

Primeira Instância

Juízo de Direito da Quarta Vara da Fazenda Pública
— Comarca da Capital —

Mandado de Segurança n.º 1.680/85

Impetrante: Philips do Brasil Ltda.

Impetrado: Coordenador Executivo das Inspetorias Regionais de Fazenda.

SENTENÇA

Vistos, etc.

Trata-se de Mandado de Segurança impetrado por Philips do Brasil Ltda., contra o Sr. Coordenador Executivo das Inspetorias Regionais de Fazenda, alegando a Impetrante estar sendo obrigada, a partir de 1.º de novembro de 1985, em face da Resolução n.º 1.229, de 28-9-85, a cumprir os ditames da legislação fluminense, baixada com alegado fundamento na LC 44/83, apesar de estabelecida em S. Paulo, regras estas que sustenta serem inconstitucionais, eis que violadoras do inciso II do artigo 23 da Constituição Federal; que o regime de substituição tributária para a frente, permitido pela Lei Complementar n.º 44/83 malferir o princípio constitucional da não cumulatividade porque obriga a Impetrante, como substituto, ao pagamento antecipado do imposto alheio, sendo certo que, de acordo com a Constituição, o abatimento deve ocorrer em cada operação; que se for permitida a substituição para frente estará sendo afetado o direito do contribuinte substituto de só pagar o ICM sobre o valor agregado até a sua fase de participação no ciclo econômico; que a permissão para os Executivos estaduais fixarem elemento integrante da base de cálculo de tributo, agrava o princípio da legalidade ou da reserva da lei; que o artigo 23 § 6.º da Constituição prevê convênios apenas para a concessão e revogação de isenção em matéria de ICM, não sendo possível qualquer outra regra que estabeleça obrigações para os contribuintes a não ser através de lei; que até a presente data inexistiu lei no Estado de S. Paulo instituindo o regime da substituição tributária, não podendo a Impetrante, sediada em S. Paulo, ser submetida à legislação fluminense; que o regime implantado fere ainda o princípio da uniformidade das alíquotas para todas as mercadorias, aumenta a carga tributária do contribuinte

substituto e estabelece limitações ao tráfego de mercadorias através de tributos interestaduais, ferindo a regra do artigo 19, II da CF. Requeru a concessão da segurança para o fim de não ficar sujeita à legislação tributária fluminense no que pertine à substituição tributária, fazendo instruir a inicial com os documentos de fls. 24/83.

Antes do despacho inicial, a Impetrante aditou a inicial (fls 88/89), juntando aos autos os documentos de fls. 90/97, sendo-lhe deferida a liminar nos termos do despacho de fls. 98.

Antecipando-se às informações, o Estado ofereceu resposta às fls. 102/117, alegando, basicamente, o seguinte: O princípio da não cumulatividade não cogita de quanto cada participante deve pagar no processo de circulação de mercadoria, e muito menos quando esse pagamento seja feito; que para ser respeitado o princípio basta que se permita abater do imposto incidente sobre cada operação, o imposto incidente sobre as operações anteriores; que no regime da substituição tributária previsto na Lei Complementar n.º 44/83 é preciso distinguir o imposto referente à venda efetuada pelo fabricante, do imposto relativo à operação subsequente, com relação ao qual o fabricante é contribuinte substituto. No tocante à primeira dessas incidências, nenhuma modificação foi introduzida. O fabricante continua fazendo jus aos mesmos créditos a que antes tinha direito. E no tocante à segunda operação, com relação ao qual o fabricante é contribuinte substituto, a Lei Estadual n.º 846/85 estabelece expressamente que o montante a ser recolhido aos cofres públicos será a diferença entre o valor da respectiva incidência e o valor do imposto que houver incidido sobre a operação anterior, ou seja, sobre a venda feita pelo fabricante; que o § 10 da LC n.º 44/83, ao contrário do afirmado, não permite aos Executivos estaduais fixar base de cálculo mediante convênio, apenas impede a fixação de uma base de cálculo para as operações alcançadas pela substituição menor do que aquela que se justificaria pela margem de lucro habitualmente praticada pelo varejista; que o princípio da territorialidade, que resultaria de uma lei complementar, foi abolido por outra lei complementar, razão pela qual não mais pode a Impetrante afirmar só estar sujeita às leis tributárias do seu Estado; que a aplicação da sistemática de substituição tributária só afetaria o princípio da uniformidade de alíquota se houver infração à lei, posto que, na realidade, ela se destina a regular tal princípio, evitando a concessão de isenções irregulares; que a Lei Estadual n.º 846/85 não criou tributo novo, nem tampouco o majorou, motivo pelo qual não há falar em princípio da anualidade; que a cobrança do ICM, qualquer que seja a oportunidade em que ela se dê, não implicaria jamais em violação ao artigo 19, II da CF; que o Estado tem todo o direito de cobrar o imposto por ocasião da entrada das mercadorias em seu território, sendo-lhe vedado apenas apreender as mercadorias como forma de coação; que inúmeros tributos exigem a antecipação do seu pagamento, como o imposto de transmissão que é recolhido antes da lavratura da respectiva

escritura; que o mesmo ocorre com o imposto de renda, regime este que agora se estende ao ICM. Cita jurisprudência do nosso Eg. Tribunal de Justiça (fls. 115/117), requerendo a denegação da segurança.

A Autoridade Impetrada, por sua vez, prestou informações às fls. 119/139, alegando descaber mandado de segurança contra lei em tese e sustentando, no mérito, a constitucionalidade dos diplomas legais que instituíram o regime da substituição tributária, na mesma linha de raciocínio desenvolvida na resposta do Estado. As fls. 124/126 procurou demonstrar, através de cálculos, achar-se rigorosamente preservado o princípio da não cumulatividade no regime da substituição tributária, eis que permite sempre o abatimento do imposto correspondente à operação anterior, não ocorrendo, em nenhum momento, a cobrança de imposto sobre imposto; que a margem estimada de lucro para as operações da Impetrante é permitida pela LC n.º 44/83. Aduz, às fls. 130/135, aos fundamentos legais e doutrinários da substituição tributária, lembrando o artigo 128 do CTN e as lições de RUBENS GOMES DE SOUZA (fls. 130), HUGO DE BRITO MACHADO (fls. 132/133), FÁBIO FANUCCHI (fls. 133), ALIOMAR BALLEIRO (fls. 134), e ALFREDO AUGUSTO BECKER (fls. 135). Ao concluir, expõe as vantagens oferecidas ao Fisco pelo regime da substituição (fls. 136/139) e ao próprio comerciante, invocando decisões do Eg. Tribunal de Justiça, trazidas à colação às fls. 140/162.

O MP, em sua douda promoção de fls. 165/168, opinou pela concessão da segurança, vindo, a seguir, os autos conclusos para sentença.

É o Relatório.

Examinados, decido.

