

ADONILSON FRANCO

ASMAHAN ALESSANDRA JAROUCHE

VANESSA DÉBORA DE ANDRADE

JOICE PELLIZZON DA FONSECA

AL. SANTOS Nº 1470, 4º ANDAR - CJS. 407/408/409

JARDINS – SÃO PAULO (SP)

CEP 01418-100

PABX: (11) 3266-8592

Fax: (11) 3266-8592

e-mail: franco@francoadvogados.com.br

www.francoadvogados.com.br

CONSIGNAÇÃO – PRODUTO COLOCADO EM PROMOÇÃO COM DESCONTO JUNTO AO CONSIGNATÁRIO (EMPRESA FRANQUEADA) – ICMS RECOLHIDO A MAIOR POR OCASIÃO DA REMESSA EM CONSIGNAÇÃO – ALTERNATIVAS LEGAIS – PARECER

CONSULTA:

Consultante, Empresa "A" informa que:

- A. Remete mercadorias em **consignação mercantil** para franquias (empresas enquadradas no Simples – para facilidade de entendimento, vamos designá-las aqui, genericamente, Empresa "B");
- B. Efetua **vendas** normais para franquias (empresas enquadradas no Simples, aqui, genericamente Empresa "C");
- C. Em ambos os casos, destaca o ICMS sobre o preço total das mercadorias;
- D. Em ambos os casos, ainda, por razões ditadas pelo mercado, concede descontos substanciais nas liquidações casadas com seus franqueados ("B" ou "C"), mas o ICMS já pago, quer na remessa em consignação, quer na venda, não pode ser recuperado;
- E. Cita como exemplo: **a)** remessa em consignação (base-de-cálculo = 100); **b)** venda do produto pelo consignatário (base-de-cálculo = 250); **c)** preço de liquidação praticada pelo consignatário (base-de-cálculo = 175)

NOTA:

Informa que a redução, de 30% no exemplo, pode chegar a 60% do preço utilizado como base-de-cálculo do ICMS

- F. Entende que o ICMS deveria incidir sobre o preço com desconto porque é esse o valor que efetivamente receberá das franquias, não aquele que serviu de base-de-cálculo do imposto, até 150% maior que o valor efetivamente recebido (150% equivale a desconto de 60%).

Com base nesses dados, pergunta se há alternativa legal válida capaz de solucionar a questão apresentada.

RESPOSTA:

1. Ocorrem-nos três alternativas para a Empresa "A", a seguir expostas, as quais são cercadas das seguintes variáveis e considerações, melhor e mais aprofundadas adiante:
 - a) **HIPÓTESE I** – Remeter a mercadoria ao consignatário ("B"), em consignação, **sem o destaque do ICMS**, deixando para fazê-lo por ocasião do momento da

venda realizada pelo consignatário para o cliente deste ("D").

Neste caso há risco de autuação que pode ser resolvido do seguinte modo:

- i) Ajuíza Mandado de Segurança Preventivo;
- ii) Aguarda ser autuado e, se e quando o for, defende-se nas instâncias administrativa e judicial.

- b) **HIPÓTESE II** – Remeter a mercadoria ao consignatário ("B"), em consignação, **com destaque do ICMS**, utilizando por base-de-cálculo um valor que estima poderá ser aquele efetivamente cobrado do cliente final ("D") por ocasião da venda realizada pelo consignatário (isto é, com desconto).

Neste caso, por ocasião da posterior e efetiva venda, se o valor da mercadoria for maior que aquele inicialmente estimado, "A" deverá complementar o valor da base-de-cálculo utilizada para efeito de recolhimento do ICMS por ocasião da remessa em consignação.

Observar que se o valor de remessa for muito inferior àquele praticado no mercado, o fisco também poderá autuar o remetente "A", caso em que poderá aconselhar a adoção das cautelas indicadas neste item 1, "a", "i" ou "ii", retro.

- c) **HIPÓTESE III** – Remeter a mercadoria às franquias ("C") com a natureza de operação "Venda Mercantil", utilizando como base-de-cálculo valor que poderá vir a ser aquele efetivamente correspondente ao preço de venda, complementando-o se for efetivamente maior.

Neste caso, há risco também já que enquanto a operação de consignação não caracteriza tradição da propriedade, na venda isso efetivamente ocorre por ocasião da saída originária da mercadoria.

