

# ESTUDOS SOBRE ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E VENDA SOB CLÁUSULA FOB

Flávia de Vasconcellos Lanari \*

---

## Sumário

---

1. O instituto da substituição tributária.
2. Venda sob cláusula FOB.
3. ICMS relativo ao transporte.
4. Circulação interestadual de mercadorias e icms pago a menor – Responsabilidade pela infração.
5. Conclusões.
6. Bibliografia

## 1 O INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

O sujeito passivo da obrigação tributária é, em regra, a pessoa que, explícita ou implicitamente, for referida pelo texto constitucional como destinatária legal do tributo. Ele é a pessoa que está diretamente ligado ao fato gerador, do qual tira ou aufere vantagem (art. 121 do Código Tributário Nacional).

Isso é tão verdade que a Carta Constitucional vigente adotou o princípio da capacidade contributiva como princípio geral do sistema tributário. Ora, na lição de *Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto*, “esse preceito está impondo que o legislador escolha como pressuposto dos impostos um fato, ligado ao contribuinte, que revele sua capacidade contributiva. Esse fato deve ser um *fato signo presuntivo*

---

\* Mestre em Direito Comercial pela UFMG; doutoranda em Direito Tributário na mesma Faculdade.



de riqueza (Alfredo Becker) do contribuinte e não de terceiro. Logo, a pessoa que deve ter seu patrimônio diminuído em razão do acontecimento desse fato há de ser a que o provoca ou causa e que dele extrai proveito ou vantagem (Rubens Gomes de Souza)".<sup>1</sup>

Assim sendo, sujeito passivo do imposto de renda só pode ser a pessoa que aufera renda; do imposto de importação, aquele que importa; e assim por diante. Entender de outra forma é desprestigiar a Constituição Federal como lei suprema, que eiva de inconstitucionalidade toda e qualquer norma que a contrarie, auferida via controle concentrado ou difuso.

Portanto, não há que se negar que o legislador infraconstitucional está preso em erigir como sujeito passivo de imposto aquele que revele capacidade contributiva pela participação, provocação ou produção de fatos tributáveis, extraindo proveito econômico de sua ação ou, nos casos de tributos vinculados, daquele a que a atuação estatal se refira de alguma maneira.

Quando a situação-base ostenta natureza de fato econômico, elucida Zelmo Denari, como é o caso de industrialização e fornecimentos de bens ou serviços, por exemplo, o legislador não tem alternativas, pois só pode qualificar como contribuinte o operador econômico que realiza o pressuposto tributário. Por outro lado, tratando-se de situação-base cuja natureza é de ato jurídico, como se dá com os impostos que gravam as transmissões imobiliárias e as transações mobiliárias, o legislador ordinário poderá qualificar como contribuinte qualquer das partes envolvidas na relação jurídica, pois ambas são partícipes do ato jurídico bilateral.<sup>2</sup>

Conforme lição de Paulo de Barros Carvalho, o sujeito passivo já está na "regra matriz" do tributo, tal como plasmada na Constituição.

Se é certo que existem técnicas de tributação, como a substituição tributária, pela qual erige-se como sujeito passivo tributário pessoa diversa daquela que realiza o fato gerador, não é menos certo que deve existir alguma vinculação entre substituto e substituído, sendo de extremo arbítrio supor que a Adminis-

tração poderia cobrar de um dos moradores de um edifício o IPTU devido por todos os moradores.

A figura da substituição tributária implica a existência de substituto e substituído. O encargo tributário é do substituído, de quem se verifica a capacidade tributária, mas quem comparece e paga o tributo é o substituto: paga tributo alheio em nome próprio, pois foi erigido em sujeito passivo da relação tributária. É o caso do recolhimento do imposto de renda na fonte ou do ICMS sobre bebidas.

Na lição de Alfredo Augusto Becker,<sup>3</sup> a disseminação do uso da substituição tributária atende à necessidade de redução e simplificação do trabalho dos órgãos administrativos incumbidos de arrecadação e fiscalização tributária.

"O sujeito passivo da relação jurídica tributária, normalmente, deveria ser aquela determinada pessoa de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é um fato-signo presuntivo. Entretanto, freqüentemente, colocar esta pessoa no pólo negativo da relação jurídica tributária é impraticável ou simplesmente criará maiores ou menores dificuldades para nascimento, vida e extinção destas relações. Por isto, nestas oportunidades, o legislador como solução emprega uma outra pessoa em lugar daquela e, toda vez que utiliza esta outra pessoa, cria o substituto legal tributário".<sup>4</sup>

E o mesmo autor adverte:

"A utilização pelo legislador do indivíduo humano como instrumento para atingir um objetivo que é estranho a este indivíduo humano é procedimento normal e freqüente. Por isso, J. Haesaert inicia o capítulo onde analisa a relação jurídica com a seguinte observação:

*'Les hommes poursuivent leurs fins de trois manières: par leurs seuls moyens, par l'emploi de choses, par l'emploi d'autrui. Le juridique relève de ce dernier usage. La réduction de l'homme au rang de moyen en vue d'une fin étrangère est évidente dans les relations de droit public'.*

1 Substituição e responsabilidade tributária. *Revista de Direito Tributário* n. 49, et. seq., jul./set. 1989.

2 Ver sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. 4. ed., v. 1.

3 Veja-se a propósito, sua argumentação em *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed., p. 501-502.

4 *Ibidem*, p. 504.



