

- **IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.**
- **VENDA À VISTA E ATRASO DE PAGAMENTO.**
- **CORREÇÃO MONETÁRIA, MORA E A CHAMADA "TAXA OU COMISSÃO DE PERMANÊNCIA".**
- **ORIENTAÇÃO CONSULTIVA DA FAZENDA E JURISPRUDÊNCIA.**
- **PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, MORALIDADE E LEALDADE.**

Ruy Barbosa Nogueira  
*Professor Catedrático e Presidente do  
Instituto Brasileiro de Direito Tributário, entidade  
complementar à Universidade de São Paulo.*

#### CONSULTA

A Termomecânica São Paulo S.A. vem expor e consultar a V.Exa. o seguinte :

Como laminação de metais não ferrosos produz, basicamente, chapas, tubos, cabos, etc., que servem como insumos para outras indústrias.

Para a comercialização de seus produtos efetua vendas à vista, mediante a emissão da respectiva nota fiscal-fatura com data de vencimento coincidente com a data da saída da mercadoria. Comunica ao cliente a sua disposição de aguardar alguns dias para que o pagamento do valor faturado seja realizado sem nenhum acréscimo moratório.

Ultrapassado esse prazo, por dia de atraso, incidirá o devedor em encargo financeiro prefixado desde a data da emissão da nota fiscal-fatura até a data do efetivo pagamento.

O valor da eventual e futura mora diária já consta do corpo da nota fiscal-fatura a título de *taxa de permanência*.

Se ultrapassado o prazo de tolerância, o cliente é informado sobre o limite temporal de tolerância do pagamento com o acréscimo decorrente da *taxa de permanência*, após o que a vendedora pode tomar medidas de cobrança, a exemplo do protesto cambial.

O valor dessa *taxa de permanência* é fixado sempre de acordo com a expectativa inflacionária vigente, vale dizer, sem computar qualquer impor-

tância correspondente a juro real, custo administrativo de cobrança ou fato risco de inadimplência.

Essas quantias eventuais e futuras, quando recebidas são contabilizadas como *receita financeira* não sujeita a ICM/ICMS.

Por que não sujeita ao ICM/ICMS?

Porque esta é a orientação reiterada do próprio Serviço de Consultas da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, que deve ser obedecida tanto pela Fiscalização estadual como pelos contribuintes e, ainda, de várias decisões dos Tribunais, inclusive do Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, para a maior surpresa geral e especialmente da ora Consultante, esta empresa foi autuada pela Fiscalização, que pretende exigir-lhe, retroativamente a 5 anos, ICM/ICMS e ainda multas de 100% e de 150% !

Juntando por xerox a referida autuação, reiteramos o pedido de estudo e parecer de V.Exa. sobre a procedência ou não da instauração dessa ação fiscal.

### PARECER

1. Para quem quer que conheça elementarmente a Ciência do Direito Tributário são realmente impressionantes os erros, as violências, as ilegalidades e inconstitucionalidades contidas nessa ação fiscal, não só por exigir imposto já declaradamente indevido por orientações de consultas da própria Secretaria da Fazenda e decisões do Poder Judiciário até ao nível do Supremo Tribunal, como pela imposição de multas e, mais ainda, pela exacerbação das penalidades máximas de 100% e 150% contra a empresa, quando esta agiu de acordo com as orientações vigentes da própria Fazenda.

2. Elaborando cientificamente, fora de quaisquer preconceitos, sem dúvida o maior tributarista de todos os tempos, Albert Hensel, ressalta que é um grave erro o agente fiscal pretender agir somente no "interesse fiscal" que leva ao horror do "fiscalismo", pois o interesse fiscal não pode ultrapassar o direito que o ordenamento jurídico concede ao Estado (cfr. Steuerrecht, 3ª ed., Springer, Berlim, 1933, págs. 15, 107 e 127).