Além do que, enquanto na operação de consignação, por sua natureza jurídica, não há uma vinculação jurídica entre os preços praticados pela Empresa "A" e "B" – a qual somente se consuma por ocasião da venda de "B" para os clientes deste ("D") –, na venda mercantil essa vinculação entre os preços praticados por "A" e "C" se estabelece e se consuma no momento em que a operação de venda tem lugar.

Exatamente por isso, enquanto na consignação mercantil, por sua natureza, o preço utilizado como base-de-cálculo do ICMS pode ser inferior àquele efetivamente praticado por "A" e também por "B" (daí porque a legislação admite a complementação do ICMS quando há majoração do preço da mercadoria), na venda mercantil esse tipo de liberdade na fixação da base-de-cálculo já não existe, ainda porque pelos parâmetros do setor o fisco costuma saber que o preço de venda praticado por "A" foi muito inferior àquele praticado pelo mercado.

Ajuda a minimizar os riscos, claro, a existência de um contrato que estabeleça a obrigatoriedade de "A" fornecer com preço diferenciado para seus franqueados, "B" (na remessa em consignação) ou "C" (na venda).

I – CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

2. Expostas as alternativas, vamos explicá-las melhor.
3. A Consignação Mercantil é operação atípica porque não disciplinada pelo Código

Civil, mas encampada pelo Direito Privado, e na qual figuram duas pessoas, consignante (no caso, Empresa "A") e consignatário (no caso, Empresa "B") e que admite dois tipos de contratação:

- a) "A" determina em contrato que "B" venderá a mercadoria consignada pelo preço fixado por "A" e também já vincula o consignatário quanto à forma de pagamento;
ou
 - b) As partes estabelecem que o preço estabelecido por "A" corresponderá à remuneração que perceberá por ocasião da venda, de modo que se "B" vender por preço superior, o lucro será de "B".
4. O Código Tributário Nacional dispõe que o fisco não pode alterar conceitos, definições e extensão e alcance do direito privado para exigir ou aumentar tributo (CTN, art. 108). De modo que, desde que se trate de negócio lícito pactuado por pessoas capazes e observada a forma legal (Código Civil, art. 104), as partes são livres para escolherem o que melhor lhes convier no tocante à celebração da consignação mercantil, inclusive quanto à forma de pagamento e o preço a ser praticado, consoante as opções descritas no parágrafo imediatamente antecedente.
 5. Inobstante isto, o fisco federal (IPI) adota o conceito exposto em 3 "a". Já o fisco estadual não exige a adoção de qualquer opção (3 "a" ou 3 "b").

II – CONSIGNAÇÃO MERCANTIL SEM DESTAQUE DO ICMS (HIPÓTESE I)

A – FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS E JURÍDICOS

6. Sob a perspectiva do direito privado (direito contratual) a consignação mercantil diferencia-se da operação de compra e venda porque enquanto nesta última o negócio consuma-se com a entrega da mercadoria pelo vendedor e o pagamento do preço pelo comprador, naquela outra o consignante (Empresa "A") remete mercadoria de sua propriedade ao consignatário (Empresa "B") que, por sua conta e risco promove a venda.
7. Na consignação mercantil geralmente as partes estabelecem um prazo para que o consignatário venda a mercadoria, findo o qual, se não vendê-la deve devolvê-la ao consignante.
8. Como exposto, podem ou não preestabelecer a forma de pagamento e preço. No caso de fazerem-no, o consignatário deve vender a mercadoria pelo preço estipulado pelo consignante. Às vezes estipulam que se o consignatário vendê-la por preço superior, a diferença em relação ao preço mínimo fixado pelo consignante (lucro adicional) pertencerá ao consignatário.
9. Em ambos os casos, entretanto, "A" promove a mera entrega física da mercadoria, é dizer, sua posse, não sua propriedade. De modo que, enquanto na venda há efetiva transferência da propriedade, na consignação mercantil, há apenas da posse.
10. Na consignação há uma situação jurídica que a singulariza em relação à compra e venda mercantil e que consiste no seguinte: quando a Empresa "B" efetua a venda da mercadoria para seu cliente dá-se, concomitantemente, a efetiva aquisição dela por "B" de "A". Até então, "B" apenas possui a posse da mercadoria, não assim sua propriedade.