E depois de demonstrar e exemplificar seu pensamento, *J. Haesaert* termina o capítulo da relação jurídica com a seguinte conclusão:

*'Nous sommes amené ainsi à la conception du juridique comme une façon particulière de réaliser des fins sociales par le moyen d'activités humaines considérées comme instruments par ceus que les emploient dans ce but.'*

Todo o mistério que a doutrina tradicional imagina circundar o substituto legal tributário desaparece quando, com mentalidade científico-jurídica, o estudioso reflete:

a) sobre a lúcida observação de *J. Haesaert* acima transcrita;

b) sobre a ficção como processo técnico da Arte legislativa. O substituto legal tributário é um exemplo típico do processo técnico que utiliza a ficção como elemento estruturador da regra jurídica".<sup>5</sup>

Ainda na esteira das lições de *Alfredo Becker*, faz-se necessário alguns esclarecimentos acerca da substituição tributária.

Em primeiro lugar, o substituto legal tributário é uma espécie do gênero *contribuinte de jure*. A outra espécie do gênero seria a pessoa de quem se verifica a capacidade contributiva, a que pratica o fato gerador da relação jurídica tributária. O fenômeno da substituição ocorre no momento político em que o legislador cria a regra jurídica, transferindo ao substituto a sujeição passiva tributária devida pelo substituído. Não há alteração, note-se, da hipótese de incidência tributária.

Na seqüência desse raciocínio, tem-se que substituto substitui um *contribuinte de jure*, não um contribuinte de fato, mesmo porque verificar quem efetivamente arca com a carga tributária está além da tradicional classificação dos tributos em diretos e indiretos.<sup>6</sup>

5 *Op. cit.*, p. 504-505.

6 Sobre o assunto, ver *Alfredo Augusto Becker (ibidem)*, n. 142 e 143, p. 488-495: Classificação de tributos em diretos e indiretos e falsa e impraticável e repercussão econômica e a simplicidade da ignorância.

Ainda a título de esclarecimento, observe-se que o fato de o legislador ter optado pelo regime da substituição tributária não implica desoneração total e absoluta do substituído. A propósito, as disposições do art. 128 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

“A lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a 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.”

Entre o Estado e o substituído não existe, em princípio, qualquer relação jurídica, pois esta se forma entre o substituto e o Estado.

A relação jurídica entre substituto e substituído, por sua vez, pela qual a lei outorga ao substituto o direito de reembolso ou retenção na fonte contra o substituído, é de natureza privada e não de natureza tributária. E essa figura da repercussão jurídica (reembolso ou retenção na fonte) só é de criação obrigatória nos países em que se juridicizou o princípio da capacidade contributiva.

Vejamos, então, o que caracteriza a substituição tributária.

Preliminarmente, como já se viu neste trabalho, o regime jurídico aplicável à tributação será o regime do substituído e não o regime do substituto. O substituto está pagando tributo alheio, em nome próprio, é certo, mas tributo de terceiro. A hipótese de incidência diz respeito a fato gerador praticado por outrem, e a norma tributária atende à capacidade tributária desta pessoa.

Em segundo lugar, a lei aplicável é aquela que estiver em vigor à data das operações substituídas e não à data da operação do substituto; caso contrário, haveria até mesmo inviabilização da substituição progressiva. Nesse sentido, o art. 144 do do Código Tributário Nacional dispõe.

Também de se ressaltar que a substituição tributária só é estabelecida via de lei, tendo em vista as disposições do art. 121, II, do Código Tributário Nacional:

“Sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:



II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”<sup>7</sup>

7 Desse modo, percebe-se que em hipótese alguma pode o Executivo, via decreto, imputar aos contribuintes o sistema da substituição tributária. A obrigação do responsável decorre de lei em sentido formal. Há, portanto, evidente inconstitucionalidade nas leis estaduais (entre elas a Lei mineira – Lei n. 6.763/75), que, não instituindo a sujeição passiva por substituição, delegam ao Executivo o poder de fazê-lo. Nesse sentido, assim decidiu o Pleno do STF, no julgamento da liminar da ADIn 1.296-7, relator Min. Celso de Mello:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade – Lei estadual que outorga ao Poder Executivo a prerrogativa de dispor sobre matéria tributária – Delegação legislativa externa – Matéria de Direito estrito – Postulado da separação dos Poderes – Princípio da reserva absoluta de Lei em sentido formal – Plausibilidade jurídica – Conveniência da suspensão da eficácia das normas legais impugnadas – Medida cautelar deferida – A essência do direito tributário respeitados os postulados fixados pela própria Constituição reside na integral submissão do poder estatal à rule of law.

A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária. Considerações em torno das dimensões em que se projeta o princípio da reserva constitucional da lei.

A nova Constituição da República revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação dos Poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder à delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo.

A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta à disciplina legal fixada pelo art. 68 da Constituição.