Impõe-se, inicialmente, algumas considerações sobre a competência deste Juízo de vez que em decisões anteriores sobre casos idênticos (acórdãos de fls. 140/162), partindo-se do pressuposto de que o Exmo. Sr. Secretário do Estado de Fazenda seria Autoridade Coatora, entendeu-se competente para a decisão do writ o Egrégio Grupo de Câmaras Cíveis do nosso Tribunal de Justiça. No entender deste Julgador, todavia, é preciso distinguir, para uma boa visão da questão, três figuras distintas existentes no mandado de segurança, na precisa lição de HELY LOPES MEIRELLES: "1) **Autoridade Superior**, que é aquela que recomenda o ato impugnado ou baixa normas para a sua execução; 2) **Autoridade Coatora**, que é a autoridade autônoma, com poder decisório, competente para ordenar concreta e especificamente a execução ou inexecução do ato impugnado e responder pelas suas conseqüências administrativas; 3) **Executor**, que é o simples agente subordinado que cumpre a ordem por dever hierárquico, sem se responsabilizar por ela. O executor não pratica atos decisórios, mas simples atos executórios de ordem superior. Exemplificando: numa imposição fiscal, atacável por mandado de segurança, o coator não é o Ministro ou o Secretário das Finanças que

expede instruções para a arrecadação de tributos, nem o funcionário subalterno que científica o contribuinte da exigência tributária; o coator é o chefe do serviço que arrecada o tributo e impõe as sanções fiscais respectivas". (**Dir. Administrativo Brasileiro**, 2.^a Ed., 1966, p. 568).

Incabível a segurança contra a Autoridade que recomenda ou baixa normas para a arrecadação de tributos, como, por exemplo, no caso de resoluções, porque estas, de regra, têm caráter abstrato e genérico, não objetivando uma situação concreta, um caso específico, uma determinada relação jurídica, mas sim uma generalidade de casos futuros ajustáveis às hipóteses previstas na resolução. E é de todos sabido não ser função do Juiz decidir hipóteses, mas sim aplicar a lei ao caso concreto. O próprio Código de Processo Civil, é bem claro ao estabelecer, entre os requisitos da petição inicial, a indicação do **fato**, do pedido e suas especificações (artigo 282, III e IV).

Quer isto dizer que no processo deverá sempre haver um caso concreto como cerne da lide, uma relação jurídica de direito material controvertida trazida a Juízo para ser dirimida. Até mesmo na ação declaratória exige-se, para ensejar o seu cabimento, a busca de certeza quanto a existência ou inexistência de uma relação jurídica (certa, determinada, específica e não genérica e abstrata), não bastando a simples formulação de uma hipótese.

Isso é assim porque o Juiz, na sentença, formula uma regra jurídica somente para o caso que foi apreciado e não para casos futuros ou genéricos. A sentença é lei entre as partes e só faz coisa julgada nos limites das questões decididas, implicando isso em dizer que casos idênticos, mas que não foram objeto da lide, terão que ser apreciados em outros processos.

Aqui está, aliás, uma das principais diferenças entre a função jurisdicional e a legislativa. O Juiz faz lei para o caso concreto, para disciplinar a relação jurídica controvertida que foi submetida à sua apreciação, ao passo que o Legislador faz lei para casos hipoteticamente considerados. A sentença contém uma regra específica, para um caso concreto e determinado, enquanto a lei contém uma regra genérica, aplicável a todos os casos futuros ajustáveis à hipótese por ela considerada. A lei é a vontade abstrata do Estado em face de um número **indeterminado de situações jurídicas** e a sentença é a vontade concreta da lei em face de **uma certa situação**.

Lei e sentença, portanto, guardam esta diferença sistemática de que não se poderá esquecer. A lei é a vontade abstrata e a sentença é a vontade concreta. Na lei visa-se a **um tipo** de conflito; na sentença visa-se a **um certo** conflito e para passar da lei à sentença, passa-se por meio de um trabalho que se chama a aplicação do direito.

Basta isso para demonstrar não ser Autoridade Coatora, na presente segurança, o Exmo. Sr. Secretário de Estado de Fazenda que

baixou a Resolução n.º 1.229, de 28-8-85, ato de caráter normativo, contendo preceitos genéricos e de conduta abstrata, mas sim o Sr. Coordenador Executivo das Inspetorias Regionais de Fazenda, autoridade autônoma e competente para, concretamente, aplicar a resolução, ordenar a arrecadação do tributo ora impugnado e responder pelas suas conseqüências administrativas. Diretamente contra a Resolução não caberia, *data venia*, o *writ*, posto que caracterizaria, afim, segurança contra lei em tese, vedada pela Súmula 266 do STF.

Estas considerações afastam também a preliminar levantada às fls. 103 da resposta do Estado e fls. 121/123 das informações. Cabível é a segurança no caso dos autos por investir, não contra o direito em tese, mas específica e concretamente, contra ato da Autoridade Impetrada no sentido de exigir o ICM sobre as mercadorias constantes das notas fiscais de fls. 90/95.

O MP, em sua sempre douda promoção, bem colocou a questão ao afirmar: ao aditar a Inicial (fls. 88/89), explicitando, uma a uma, as notas fiscais referentes às mercadorias que queria pôr a salvo da substituição tributária que vergasta, o que inclusive, propiciou o deferimento da Liminar, a Impetrante deu contornos nítidos ao pedido, afastando-o do abstracionismo inerente ao ataque à lei em tese.

A questão de mérito versa sobre substituição tributária que, por sua vez, exige uma síntese doutrinária sobre o instituto para que possam ser apreciadas todas as questões suscitadas na inicial.

Sujeito passivo da obrigação tributária, diz o artigo 121 do CTN, é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Embora o Código nos incisos I e II do citado dispositivo somente faça menção ao **contribuinte** e ao **responsável**, há que se acrescentar a essas espécies de sujeição passiva as figuras do **sucessor** e do **substituto** tributário.

A distinção fundamental que se faz em doutrina dessas quatro figuras de sujeitos passivos decorre do fato de ser o contribuinte espécie de sujeição **passiva** pessoal, **direta** ou originária, enquanto o responsável, o sucessor e o substituto são considerados espécies de **sujeição passiva** indireta ou derivada.

Contribuinte é a pessoa, física ou jurídica, que tenha **relação pessoal e direta** com a situação que constitua o fato gerador do tributo — di-lo, com incisiva clareza, o item I, do artigo 121 do CTN. É o titular do fato gerador, partícipe e figura central da atividade jurídica, econômica ou financeira deflagrada do nascimento da obrigação tributária; é a pessoa que demonstra ter condições econômicas de concorrer para as despesas públicas, razão pela qual PERES DE AYALA o denomina de "titular da capacidade contributiva".

Responsável, de acordo com o Código (inciso II), é o sujeito passivo que, sem revestir a condição de contribuinte, isto é, sem vinculação direta e pessoal com o fato gerador, sua obrigação decorra de expressa disposição legal. Ocorre quando o legislador, para

assegurar a satisfação integral do débito fiscal, acrescenta à relação jurídica tributária **preexistente**, uma terceira pessoa, estendendo-lhe, por força de lei (indiretamente), a responsabilidade pelo pagamento do imposto. Em nosso direito, na quase totalidade dos casos em que a lei tributária indica a figura do responsável, a sujeição deriva de uma relação ou vinculação formal deste com o contribuinte, como é possível constatar nas hipóteses previstas no artigo 134 do CTN.

O **Sucessor**, tal como o responsável, também não é titular do fato gerador, não participa do evento econômico que deu causa ao nascimento da obrigação tributária. Vincula-se indiretamente à obrigação tributária porque, como o próprio nome indica, sucede ao contribuinte, por ato negocial ou disposição de lei, subrogando-se em seus direitos e obrigações. Ocorre nas hipóteses previstas nos artigos 129 a 133 do CTN.