11. Vejamos o tema sob a perspectiva da legislação do ICMS paulista (Lei 6374/89):

*“Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:
I – na saída da mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.
(...)
§ 4º - São irrelevantes para a caracterização do fato gerador:
1 – a natureza jurídica das operações de que resultem as situações previstas neste artigo.”*

12. É dizer, nos termos da legislação paulista, o ICMS incide sobre qualquer saída de mercadoria do estabelecimento do comerciante.

13. No caso da remessa em consignação, lembramo-nos que até meados da década de 80 o ICMS não era exigido por ocasião da remessa, de “A” para “B”. Apenas quando “B” efetivamente a vendia é que “A” se obrigava ao pagamento do imposto. Em razão de fraudes promovidas pelos contribuintes, o legislador deslocou o momento da incidência, da venda do consignatário, para o momento da remessa em consignação.

14. A Constituição Federal determina:

*“Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:
(...)
II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.”*

15. Chamamos a partir daqui a atenção para um ponto que define a conclusão lançada adiante. Por força do comando constitucional, **o imposto não incide sobre “circulação” ou sobre “mercadoria”. Incide, isto sim, sobre “operações”. Operações relativas a circulação de mercadorias** ¹.

16. E **“operações”** são atos regulados pelo Direito capazes de produzir efeitos jurídicos. Assim, a norma constitucional projeta o campo de tributação do ICMS como sendo a grandeza econômica vinculada à transferência da propriedade da mercadoria em decorrência da **operação** mercantil, que é a conseqüência lógica do ato mercantil ².

17. Toda e qualquer hipótese de incidência tributária se compõe de um único **núcleo** e de um ou mais **elementos adjetivos**. Nas regras jurídicas de tributação, o **núcleo** da hipótese de incidência tributária é sempre determinado pela base-de-cálculo ³.

18. No caso do ICMS, o **núcleo** é definido pela “operação” mercantil, cuja conseqüência lógica é a transferência da propriedade da mercadoria.

19. E a grandeza tributável, o valor atribuído à operação de venda pelas partes contratantes. A base-de-cálculo do tributo, neste caso, só pode recair sobre valores representativos do preço praticado na “operação” mercantil sob pena do imposto se desviar de seu restrito campo de incidência, onerando outras situações não eleitas no Texto Constitucional.

20. Ademais, desde tempos remotos, tem-se como irrefutavelmente assentado que o tributo incide sobre uma riqueza: a) estática (poupada ou investida); b) ou em flu-

¹ Geraldo Ataliba, Revista de Direito Tributário nº 52, p. 74.

² Roberto Siqueira Campos, Guia IOB de Procedimentos Legais – ICMS/IPI.

³ Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário.

xo (gerada ou consumida).

21. De modo que admitir a incidência do ICMS sobre remessa em consignação é negar esses pressupostos aqui apontados.
22. Primeiro, porque consignação mercantil não pode ser considerada uma "operação" que diga respeito à circulação mercantil. Isto porque por ela apenas se transfere a posse da mercadoria, não sua propriedade, de modo que o consignatário ("B") é apenas mero depositário, não proprietário da mercadoria, da qual poderá, claro, transmutar-se em proprietário somente quando promova a venda da mercadoria consignada, para seu cliente.
23. Segundo porque, como visto, não há riqueza econômica envolvida na operação de consignação.
24. De modo que consignação mercantil não pode ser considerada "operação" e, muito menos, "relativa à circulação de mercadorias" nos termos delineados pela Constituição Federal (CF, art. 155, II) porquanto até que a venda venha a se efetivar (de "B" para seu cliente e, concomitantemente, de "A" para "B"), não há ato mercantil, porquanto não há transferência de propriedade.
25. Não há riqueza econômica tributável porque não há preço praticado entre consignante e consignatário, dados estes que são os **elementos adjetivos** da hipótese de incidência, indispensáveis para o nascimento da obrigação tributária. Há, apenas, movimentação física de mercadoria do estabelecimento do consignante ("A") para o do consignatário ("B"), consumando mera transferência de posse, não de propriedade.
26. Ademais do que, a transmissão da posse é totalmente gratuita, sem qualquer ônus para o consignatário ("B"). Inexistindo pois fato econômico tributável, portanto, base-de-cálculo, na medida em que a operação mercantil é apenas potencial, não real, efetiva.
27. Tanto assim é que "B" pode devolver a mercadoria a "A" sem que desse evento decorra qualquer efeito jurídico já por não se tratar de desfazimento de operação anterior, senão de possibilidade decorrente da própria natureza da consignação mercantil.
28. Assim, embora a legislação infra-constitucional (Lei 6374/89, art. 2º, I) tenha definido que o fato gerador do ICMS é a **saída** da mercadoria do estabelecimento do contribuinte, é indispensável esteja presente no ato determinante da **saída a transferência da propriedade** (que se materializa com a **operação** de natureza mercantil), sem o que ausente o pressuposto constitucional que autoriza o Estado a exigir o imposto.
29. Pode-se afirmar que enquanto não ocorrer a venda, a consignação mercantil se assemelha, para efeito de incidência do ICMS, ao comodato (empréstimo não oneroso) já que em ambos os casos há apenas a transferência da posse, gratuitamente, sujeita à futura devolução.
30. Aplicável, assim, a Súmula 573 do STF:

