casos de não-incidência tributária, pelos fundamentos adotados pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal, não se há de chegar à conclusão de que o estorno dos créditos respectivos se faz obrigatório. É que ao caso não se aplica a regra que estabelece esse dever de estornar, reportando-se a não-incidência.

Realmente, como já tivemos oportunidade de esclarecer,⁷ existem hipóteses de não-incidência *de direito*, porque resultam de regra jurídica expressa que as define como tal, e hipóteses de não-incidência *de fato*, porque resultam de simples raciocínio lógico que as estabelece por exclusão, a partir da definição das hipóteses de incidência do tributo. A norma da Constituição e das leis que impõe o estorno do crédito nas hipóteses de isenção e de não-incidência tributária somente se referem à não-incidência de direito.

Nem podia mesmo ser de outro modo. Tudo que não constitui hipótese de incidência tributária, constitui inevitavelmente hipótese de não-incidência. Assim, tudo o que ocorrer com as mercadorias, que não seja hipótese de incidência do ICMS, será hipótese de não-incidência desse imposto, de modo que nenhum contribuinte

⁴ Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1999, pp. 32 e 33.

⁵ Mateus Viana Neto, *ICMS - A Lei Complementar 87/96 Interpretada*, LED, São Paulo, 1997, pp. 222 e 223.

⁶ *Informativo STF* nº 230 de 12.06.01, p. 2.

⁷ Hugo de Brito Machado, *Imposto de Circulação de Mercadorias - ICM*, Sugestões Literárias, São Paulo, 1971, p. 37 e *Curso de Direito Tributário*, 19ª edição, Malheiros, São Paulo, 2001, p. 187.

escaparia do dever de estornar os créditos relativos às entradas das mercadorias, pois sempre se estaria diante de hipóteses de não-incidência de fato, caracterizadas pela simples inoccorrência de hipóteses de incidência desse imposto. Apenas para exemplificar, toda vez que uma mercadoria fosse colocada na vitrine de uma loja, ou simplesmente retirada da embalagem na qual entrou no estabelecimento, como estes fatos não configuram hipóteses de incidência do ICMS, estar-se-ia diante de hipóteses de não-incidência e, portanto, diante da obrigatoriedade de proceder o estorno do crédito respectivo. Como se vê, a tese que afirma ser exigível esse estorno em face de hipóteses de não-incidência *de fato* é de tal modo absurda que dispensa constatação.

Por outro lado, tem-se de considerar o elemento finalístico na interpretação das normas que determinam o estorno do crédito do ICMS nas hipóteses de isenção e de não-incidência, e especialmente em consideração às hipóteses de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Essas normas têm por finalidade impedir que através de operações isentas, ou não tributadas, sejam criados artificialmente créditos do imposto, sabido que os créditos têm por finalidade apenas evitar a cumulação de ônus. Se não há ônus, porque a operação é isenta, ou configura caso de não-incidência de direito, o imposto não é devido e em contrapartida a operação não enseja crédito. É certo que isto em muitas situações transforma a isenção ou não-incidência em simples diferimento de incidência, o que exige cautela do intérprete. Mas, nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, não tem sentido cogitar-se do estorno do crédito, porque o elemento finalístico sugere interpretação diversa, mesmo que se entenda tratar-se de hipótese de não-incidência do imposto.

O que não se pode admitir é que sejam feitas transferências sem o imposto, que não será debitado no estabelecimento remetente, e mesmo assim seja feito o crédito no estabelecimento destinatário. O crédito neste há de corresponder, sempre, ao débito naquele. É mera forma de realização do princípio da não cumulatividade. Se não é lançado a débito no estabelecimento remetente, pelas razões que acima explicamos, eis que não configurado o fato gerador do imposto, não deve ser lançado a crédito, no estabelecimento destinatário.

Ressalte-se, finalmente, que mesmo sendo devido o imposto nas transferências, se eventualmente não é feito o lançamento deste a débito no estabelecimento remetente, salvo situações excepcionais não se configura, em regra, situação que enseje a lavratura de auto de infração para a exigência do imposto. É que na mesma data em que o estabelecimento remetente fez o pagamento a menor do ICMS, em decorrência daquela omissão, o estabelecimento destinatário fez o pagamento a maior do mesmo imposto, em decorrência da mesma omissão, posto que não teve como creditar-se da quantia correspondente. Como são os estabelecimentos, contribuintes autônomos do imposto, solidariamente responsáveis pelo imposto uns dos outros, o pagamento feito a maior, pelo destinatário da transferência na qual não ocorreu o lançamento do débito no estabelecimento remetente, vale a favor do estabelecimento remetente que recolheu a menor o mesmo imposto, na mesma data e pela mesma razão. É assim, pelo menos em se tratando de estabelecimentos situados no mesmo Estado, mesmo que em Municípios diversos, situação na qual apenas pode ser necessário um ajuste no cálculo da participação do município na respectiva arrecadação, que não diz respeito à relação Fisco-contribuinte.