3. Precisamente para impedir o fiscalismo, a Constituição Federal do Brasil, sob a rubrica "Das Limitações do Poder de Tributar", imperativamente estatui:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é VEDADO à União, aos Estados...

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

e para maior eficácia desse comando constitucional, ainda a legislação complementar que é o Código Tributário Nacional, no art. 108 dirigido à "autoridade competente para aplicar a legislação tributária" determina a esta que

§ 2º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Tendo em vista toda essa normalização constitucional e complementar dos princípios basilares da estrita legalidade e proibição da analogia para a exigência de imposto, comecemos por analisar e apreciar.

### O FATO

4. Diz o Auto de Infração e Imposição de Multa no seu item I, letras *a* e *b*, que a empresa deixou de recolher o ICM/ICMS

"incidente sobre reajuste de preços previamente acordado entre as partes, conforme explicitado em documentos fiscais de saída de mercadorias, cuja importância cobrada foi contabilizada a título de "Comissão de Permanência", deixando assim de emitir notas fiscais complementares em acréscimo ao valor da operação".

Essa acusação é absolutamente improcedente porque parte de ERRO DE FATO. Os agentes fiscais confundiram aí o acordo da cobrança futura, incerta ou aleatória de u'a mora ou correção monetária por dia de atraso no pagamento do preço, que nada tem a ver com o ICM/ICMS, com o *quantum* do preço da operação.

Se desde o momento em que o vendedor e comprador acordam no preço da operação e ao mesmo tempo concordam que se eventualmente o comprador se atrasar no pagamento dentro da atual situação inflacionária, ele devedor incidirá numa percentagem ou taxa diária de correção monetária; duas e diferentes são as estipulações negociais.

A primeira, a do acordo e fixação do preço da operação de que decorrer a saída da mercadoria, é a segunda futura e incerta que é a decorrente da simples mora ou manutenção do valor aquisitivo da moeda. Esta segunda nada tem a ver com o ICM/ICMS porque não é um reajuste ou alteração do preço da operação mercantil mas simples compensação da mora no pagamento ou correção monetária.

Somente no caso eventual de *mora de pagamento* é que ocorrerá a incidência da taxa de permanência.

A própria Secretaria da Fazenda e os Tribunais já decidiram e orientaram que nada tem a ver com o preço da operação e muito menos com o ICM/ICMS as quantias eventuais e posteriores, decorrentes de mora no pagamento ou de correção monetária.

Com efeito.

### **ORIENTAÇÃO DA SECRETARIA DA FAZENDA PARA OS CONTRIBUINTES E PARA OS FUNCIONÁRIOS FISCAIS**

5. Já pela resposta à Consulta nº 214 , de 8 de agosto de 1980, o Serviço de Consultas da Secretaria da Fazenda esclareceu que

"Não se incluem na base de cálculo, entretanto, as despesas alheias à operação conforme explica o Parecer Normativo CST nº 341/71.

Ora, os juros cobrados em face da *falta de pagamento no prazo* constituem importâncias *alheias* à operação (saída de mercadoria), donde a razão pela qual respondemos a consulta no sentido de que *na base de cálculo* para o recolhimento do ICM *não se incluem* os juros, ditos *moratórios motivados pela impontualidade do devedor*.

Álvaro Reis Laranjeira, Consultor Tributário. De acordo, Antonio Pinto da Silva, Consultor Tributário-Chefe". (grifos da transcrição).

Novamente, pela resposta à Consulta nº 485, de 22 de julho de 1982, esclarecendo a completa diferença entre quantia resultante do ajuste do preço que se inclui na base de cálculo e a quantia decorrente de mora ou atraso de pagamento que não se inclui nesse cálculo, também, assim voltou a ensinar e orientar aos obrigados:

"Se houve alteração das condições do contrato de compra e venda, aplicam-se as regras sobre *reajuste do valor da operação*.