"Não constitui fato gerador do ICM a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato."

31. E a Súmula 166 do STJ:

“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”

32. A natureza jurídica da operação como elemento determinante da incidência do ICMS já está, desde há muito, assentada nas decisões do Poder Judiciário – com precedentes também na instância administrativa.
33. Nesse sentido: Acórdão unânime da 1ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Paraná, Apelação 1.6883/88; Apelação Cível 29.353-2 do Tribunal de Justiça de São Paulo; Apelação Cível 23.227-2 também do TJSP; Recurso Extraordinário 72.412 do Supremo Tribunal Federal; Recurso Extraordinário 74.363, também do STF. Na instância administrativa, decisão do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo, processo DRT-1-9196/83, 5ª Câmara.
34. O que torna a investigação da natureza jurídica da **operação** fundamental para a determinação da incidência do ICMS, não se revelando suficiente a mera ocorrência de **saída** da mercadoria do estabelecimento de um contribuinte do imposto.
35. Isto porque a **saída**, em si, é um fato desprovido de expressão econômica, impossível de ser, isoladamente, considerada como pressuposto da incidência do ICMS uma vez que, por determinação constitucional, esse imposto não incide sobre saídas, mas sim sobre **operações relativas à circulação de mercadorias**.
36. A **saída** apenas indica o momento de possível ocorrência do fato gerador tributário a partir do qual o ICMS pode ser exigido, conquanto, claro, presentes os demais elementos, é dizer, a saída traduza a exteriorização do negócio jurídico anteriormente existente.
37. Desse modo, quando a Lei 6374/89 afirma que para a concretização do fato gerador do ICMS é irrelevante a natureza jurídica das operações de que resultem as situações lá descritas como hipóteses de incidência do imposto, é evidente que essa regra legal conflita com o comando constitucional, prevalecendo a Constituição Federal.
38. Com efeito, a simples circulação física de um bem móvel do estabelecimento do consignante (“A”) para o do consignatário (“B”), para lá permanecer no aguardo de futura e eventual venda – que poderá sequer ocorrer –, não pode se sujeitar ao ICMS.
39. Em decisão do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (Processo DRT-1-6553/89), ao julgar matéria relativa à remessa em consignação, o próprio Tribunal Administrativo concluiu nesse sentido:

“(…)

Em verdade, a distinção não se limita a esses aspectos exteriores ou formais. Há uma maneira de ser íntima, substancial, interior, na consignação mercantil, que lhe dá tipicidade específica. É que nela duas operações de venda transcorreram, quando se completa a operação. No momento em que o consignatário vende a mercadoria a terceiro, automaticamente ele a compra ao consignante.

(…)

O consignatário não é o proprietário das mercadorias, originalmente, mas adquire essa qualidade no momento em que realiza sua venda.”

40. É dizer, se o consignatário não é proprietário das mercadorias que lhe são confiadas em consignação, evidente que a simples movimentação física ocorrida entre o consignante e o consignatário não pode gerar qualquer tipo de obrigação tributária, na medida em que o pressuposto de incidência do ICMS é a existência de operação mercantil, cuja conseqüência é a transferência da propriedade do bem negociado.