Dessas quatro figuras, entretanto, a que tem relevância para o caso em exame é a do **Substituto**, que se assemelha com o responsável e o sucessor, como já se viu, pelo fato de ser também espécie de sujeição passiva indireta. O Substituto é também convocado a pagar o imposto em lugar do contribuinte, o substituído, por expressa imposição legal. Toma, em tudo e por tudo, o lugar daquele que deveria figurar como obrigado ao pagamento por questão de comodidade, economia e conveniência administrativa. Diferentemente das outras figuras, entretanto, o substituto tem vínculo, uma certa relação com o fato gerador.

Sem sombra de dúvida, para o Fisco é muito mais cômodo e econômico lançar e cobrar o tributo do substituto, concentrando a imposição e a fiscalização num só sujeito passivo, em lugar de inúmeros varejistas. Da mesma forma, a tributação do substituto é muito mais conveniente e segura para a Administração, nos casos de comerciantes não inscritos, com ou não estabelecimento fixo (ambulantes etc.), contribuintes que desempenham atividade econômica de pouca ou nenhuma viabilidade econômica, sem condições de garantir o cumprimento das obrigações fiscais.

Escrevendo sobre o tema em exame, AMÍLCAR FALCÃO assim caracteriza o substituto tributário:

"Sujeito passivo tributário com responsabilidade originária é o contribuinte. A sua configuração resulta da simples realização do fato imponible. O fato imponible é mero índice da capacidade contributiva. Verificado tal pressuposto do fato, sobressai logo a sua atribuição à pessoa, cuja capacidade econômica ele traduz.

A identificação do contribuinte, portanto, incumbe ao intérprete: independe de menção na lei.

Os demais sujeitos passivos, no entanto, só se configuram se como tais instituídos por norma legal expressa.

A estes, o direito alemão dá o nome genérico de 'obrigados ao pagamento do imposto'.

Não excluem, pois, o devedor originário. Apenas, a lei lhes dá uma responsabilidade pelo tributo, destacando-a da pessoa devedora originária.

Varia a intensidade desta responsabilidade, podendo ir da solidariedade à substituição completa do contribuinte. A esta última espécie se liga a figura do substituto legal tributário.

.....

Tem-se, assim, que a substituição representa uma sub-rogação **ex lege** de um sujeito passivo substituto a um outro que possui a capacidade contributiva que normalmente faz surgir a obrigação tributária. (Int. do Dir. Trib., pp. 97/98)."

A substituição não é estranha ao nosso direito tributário posto que o artigo 128 do CTN a prevê, expressamente, ao "permitir que lei atribua de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário à terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação".

De tudo o que foi dito pode-se concluir serem três as características básicas da substituição: a) responsabilidade tributária criada por lei; b) vínculo do substituto com o fato gerador da obrigação tributária; c) completa substituição do contribuinte ou dando-lhe apenas responsabilidade supletiva. Destarte, substituto é, pois, aquele terceiro, vinculado ao fato gerador da obrigação tributária, a quem a lei comete o dever de pagar um tributo em lugar do contribuinte.

De observar-se que não se trata de uma vinculação pessoal, direta, pois se assim fosse estaria configurada a condição de contribuinte, embora seja indispensável uma certa relação ou vinculação com o fato gerador para que a lei possa considerar alguém substituto tributário.

Um dos casos mais típicos de substituição entre nós, citado por todos os autores, ocorre no regime de arrecadação do imposto de renda mediante retenção ou desconto na fonte. A lei obriga a fonte pagadora a descontar, dos rendimentos pagos, uma parcela correspondente ao imposto de renda, responsabilizando-se, exclusivamente, pelo recolhimento de tais valores aos cofres públicos, em lugar do beneficiário de rendimento que, em circunstâncias normais, seria o contribuinte (substituído).

No que diz respeito ao ICM, especificamente, é oportuno lembrar que o artigo 58 do CTN previa expressamente a substituição tributária no seu parágrafo 2.º, dispondo o seguinte:

"§ 2.º — A Lei pode atribuir a condição de responsável:

- I — ao comerciante ou industrial, quanto ao imposto devido por produtor pela saída de mercadoria a eles destinada;
- II — ao industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido por comerciante varejista, mediante acréscimo, ao preço da mercadoria a ele remetida, de percentagem não excedendo de 30% que a lei estadual fixar;
- III — à cooperativa de produtores, quanto ao imposto relativo às mercadorias a ela entregues por seus associados."

Esse preceito, todavia, foi revogado pelo Decreto-Lei n.º 406/68, que ao disciplinar, por inteiro, a matéria relativa ao ICM, não o reproduziu nem reeditou em termos diversos.

Questionou-se, então, se, mesmo depois de revogados o § 2.º e seus incisos do artigo 58 do CTN, ainda podia a lei estadual atribuir a terceiro a condição de responsável. O mestre ALIOMAR BALEEIRO, com a sua indiscutível autoridade de maior tributarista brasileiro, sempre sustentou tal possibilidade, como se pode concluir do seguinte trecho do seu **Direito Tributário Brasileiro**:

"Ou porque se trate de pequenos produtores disseminados em lugares ermos do sertão, como arraiais e zonas agrícolas, ou porque tais produtores não tenham habilitações literárias, ou econômicas para manter contabilidade, o legislador ordinário poderá preferir a inversão de papéis, exigindo o tributo de quem recebe e não de quem expediu a mercadoria e deu-lhe saída. Não obsta, pensamos, o silêncio do Dec.-Lei n.º 406, desde que continue a vigorar o artigo 128 do CTN." (p. 258).

Com base nesse entendimento o Eg. Supremo Tribunal Federal, Pleno, em 14-4-71, julgou improcedente a Representação n.º 848, proposta com o fim de declarar a inconstitucionalidade dos Decs. 9.158 e 9.165, do Estado do Ceará, que instituíram o regime da substituição tributária para vendas de mercadorias efetuadas pelos industriais e comerciantes atacadistas aos comerciantes varejistas.

Posteriormente, entretanto, a questão foi reexaminada pelo Eg. STF, no julgamento do RE n.º 77.462, relatado pelo eminente Ministro XAVIER DE ALBUQUERQUE. Examinou-se ali a Resolução n.º 150, de 24-11-71, da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais,

fundada no Dec. n.º 13.251/70 que obrigava os industriais e comerciantes atacadistas a pagarem, no momento em que suas mercadorias entravam em território mineiro, o ICM devido pelos varejistas, na venda efetuada ao consumidor final.

Contra os votos dos eminentes Ministros BILAC PINTO e ALIO-MAR BALEEIRO, no sentido de "não padecerem do vício de inconstitucionalidade os textos legais impugnados e que continuavam em pleno vigor, amparados que estavam pelo artigo 128 do CTN", a maioria decidiu:

"ICM. Atribuição a terceiro da condição de responsável pelo crédito tributário. O art. 128 do CTN, ainda vigente, só a permite se houver vinculação do terceiro ao fato gerador, pelo que já não é possível, em consequência da revogação do art. 58, § 2.º, II do mesmo Código, pelo Dec.-Lei n.º 406/68, atribuir ao industrial ou comerciante atacadista, a responsabilidade pelo tributo devido pelo comerciante varejista. Reexame e retificação do entendimento do Supremo Tribunal no julgamento da Representação n.º 848, do Ceará." (RTJ, 73, 507-513).