.....  
Se entretanto, os acréscimos (CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS), ora cobrados pela Consulente, decorrem de simples *impontualidade* do comprador, eles *não compõem o valor da operação para efeitos do ICM*, conforme *orientação desta Consultoria Tributária*. Logo, em tal hipótese, também não há

cogitar de emissão de Nota Fiscal complementar, tendo em vista a proibição constante do artigo 126 do RICM/81.

Cássio Lopes da Silva Filho, Consultor Tributário.

De acordo. Antonio Pinto da Silva, Consultor Tributário-Chefe".  
(grifos da transcrição).

6. Somente por estas reiteradas orientações dadas pelo Órgão específico e competente da Secretaria da Fazenda, que continuam *em pleno vigor até hoje*. vê-se que a ora Consulente agiu e está agindo rigorosamente dentro da orientação traçada pela própria Fazenda.

7. Se a Secretaria da Fazenda, por seu órgão específico e competente é que veio, reiteradamente, dar ao contribuinte essa orientação pública, que é a vigorante e mantida pelo Poder Judiciário; é inconcusso que o auto de infração lavrado, mais do que IMPROCEDENTE é AUTO INCABÍVEL, configurando ato írrito ou nulo, não só por sua manifesta ilegalidade, mas ainda por ferir o princípio básico do Direito Administrativo, tão bem exposto pelo clássico Ernst Forsthoff de que "ninguém pode agir contra fato próprio" (*Nemo potest venire contra factum proprium*). Tal conduta seria contra a MORAL ADMINISTRATIVA e portanto também contra o Direito. Neste sentido estatui hoje, peremptoriamente, a Constituição Federal:

Art. 37. A administração pública ... de qualquer dos Poderes da União, dos Estados ... obedecerá aos princípios de *legalidade*, ... *moralidade*, *publicidade* ...

8. Acontece ainda que, em matéria específica do instituto da Consulta Fiscal, se a orientação dada e publicada é a legalmente correta e vigente e foi seguida pelo contribuinte como no caso, o auto de infração em desacordo com a legalidade e com a orientação certa da resposta à consulta, não é somente ato contra a legalidade, mas ato de desobediência funcional, pois o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional estatui que

"A atividade administrativa de lançamento é vinculada (à lei) e obrigatória (de ofício), sob pena de responsabilidade funcional".

Se o funcionário fiscal autuante instaura o lançamento de ofício (auto de infração) contra a lei e contra a prévia, pública e correta orientação fiscal da repartição, não só infringe a ordem jurídica externa mas desobedece *interna corporis* a orientação legal constante da resposta dada à consulta e, daí, ser o seu ato nulo e o agente suscetível de responsabilização particular e funcional.

9. Dentro do instituto da Consulta é ainda da maior importância ressaltar que no caso, além dos erros de fato e de direito exigindo imposto indevido, os autuantes procuraram *a priori* exacerbar as penalidades em 100% e 150% que são as máximas e somente aplicáveis em caso de criminalidade fiscal quando, no caso, nem sequer é devido o imposto e, ainda, a empresa agiu de acordo com a prévia, correta e vigente orientação das respostas de consultas da própria Fazenda.

Calha como luva confortável ao caso desta ação fiscal as enérgicas e corretivas decisões, tanto do Supremo Tribunal Federal quanto do Tribunal Federal de Recursos, precisamente em casos de imposto indireto sobre o consumo, como o são o ICM e ICMS. Assim, decidiu o Supremo Tribunal Federal pelo voto vencedor do notável paulista e inesquecível Ministro Costa Manso:

"Elementaríssimos princípios de MORAL impedem que agora seja a parte, que teve o cuidado de pedir instruções, condenada a pagar maior imposto, que não cobrou de seus clientes e, sobretudo uma forte multa por sonegação que pressupõe ato fraudulento do contribuinte. Nego provimento ao agravo".

(D.J. de 25.8.1936, nº 197, págs. 503 a 504).