41. Conforme o precedente do TIT, supra, o consignatário não é proprietário da mercadoria até que venha a promover sua venda, momento em que se operam, concomitantemente, duas operações mercantis: i) entre o consignante e o consignatário; ii) entre o consignatário e seu cliente, dá-se então uma seqüência de fatos geradores tributários, tornando-se exigível o ICMS do consignante e do consignatário. Não antes disso.
42. O fato da Lei Complementar 87/96 ter vindo depois confirmar as prescrições da Lei 6374/89 (art. 2º, I, § 4º, 1), em nada altera a conclusão aqui lançada. Dispõe a LC 87/96:

*“Art. 2º (...)
(...)
§ 2º - A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.”*

43. Isto porque a Lei Complementar, como o próprio nome indica, visa complementar a Constituição Federal, de modo que não pode contrariar o próprio Texto Constitucional que visa complementar.
44. Conclusão é que, se adotada a orientação deste tópico constante, o ICMS somente deverá ser destacado na NF por ocasião da concretização da venda mercantil para o consignatário.
45. Nesse caso, por ocasião da remessa em consignação deverá constar da NF:

“Não-incidência do ICMS nos termos do art. 155, II da Constituição Federal.”

**B – CAUTELAS NECESSÁRIAS E EFEITOS NO TOCANTE AO CRÉDITO DO IMPOSTO
(REGISTRADO EM “A” E EM “B”)**

46. A adoção do procedimento aqui descrito (Hipótese I) implica riscos pois contraria as regras adotadas pela legislação estadual paulista, de modo que o contribuinte poderá vir a ser autuado.
47. Isto porque há mais de 20 anos, desde que a legislação do ICMS foi alterada, o imposto é devido por ocasião da remessa em consignação, não por ocasião da venda definitiva, como o era anteriormente.
48. Sendo atuado pelo fisco, sua defesa estará, em linhas gerais, amparada pelos fundamentos aqui sumariamente expostos, a qual deverá ser adequadamente conduzida na instância administrativa e, sendo o caso, se vier a ser derrotado naquela instância, deverá prosseguir sustentando seu direito constitucional, aqui descrito, também na instância judicial.
49. Para evitar o risco de vir a ser autuado, obviamente poderá antecipar-se promovendo sua defesa perante o Poder Judiciário por via de Mandado de Segurança Preventivo, no qual será postulado o direito de dar saída nas remessas em consignação sem incidência do ICMS, pagando esse imposto apenas por ocasião da saída definitiva (venda da mercadoria para o consignatário), pois somente lá saberá se a remessa em consignação terá se transformado em venda e, principalmente, o preço da operação sobre o qual o ICMS é calculado e devido.
50. Em que pese cabível também Ação Declaratória, preferimos indicar, ao menos inicialmente o MS porque se derrotado no Judiciário não haverá condenação em su-

cumbência (custas e despesas processuais acrescidas de condenação, normalmente equivalente a 10% do valor dado pelo contribuinte à causa).

51. Neste caso, cabe alertar que o Judiciário, em que pese tenha em mãos para decidir questão proposta pelo contribuinte que visa não a deixar de recolher o imposto, mas recolhê-lo no momento em que nos termos da Constituição Federal é ele devido, poderá acolher a tese ou, a despeito de bastante consistente, rejeitá-la. Acolhendo-a ou rejeitando-a, esta poderá, em qualquer caso, vir a ser reformada nas instâncias superiores do Poder Judiciário.
52. Se derrotado no Judiciário o fisco poderá exigir o imposto devido nos últimos 5 anos, desde que tenha autuado o contribuinte preventivamente (visando com isto evitar decadência de seu direito de exigi-lo). Como normalmente não conduz essa providência, é muito comum decair o direito da fazenda em relação a uma parte do período abrangido pela discussão judicial, remanescendo sempre os últimos 5 anos.
53. A despeito dessa possibilidade de ganho decorrente da decadência, sempre aconselhamos que o contribuinte aproveite a instância administrativa não apenas porque presente nela real possibilidade de êxito – como nossa experiência de duas décadas comprova-o –, como também porque a discussão somente será levada para o Judiciário após finda a instância administrativa – e, ainda, após concluída a discussão no Judiciário em sede de Declaratória (neste caso, obrigatória), o que implica novo ganho já que tudo deverá iniciar-se com o levantamento do imposto então pelo Judiciário declarado devido, providência esta de iniciativa do fisco, a qual nunca é imediata à decisão judicial, usualmente implicando em decadência parcial (por período ainda maior que na hipótese de Mandado de Segurança) contra o direito do fisco.
54. No mais, há ainda a enfatizar que nos meses em que, ainda que as saídas fossem tributadas remanescesse saldo credor de ICMS, a autuação fiscal deveria ser cancelada, tornando a discussão muito mais benéfica para o contribuinte dada a multiplicidade de incidentes processuais decorrentes da estratégia jurídica adotada.
55. Quanto a “B”, considerando tratar-se de empresa enquadrada no Simples, não se intitula ao crédito de ICMS, de modo que para ele é financeiramente e juridicamente indiferente se a operação é tributada na remessa em consignação, ou não!