Não diviso o Supremo, como se constata da simples leitura da ementa acima transcrita, nenhuma inconstitucionalidade no instituto da substituição tributária, o que, aliás, sempre foi pacífico em nosso direito tributário. O único óbice encontrado foi a revogação do artigo 58 § 2.º, II do CTN, situação essa que hoje não mais perdura em face do advento da Lei Complementar n.º 44, de 7-12-83, da mesma progênie e hierarquia do Código Tributário Nacional. Em seu artigo 3.º mandou acrescentar ao artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 406/68, os seguintes parágrafos:

"Art. 6.º —

§ 3.º — A lei estadual poderá atribuir a condição de responsável:

- a) ao industrial, comerciante ou outra categoria de contribuinte, quanto ao imposto devido na operação ou operações anteriores promovidas com a mercadoria ou seus insumos;
- b) ao produtor, industrial ou comerciante atacadista, quanto ao imposto devido pelo comerciante varejista;
- c) ao produtor ou industrial, quanto ao imposto devido pelo comerciante atacadista e pelo comerciante varejista;
- d) aos transportadores, depositários e demais encarregados da guarda ou comercialização de mercadorias.

§ 4.º — Caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos, a substituição dependerá de convênio entre os Estados interessados."

Como se vê, a Lei Complementar n.º 44/83 praticamente revigora, com maior amplitude, o § 2.º e seus incisos do antigo artigo 58 do CTN, permitindo, expressamente, ao legislador estadual emitir normas atribuindo a condição de contribuinte substituído de ICM aos industriais e comerciantes atacadistas em relação às vendas efetuadas aos comerciantes varejistas. Conseqüentemente, ficou definitivamente superada a discussão que se travava em torno do artigo 128, do CTN, para saber se ele permitia ou não a substituição tributária no campo do ICM. Está ela hoje autorizada desde que expressamente prevista em lei estadual (este é o único requisito para a substituição interna), sendo ainda necessário convênio entre os Estados interessados, caso o substituído e o substituído estejam estabelecidos em Estados diversos.

Ora, o Fisco Estadual cumpriu rigorosamente esses requisitos, fazendo editar as Leis n.º 718, de 29-12-83 e n.º 846, de 30-5-85, cujo artigo primeiro, desta última, diz o seguinte:

"Art. 1.º — Na saída das mercadorias relacionadas no anexo, fica atribuída ao estabelecimento industrial, na qualidade de contribuinte e substituído, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias relativo às operações subseqüentes, realizadas por estabelecimento distribuidor, atacadista ou varejista."

Celebrou, em segundo lugar, o Protocolo n.º 17/85 (fls. 22/V.) com os Estados do Amazonas e de São Paulo, de onde procedem as mercadorias da Impetrante, disciplinando o regime do contribuinte substituído nas operações interestaduais com lâmpadas elétricas, entre contribuintes situados nos Estados signatários. Baixou, finalmente, diversas Resoluções (n.ºs 1.095, de 30-4-84; 1.114, de 26-7-84; 1.229, de 28-8-85) cuidando de estabelecer, em maior detalhe, as peculiares modalidades da incidência tributária com relação a determinados produtos, de acordo com a conveniência da Administração. A indicação do substituído é da lei; a oportunidade e conveniência da substituição é do Fisco.

Forçoso é, pois, concluir nada haver de inconstitucional ou ilegítimo no ato impugnado nesta segurança, posto que a substituição, resumindo, foi determinada por quem podia fazê-lo, no momento em que julgou adequado e dentro dos estritos limites e expressa previsão legais.

O que até aqui foi exposto bastaria, no entender do Juízo, para a denegação do writ. Há, todavia, na erudita peça vestibular algumas

questões que merecem ser enfrentadas em homenagem aos doutísimos patronos da Impetrante.

Sustenta-se ali, em primeiro lugar, que o regime de substituição tributária "para frente", tal como permitido pela Lei Complementar n.º 44/83, malfez o princípio constitucional da não cumulatividade, consagrado no artigo 23, inciso II da Constituição Federal, de vez que tal princípio há de ser assegurado em cada fase do processo de circulação de mercadorias. Daí haver a CF, afirma a Impetrante, estabelecido que far-se-á, em cada operação, o abatimento do montante do ICM pago nas operações anteriores.

Datíssima venia, não é o que consta do artigo 23, inciso II da Constituição Federal. Convém até transcrevê-lo para melhor exame:

"Art. 23 — Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

- I —
- II — operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, **impostos que não serão cumulativos** e dos quais se abaterá, nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado."

O princípio da não cumulatividade, portanto, não é assegurado na Constituição mediante abatimento, em cada operação, do montante do ICM pago nas operações anteriores, conforme afirmado pela Impetrante, mas sim mediante abatimento nos termos do disposto em lei complementar. É isso o que diz a Constituição expressamente.

Basta lembrar agora que a lei que autoriza a substituição tributária para frente é Lei Complementar, não sendo possível falar, conseqüentemente, em sua inconstitucionalidade.

Em suma, o que a Constituição estabelece é o princípio da não cumulatividade, atribuindo à Lei Complementar a fixação dos critérios para que esse princípio seja preservado, nada impedindo, portanto, que esta estabeleça um regime que implique no ressarcimento do ônus por meio de repercussão para trás.

Esta a posição do Mestre BALEEIRO, com base unicamente no artigo 128 do CTN, lição essa muito mais incontestável em face da Lei Complementar n.º 44/83:

"O legislador inspirou-se na comodidade administrativa da arrecadação e do controle do tributo, ficando implícito que o terceiro se ressarcirá do ônus por meio de repercussão para trás, isto é, descontando do preço a pagar pela mercadoria ao respectivo dono, que promoveu a saída desta ou transferiu o domínio sobre ela. (Direito Trib. Bras., 10.ª ed., Forense, p. 258)."

De observar-se, ainda, que no caso dos autos nem mesmo se pode falar em dedução implícita de vez que na Lei Estadual n.º 846/85 e nas respectivas resoluções está expressamente previsto e resguardado o direito de dedução (ver artigo 5.º da Lei n.º 846/85 e inciso III do artigo 6.º; artigos 8.º § único e 10 da Resolução n.º 1.095/84; artigos 1.º, 5.º e § 1.º da Resolução n.º 1.114/84; artigo 2.º, inciso II da Resolução n.º 1.229/85).

As fls. 125/127 das informações, a Autoridade Impetrada demonstrou com dados práticos achar-se rigorosamente preservado o princípio da não cumulatividade, abatendo-se sempre o imposto correspondente à operação anterior, inocularando, em nenhum momento, a cobrança de imposto sobre imposto.

A expressão "operações anteriores" empregada pela Constituição não oferece, igualmente, maiores dificuldades por isso que utilizada, de acordo com os melhores autores, para indicar o conjunto completo das operações relativas a todas as mercadorias que o contribuinte haja adquirido, e não, particularmente, cada uma delas.