10. Realmente, como o ICM/ICMS é imposto indireto, obrigatoriamente incluído na nota fiscal, porque somente devido pelo consumidor final e jamais pela Empresa (art. 166 do C.T.N.); se a própria Fazenda orienta o contribuinte de direito a não cobrar esse imposto, como deixar de honrar essa sua determinação quando a Empresa já não tem mais meios de cobrá-lo de seus clientes e, ainda, impor-lhe multas máximas de 100% e de 150% só aplicáveis a casos fraudulentos, quando ela empresa, ao contrário, está obedecendo as próprias instruções vigentes da Fazenda ? !

Por tudo isso é que iguais procedimentos da Fazenda Pública foram qualificados pelo Poder Judiciário, tanto pelo Supremo Tribunal como pelo Tribunal Federal de Recursos IMORAIS, ILEGAIS E DESLEAIS e anulados, pois em seu voto vencedor, na Apelação Cível nº 1.008, outro notável e saudoso Ministro Elmano Cruz, reportando-se ao já citado acórdão do Supremo Tribunal, também decidiu:

"A consulta ao Fisco, não pode ser convertida em ARMADILHA para o contribuinte como bem avançou o Sr. Ministro Costa Manso no voto proferido no Agravo de Petição nº 6.108, julgado aos 13 de junho de 1934" (Acórdão publicado no D.J. de 13.09.1950).

11. É evidente que, se fosse permitido à Administração Fiscal responder consultas dos contribuintes e publicá-las para orientação não só dos funcionários fiscais mas de todos os contribuintes e a seguir autuar e impor penalidades contra os contribuintes que agiram de acordo com sua orientação, ao invés de certeza e segurança do direito, estaria infiltrando dentro do Estado o princípio da tocaia ou ARMADILHA.

Precisamente ao contrário e de acordo com os mais elementares princípios de MORAL e de LEALDADE a legislação nacional, como se vê do art. 100 e parágrafo único do Código Tributário Nacional, protege o contribuinte contra qualquer penalidade ou acréscimos quando ele tenha agido de acordo com as normas complementares, ainda quando essas venham a ser consideradas errôneas ou sejam modificadas. Também pelos mesmos princípios de MORAL e de LEALDADE o art. 146 do C.T.N. estatui, como garantia ao contribuinte que,

"A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento, somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a *fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução*".

12. Esta é a garantia e manutenção do princípio da irretroatividade. Também precisamente em relação ao imposto indireto de consumo em que o contribuinte de direito é apenas um coletor gratuito desse imposto para o Fisco, estatui a Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 que mesmo quando seja alterada ou considerada errônea a interpretação ou orientação, anteriormente dada pela Fazenda.

Art. 76 - Não serão aplicadas penalidades:

II - enquanto prevalecer o entendimento - aos que *tiverem agido* ou pago o imposto:

a) de acordo com a interpretação fiscal constante de decisão irrecurável de última instância administrativa, proferida em processo fiscal, *inclusive de consulta*, seja ou não parte o interessado;

Portanto, no mesmo sentido dos acórdãos da Suprema Corte e do Tribunal Federal de Recursos esta é uma normatização, isto é, preceitos de lei garantindo a lealdade da prévia orientação fiscal. Tudo isto é básico e

fundamental para que o povo contribuinte possa acreditar e confiar nos atos do Estado de Direito.

Observe-se bem que no caso da ora Consulente ela agiu e está agindo de conformidade com as respostas de consultas *publicadas* e de decisões que *são e continuam CORRETAS e EFICAZES*, isto é, estão de conformidade com a legislação de regência, confirmadas pelas decisões do Poder Judiciário.