A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primária, revela-se írrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. *O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos à reserva constitucional de lei.*

Não basta, para que se legitime atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstenendo-se de agir *ultra vires*,

Por último, a Constituição requer que a lei estabeleça mecanismos expeditos, ágeis, prontos e eficazes de ressarcimento do substituto, sob pena de comprometer a validade da substituição. Essa regra não é explícita, mas decorrência de quatro princípios constitucionais: o da igualdade de todos perante a lei, o da capacidade contributiva, o da vedação ao confisco e o da designação implícita do sujeito passivo do tributo.

E sobre os referidos princípios constitucionais *Geraldo Ataliba* ressalta:

“Se não houver ressarcimento do substituto, pelo substituído, de modo ágil, eficaz, imediato e expedito, o substituto estará pagando o tributo cujo destinatário é outrem. Estará arcando com carga tributária correspondente a uma capacidade econômica (revelada pelo fato imponível) que foi juridicamente imputada a outrem.”

Então, conclui-se, a substituição tributária pode existir, é legal e constitucional, desde que se respeitem os quatro requisitos retrolistados, decorra de lei

não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado – como o Poder Executivo – produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar.

O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo – que constitui instância juridicamente inadequada – o exercício de poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas: a) a outorga de isenção fiscal; b) a redução da base de cálculo tributária; c) a concessão de crédito presumido; e d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos – as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal.

Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja *sedes materiae* – tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil – só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo” (*DJU* de 10/8/95, p. 23.554-555 (*Revista Dialética de Direito Tributário* n. 1, p. 174, out. 1995. O grifo não é do original).



(art. 121, II, CTN) e seja expressa, e é por isso que o art. 128 do Código Tributário Nacional é tão claro em suas disposições, inclusive ao exigir a vinculação do substituto ao fato impositivo.

Não obstante, a Emenda Constitucional n. 3/93 acrescentou ao art. 150 da CF/88 um sétimo parágrafo, *verbis*:

“§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Justifica-se tal acréscimo na necessidade de se juridicizar a substituição tributária progressiva, “para a frente”, já mencionada neste trabalho, mas desconhecida até então do direito brasileiro, que trabalhava sob regime da substituição regressiva.

Por fim, de se registrar que não se confundem a responsabilidade tributária e a substituição legal tributária.

Como assinala *Berliri*, a diferença fundamental entre o responsável e o substituto está em que, no primeiro caso, o legislador acrescenta à relação jurídica tributária preexistente uma terceira pessoa, que assume, solidária e subsidiariamente, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, enquanto que, na substituição, o legislador substitui a pessoa do contribuinte originário pela pessoa do substituto, que assume, dessa forma, a posição de contribuinte.<sup>8</sup>

Se é verdade que o Código tem a substituição tributária como espécie de responsabilidade, o que se vê na dicção do art. 121 e no fato de o art. 128 estar situado no capítulo da “Responsabilidade Tributária”, a verdade é que são figuras inconfundíveis, relacionadas à sujeição passiva indireta. Poder-se-ia falar, então, em responsabilidade direta (que seria a hipótese de substituição tributária)

8 *Apud* DENARI, Zelmo. *Op. cit.*, p. 204. Registre-se que, no sistema tributário brasileiro, como já se viu alhures, a substituição pode se operar de duas maneiras: com exclusão da responsabilidade do contribuinte ou com manutenção dessa responsabilidade, em caráter supletivo. Isso por força do já comentado dispositivo do art. 128, do CTN.

ria) e responsabilidade indireta (sujeição passiva por transferência, que engloba as modalidades solidariedade e responsabilidade), a fim de não caracterizar a denominação do Código de errônea.

A responsabilidade propriamente dita, espécie do gênero responsabilidade indireta, faz-se presente quando se está diante de prestação fiduciária, vale dizer, há uma relação jurídica de natureza tributária não adimplida, e, em razão dessa inadimplência, uma outra regra jurídica incide, pela qual o responsável legal tributário torna-se devedor do Estado.

Por outro lado, não obstante o Código falar em solidariedade, no art. 134 a hipótese é de verdadeira responsabilidade subsidiária e de natureza fiduciária.

A substituição, por sua vez, não tem lugar na inadimplência de uma prestação tributária anterior, fazendo nascer uma segunda relação jurídica, de natureza fiduciária. A substituição tributária pressupõe uma única e mesma hipótese de incidência servindo à estrutura lógica da tributação. Ressalte-se então que ocorre o fato gerador do tributo, e a lei já coloca como sujeito passivo débito próprio, portanto, uma pessoa distinta daquela que pratica o ato jurídico ou fato econômico.

## 2 VENDA SOB CLÁUSULA FOB

A compra e venda reputa-se mercantil, na conformidade do art. 191 do Código Comercial, quando estão presentes as seguintes condições: a) o objeto da avença é um bem móvel ou semovente (requisito objetivo); b) pelo menos o comprador é comerciante (requisito subjetivo); e c) a compra é feita com o intuito de revender ou alugar o bem adquirido (requisito finalístico).<sup>9</sup>

Importa observar que em tema de substituição tributária interessa perquirir tão-somente a compra e venda bilateralmente mercantil, eis que o instituto diz respeito ao pagamento de tributo relativo a fatos geradores futuros e só se pode falar na existência de fatos geradores posteriores à operação que se aplica a substituição tributária se o comprador tiver a intenção de revender a mercadoria.