O referencial, para efeito de direito ao crédito, ao contrário do que se tem dito, não é a mercadoria, mas sim o contribuinte. Não diz respeito à coisa, mas sim a pessoa; não é objetivo, mas subjetivo. Envolve a pessoa do comerciante, porque foi a ele que o texto constitucional endereçou o direito de abatimento. É dele a titularidade dessa relação jurídica de crédito e, portanto, é a ele que se atribui o direito.

Segundo a magistral lição do Mestre GERALDO ATALIBA, "operações anteriores significa, no dizer constitucional, o conjunto das operações mercantis nas quais tenha participado o mesmo contribuinte, que hoje promove novas operações. O aspecto de referência — o critério para aquisição desse direito é, portanto, o envolvimento pessoal do contribuinte em operações com mercadorias. Em outras palavras: é a participação desse contribuinte em operações envolvendo mercadorias que faz com que, em relação a ele, surja o direito de crédito constitucionalmente estabelecido. A Constituição considera relevantes as operações anteriores no plano linear, do ponto de vista do contribuinte adquirente das mercadorias".

Conclui-se, assim, que tendo o comerciante participado de operações relativas à mesma ou quaisquer outras mercadorias (iguais ou distintas da mercadoria que ora vai constituir objeto de uma operação mercantil tributada), o seu direito ao crédito é perfeitamente legítimo, na forma constitucional.

O crédito acima referido, como corretamente assinala o mesmo GERALDO ATALIBA, meramente escritural, é essencial para determinar o quantum do imposto a recolher. É instrumento para liquidar, por compensação, parcial ou totalmente, o ICM devido.

Em outras palavras, quando a Constituição estabelece o abatimento do montante do ICM referente às operações anteriores, não

exige que esse abatimento seja feito em cada operação e nem relativamente às mesmas mercadorias que o geraram, o que, na prática, seria impossível na maioria dos casos. Cria, tão somente, um direito de abatimento; engendra, em nível constitucional, um modo de extinção parcial do débito do ICM. Presta-se o crédito do ICM a pagar por compensação, como já se disse, parte do imposto devido. Essa é a sua vocação, a sua finalidade constitucional. A forma de ser feita essa compensação, se para frente ou para trás, foi conferida à Lei Complementar, que só não pode sacrificar o princípio do abatimento.

Poder-se-ia ainda lembrar, neste ponto, para total afastamento de qualquer vício de inconstitucionalidade quanto a questão em exame, o § 4º. do artigo 23 da Constituição Federal, permitindo à Lei Complementar instituir outras categorias de contribuintes do ICM, além das mencionadas no seu item II.

A segunda inconstitucionalidade apontada na inicial decorreria da permissão para que os Executivos estaduais fixem elemento integrante da base de cálculo do tributo, que agrava o princípio da Legalidade ou da Reserva da Lei.

Não resta dúvida de que somente a lei pode estabelecer a base de cálculo de qualquer tributo. Di-lo o artigo 97, inciso IV do CTN. E nem poderia ser diferente, de vez que, existindo direta conexão entre a base imponível e o fato gerador, ou hipótese de incidência, e sendo esta estabelecida por lei (art. 97, inciso III), também aquela teria que ser. É que a base de cálculo e alíquota irão dimensionar, economicamente, o tributo incidente em face da situação que o gerou.

Cabe especificamente à lei local (estadual), que institui efetivamente o tributo permitido por lei federal, estabelecer também a base de cálculo e alíquota correspondente. A Súmula 514 do STF, embora relacionada com fornecimento de alimentação e bebidas em restaurantes ou estabelecimento similar, tem pertinência no tópico que se versa: **sem lei estadual** estabelecendo a base de cálculo e a alíquota, afirma o Supremo, é ilegítima a cobrança do ICM.

No caso em exame, entretanto, não vê o Juízo onde e como teria sido violado o princípio da legalidade no que diz respeito à base de cálculo porque, efetivamente, está ela expressamente prevista, para o regime da substituição tributária, tanto na lei federal como na estadual.

De fato, o § 9º, do artigo 1º da Lei Complementar n.º 44/83, estabelece:

“§ 9º — Quando for atribuída a condição de responsável ao industrial, ao comerciante atacadista ou ao produtor, relativamente ao imposto devido pelo comerciante varejista, a base de cálculo do imposto será:

a) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem estimada de lucro do comerciante

varejista obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor;

b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.”

O parágrafo 10, por sua vez, acrescenta:

“§ 10 — Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma da alínea a do parágrafo anterior, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em convênio celebrado na forma do disposto no § 6º do artigo 23 da Constituição Federal”.

A Lei Estadual n.º 718/83, no seu item V, ao dar nova redação ao artigo 16 do Decreto-Lei n.º 5/75, repete, praticamente, as disposições da Lei Complementar:

“V — Art. 16 — Quando o produtor, o industrial ou o comerciante atacadista for responsável pelo tributo devido por estabelecimento varejista, o imposto será calculado sobre:

I — o preço de venda no varejo, excluído o Imposto sobre Produtos Industrializados, no caso de mercadoria compreendida na alínea b, do § 5º, do art. 14;

II — o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente; e

III — o preço de venda do produtor, industrial ou comerciante atacadista, acrescido de, no mínimo, 30% (trinta por cento), computando-se, previamente, se incidente na operação, o Imposto sobre Produtos Industrializados, bem como os valores de frete e seguro, mesmo quando auferidos por terceiros, nas hipóteses não previstas nos Incisos anteriores.

Parágrafo único — Caso a margem de lucro efetiva seja normalmente superior à estimada na forma do inciso III, deste artigo, o percentual ali estabelecido será substituído pelo que for determinado em Convênio celebrado de acordo com o disposto no § 6º, do art. 23, da Constituição Federal”.

Veja-se agora o que diz a Lei Estadual n.º 846/85, em seu artigo 6.º e incisos:

“Art. 6.º — No caso de não haver preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente, o imposto retido pelo contribuinte substituído é calculado da seguinte maneira:

I — ao montante formado pelo preço praticado pelo industrial nas operações com o comércio varejista, neste preço incluídos o valor do Imposto sobre Produtos Industrializados, o frete e/ou carreto até o estabelecimento varejista e demais despesas debitadas ao destinatário, será adicionada a parcela resultante da aplicação, sobre o referido montante, do percentual correspondente à mercadoria relacionada em anexo;

II — aplicar-se-á a alíquota vigente nas operações internas sobre o resultado obtido consoante o inciso anterior;

III — do valor encontrado no inciso II será deduzido o imposto devido pela operação do próprio industrial.

Parágrafo único — O valor inicial para o cálculo mencionado no inciso I será o preço praticado pelo distribuidor ou atacadista:

I — quando o industrial não realizar operações diretamente com o comércio varejista;

II — nos casos de cerveja, chope, refrigerante e produtos correlatos;

III — na hipótese prevista no artigo 3.º, inciso III”.

Onde, pois, a falta de previsão legal para a base de cálculo? Não há omissão alguma quanto a este ponto na lei federal e nem na estadual. Se a Impetrante entende haver violação do princípio da Legalidade simplesmente porque a lei, ao fixar a base do cálculo, manda que se leve em consideração a margem estimada de lucro do comerciante varejista, convém então lembrar que ao se estimar esse lucro em nada se está alterando o critério legal; apenas integrando o cálculo. Em qualquer caso, com ou sem substituição, ao fazer o cálculo do ICM devido, o contribuinte tem que levar em conta o seu lucro, real ou estimado.

