

Presidência do Senhor Ministro Rafael Mayer. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Djaci Falcão, Moreira Alves, Néri da Silveira, Oscar Corrêa, Aldir Passarinho, Francisco Rezek, Octávio Gallotti, Carlos Madeira e Célio Borja.

Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Sydney Sanches. Procurador-Geral da República, o Dr. José Paulo Sepúlveda Pertence.

Dr. Alberto Veronese Aguiar
Secretário

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Apelação Cível n.º 1.421-86

2.ª Câmara Cível

Apelante: Philips do Brasil Ltda.
Apelado: Estado do Rio de Janeiro
Relator: Des. Penalva Santos

Substituição tributária "para frente". Ausência de violação ao preceito constitucional do art. 23, II, por não se achar atingido o princípio da não-cumulatividade.

Preenchimento da regra da reserva legal, à vista do contido na Lei Complementar n.º 44 de 1983, da Lei Estadual n.º 846 de 1985 e do Protocolo Interestadual n.º 17/85, disciplinadores do regime do contribuinte substituto nas operações interestaduais de lâmpadas elétricas entre contribuintes situados entre os Estados signatários do referido Protocolo. Instituição do princípio da presunção legal, mediante o qual o Fisco criou a regra de já se presumir realizada a operação seguinte, aplicada a alíquota interna de 17% sobre a base do cálculo do maior preço alcançado pela mercadoria no seu caminho da produção até o consumo, observado o fato concreto de que, nos cálculos realizados no processo, não se vislumbrar qualquer prejuízo à apelante, e que, de resto, é abatido, sempre, o imposto correspondente à operação anterior.

Carência de afronta ao art. 23 § 6.º da Carta Magna, por se tratar de convênio para a execução de leis, serviços e decisões por intermédio de funcionários federais, estaduais ou municipais, estatuído no § 3.º do art. 13 da mesma Carta. Antecipação do fato gerador considerado o deslocamento temporal através de lei, com base em dados concretos projetados para o futuro pela teoria das probabilidades, sob condição resolutiva, cujo não-implemento (deterioração e outros fatos) permite ao contribuinte a restituição do tributo.

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível n.º 1.421-86, em que é Apelante: PHILIPS DO BRASIL LTDA. e Apelado: ESTADO DO RIO DE JANEIRO.

Acordam os Desembargadores da Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por unanimidade de votos, em remeter para o mérito a preliminar de inconstitucionalidade da Lei Complementar n.º 44/83 e da Lei Estadual n.º 846/85.

No mérito, nega-se provimento ao apelo.

A alegação de inconstitucionalidade da Lei Complementar n.º 44/83 e da Lei Estadual n.º 846/85, à míngua de elementos necessários à sua arguição, será remetida para o exame com o mérito, por ser vinculada ao mesmo.

No mérito, consoante se extrai da leitura do relatório do presente, insurge-se a impetrante contra a exigibilidade concomitante do ICM incidente sobre a operação de saída por ela promovida e também o imposto calculado sobre o valor presumido da saída que será futuramente praticada pelo comerciante varejista (Item 1.3 da inicial de fls. 3).

Tal prática implicaria na inconstitucionalidade do regime da denominada substituição tributária "para frente" no pagamento do tributo, por afrontar o princípio da não-cumulatividade (art. 23, II da CF).

Em primeiro lugar, o sistema não é novo, pois já o encontrávamos no art. 58 § 2.º do CTN, depois retirado do seu corpo pelo D.L. n.º 406/68, posteriormente revogado pela Lei Complementar n.º 44/83; sendo de se notar que os dois diplomas e o próprio Código Tributário Nacional são da mesma hierarquia, todos de natureza paraconstitucional ou intercalar entre a Constituição Federal e as leis ordinárias.

Não há, dessarte, motivo para se averbar, na hipótese, a referida Lei Complementar n.º 44 de 1983 de colidente com as normas do Código Tributário Nacional e com as do próprio Decreto-Lei n.º 406 de 1968.

Paralelamente, o Convênio interestadual regula o funcionamento ditado por tais normas jurídicas.

Com respeito à violação ao princípio da não-cumulatividade, de uma análise da Lei Estadual (RJ) n.º 846 de 30/5/85, art. 5.º chega-se à conclusão — como, de resto, ocorreu na demonstração de fls. 126 — que, também nas operações interestaduais aplica-se a alíquota de 12%, ao contrário do que sustenta o recurso (fls. 247).

A própria Fazenda Pública a fls. 244 ressalta a ausência de prejuízo, conforme se depreende do exame dos cálculos de fls. 124/125, restando ainda demonstrado a fls. 127 que o total de ICM exigido corresponde a 17%, ou seja, é "aplicada a alíquota interna (17%) sobre o maior preço alcançado pela mercadoria no seu caminho da produção até o consumo, abatendo-se sempre o imposto correspondente à operação anterior e, não ocorrendo em qualquer momento, a cobrança de imposto sobre imposto" (informações do Coordenador em Exercício a fls. 127).