9 COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial*, p. 408.



Pois bem, na verdade a compra e venda mercantil em muito se aproxima da compra e venda civil, com exceção feita à regra das despesas com a tradição, que naquela recaem sobre o comprador (CCom., art. 196); às condições de caracterização da mora, que, tratando-se de negócio mercantil, não se caracteriza com o simples inadimplemento (CC, art. 960), dependentemente de interpeção judicial (CCom., art. 205); e ao prazo decadencial para a reclamação por vícios, que a legislação mercantil fixou em dez dias (CCom., art. 211) e a civil, em quinze dias para os bens móveis (CC, art. 178, § 2º) e seis meses para os imóveis (CC, art. 178, § 5º, IV), sempre contados da entrega do bem vendido.

Como já se mencionou acerca da responsabilidade pelo transporte da mercadoria transacionada, na compra e venda mercantil a regra atribui ao comprador as despesas com a tradição (CCom., art. 196). Como esta se opera no lugar em que se encontra o bem vendido, na falta de estipulação diversa, cabe, em princípio, ao comprador providenciar a sua retirada do estabelecimento comercial do vendedor, contratando os serviços de transporte por sua conta e risco.

Essa regra, obviamente, não impede que seja acertado, no contrato de compra e venda mercantil, outro critério, pelo qual as despesas com o transporte sejam, por exemplo, rateadas ou assumidas integralmente pelo vendedor.

Para uniformizar essa distribuição de encargos entre comprador e vendedor, principalmente para o contrato internacional, a *International Chamber of Commerce* – ICC (Câmara de Comércio Internacional), órgão mundialmente reconhecido como encarregado de orientar os negócios internacionais, bem como dirimir e resolver eventuais conflitos, controvérsias e litígios, convencionou alguns termos padrão, os *Incoterms* (*International Commercial Terms*).

Os *Incoterms* constituem uma espécie de súmula dos costumes internacionais em matéria de compra e venda. A primeira edição dos *Incoterms* foi publicada em 1936 e encerrava apenas sete termos de comércio. Esses termos já passaram por sucessivas revisões (1953, 1967, 1976 e 1980). Vigora hoje a edição de 1990, que atualizou as condições de venda existentes e encerra 13 termos.

A cláusula FOB consta do Grupo F, que reúne cláusulas determinando “contrato de transporte principal não pago”, isto é, pagável no destino. Esta cláusula é uma abreviatura das iniciais da expressão inglesa *Free on Board* (livre ou franco a bordo). Neste tipo, o vendedor arca com todas as despesas, como riscos, embalagens, transporte ferroviário, rodoviário ou aéreo, taxas do

cais, etc., até entregar a mercadoria a bordo, no porto de embarque. A tradição é efetuada no navio, correndo as despesas com o frete, o seguro e os riscos, a partir da entrega, por conta do comprador. Daí indicar-se junto à expressão FOB o local em que a mercadoria deve ser entregue: o local de embarque.

Os *Incoterms* e especialmente a cláusula FOB têm sido utilizados não apenas em comércio internacional, mas também em avenças que não ultrapassam as fronteiras do País, no comércio interno brasileiro, portanto. E sendo assim utilizadas, obviamente que as cláusulas ganham outro matiz, eis que não há de se falar em transporte marítimo e entrega das mercadorias a bordo de navio.

A tradição do transporte brasileiro é rodoviário, principalmente em tema de mercadorias sujeitas à substituição tributária, como cigarros, bebidas e veículos automotores.

Então a cláusula FOB, para nós, significa que o vendedor entrega as mercadorias ao transportador designado pelo comprador, quando então ocorre a tradição; nesse momento, não sendo ele responsável pelo transporte, desliga-se dos destinos da mercadoria e os riscos correm por conta do comprador.

É importante observar que a cláusula FOB não altera a situação de substituto tributário do vendedor, e nem com ela tal se pretende. A cláusula FOB, então, não é contrato entre particulares visando alterar a responsabilidade pelo pagamento de tributo (art. 123, CTN).

### 3 ICMS RELATIVO AO TRANSPORTE

Como se viu anteriormente, na venda sob cláusula FOB o comprador é que se responsabiliza pela contratação do transporte e, portanto, nenhuma relação existe entre o vendedor da mercadoria e o transportador.

Por outro lado, também como já se deixou registrado, a instituição da substituição tributária depende de um vínculo entre substituto e o fato gerador da obrigação tributária (art. 128, CTN). Tal se justifica à medida que a relação entre substituto e substituído é que vai garantir ao primeiro o ressarcimento pelo pagamento de tributo nascido de fato gerador alheio, de suprema importância em sistemas tributários que, como o nosso, estão baseados no princípio da capacidade contributiva e vedam o confisco.