III – CONSIGNAÇÃO MERCANTIL COM DESTAQUE DO ICMS (BASE-DE-CÁLCULO REDUZIDA) (HIPÓTESE II)

NOTA:

A referência, aqui, a base-de-cálculo reduzida é adotada apenas ante ausência de outra melhor, não significando adoção do conceito legal de base-de-cálculo reduzida. Esse conceito ficará plenamente compreendido pela Consulente, no transcorrer da leitura.

56. A possibilidade aventada sob o título acima é, inegavelmente, menos arriscada que a antecedente. Porém não totalmente imune a autuações.
57. Isto porque consiste ela em “A” destacar o ICMS por ocasião da remessa em consignação, porém utilizando como base-de-cálculo um valor muito inferior àquele que praticaria normalmente, principalmente se comparado tal valor com o preço de venda final que vem adotando atualmente e cuja prática vem implicando em recolhimento do imposto muito maior que o devido, sem qualquer possibilidade de recuperação!!!

58. Vamos explicar porque elencamos essa alternativa dentre aquelas passíveis de serem aplicadas pelo consignante "A".
59. É que o Regulamento do ICMS somente prevê a hipótese de complemento de preço (RICMS, art. 463-B), não a de redução de preço, o que é absolutamente injusto, o que justificou no caso concreto, não apenas por sua injustiça mas também pela ausência de alternativas legais, a presente consulta.
60. É bem verdade que a legislação do ICMS – ao contrário da do IPI – deixou as partes livres para fixarem o preço e, com efeito, a base-de-cálculo do imposto estadual.
61. Esclareçamos melhor isto: o Regulamento do IPI fixou o conceito de consignação mercantil como a operação em que o preço e as condições de venda final são preestabelecidos pelo consignante ("A") no momento da remessa do produto para o consignatário ("B"), de modo que se o Estabelecimento "A" remeter em consignação, no exemplo atrás exposto, por R\$ 100 e estabelecer que o preço de venda realizado por "B" será R\$ 250, a base-de-cálculo para efeito do IPI deverá ser R\$ 250 e não R\$ 100.
62. A legislação do ICMS não contém exigência equivalente à do IPI, de modo que o consignante "A" pode remeter por R\$ 100 e, se a venda de "B" para seu cliente der-se por R\$ 250, caberá a "A" emitir NF complementar, desde que essa diferença (R\$ 150) caracterize remuneração de "A". Do contrário, se for ganho de "B" do qual "A" não tenha qualquer participação, não deverá emitir NF complementar, cabendo a "B" pagar o imposto sobre essa diferença (plus).
63. Essa liberdade de "B" na fixação do preço não é válida, entretanto, se "A", por ocasião da remessa, preestabelecer que o preço a ser praticado por "B" será R\$ 250, caso em que a base-de-cálculo do ICMS por ocasião da remessa deverá ser R\$ 250, não R\$ 100.
64. Ora, se assim é, cabe ao Consultante indagar, com propriedade: por que assumir o risco da alternativa constante da Hipótese I (consignação mercantil sem destaque do ICMS) se a presente alternativa (consignação mercantil com destaque do ICMS com base-de-cálculo reduzida) é muito mais segura e, ao menos em princípio, atende às necessidades da empresa Consultante?
65. Resposta: é que a despeito dessa faculdade, há um recolhimento de ICMS que antecede à venda e que traduz, por isso mesmo, comprometimento do capital de giro de "A" o qual, como visto, é inconstitucional e ilegal, por isso mesmo inaceitável.
66. Portanto, dentre as duas alternativas, a primeira permanece a melhor porquanto mais benéfica por inexistir antecipação de recolhimento do imposto. Ademais do que, o imposto posteriormente calculado e recolhido por ocasião da venda é o real e efetivamente devido.
67. Outra pergunta razoavelmente cabível: se o fisco estadual, diferentemente do federal (IPI) não estabeleceu restrições no tocante à base-de-cálculo, onde então o risco nesta presente Hipótese II mencionado?
68. Resposta: o risco reside no fato de que, como exposto atrás, existem duas possibilidades para a determinação do preço praticado pelo consignatário "B". Ou é ele ("B") livre para fixar o preço que quiser, ou o preço já é prefixado pelo consignante "A".