**AS DECISÕES DO PODER JUDICIÁRIO, ATÉ ÚLTIMA INSTÂNCIA, QUE CONFIRMAM O ACERTO DAS RESPOSTAS DE CONSULTAS DA SECRETARIA DA FAZENDA E DO PROCEDIMENTO DA TERMOMECÂNICA SÃO PAULO.**

13. Além do manifesto erro de fato acima já demonstrado, também por evidente *erro de direito* na interpretação, os autuantes capitularam como aplicável e infringido no caso o disposto no art. 27, § 1<sup>o</sup> do RICM/81, repetido em sua essência pelo art. 24, § 1<sup>o</sup>, item 1 da Lei Paulista nº 6.347/89, porque este texto diz:

§ 1<sup>o</sup> Incluem-se na base de cálculo:

1 - todas as importâncias, despesas acessórias, juros, acréscimos, bonificações ou outras vantagens a qualquer título RECEBIDAS pelo contribuinte....

Acontece, entretanto, que um dos erros mais elementares na interpretação e aplicação das leis consiste precisamente em o intérprete, omitindo a interpretação sistemática, tomar apenas um só dispositivo ou texto isolado, como fizeram os fiscais que apenas capitularam o citado § 1<sup>o</sup>, imaginando que só este único dispositivo regulasse toda essa matéria, quando já a sabedoria romana advertia e ensinava, pela palavra do jurisconsulto Celsus no Digesto:

"É contra o Direito julgar ou emitir parecer tendo diante dos olhos, ao invés do conjunto legislado, apenas um dispositivo" (Incivile est, nisi tota lege prospecta, una aliqua particula ejus proposita, judicare, vel respondere).

14. Ora, se a ordem jurídica é estruturada em um sistema ou articulado de sentido por meio de normas paralelas e verticais; dentro destas é pressuposto fundamental a *hierarquia vertical das leis*. No caso, o citado § 1<sup>o</sup> foi capitulado isoladamente pelos autuantes quando seu sentido, tanto no texto da lei estadual como do decreto regulamentar estão subordinados às disposições supra ordenadas da legislação complementar (D.L. nº 406/68), que estatui:

Art. 1º - O imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias tem como *fato gerador*:

I - a *saída* de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor.

Art. 2º - A *base de cálculo* do imposto é:

I - o *valor da operação* de que *decorrer a saída da mercadoria*;

Como se vê por estes textos literais da lei complementar, o fato gerador no caso ocorre no momento da saída da mercadoria e a base de cálculo é o *preço da operação* nesse momento, por isso que o citado § 1º da legislação estadual subordinada se reporta às importâncias "recebidas", isto é, certas e no momento da ocorrência do fato gerador, como componentes do preço da operação e jamais a incerta e posterior decorrente da mora diária do pagamento ou de correção monetária.

15. O próprio fato de já ser prefixada a percentagem do futuro e eventual atraso no pagamento ou a correção monetária na mesma nota fiscal fatura já demonstra que esta é um outro e segundo ato negocial, que nada tem a ver com o preço da mercadoria.

O preço é contemporâneo ao fato gerador, isto é, atual e certo. Já o negócio da taxa ou comissão de permanência está sujeito a evento futuro e incerto, só ocorrerá se houver mora no pagamento. Nunca será quantia "recebida" em consequência da ocorrência do fato gerador do ICM/ICMS mas única e somente em razão ou *por causa da mora* ou da *correção monetária*.

A errônea interpretação dos fiscais autuantes dada isoladamente ao citado § 1º é impossível porque ofende frontalmente as normas supra ordenadas da legislação complementar e como veremos até os acórdãos do Poder Judiciário, inclusive do Supremo Tribunal Federal que, baseados no item I, art. 2º do decreto-lei 406/68 se reportam ao "valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria".

Com efeito.

16. Já o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, no acórdão *unânime*, Apelação Cível 95.488-2, por sua 15ª Câmara decidiu em caso de Cartão de Crédito da própria vendedora que

"há dois contratos: um de venda e um de financiamento. O ICM incide somente sobre a venda ... Assim, indevida a exigência de ICM sobre o acréscimo relativo ao financiamento" (Acórdão publicado na

íntegra na Revista de Direito Tributário nº 50, Out-Dez.1989, págs. 187 a 189).