Nesse sentido, a lição de *Ruy Barbosa Nogueira*:

“Se pensarmos no aspecto econômico da tributação, é fácil compreendermos a razão ou a necessidade desta vinculação do contribuinte ou responsável ao fato econômico tributado, não só porque a vantagem ou resultado dele decorrente é que vai possibilitar o pagamento do tributo ao fisco, mais ainda porque assim a lei atenderá ao princípio fundamental de Justiça Tributária, segundo o qual se deve atingir a capacidade econômica do contribuinte – capacidade contributiva”.<sup>10</sup>

Dessa forma, afigura-se ofensivo ao art. 128, do Código Tributário Nacional, que, note-se, é dispositivo de lei complementar, disposição de lei que erija o vendedor em substituto tributário do ICMS sobre transporte nas operações sob cláusula FOB. É que nessa hipótese o vendedor não possui qualquer vinculação com o fato gerador da obrigação tributária; é terceiro estranho ao serviço de transporte de mercadorias, não possuindo qualquer relação econômica para com o transporte/transportador, pois não contratou o serviço, não está pagando por ele e não assume os riscos do transporte. Com a simples entrega das mercadorias ao transportador, indicado pelo comprador, se desvincula totalmente do destino delas. Nessa hipótese, tendo antes o comprador contratado o transporte, é ao mesmo tempo remetente e destinatário das mercadorias transportadas, configurando um novo fato gerador de tributo.

Por oportuno, veja-se o posicionamento do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (Processo DRT n. 2-3711/90, rel. Juiz *José Augusto Sundfeld Silva*, j. em 2/9/92, a.u):<sup>11</sup>

“Solidariedade – Acusação de falta de recolhimento de ICMS atribuída ao tomador de serviços de transporte intermunicipal – Cláusula FOB – Ausência de vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação – Recurso provido para julgar insubsistente o AIIM – Decisão unânime.”

<sup>10</sup> Extraído da Ação Anulatória de Débito Fiscal n. 024971091343 proposta em face do Estado de Minas Gerais.

<sup>11</sup> *Boletim TIT* de 17/4/93, p. 8.

Destaque-se a seguinte passagem do voto do Relator:

“O art. 59, II, do Decreto n. 30.042/89, que alterou o Decreto n. 29.859/89, que é indicado pela fiscalização estadual, diz que:

“Art. 59. Na prestação de serviços de transportes de carga, iniciadas no território paulista, realizada por transportador autônomo, qualquer que seja seu domicílio, ou por empresa transportadora estabelecida fora do território paulista e não inscrita no cadastro do Estado, fica atribuída a responsabilidade pelo pagamento do imposto (Lei n. 6.734, art. 8º, XI, e Convênio 50/89, cláusula primeira):

I – .....  
II – Remetente da carga, quando contribuinte do imposto neste Estado, na hipótese de o tomador de serviço não ser.’

Esta norma, porém, não pode alcançar aqueles contribuintes que realizaram a operação mercantil sob o regime de cláusula FOB. Nesse sentido não se pode ver relação direta e pessoal do contribuinte com o fato gerador da prestação de serviços de transporte. À empresa basta a pôr a mercadoria à disposição do adquirente, ficando ao comprador a obrigação pelo frete e seguro, necessários para a sua retirada.

.....  
Em caso de operação de venda e compra, realizada sob o sistema FOB, é claro que não há relação da recorrente que a vincule ao fato gerador da prestação de serviços de transporte não municipal que é o fulcro da questão. Por outro lado, o art. 124 do Código Tributário Nacional diz que a solidariedade está vinculada à previsão da lei, enquanto que o art. 128 do mesmo Código, acrescenta que a atribuição desta responsabilidade pode ser atribuída a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Ausentes estes requisitos, nas operações de que se cuida nestes autos, tenho que a exigência fiscal improcede.”

No mesmo sentido a jurisprudência da 3ª Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas de Santo André (Processo DRT n. 12-707/93):



“Por outro lado, a pretendida responsabilização do vendedor sob a cláusula FOB pelo recolhimento do ICMS relativo ao transporte fere a regra do art. 128 do do Código Tributário Nacional, por não estar o vendedor, em tal hipótese, vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação.”

#### 4 CIRCULAÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS E ICMS PAGO A MENOR – RESPONSABILIDADE PELA INFRAÇÃO

A questão a ser debatida diz respeito à responsabilidade pelo pagamento de ICMS a menor em operações tributadas pelo regime da substituição tributária.

Num caso concreto, ter-se-ia uma nota fiscal emitida em razão de compra e venda mercantil, indicando o destino das mercadorias Estado da federação com regime privilegiado (alíquota reduzida) ou mesmo qualquer outro Estado da federação (as alíquotas interestaduais são, em regra, inferiores às alíquotas internas – CF/88 art. 155, § 2º, VI), sendo que, em verdade, essas mercadorias foram enviadas, respectivamente, para Estado da federação não beneficiário de regime privilegiado ou, no segundo caso, para o mesmo Estado da federação. Note-se que em ambos os casos o destino real das mercadorias implicaria um ICMS maior do que o efetivamente pago.

A conduta, em si, amolda-se ao tipo do art. 2º, I, da Lei n. 8.137/90, *verbis*:

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

.....  
Pena – detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.”

Conforme o art. 137, II, do Código Tributário Nacional, a responsabilidade pela infração, na espécie, é pessoal. O dolo específico do agente é elementar à definição da infração: querer com sua conduta reduzir tributo, o fazendo por meio de fraude.