69. Se no exemplo aqui mencionado, o preço de venda praticado por "B" for desde logo fixado por "A" em R\$ 250, a base-de-cálculo da remessa em consignação deve ser R\$ 250. Portanto, não existe, nesse caso, a possibilidade de a remessa em consignação ser promovida com a base-de-cálculo de R\$ 100.
70. Mas essa possibilidade existe se "A" deixar "B" livre para fixar seu próprio preço, apenas indicando que a venda poderia ser feita por R\$ 250. E, na hipótese de liquidação realizada por "B" dar-se pelo preço de R\$ 175, "A" apenas complementaria o recolhimento do ICMS (desde que "A" participe dessa diferença de R\$ 75,00).
71. Como se distinguem essas hipóteses? – pergunta igualmente cabível! Resposta: sempre por meio de contratos escritos nos quais as regras devem estar perfeitamente determinadas.
72. Não afastar a hipótese, entretanto, do fisco estadual ignorar as regras contratuais e fixar o critério que entender correto e, sendo discrepante daquele adotado por "A", vir a autuá-la. Nesse caso, o parâmetro do fisco com toda certeza deverá ser o preço da mercadoria praticado no mercado.
73. É claro que quanto mais cercado de garantias for a operação – no caso, mediante a adoção de regras claras estabelecidas em contratos escritos –, maior a segurança dos contribuintes (aqui, tanto a empresa "A" quanto "B").

IV – VENDA MERCANTIL COM BASE-DE-CÁLCULO REDUZIDA (HIPÓTESE III)

NOTA:

A referência, aqui, a base-de-cálculo reduzida é igualmente adotada apenas ante ausência de outra melhor, não significando adoção do conceito legal de base-de-cálculo reduzida. Esse conceito ficará plenamente compreendido pela Consultante, no transcorrer da leitura.

74. Nesta hipótese, guardadas as peculiaridades próprias da natureza jurídica a que se referem, seriam adotados os critérios mencionados na Hipótese II, com a diferença de que a natureza jurídica da operação não seria Remessa em Consignação, senão Vendas.
75. Como exposto inicialmente, na venda os preços são previamente definidos pelas partes.
76. Existem dois obstáculos que devem ser na operação aqui indicada considerados: primeiramente, na venda as partes contratantes não desfrutam da liberdade de fixar um preço e depois complementá-lo (não, ao menos, como prática usual e reiterada); segundo, o fisco dispõe de mecanismos para conhecer o preço de mercado da mercadoria e se a base-de-cálculo empregada pelo contribuinte discrepar daquela usualmente praticada pelo setor, com base em método denominado IVA (índice de valor adicionado), ele exige, em auto de infração, a diferença do imposto.
77. Contudo, conta a favor de "A" e "C", neste caso, o fato de se tratar de franquia, na qual essas condições relativas a combinação e complementação de preços podem restar melhor justificadas, porque baseadas em contrato de franqueamento, com fixação clara das regras aplicáveis ao negócio, inclusive complementação de preços.
78. Não afastamos, também nesta hipótese, a despeito de se tratar de relação de franquia, a possibilidade de interpretação diferente do fisco importar em autuação fis-

cal. Mas, ao menos, há a justificativa legal baseada nas regras do CTN, art. 108, atrás comentado, segundo o qual o fisco não pode afastar as disposições do direito privado (direito contratual, no caso), para exigir tributos e, conseqüentemente, impor penalidades.

V - CONCLUSÃO

79. Em face de todo o exposto, nossa sugestão é a adoção, pela ordem, da **Hipótese I**. Se por qualquer razão a Consulente entender presente risco exagerado ou, mesmo, que o custo da prevenção pode não justificar a adoção dessa alternativa, sugerimos então a **Hipótese II**, lembrando que esta também encerra algum risco que deve ser considerado. Por fim, a **Hipótese III**, também cercada de algum risco.
80. E donde advém tais riscos? Ora, do fato de que o fisco, mesmo quando o contribuinte age estritamente dentro das normas legais, sempre encontra pontos controvertidos sujeitos a entendimentos diversos, impondo autuação fiscal como regra.
81. Em suma: autuações fiscais são situações inescapáveis a que se sujeitam todos os contribuintes, ajam ou não dentro dos estritos termos da lei. É claro que quanto maior a dose de risco assumida, maior a exposição.
82. O que não é admissível é pagar imposto indevido a exemplo do que ocorre como decorrência da situação apresentada a exame. Cabe ao contribuinte assumir risco para, nesse caso, ver restaurada a justiça fiscal, o equilíbrio. É dizer, assumir riscos para pagar apenas o que é devido, não o indevido!
83. Veja-se que uma alternativa absolutamente legal é impossibilitada pelo próprio legislador, que age com absoluta deslealdade. Essa alternativa, acaso viável, resultaria da aplicação do seguinte comando legal (RICMS):