A propósito do tema desenvolveu a sentença apelada longa exposição às fls. 182 e seguintes a respeito da Lei Complementar n.º 44/83 (fls. 75) e da legislação interna do Estado, inclusive da Lei n.º 846 de 30.5.85, cujo art. 1.º, ao adotar a figura do substituto tributário, atribuiu-lhe a responsabilidade de retenção e recolhimento do ICM "relativo às operações subseqüentes, realizadas por estabelecimento distribuidor, atacadista ou varejista".

Editada a referida Lei n.º 846/85, celebrou o Estado do Rio de Ja-

neiro com os Estados de São Paulo e Amazonas o Protocolo n.º 17/85 (fls. 72v.), disciplinador do regime do contribuinte substituto nas operações interestaduais de lâmpadas elétricas entre contribuintes situados nos referidos Estados.

Por outro lado, merece atenção o argumento do douto Procurador do Estado, Dr. HUGO MAURICIO SIGELMANN, de que o Estado do Rio de Janeiro estabeleceu um calendário de recolhimentos do tributo, de tal sorte que o industrial jamais será compelido a recolher qualquer parcela do imposto, antes de receber o que for devido pelo varejista, segundo participante da operação.

Ressalta ainda o ilustre signatário das razões de apelado que, em muitos casos, será facultado ao produtor reter por certo tempo valores que lhe forem entregues pelo varejista, ou seja, poderá o produtor girar a custo zero recursos supridos por terceiros, observação contida na tese apresentada por JOHNSON BARBOSA NOGUEIRA denominada "Contribuinte Substituto no ICM", publicada na *Revista de Direito Tributário*, n.ºs 21/22 de julho e dezembro de 1982, fls. 102.

Logo, não teve a Apelante onerada a sua carga tributária, na medida em que lhe foi imposta a obrigação de, em substituição ao varejista, pagar o tributo que lhe incumbiria por determinação legal, como titular da obrigação tributária, e, não obrigado a pagamento de dívida alheia (fato que exclui a possibilidade de se tratar de agente de retenção) (cfr. DINO JARACH, Hecho Imponible, ... apud HENRI TILBERY, "Responsabilidade Tributária", in *Direito Tributário*, 2, coletânea, José Bushatsky, 1972, pp. 63/64), sendo o substituído estranho à relação jurídica tributária, com a ressalva da existência de um prazo entre a venda de mercadoria ao varejista e o recolhimento do tributo, o qual lhe permitirá girar com recursos provenientes da mesma, como já se observou acima, do que resulta a conclusão de se encontrar preservado o princípio da não-cumulatividade, e de não sofrer o substituto tributário "para frente" (no caso de apelante) qualquer prejuízo.

O fundamento jurídico da figura em causa encontra-se na presunção legal, muito bem exposta por ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., Saraiva, 1972, p. 462, nos seguintes termos:

"A observação do acontecer dos fatos segundo a ordem natural das coisas, permite que se estabeleça uma correlação natural entre a existência do fato conhecido e a probabilidade do fato desconhecido.

A correlação natural entre a existência de dois fatos é substituída pela correlação lógica.

Basta o conhecimento da existência de um daqueles fatos, para deduzir-se a existência de outro fato cuja existência efetiva se desconhece, porém tem-se como provável em virtude daquela correlação natural.

Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do

fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”.

Ao complementar o raciocínio de BECKER, ONALDO FRANCO JANNOTTI, no estudo “Legitimação de Chamada Substituição Tributária “Para Frente” (Rev. Dir. Trib., julho/set. 1978, n.º 5, p. 176, aduziu:

“Pode-se, portanto, resolver o problema mediante a simples utilização de uma presunção legal absoluta, estabelecendo-se (na lei) que, à época do pagamento, considera-se já saída a mercadoria do estabelecimento do varejista.

Segundo BECKER, teríamos agora o uso de uma presunção legal absoluta, porque a lei estaria estabelecendo como verdadeiro um fato (saída de mercadoria do estabelecimento do varejista à época do pagamento) que é provavelmente verdadeiro” (f. 176).

.....
“2.º — estabelecida pela lei estadual somente a responsabilidade do substituto (industrial ou atacadista, a simples utilização de uma presunção legal absoluta, considerando já ocorrida a saída da mercadoria (do estabelecimento à época do pagamento) (efetuadas pelo industrial ou atacadista) é suficiente para afastar qualquer questionamento à legitimidade da chamada substituição “para frente”, relativamente ao problema da antecipação do pagamento”. (Note-se que o autor escreveu a tese referida — aprovada em Manaus, no IV Congresso Nacional de Administração do ICM, de 24 a 28.07.78, muito antes, portanto da Lei Complementar n.º 44 de 1983, do Convênio interestadual e da Lei Estadual n.º 846 de 30.5.85. *Legem habemus*.