Pergunta-se então: Como justificar a responsabilidade administrativa, pela mesma conduta, sob a ótica objetiva (art. 136, CTN)?<sup>12</sup> O fato é o mesmo: empregar fraude com o intuito de reduzir tributo, declarar falsamente (ato malicioso), apresentando documentos idôneos, destino diverso daquele a que as mercadorias são enviadas, com o fim de reduzir tributo.<sup>13</sup>

Para essa conduta há uma sanção penal e outra administrativa, a saber: detenção de seis meses a dois anos, e multa (sanção penal), e pagamento da diferença com correção monetária mais multa de revalidação (sanção administrativa).

Como então a multa fiscal pode recair em terceiro, o substituto tributário, se ele não provocou a infração?

A substituição tributária, em primeiro lugar, não se presta a isso e tampouco comporta a solução. Veja-se, a propósito, o que se falou acerca do impacto financeiro do tributo: o substituto tributário paga tributo de alguém, calculado segundo a capacidade tributária do substituído, e deve ser expeditamente ressarcido.

O ressarcimento pronto e eficaz afigura-se como uma das barreiras intransponíveis à responsabilização do substituto tributário quanto à infração administrativa. Não havendo como exercer a retenção ou o reembolso, pois a operação é pretérita, o negócio jurídico é perfeito e acabado, a exigência – tributo, correção monetária e multa – afigura-se confiscatória.

“Se não houver ressarcimento do substituto, pelo substituído, de modo ágil, eficaz, imediato e expedito, o substituto estará pagando o tributo cujo destinatário é outrem. Estará arcando com carga tributária correspondente a uma capacidade econômica (revelada pelo fato imponível) que foi juridicamente imputada a outrem”.<sup>14</sup>

12 “Art. 136 Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Registre-se que não se compreende a responsabilidade do dispositivo do art. 136 como objetiva, como se verá, tratando-se de etapa de argumentação.

13 Note-se que se diversa a circunstância da apresentação de documentos idôneos, o entendimento se esvaziaria. A partir do momento em que a hipótese é de conluio, o substituto tributário pode ser responsabilizado à vista dos mesmos dispositivos legais: arts. 136 e 137.

14 ATALIBA, Geraldo e BARRETO, Aires F. *Op. cit.*, p. 76.



Por outro lado, o dispositivo do art. 136 do Código Tributário Nacional não socorre aos que entendem que a responsabilidade por infração, na espécie, é do substituto: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

O artigo retrocolacionado não alberga a responsabilidade objetiva, como é comumente propagado. Impõe-se que seja interpretado em harmonia com o disposto no art. 112, III, do mesmo diploma legal, *verbis*:

“Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

.....  
 III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;”

Nesse sentido, a jurisprudência do TRF – 1ª Região (AMS 90.01.15287-2/DF, Rel. Juiz *Vicente Leal*. 3ª Turma. Decisão 10/12/90).<sup>15</sup>

Por fim, há que se mencionar ainda, como pedra de cal à responsabilização do substituto tributário pelo ICMS recolhido a menor em razão de desvio no destino final das mercadorias, o princípio da segurança jurídica.

A segurança é proclamada, em nossa Carta Constitucional, tanto no preâmbulo como no *caput* do art. 5º. Essa observação é relevante à medida que os constitucionalistas brasileiros (*Celso Ribeiro Bastos, Pinto Ferreira e Manoel Gonçalves Ferreira Filho*, dentre outros), diversamente da tendência doutrinária francesa, asseveram em uníssono que os dizeres do preâmbulo da Constituição não são dotados de força obrigatória, a não ser quando expressamente reafirmados no próprio texto constitucional.<sup>16</sup> *Kelsen* assim também entendia. Para ele, o preâmbulo carecia de conteúdo juridicamente relevante, possuindo antes um caráter ideológico.

Não há que se negar, contudo, “o elevado valor das disposições preambulares na interpretação das normas constitucionais”, como afirmam *Pontes de Miranda* e *José Joaquim Gomes Canotilho*.<sup>17</sup>

De qualquer forma, como se comentou, o princípio da segurança jurídica também comparece à Carta de 1988 na condição de direito fundamental, estando contido no art. 5º, *caput*. “E não só este dispositivo fundamental é informado pelo princípio, mas ele [...] sobrepassa sobre todo o ordenamento jurídico...” (*Lúcia Valle Figueiredo*), constituindo verdadeiramente “um sobreprincípio (*Paulo de Barros Carvalho*), para cuja realização operam os demais”.<sup>18</sup>

A noção de segurança jurídica está ligada à certeza do direito – delimitação das esferas jurídicas dos cidadãos entre si e perante o Estado –, abrangendo ainda a idéia de previsibilidade da ação estatal, afastando então surpresas que repugnam ao nosso sistema jurídico, como leciona com toda a clareza o sempre mestre *Geraldo Ataliba*.

De clareza solar o ensinamento de *Alberto Xavier*:

“... a doutrina dominante tende a ver a essência da segurança jurídica na suscetibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, das suas situações jurídicas [...] de tal modo que estes possam ter uma expectativa precisa dos seus direitos e deveres, dos benefícios que lhe serão concedidos ou dos encargos que hajam de suportar.”<sup>19</sup>

Entenda-se o que se pretende por situações jurídicas: os feixes de relações jurídicas possíveis na vida de um sujeito de direito.