Também examinando e decidindo a mesma questão, relativamente a outra empresa, decidiu o Supremo Tribunal Federal com a seguinte e bem clara ementa:

"TRIBUTÁRIO. ICM.

Cartão especial de crédito. Valor de financiamento.

Embora o financiamento do preço da mercadoria, ou de parte dele, seja proporcionado pela própria empresa vendedora, o ICM há de incidir sobre o preço ajustado para a venda, pois esse é que há de ser considerado *como o valor da mercadoria e do qual decorre a sua saída do estabelecimento vendedor*. O valor que o comprador irá pagar a maior, se não quitar o preço nos 30 dias seguintes, como faculta o contrato do Cartão Especial Mesbla, decorre de opção sua, e o acréscimo se dá em razão do financiamento, pelo custo do dinheiro, e não pelo valor da mercadoria".

(Acórdão da 2ª Turma, RE nº 101.103-0, RGS, sessão de 18.11.88).

### **OFENSA AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA LEGALIDADE, DA IGUALDADE E O EFEITO DE CONFISCO**

17. Precisamente para delimitar, proibir e nulificar as distorções e excessos do exercício do poder fiscal, a Constituição da República estatui:

#### **DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR**

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias *asseguradas ao contribuinte*, é vedado ... aos Estados ...

I - exigir ... tributo *sem lei que o estabeleça*:

Ora, no caso, os agentes fiscais, afrontando este princípio basilar da estrita legalidade ou de reserva da lei para exigir tributo, estão exigindo ICM/ICMS sobre quantias cobradas pela mora de pagamento (correção monetária) sem lei que o tenha estabelecido;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida,

independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Esta nova disposição que sobreveio com a Constituição de 1988 é uma garantia específica da isonomia ou igualdade de tratamento entre os contribuintes por parte da administração fiscal. Acontece que no caso, além da exigência de imposto sem que a lei o tenha instituído, a administração que nunca cobrou nem está cobrando dos demais contribuintes ICM/ICMS sobre quantias correspondentes a mora de pagamento ou de correção monetária está exigindo da ora Consulente esse imposto inexistente e indevido, como manifesto e comprovado tratamento desigual para com a ora Consulente em relação a todas as demais empresas contribuintes.

#### IV - utilizar tributo com efeito de CONFISCO.

Além da exigência de imposto sem lei que o tenha instituído e do tratamento desigual entre contribuintes, a cobrança indevida sob o rótulo de imposto, com a imposição das multas de 100% de ICM E 150% de ICMS atentam contra as disposições deste art. 150 e item VI que, expressa e imperativamente, proíbem aos Estados "utilizar tributo com efeito de *confisco*" e esta ação fiscal está, no caso concreto, utilizando-se do tributo ICM/ICMS com escancarado efeito de CONFISCO, (Vide CONFISCATION in Encyclopaedia of the Social Sciences, edição The Macmillan Company, New York, 1930 ou em nosso escrito às págs. 2792 a 2794 da Coleção DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL, vol. 10, co-edição IBDT e Editora Resenha Tributária, S. Paulo, 1990).

### DIREITO COMPARADO A "RATIO ESSENDI"

18. Finalmente - last but not least - para maior convicção da mente dentro do raciocínio lógico, vejamos como continuam e são certas, corretas e vigentes as respostas do Serviço de Consultas da Secretaria da Fazenda e as invocadas decisões do Poder Judiciário, quando separam e distinguem "o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria" fornecida e o eventual acréscimo pelo atraso do pagamento (financiamento, mora ou correção monetária).

Com efeito.