Argumenta-se, em contrário à tese da legitimidade da substituição tributária “para frente”, que a “predeterminação de valor para as operações pode também significar elevação de base de cálculo do imposto, vedada pelo art. 97 § 1.º do CTN” (WALDIR LUIZ BRAGA e PAULO AYRES BARRETO, “ICM — Irremediável Inconstitucionalidade do Regime de Substituição Tributária, *Rev. Dir. Trib.*, n.º 32, abril/junho de 1985, f. 263).

A ponderação não resiste a uma crítica mais consistente, levando-se em conta o fato de que tal não se dá na hipótese, conforme se deduz da leitura dos cálculos de fls. 124/125 e 127, ponto já referido neste Acórdão, pelo que não ocorre violação à disposição do art. 1.º, I do Decreto-Lei n.º 406/68.

Também, *data venia*, destituída de fundamento, a asseveração dos nobres autores da irremissível inconstitucionalidade do referido tributo, quando, na base de cálculo do ICM, se acresce determinada margem estimada de lucro do comerciante varejista, obtida mediante aplicação de percentual fixado em lei sobre aquele valor (cfr. p. 262).

A razão está em que a margem é estabelecida à vista da circunstância de que a base de cálculo será o maior preço alcançado pela mercadoria no seu caminho da produção até o consumo, donde se infere

não se cuidar de estimativa desarrazoada e inconsistente, como possa a princípio parecer.

De outro lado, sobrevieram várias Resoluções (n.º 1095/84, 1114/84, 1229/85 de regulamentação (e, como disse a sentença), de modalidades de incidência tributária.

De acordo com essa orientação tem-se que nenhuma inconstitucionalidade tanto no L.C., n.º 44/83, quanto no Protocolo 17/85, na Lei Estadual n.º 846/85, pode ser vislumbrada.

Retornando ao problema da não-cumulatividade (pois o ICM é imposto de valor agregado, vedada a sua cobrança em cascata) cumpre consignar o argumento contido na sentença de f. 184, de que o *abatimento* se fará nos termos da lei complementar, ao instituir o princípio da substituição “tributária “para frente”.

A Constituição Federal nesse passo não é auto-executável, ao transferir à lei complementar a competência para dispor sobre o abatimento do montante cobrado das operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado (art. 23, II, CF).

Carta Magna fixa o princípio mas atribui ou transfere à lei complementar o poder de estatuir sobre os critérios e as regras de aplicação desse princípio, estabelecido para o contribuinte e, não para a mercadoria (f. 186), com respeito às *operações anteriores*.

Também é de ser lembrado o capítulo da sentença em que o douto Juiz demonstrou a inexistência de vício na Lei Estadual que fixou a base imponible e alíquota, por ser, de fato, de sua competência essa atribuição, (Súmula n.º 514 do STF), embora na LC n.º 44/83 o tenha feito no § 9 e do seu art. 1.º (letras a e b), nada obstante o art. 16 do Decreto-Lei n.º 5/75, com a redação da Lei Estadual n.º 718/83, item V, ter adotado critério idêntico no estabelecimento da base do cálculo, como, de resto, o fez a Lei n.º 846/85 (art. 6.º e seus incisos).

De qualquer forma, há perfeita harmonia entre as três disposições legais.

De tais ponderações se chega à conclusão de que lei não faltou para regular a matéria, no que se considera afastada a objeção relativa à carência de reserva legal.

No que concerne à recusa de a recorrente obedecer à legislação do Estado do Rio de Janeiro, por falta de lei no Estado de São Paulo, a douta Procuradoria chamou a atenção para a Lei n.º 3991 de 28 de dezembro de 1983 (art. 1.º, inciso II) (f. 206) (f. 247), sem se falar na legislação paulista anterior (Lei n.º 440 de 24.9.74 (art. 11), Lei n.º 2252 de 20.12.79.

Paralelamente, não se pode dar, *data venia*, guarida à objeção levantada pelos eminentes Advogados dos Impetrantes no tocante à parte em que consideram malfeita a Carta Constitucional no § 6.º do art. 23, cuja capitulação cuida de convênios específicos para os casos de

concessão ou revogação de isenção do ICM, a serem celebrados e, depois ratificados pelos Estados — fato tão comum no Direito Tributário.