Não há, em síntese, qualquer preceito constitucional, como bem observou o Estado, que obrigue o legislador ordinário, federal ou estadual, a adotar como base de cálculo o valor exato da operação tributada. As regras sobre a base de cálculo constam do Decreto-Lei n.º 406/68, podendo, conseqüentemente, serem alteradas por outra lei complementar. Pois bem, a margem de lucro estimada para as operações da Impetrante, estabelecida no anexo da Lei n.º 846/85,

é permitida pela Lei Complementar n.º 44/83, que alterou o Decreto-Lei n.º 406/68, tendo, conseqüentemente, base legal.

A justeza da margem de lucro estimada para o produto alienado pela Impetrante é tão incontestável que a inicial não cogita, em nenhum momento, de eventual distorção, limitando-se a alegar sua inconformidade com o sistema em si a ela imposta em virtude do Protocolo 17/85.

Temos, a seguir, a terceira objeção levantada pela Impetrante no sentido de não poder ser submetida ao regime de substituição tributária na forma preconizada pela legislação fluminense porque, sendo empresa sediada na Capital do Estado de São Paulo, está obrigada apenas ao cumprimento das leis fiscais emanadas do legislativo paulista, tendo em vista o princípio da Territorialidade que prevalece em matéria tributária. Alega, ainda, inexistir em São Paulo, até a presente data, lei instituidora do regime de substituição tributária facultado pela Lei Complementar n.º 44/83, não bastando para instituí-lo o Protocolo firmado entre os dois Estados.

A objeção, se fundada, teria um caráter seríssimo, posto que a Lei Complementar n.º 44/83, como se viu, ao autorizar o regime de substituição tributária, o fez sob dois pressupostos: a) instituição por lei estadual — a lei estadual poderá atribuir a condição de responsável . . . (art. 3.º § 3.º); b) convênio entre os Estados interessados, caso o responsável e o contribuinte substituído estejam estabelecidos em Estados diversos (art. 3.º § 4.º).

Inquestionavelmente, portanto, a extensão do regime de substituição tributária às operações interestaduais depende, além da criação do regime por lei de cada Estado, da celebração de convênio entre os Estados interessados.

No caso dos autos, todavia, a objeção não procede porque, **datíssima venia**, o Estado de S. Paulo de há muito tem lei específica sobre a matéria versada nos autos. A Lei n.º 440, de 24-9-74, em seu artigo 11, com a redação que lhe deu o inciso IV, do artigo 1.º da Lei n.º 2.252, de 20-12-79 (efeitos a partir do 1-1-80), já instituiu o regime de substituição tributária nas hipóteses previstas nos seus incisos I a VII. Posteriormente, o artigo 1.º, inciso II da Lei n.º 3.991, de 28-12-83, deu nova redação ao inciso VII da Lei n.º 440/74, que ficou assim composto:

“Art. 11 — São sujeitos passivos por substituição:

VII — o industrial ou comerciante atacadista relativamente ao imposto devido pelas subseqüentes saídas de mercadorias, promovidas por quaisquer outros contribuintes localizados neste ou em outro Estado, observado, nesta última hipótese, o estatuído em Convênio.”

De observar-se que não se omitiu a legislação paulista também quanto a base de cálculo do tributo, prevendo-a, expressamente, no artigo 19, incisos I a V da citada Lei n.º 440/74. Este último inciso (n.º V) foi acrescentado pelo artigo 2.º da Lei n.º 3.991, de 28-12-83 (efeitos a partir de 1-1-84), com a seguinte redação:

“V — No caso do inciso VII do artigo 11, a base de cálculo será:

- a) o valor da operação promovida pelo responsável, nele incluído o das despesas de transportes e do Imposto sobre Produtos Industrializados, acrescido do valor estimado adicionável às mercadorias nos estágios subseqüentes da circulação mediante a aplicação, sobre a importância total, de percentual fixado em lei;
- b) o valor da operação promovida pelo responsável, acrescido da margem de lucro atribuída ao revendedor, no caso de mercadorias com preço de venda, máximo ou único, marcado pelo fabricante ou fixado pela autoridade competente.”

Atentando-se agora para o fato de ter o Estado do Rio de Janeiro celebrado convênio com o Estado de São Paulo, pode-se concluir, com absoluta convicção, inexistir qualquer inconstitucionalidade, ilegalidade ou mera irregularidade no regime de substituição tributária implantado pelo Fisco fluminense, eis que inteiramente satisfeitos os pressupostos estabelecidos na LC n.º 44/83.

Não se levanta aqui qualquer dúvida quanto ao fato de não se aplicarem à substituição tributária as disposições do § 6.º do artigo 23 da Constituição Federal. Os convênios ali previstos são específicos para os casos de concessão ou revogação de isenção de ICM, que deverão ser celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar. O convênio a que se refere o § 4.º do artigo 3.º da Lei Complementar n.º 44/83, todavia, ao contrário do afirmado pela Impetrante, não fere nenhum princípio da Lei Maior porque está amparado em outro dispositivo da Constituição Federal, o § 3.º do artigo 13, que dispõe:

“§ 3.º — A União, os Estados e os Municípios poderão **celebrar convênios para a execução de suas leis, serviços ou decisões, por intermédio de funcionários federais, estaduais ou municipais**”.

Trata-se, como expresso no texto constitucional, **de convênios para a simples execução de leis, serviços ou decisões de um Estado em território do outro**, hipóteses em que, com todo respeito às opiniões em contrário, não há nenhuma necessidade de serem aprovados por lei.

Não há falar, portanto, em convênios para fins de criarem obrigações fiscais, alíquota, base de cálculo etc., porque tudo isso já está previsto nas respectivas leis estaduais, mas em convênios que buscam, tão-somente, operacionalizá-las administrativamente, executar suas disposições, possibilitando a extraterritorialidade da lei tributária estadual, nos termos do permitido no artigo 102 do CTN, entendimento este sustentado pelo insuperável BALEEIRO nos comentários que fez ao referido artigo (confira-se em **Direito Trib. Bras.**, p. 422).

A última objeção diz respeito a inoccorrência do fato gerador. Alega-se que quando o contribuinte substituído sediado em outro Estado da federação, é obrigado a destacar e pagar o ICM presumidamente devido sobre as operações a serem eventualmente praticadas pelos comerciantes varejistas sediados em território fluminense, tal parcela é exigida quando ainda não ocorreu o fato gerador do ICM.

Embora seja propósito deste Julgador não estender-se desnecessariamente, a ponto de tornar-se prolixo e enfadonho, a objeção é daquelas que exige análise mais detida e profunda.

Análiticamente, afirma ZELMO DENARI (**Elementos de Direito Tributário**, pp. 198-211), a noção do fato gerador participa de dois momentos lógicos da dinâmica tributária.