19. Se formos examinar o conceito de valor ou preço como base de cálculo do imposto sobre o valor acrescido em outros países, podemos ver que no caso específico a mesma *razão de ser* limitando ao "valor da operação de

que decorrer a saída da mercadoria", como está na legislação complementar do Brasil, também podemos constatar que está, por exemplo, na legislação e doutrina dos países da Comunidade Econômica Européia como a da Inglaterra, nestes termos:

"O valor (ou preço) do fornecimento considerado para o efeito da incidência do imposto de valor acrescido, isto é, a quantia de dinheiro - afora o imposto - é aquela *que o comprador tem de pagar para obter o fornecimento*. Em outras palavras, considerando-se que o total para o comprador é 108 libras, segue-se que o valor do fornecimento de mercadorias é 100 libras e que o imposto a 8% é 8 libras". ("The value of the supply on which VAT has to be charged is the consideration, that is, the amount of money, excluding the VAT itself, which the customer has to pay in order to obtain the supply. In other words, if the consideration, that is, the total cost to the customer is 108, it follows that the value of the goods is 100 and that the VAT at 8% is 8. - Hugh Mainprice, *Value Added Tax*, edição Butterworths, London, 1978, pág. 64).

Ainda mais exemplo para confirmar essa universalidade, está no magnífico livro *La Taxe Sur La Valeur Ajoutée Dans Le Développement Économique de La Côte-D' Ivoire* de autoria do Doutor Koffi, edição da Librairie Générale, Paris, 1981, o qual, tratando das *Bases de Cálculo (Les Bases D'Imposition)*, esclarece à pág. 144:

"Os juros de mora e os acréscimos de preço exigidos nos termos de condições gerais *em caso de atraso injustificado de pagamento*, não se incluem na base de cálculo: *estas quantias constituem indenizações, não são um elemento do preço*". (Les intérêts de retard at les majorations de prix exigées aux termes des conditions générales en cas de retard injustifié de paiement, ne font pas partie de la base imposable: ces montants constituent des indemnités, non un élément du prix.)

20. Também convém observar e deixar bem claro que ao pretenderem os agentes fiscais exigir imposto apenas sobre as quantias decorrentes do atraso de pagamento, *ipso facto et jure* deixaram o atestado de que a ora Consulente pagou integralmente o ICM/ICMS nos termos do art. 2º I do D.L. nº 406/68, ou seja, sobre "o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria", ou como diz o direito comparado: "sobre o valor que o comprador pagou para obter o fornecimento". Portanto, nada deve a Consulente em relação à chamada Taxa ou Comissão de permanência de caráter indenizatório, que não é, sequer, matéria do

campo do Direito Tributário; é matéria de Direito Privado quanto à mora e matéria de Direito Monetário quanto à correção do valor nominal da moeda.

21. Se a Constituição Federal assegura em seu art. 170 a *livre iniciativa* e pelo art. 5º, II, estatui que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei", como podem os funcionários autuantes pretender impedir a legítima forma operacional escolhida pela empresa ?

Dentro destas garantias constitucionais da *liberdade* de fazer ou não fazer e da *livre iniciativa* cabe à empresa, como sua "opção" (Súmula 409 do S.T.F.) e "exercício regular de um direito reconhecido" (Código Civil art. 160, I), conceder ou não prazo de tolerância para pagamento ou cobrar juros de mora e correção monetária.

Por serem estas relações jurídico-privadas e de natureza indenizatória, nada têm a ver com a base de cálculo do ICM/ICMS. É precisamente neste sentido que o art. 110 do Código Tributário Nacional, como lei complementar, estatui que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos, e formas de *direito privado*, utilizados, expressa ou implicitamente pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ..., para *definir* ou limitar *competências tributárias*".

Se nem a LEI TRIBUTÁRIA pode operar essa interferência e se as funções dos agentes fiscais são limitadas à fiscalização e aplicação do conteúdo da lei tributária; é evidente que a pretensão de impedir, coagir e punir a legítima "opção" ou o "exercício regular de um direito reconhecido" da empresa extravasa e ofende a ordem jurídica, configurando, como configura, ato *contra-legem*, isto é, ATO NULO.

22. Neste sentido, e precisamente decidindo sobre ICM e liberdade de iniciativa pela OPÇÃO, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, garantiu e assim decidiu em favor do contribuinte:

"A opção entre a compra e venda ... e o ajuste de contratos separados está reservada à autonomia de vontade de que desfruta o contribuinte.