Na hipótese *sub judice* trata-se de convênio para a execução das leis, serviços e decisões por intermédio de funcionários federais, estaduais ou municipais, referido no § 3.º do art. 13 da Constituição Federal, questão muito bem abordada na sentença às fls. 193/194, a dispensar maiores considerações (art. 102 CTN).

Por derradeiro, a última objeção suscitada foi respondida superiormente na erudita sentença às fls. 194 e ss.

Refere-se à ausência de fato gerador.

O argumento do impetrante nesse sentido poderia impressionar, caso não merecesse o devido tratamento na sentença, ao mostrar o Dr. Juiz SÉRGIO CAVALIERI FILHO, seguindo o magistério de ZELMO DENARI (*Elementos de Direito Tributário*, fls. 198/211), que o fato gerador, na sua dinâmica, apresenta dois momentos lógicos: a fase de criação do *tributo*, instituído pela lei, de conteúdo *abstrato* no entender de alguns.

A segunda fase, de realidade concreta, surge, com o nascimento da própria obrigação tributária, factual, de relação de débito com determinada pessoa.

A distinção feita por GERALDO ATALIBA entre fato gerador (*abstrato*) e fato *imponível* (concreto) nos dá uma idéia da distinção entre esses dois momentos.

Há casos, contudo, de antecipação do fato gerador, considerando o deslocamento temporal do fato através de lei ordinária e com base em dados concretos projetados para o futuro pela teoria das probabilidades, sob condição resolutiva, cujo não-implimento (deterioração, perda e outros fatos) permite ao contribuinte, a *restituição* do tributo, questão já solucionada por BECKER, em passagem retro-mencionada, atento o princípio da não-cumulatividade, conseguida essa restituição rápida e facilmente, mediante a apropriação de *créditos* na escrita fiscal a cargo do próprio contribuinte interessado.

Esclareceu a douta Procuradoria do Estado que, na hipótese de inutilização da mercadoria a impossibilitar a realização do fato gerador, em relação ao qual se antecipou o imposto, os contribuintes envolvidos estornarão os lançamentos “crédito e débito”, consumando de imediato a recuperação do imposto devido.

Nesse sentido encontra-se a lição de MARCO AURÉLIO GRECO, no estudo: “Antecipação do fato Imponível do Tributo, *in Rev. Dir. Trib.*, n.º 17/18, julho/dez. 81, p. 258, em que o insigne autor mostra que se, no mecanismo cujo cerne é a conexão do comportamento de dar dinheiro (refere-se o autor a imposto de transmissão de bens imóveis, que a nosso ver não se aplica à hipótese, mas serve de exemplo a justificar o princípio) e os fatos constitucionalmente previstos, possui co-

mo característica ontológica que lhe dá a própria individualidade, essa conexão: “Se esta conexão”, prossegue o autor, “não se der, ou se o fato não se realizar devemos concluir que o recolhimento foi irregular e enseja uma repetição, porque a ocorrência do fato é que legitimaria o recolhimento, justo ser este feito em função daquele e a ele estar vinculado”.

Alla-se, ainda, o argumento suscetível de impressionar à primeira vista, qual seja o de que o produtor estaria a pagar o imposto relativo a duas operações: a da saída da mercadoria de seu estabelecimento para a do varejista e a do estabelecimento deste para o consumidor final, prática vedada pelo Dec.-Lei n.º 406/68 e pela própria Constituição Federal; contudo, de uma análise mais acurada da matéria, chega-se à conclusão de que, sem desobediência ao princípio de ser o ICM um imposto plurifásico, não-cumulativo, esse adiantamento do recolhimento do tributo é mais aparente que real, tanto assim que a carga tributária é a mesma sobre todo o ciclo de operações, sem malferir o princípio da cumulatividade, pois na verdade, em cada operação a regra do pagamento do valor agregado não foi violada.

Apenas o produtor recolheu o tributo devido pelo varejista e, nesse meio tempo, dele há de receber o preço da mercadoria com o seu valor agregado, de acordo com o Calendário previsto pelo Fisco, pelo que não há o invocado prejuízo sofrido pelo produtor ou fabricante.

Nem se precisaria chegar a teorias de abolição ou de reestruturação do princípio calcado no binômio *fato gerador-obrigação tributária*, em busca de novos caminhos que levassem a instrumentos jurídicos diversos dos adotados tradicionalmente no nosso Direito Tributário, como assinalou o mesmo Autor (*in Norma Jurídica Tributária, passim*) e BARROS CARVALHO, *Teoria da Norma Tributária*, pp. 35, 44 e 45).

Por tais fundamentos, nega-se provimento à apelação.

Rio de Janeiro, 18 de novembro de 1986.

Des. Nelson Pecegueiro do Amaral
Pres. sem voto
Des. Penalva Santos
Relator

CIENTE: 10-2-87

Dr. Nicanor Médici Fischer — Procurador-Geral