Numa primeira etapa, na fase de criação do tributo, institui o legislador, ou quem lhe faça as vezes, as hipóteses de fato, de conteúdo econômico, cuja ocorrência acarrete, a quem está em relação direta com tais fatos, o dever de pagar determinado tributo. Em outras palavras, a lei, como comando hipotético e abstrato, define o fato gerador, descrevendo um fato com significação econômica e confiando-lhe a virtude de gerar a obrigação tributária. Este é o momento da previsão legal do fato gerador, também chamado **de hipótese de incidência** por considerável setor doutrinário, momento em que o fato gerador é só uma definição contida em lei, assim como o tipo penal.

A etapa seguinte tem lugar no mundo da realidade fática, ocorrendo no momento em que o fato gerador deixa de ser mera disposição normativa para se manifestar, concretamente, como acontecimento da vida econômica. Neste exato momento, nasce a obrigação tributária, pela qual um indivíduo específico se encontra numa relação de **debitum**, de valor determinado, para com uma pessoa de direito público.

A ocorrência **in concreto** dos fatos abstratamente previstos em lei, vale dizer, a concretização do fato gerador, é, pois, conceito nuclear em torno do qual gravita toda a teoria da obrigação tributária.

Para distinguir o momento da descrição ou do hipotético momento da previsão legal do fato gerador do momento da sua con-

creta ocorrência, o insigne GERALDO ATALIBA designa como **hipótese de incidência** o fato gerador *in abstracto*, e como **fato impositivo** o fato gerador *in concreto*.

A doutrina corrente costuma ainda fazer alusão a quatro elementos constitutivos do fato gerador: objetivo, subjetivo, espacial e temporal.

Entende-se por **elemento objetivo** o fato de conteúdo econômico, a base econômica que antecede à própria criação do tributo, sobre a qual se assenta o fato gerador, como o patrimônio, a renda e a circulação de riquezas.

O **Elemento Subjetivo**, como não podia deixar de ser, diz respeito às pessoas que se encontram vinculadas ao fato gerador, sujeitando-se ao cumprimento da obrigação tributária, ou seja, o contribuinte que, como já se viu, é sujeito titular do fato gerador por um critério econômico, sem nos esquecermos de que a titularidade do fato gerador pode ser atribuída, não mais por um critério econômico, mas sim legal, ao substituto tributário, que experimenta, como o contribuinte, a eficácia direta da obrigação tributária.

Pelo **Elemento Espacial** indica-se o local da ocorrência do fato gerador, sendo critério geral, salvo expressa exceção legal, que o tributo deve ser cobrado no local onde ocorreu o fato gerador — princípio da territorialidade.

Finalmente, o **Elemento Temporal** delimita a realização do fato gerador no tempo, definindo o momento em que ele se aperfeiçoa, para efeito de recolhimento do tributo, segundo a alíquota vigente na época.

Como os demais elementos, cabe também ao legislador fixar o momento da exteriorização do fato gerador para efeitos tributários, dentro de um feixe mais ou menos amplo de alternativas ou opções válidas, possibilitadas pela natureza de cada imposto e de seu conteúdo econômico.

A luz destes princípios, que preparou-nos o terreno para encontrar a solução adequada à objeção anteriormente levantada, torna-se possível concluir que, ao se exigir o tributo do substituto tributário (no caso de substituição para frente), na verdade não se está cobrando imposto sem fato gerador, mas tão-somente antecipando-se o seu **elemento temporal**. Todos os demais elementos do fato impositivo, já estão caracterizados na lei, havendo apenas deslocamento temporal, ainda por força de lei, do momento da sua concretização fática.

Mas se é tarefa legislativa, como ainda agora afirmado, a fixação do momento da exteriorização do fato gerador, nada impede ao legislador a antecipação desse momento, com base em uma presunção legal. O fenômeno é conhecido em doutrina como **antecipação do fato gerador**, que outra coisa não revela, senão, a deslocação do seu elemento temporal, por lei ordinária.

Cumpra assinalar, todavia, que essa antecipação, determinada pela lei, não se processa de forma arbitrária, nem resulta necessariamente numa distorção essencial da natureza do tributo. Trata-se, antes, de opção válida do legislador que não faz nascer o imposto de formalidade oca de significado substancial, nem de ato vazio de conteúdo econômico, mas sim do ato que efetivamente indica a circulação da mercadoria.

Com efeito, quando a lei exige do industrial ou do comerciante atacadista o imposto que seria devido pelo varejista, o faz com base em uma realidade econômica já existente, projetando-a para o futuro e antecipando certos efeitos em face das probabilidades. O ciclo econômico de mercadoria já começou, sendo de se presumir como certas as operações subseqüentes, realizáveis pelo estabelecimento distribuidor, atacadista ou varejista.

Vale-se a lei, com freqüência, de presunções, não sendo elas estranhas ao campo do Direito Tributário, mormente quando **juris tantum**. A única conseqüência inevitável é que, nesse caso, o recolhimento do imposto é feito sob condição resolutive. Não verificada a condição, como por exemplo, por extravio, perda, destruição, deterioração etc. da mercadoria, caberá ao contribuinte direito de repetir o indébito.

O fenômeno da antecipação do fato gerador não é estranho ao nosso Direito Tributário, devendo ser lembrados pelo menos dois casos.

O fato gerador do Imposto de Renda sobre as pessoas físicas é um conjunto de fatos (chamado em doutrina de fato gerador complexo) que indica um acréscimo patrimonial verificado num certo lapso de tempo. O elemento temporal adotado pela legislação brasileira é o **cômputo anual** da renda líquida percebida, isto é, entre 1.º de janeiro e 31 de dezembro imediatamente anteriores de um dado exercício financeiro. Daí porque SAMPAIO DÓRIA afirma, com sua indiscutível autoridade, que a lei aplicável ao contribuinte será a vigente a 1.º de janeiro de cada exercício em que o imposto se torna devido, e não a vigente durante o ano civil em que ocorreram os elementos financeiros e econômicos que constituem a base de cálculo do imposto de renda.

“Em síntese, a lei fiscal vigente a 1.º de janeiro de cada exercício é que regerá toda a obrigação tributária correspondente ao imposto de renda devido pelas pessoas físicas, inclusive na determinação dos rendimentos tributáveis, isenções, deduções etc.

Por outro lado, os elementos do fato que servirão à incidência do imposto serão aqueles ocorridos desde o primeiro instante do dia 1.º de janeiro até o último momento do dia 31 de dezembro do ano civil imediatamente anterior.

Por conseguinte, o fato gerador do imposto ocorre a 1.º de janeiro de cada ano (data inaugural do exercício financeiro) e sua base de cálculo é dada pela renda líquida auferida no período de 1.º de janeiro a 31 de dezembro imediatamente anteriores." (**Da Lei Tributária no Tempo**, 1968, pp. 160 e 161).

Não obstante, pelo regime de retenção do imposto de renda na fonte, a lei antecipa o elemento temporal do fato gerador desse tributo, tornando-o devido antes do início do exercício financeiro no qual deveria ser pago. Presume a lei que a uma dada disponibilidade econômica ou jurídica de renda corresponda, necessariamente, um acréscimo patrimonial, e faz aí incidir o imposto. Obriga o Fisco, entretanto, caso a presunção não corresponda à realidade, a devolver o que foi cobrado a mais, apurado o excesso na declaração do respectivo exercício financeiro.