Voltados agora para o sistema tributário nacional, identifiquemos os princípios que neste domínio realizam a segurança jurídica e, fortes nos ensinamentos de *Lúcia Valle Figueiredo*, afirmamos com convicção que as limitações constitucionais ao poder de tributar encarnam o que de mais relevante existe em matéria de certeza e segurança do direito. Elencam-se, neste tópico (art. 150, incisos e parágrafos), os princípios que formam o estatuto do contribuinte.<sup>20</sup> Destes,

15 *DJ* de 18/3/91, p. 4.943.

16 VIEIRA, José Roberto. Princípios constitucionais e estado de direito. *Cadernos de Direito Tributário* n. 54, p. 98.

17 *Apud* VIEIRA, José Roberto. *Op. cit.*, p. 98..

18 *Ibidem*, p. 99.

19 *Apud* VIEIRA, José Roberto. *Op. cit.*, p. 99.

20 Princípios de proteção ao contribuinte: Princípio da segurança jurídica. *Cadernos de Direito Tributário* n. 47, jan./mar. 1989, p. 58.



interessa ao presente estudo o princípio da legalidade que, diga-se de passagem, está duplamente ressaltado na Constituição, no art. 5º, II (“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”), e no art. 150, I, que estabelece estar vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Misabel Abreu Machado Derzi, em atualização à clássica obra de Aliomar Baleeiro, ensina que os arts. 150, I, e 5º, II, da Constituição vigente, referem-se à legalidade

“tanto do ponto de vista formal – ato próprio, emanado do Poder Legislativo – como do ponto de vista material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipótese material, espacial e temporal, conseqüências obrigacionais, como sujeição passiva e quantificação do dever tributário (alíquotas e bases de cálculos), além das sanções pecuniárias, dos deveres acessórios, da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário”.<sup>21</sup>

Então, como justificar a substituição tributária, que é forma de sujeição passiva indireta, sem lei própria para tanto? O que se observa, nos diversos Estados da federação, é que a substituição tributária foi implantada via decreto ou regulamento. E tal afigura-se verdadeira inversão de valores constitucionais, afronta direta aos mandamentos da Carta Maior.

E se não bastassem os arts. 5º, II, da Constituição, e 150, I, o próprio Código Tributário Nacional estabelece:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

.....  
III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal [...] e do seu sujeito passivo.”

Instituir substituição tributária, então, e já se mencionou a respeito anteriormente, reclama a definição, por lei, dos sujeitos passivos, não se admitindo que decreto ou regulamento se preste a tanto.

Assim sendo, na falta de lei a definir originalmente o substituto tributário, o que dizer de sua responsabilização por recolhimento a menor de ICMS? É fulminar de vez a possibilidade.

## 5 CONCLUSÃO

1. O sujeito passivo da obrigação tributária nos tributos não-vinculados (impostos) é definido pelo próprio texto constitucional, o que se infere do princípio da capacidade contributiva adotado como princípio geral do sistema tributário brasileiro.

2. Nos tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria), sujeito passivo é aquela pessoa a que a atuação estatal se refira de alguma maneira.

3. A substituição tributária é técnica de tributação pela qual se erige como sujeito passivo da obrigação tributária pessoa diversa daquela que realiza o fato gerador.

4. O substituto é a pessoa que comparece e paga tributo alheio, segundo a capacidade tributária do substituído, mas paga em nome próprio.

5. A substituição tributária atende à necessidade de redução e simplificação do trabalho dos órgãos administrativos incumbidos de arrecadação e fiscalização tributária (Alfredo A. Becker).

6. Substituto e substituído são contribuintes de direito.

7. A opção pelo regime da substituição tributária não implica desoneração absoluta do substituído (art. 128, CTN).

8. A relação jurídica tributária forma-se entre o Estado e o substituto.

9. O substituto possui direito de ressarcimento – reembolso ou retenção (conforme se trate de substituição progressiva ou regressiva) – contra o substituído.

10. A lei aplicável à substituição é aquela em vigor na data das operações substituídas.

11. A substituição tributária se estabelece por via de lei (art. 121, II, CTN).

<sup>21</sup> Limitações constitucionais ao poder de tributar, p. 47.



12. O não-ressarcimento eficaz e expedito do substituto compromete a validade da substituição em face dos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco.

13. Responsabilidade tributária não se confunde com substituição tributária, não obstante as disposições do do Código Tributário Nacional.

14. A substituição tributária está relacionada à compra e venda mercantil.

15. Na compra e venda mercantil a regra atribui ao comprador as despesas com a tradição.

16. Essa regra não impede seja ajustado outro critério entre as partes.

17. Os *Incoterms* são termos padrão de avenças entre as partes, relativas aos direitos e obrigações decorrentes de uma compra e venda mercantil.

18. A cláusula FOB, é um dos termos padrão de *Incoterm*.

19. Pela cláusula FOB o vendedor arca com todas as despesas até entregar a mercadoria a bordo do navio, no porto de embarque, ficando o pagamento do transporte e os riscos transferidos ao comprador a partir daí.

20. Os *Incoterms* têm sido utilizados também para fixar direitos e responsabilidades em negócios internos de um país.

21. A cláusula FOB, no Brasil, para comércio interno, não diz respeito à entrega das mercadorias em navio, mas ao transportador designado pelo comprador.

