

ISTO POSTO

DENEGO a Segurança, cassando a Liminar. Condeno a Impe-
trante ao pagamento das custas processuais; sem honorários, con-
soante 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 Cavalieri 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, trans-
crita, 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 exigir-
em, 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 ven-
dedor da mercadoria é substituído pelo fabricante ou pelo comer-
ciante atacadista na relação tributária, é possível inclusive nos casos
em que o fabricante, ou o comerciante atacadista, não esteja esta-
belecido e nem opere no território do Estado ao qual o imposto
seja devido bastando para isso a existência do convênio entre os
Estados interessados.

No regime da substituição tributária previsto na Lei Comple-
mentar 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 fabri-
cante 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 merca-
dorias em responsáveis pelo pagamento do imposto relativo a ope-
rações 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 ope-
ração tributada, fixada mais ou menos arbitrariamente pelo legis-

lador? A nova sistemática, tornando possível, pelo menos teoricamente, a tributação de um valor superior ao preço de venda ao consumidor final não implicaria em violação ao princípio constitucional da não cumulatividade? As leis de um Estado seriam obrigatórias para quem não fosse estabelecido e nem mesmo operasse em seu território?

Foram essas, dentre outras, as questões enfrentadas pelo Dr. CAVALIERI.

Os efeitos do fato gerador, na Lei Complementar n.º 44/83, são diferentes dos contemplados pelo Código Tributário Nacional. Tratando-se, porém, de diplomas legais de mesma hierarquia, essa discrepância em nada prejudica a Lei Complementar n.º 44, por ser ela posterior ao Código Tributário. Certamente haverá necessidade de revisão do Código Tributário Nacional, para compatibilizá-lo com a nova sistemática. Considere-se, por exemplo, as disposições, segundo as quais a lei aplicável é a vigente no momento da ocorrência do fato gerador e a que estabelece a contagem do prazo de decadência a partir do fato gerador. Como aplicá-las no regime de substituição tributária, que prescinde de determinação do momento de ocorrência do fato gerador? É preciso, porém, insistir em que a incompatibilidade entre a substituição tributária e algumas disposições do Código Tributário em nada afeta a validade da nova sistemática, por resultar ela de uma lei da mesma hierarquia do Código Tributário e posterior a ele.

Tampouco se justifica a estranheza quanto aos critérios de fixação da base de cálculo. A Constituição não trata de base de cálculo do ICM. A matéria se encontrava até então regida pelo Decreto-Lei n.º 406/68. Esse decreto-lei tem força de lei complementar, por ter sido baixado durante recesso do Congresso Nacional, regulando matéria reservada pela Constituição a disciplina por lei complementar. Nada obstava, pois, que uma lei complementar subsequente desse ao assunto um tratamento diverso.

As dúvidas quanto à observância da não cumulatividade não têm igualmente razão de ser. O princípio da não cumulatividade exige somente que seja permitida a dedução do imposto pago em operações anteriores, nada dispondo quanto à base de cálculo em cada operação. Assim, a adoção de uma base de cálculo eventualmente superior ao preço de venda ao consumidor final não implicaria em violação a tal princípio, desde que admitida a dedução do imposto pago em operações anteriores. Como essa dedução é assegurada no sistema de substituição tributária, fica afastada qualquer possibilidade de violação ao princípio em questão.

Quanto ao fato de as leis de um Estado obrigarem quem não esteja estabelecido e não opere em seu território, nada tem de anormal e muito menos de contrário à Constituição. O direito é um conjunto de normas hierarquicamente organizadas. As normas que cada um deve obedecer não dependem de particularidades geográficas,

mas do que seja estabelecido em outras normas. Até o advento da Lei Complementar n.º 44/83, as empresas estavam obrigadas a obedecer exclusivamente a legislação sobre ICM dos Estados em que estivessem estabelecidas, porque assim estabelecia uma norma então vigente. Essa norma foi, porém, substituída por uma outra, constante da referida lei complementar, segundo a qual devem ser obedecidas não apenas as leis do Estado onde estiverem instalados estabelecimentos, como as leis dos Estados para onde sejam enviadas mercadorias. Nada de anormal, portanto.