O segundo exemplo é lembrado por SAMPAIO DÓRIA, há pouco citado, na sua notável obra — **Da Lei Tributária no Tempo**. A transmissão da propriedade imóvel ou de direitos a ela referentes, por ato *inter vivos*, só se aperfeiçoa, de acordo com a Lei (CC, art. 530, I, 531, 532, III, 533 etc.), após o registro, no competente Registro de Imóveis, dos respectivos títulos. Conseqüentemente, fato gerador do imposto de transmissão deveria ser o **registro** do título formalmente translativo do domínio ou do direito real, no registro imobiliário. Na data em que se operasse o registro torna-se-lhe devido o imposto correspondente, segundo a legislação então vigente, abstrahindo-se, por irrelevante, a norma fiscal vigente à data da formalização do título translativo do domínio ou do direito real.

Interesses práticos de arrecadação e fiscalização do imposto, entretanto, levam as legislações estaduais que instituem o gravame, a se afastarem desse esquema, lógica e juridicamente correto. Desloca-se, então, a data de ocorrência do fato gerador, da época da transcrição ou inscrição no Registro de Imóveis do título translativo para o momento da formalização deste, para não ficar o recolhimento do imposto à mercê da discricionariedade do adquirente da propriedade ou do direito real.

Nesse caso, o legislador estadual antecipa o elemento temporal do fato gerador do imposto de transmissão, selecionando, como jurídica, uma exteriorização preliminar da mesma realidade econômica subjacente (transmissão da propriedade ou de direito real), e que é a formalização do título, cujo registro opere, de futuro, a transferência jurídica da propriedade ou do direito real. Essa antecipação, entretanto, é feita em face de uma realidade já iniciada e exteriorizada, com base nas probabilidades.

Conclui, então, o preclaro autor:

"De sorte que nos parece legítima a deslocação do fato gerador do imposto para a data em que se formaliza o

título translativo do domínio ou do direito real, aplicável, portanto, a legislação fiscal vigente nesse momento e sendo irrelevante para qualificar a obrigação tributária, a lei vigente na data do registro do título.

.....

Pode o legislador estadual antecipar a ocorrência do fato gerador do imposto em tela, fazendo-o coincidir com a formalização do título, desde que admita, expressa ou implicitamente, que o recolhimento do tributo naquela circunstância se faça sob a condição de ser efetivamente inscrito ou transcrito, no registro próprio, o mencionado título. Não verificada a condição, cabe ao contribuinte direito de repetir o indébito". (Sampaio Dória, *ob. cit.*, pp. 205, 206 e 207).

Mutatis mutandis, é o que temos no caso dos autos-antecipação do elemento temporal do fato gerador do ICM, autorizada pela Lei Complementar n.º 44/83 e pelas leis estaduais do Rio de Janeiro e de São Paulo, incorrendo, conseqüentemente, nenhuma inconstitucionalidade ou ilegalidade neste ponto também. Resta apenas lembrar que o Fisco fluminense, levando em conta o tempo normalmente necessário para uma determinada mercadoria completar o seu ciclo de circulação, desde o fabricante até o consumidor final, fixou o prazo para o efetivo recolhimento do tributo proporcionalmente ao tempo de circulação, entre 60 e 90 dias, conforme se vê do anexo à Resolução n.º 1.229/85. Destarte, quando o ICM for efetivamente recolhido aos cofres do Estado o fato gerador objetado já terá concretamente ocorrido, o que evidencia ter ocorrido mera antecipação formal do elemento temporal do fato gerador.

No caso de comprovado extravio, inutilização ou devolução da mercadoria, o contribuinte nem precisará utilizar-se da repetição do indébito de vez que os artigos 13 e 14 da Resolução n.º 1.095/84 que disciplinaram a matéria, permitem expressamente o respectivo crédito.

As demais objeções levantadas pela Impetrante, relacionadas com a uniformidade das alíquotas para todas as mercadorias (fls. 16), aumento da carga tributária do contribuinte substituto (fls. 17), limitação ao tráfego de mercadorias através de tributos interestaduais etc., ficaram prejudicadas em face da indiscutível constitucionalidade e legalidade da substituição tributária impugnada no *writ*. É evidente que se a substituição tributária nada mais faz que deslocar o tributo que deveria ser pago pelo varejista para exigi-lo diretamente do fabricante das mercadorias por aquele vendidas, não há alteração da alíquota ou base de cálculo normalmente fixados. Conseqüentemente, inexistente também majoração no valor do imposto. O fabricante irá recolher exatamente o imposto referente à venda do varejista e nada mais, com recursos que lhe são repassados por este.

ISTO POSTO

DENEGO a Segurança, cassando a Liminar. Condeno a Impetrante ao pagamento das custas processuais; sem honorários, consoante súmula (n.º 512) do Egrégio Supremo Tribunal Federal.

P. R. I. e comunique-se.

Comarca da Capital (RJ), em 31 de dezembro de 1985.

Sérgio Cavaliéri Filho

Juiz de Direito

Comentário ao Mandado de Segurança n.º 1.680/85

Arthur José Favaret Cavalcanti

Procurador do Estado

A brilhante sentença do Dr. SÉRGIO CAVALIERI FILHO, transcrita, enfrenta as inúmeras questões suscitadas pelo regime da substituição tributária instituído pela Lei Complementar n.º 44/83.

Em regra, o ICM é devido pelo vendedor da mercadoria. A referida lei complementar, no entanto, autoriza os Estados a exigirem, do fabricante ou do comerciante atacadista, não só o imposto relativo às vendas que realizarem, como também o imposto incidente sobre operações subsequentes. Essa sistemática, pela qual o vendedor da mercadoria é substituído pelo fabricante ou pelo comerciante atacadista na relação tributária, é possível inclusive nos casos em que o fabricante, ou o comerciante atacadista, não esteja estabelecido e nem opere no território do Estado ao qual o imposto seja devido, bastando para isso a existência do convenio entre os Estados interessados.

No regime da substituição tributária previsto na Lei Complementar n.º 44/83, a base de cálculo do imposto, quando se trate de mercadoria com preço máximo para venda ao consumidor final fixado pelo fabricante ou por órgãos governamentais, é esse preço máximo. Nos demais casos a base de cálculo é o preço do fabricante ou do comerciante atacadista, conforme seja um ou outro o responsável pelo pagamento, acrescido de um percentual, fixado em lei estadual, a título de margem estimada de lucro do comerciante varejista.

Com base nessa lei complementar, o Estado do Rio de Janeiro editou a Lei n.º 846/85, erigindo os fabricantes de diversas mercadorias em responsáveis pelo pagamento do imposto relativo a operações subsequentes às vendas por eles realizadas.

Do ponto de vista da administração tributária, as vantagens da nova sistemática são evidentes. Com efeito, ao invés de dispersar a fiscalização por um imenso universo de pequenos contribuintes, é possível concentrá-la nos poucos fabricantes de cada mercadoria. A fiscalização torna-se, pois, mais eficiente e menos dispendiosa.

A nova sistemática se reveste, porém, de alguns aspectos pouco ortodoxos. Se o fato gerador, segundo o Código Tributário Nacional, é a "situação necessária e suficiente" ao surgimento da obrigação tributária, como poderia esta ser anterior ao respectivo fato gerador? Seria admissível uma base de cálculo diversa do valor real da operação tributada, fixada, mais ou menos arbitrariamente, pelo legis-