22. Pela cláusula FOB o comprador é que se responsabiliza pela contratação do transporte, não existindo relação entre o vendedor da mercadoria e o transportador. Aquele faz a entrega, mas não a remessa.

23. A cláusula FOB não altera a responsabilidade pelo pagamento de tributo, dizendo respeito exclusivamente à remessa das mercadorias negociadas.

24. O ICMS pelo transporte das mercadorias só pode ser arcado pelo substituído da relação tributária original ou pelo transportador (também em regime de substituição tributária), porque não há vinculação entre o substituto (vendedor) e o fato gerador da prestação de serviços de transporte.

25. O recolhimento de ICMS a menor, em razão de falsa declaração do destino das mercadorias, é conduta que se amolda ao tipo do art. 2º, I, da Lei n. 8.137/90.

26. A responsabilidade pela infração, na espécie, é pessoal (art. 137, II, CTN).

27. A sanção administrativa pela conduta não pode recair sobre o substituto tributável porque este não possuirá meio de se ressarcir expeditamente do tributo perante o substituído, caracterizando a exação como confiscatória.

28. O art. 136 do Código Tributário Nacional não alberga a responsabilidade objetiva, devendo ser interpretado em harmonia com o art. 112, III, do mesmo diploma legal.

29. O princípio da segurança jurídica também impede a responsabilização do substituto pela infração à medida que alberga o princípio da legalidade tributária, segundo o qual os aspectos substanciais dos tributos, entre eles os sujeitos passivos, devem ser definidos em lei. Da análise da legislação estadual conclui-se que a substituição tributária é instituída por decreto ou regulamento, portanto, de forma inconstitucional. Se a própria definição do substituto afigura-se inconstitucional, por consequência sua responsabilização por infrações afigura-se inadmissível.

## 6 BIBLIOGRAFIA

- ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. *Cadernos de Direito Tributário* n. 49, p. 73, et seq. jul./set. 1989.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1972.
- BORGES, Arnaldo. *O sujeito passivo da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- BULGARELLI, Waldírio. *Contratos mercantis*. 6. ed., São Paulo: Atlas, 1991.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*. 2. ed., São Paulo: Malheiros, 1996.
- COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 8. ed., São Paulo: Saraiva, 1997.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários aos arts. 113 a 138, CNT. In: NASCIMENTO, Carlos Valder (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.



- \_\_\_\_\_. Estudo sobre substituição tributária no ICMS, nos modelos regressivo e progressivo. In: *Temas de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.
- DENARI, Zelmo. Sujeito ativo e passivo da relação jurídica tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) 4. ed., *Curso de direito tributário*. Belém: Cejup, 1995.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. Princípios de proteção ao contribuinte: Princípio da segurança Jurídica. *Cadernos de Direito Tributário* n. 47, p. 56 et seq. jan./mar. 1989.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 9. ed., São Paulo: Malheiros, 1994.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*. Belém: Cejup, 1995.
- MENEZES, Paulo Lucena. ICMS: Sujeição passiva. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de direito tributário*, Belém: Cejup, 1995.
- MURTA, Roberto de Oliveira. *Contratos em comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 1992.
- NUNES, Pedro. *Dicionário de tecnologia jurídica*. 12. ed., Rio de Janeiro: Biblioteca Jurídica Freitas Bastos, 1990.
- PAES, P. R. Tavares. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 5. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1996.
- ROLIM, João Dácio de S. P. IR – Inconstitucionalidade da cobrança das parcelas de antecipações. *Cadernos de Direito Tributário* n. 54, p. 95 et seq. out./dez. 1990.
- SANTOS, Manoel Loureiro. *Direito tributário*. 4. ed., Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1970.
- VIEIRA, José Roberto. Princípios constitucionais e estado de direito. *Cadernos de Direito Tributário* n. 54, p. 95 et seq., out./dez. 1990.

## RESPONSABILIDADE CIVIL DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: A REPARAÇÃO DO DANO

Francisco de Salles Almeida Mafra Filho\*

A Administração Pública, no exercício das suas atividades, pode causar danos aos particulares e ao próprio Estado. Cabendo-lhe corrigir os danos causados a este, a discussão se instaura ao analisar-se a sua responsabilidade em ressarcir os particulares dos prejuízos decorrentes da ação administrativa.

Superada a fase da *Teoria da Irresponsabilidade do Estado*, chegou-se ao final da transição reconhecendo-se a responsabilidade do ente governamental como regra. A obrigação que tem o Estado de reparar os danos ou prejuízos de natureza patrimonial causados por agentes públicos no exercício de suas funções é o que se chama *responsabilidade civil da Administração Pública*.

Característica do verdadeiro Estado de Direito, a responsabilidade civil da Administração Pública é a obrigação que tem a Fazenda Pública de recompor os danos que os seus servidores, nesta qualidade, causem a terceiros, esteja esta atividade conforme ou não ao direito.

A responsabilidade de uma pessoa nasce do descumprimento de uma obrigação que lhe é anterior. Temos estabelecidos em nosso convívio diário diversos deveres jurídicos decorrentes do próprio fato de vivermos em uma sociedade organizada. Se descumpirmos um desses deveres ou lesarmos direitos, também ocorrerá para nós o nascimento de uma responsabilidade.

\* Bolsista do CNPq, doutorando em Direito Administrativo na UFMG.