Como diz excelentemente RUY BARBOSA NOGUEIRA (*Da Interpretação e Da Aplicação das Leis Tributárias*, ed. 1963, pág. 80), "desde que o contribuinte tenha estruturado os seus empreendimentos, as suas relações privadas, mediante as formas normais, legítimas do Direito Privado e com essa estruturação incida em menor tributação, ele está apenas utilizando-se de

faculdades asseguradas pela ordem jurídica. O fisco não pode influir na estruturação jurídico-privada dos negócios do contribuinte, para provocar ou exigir maior tributação".

O limite estará na escolha abusiva das formas disponíveis, que se revela especialmente na "realização de determinado resultado econômico através de forma jurídica anormal" (cf. HENSEL, *Steuerrecht*, 2ª ed., pág. 76: adde WEBER-FAS, *Allgemeines Steuerrecht*, pág. 90 e segs.; BÜHLER & STRICKRODT, *Steuerrecht*, 3ª ed., I, pág. 196 e segs.). (Acórdão unânime da Décima Quarta Câmara Civil, Ap. Civil nº 46.898, Relator Desembargador Dínio Garcia, RJTJESP, Lex 86, pág. 220).

23. A pretensa exigência do caso presente é exemplo claro de ganância fiscal levada ao extremo da pura ilegalidade.

É fundamental lembrar que o Fisco **não financia** o ICM/ICMS.

Ele o recebe à vista, por isso que a base de cálculo é o valor da operação, *na data da saída* e o pagamento que o contribuinte tem que fazer, no prazo da lei, **independe** de o comprador pagar à vista, a 30, 60, 120 dias, ou nem mesmo pagar.

A base de cálculo *valor da saída* é a mesma coisa que a base de cálculo *valor venal*, isto é, valor de venda à vista.

Quando de qualquer forma, na atividade privada, se financia uma venda, existe uma operação de crédito e é cobrado o custo do dinheiro pela **mora** no pagamento. O particular vai receber o valor daí a 20, 45, 60, 90 dias, etc. Mas e o FISCO? Também recebe o ICM depois deste prazo? Não, em absoluto. Ele o recebe à vista ou então com cobrança diária de UFESP, direto do contribuinte, independentemente da figura do comprador, que **não** entra na relação jurídico-tributária.

Como pode no caso do ICMS, o FISCO receber pagamento, que é *extinção* do crédito, por operação de circulação de mercadoria, sobre o valor de venda desta mercadoria e depois, querer receber mais ICMS, sobre valor de operação de crédito ou financiamento?

Podemos finalizar lembrando que o assunto na verdade, já está especificamente legislado, no ICMS, não deixando qualquer dúvida, pois é claro e taxativo o artigo 50, do Regulamento do ICMS, ao estabelecer:

**Artigo 50** - O valor da operação ou da prestação deverá ser calculado em moeda nacional, procedendo-se, **na data** em que ocorrer o fato gerador do imposto (Lei nº 6.374/89, art. 32):

I - à conversão do valor expresso em moeda estrangeira, mediante aplicação da taxa cambial **do dia**;

II - à apuração do valor expresso em título reajustável, mediante aplicação do valor nominal **do dia**;

III - à atualização do valor vinculado à indexação de qualquer natureza, mediante aplicação do índice vigente **do dia**.

Eis aí a identidade do problema entre inflação, moeda forte ou indexação e indenização pela mora.

A data do fato gerador é a data da saída e a base de cálculo é o *valor do dia* (venda á vista). Só isto, apenas isto , nada mais.

Por todo o estudo e fundamentos expostos, nosso parecer é no sentido de que a ação fiscal foi instaurada por auto de Infração e Imposição de Multa absolutamente improcedente, tanto por erro de fato, como por erro de direito em relação ao item I, letras *a* e *b*.

Pro veritate.