“Art. 63 – Poderá, ainda, o contribuinte creditar-se independentemente de autorização (Lei 6374/89, arts. 38, § 4º, 39 e 44, e Convênio ICMS 4/97, cláusula primeira):

(...)

VII – do valor do imposto indevidamente pago em razão de destaque a maior em documento fiscal, até o limite estabelecido pela Secretaria da Fazenda, mediante lançamento no livro Registro de Apuração do ICMS, no quadro ‘Crédito do Imposto – Outros Créditos’, com a expressão ‘Recuperação de ICMS – Art. 63, VII, do RICMS’, observado o disposto no § 4º;

(...)

§ 4º - O crédito a que se refere o inciso VII somente poderá ser efetuado à vista de autorização firmada pelo destinatário do documento fiscal, com declaração sobre a sua não-utilização, devendo tal documento ser conservado nos termos do artigo 202.”

84. O que poderia parecer uma solução boa, justa, razoável e equilibrada, demonstrando respeito do fisco na sua relação para com o contribuinte, é logo imoralmente cerceada pelo próprio fisco.
85. É que ele próprio editou a Portaria CAT 83/91 a qual disciplina a aplicação dessa autorização para compensação. Entretanto fixa o limite a que se refere o inciso VII do art. 63 num patamar absolutamente ridículo: R\$ 744,00.

“Art. 1º - O contribuinte poderá creditar-se, independentemente de autorização, do valor do imposto indevidamente pago em razão de destaque a maior em documento fiscal, até a importância correspondente a 50 Unidades Fiscais do Estado de São Paulo – UFESPs, em função de cada documento fiscal, tomado como referência o valor desse índice no primeiro dia do mês da ocorrência do pagamento indevido (Regulamento do ICMS,

aprovado pelo Dec. 33.118/91, art. 60, VII).⁴
(...)

§ 2º - O crédito somente poderá ser efetuado à vista de autorização firmada pelo destinatário do documento fiscal, com declaração sobre a sua não utilização ou seu estorno, devendo tal documento ser conservado nos termos do artigo 193 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 33.118, de 14 de março de 1991."

86. Acima desse valor, deve ser solicitado o direito de compensação ao fisco, um pedido para cada destinatário (Empresa "C"). Como as operações são usuais e constantes, periodicamente a Empresa "A" deveria proceder à solicitação. Alertamos que solicitação de compensação enseja, invariavelmente sempre, fiscalização dentro da empresa, o que por razões óbvias é totalmente desaconselhável.
87. Ora, ICMS no montante de R\$ 744,00, equivale a uma base-de-cálculo de R\$ 4.133,33 por documento. Numa ou em algumas poucas operações até se demonstraria viável compensar. Mas num volume muito grande, torna-se vedada legalmente, empurrando o contribuinte para a impossibilidade de fazê-lo sem pedir autorização ao fisco, sendo isto um convite para atrair a fiscalização para dentro de seu estabelecimento.
88. Ainda que desdobrasse as saídas em diversas NF de modo que ficasse respeitado o limite de R\$ 4.133,33 por NF, sucessivos registros de créditos a compensar logo despertariam a atenção do fisco e, com efeito, autuações seriam lavradas.
89. Assim, se o fisco age com absoluta má-fé – novamente contrariando a Constituição Federal que exige o emprego da moralidade administrativa (CF, art. 37) – criando todo tipo de empecilho à justiça fiscal, ao contribuinte oferecem-se alternativas legais, com alguma dose de risco, mas pelo menos não tem o seu custo encarecido por tributo indevidamente recolhido e não recuperado.
90. Imaginamos o quanto essa prática ao longo de um dado tempo pode estar colaborando para o aumento do custo da Consultente e, por conseguinte, perda de negócios para a concorrência que não venha acumulando essa perda tributária irreparável. Custos que devem ser repassados para o preço.
91. Essas são nossas considerações jurídicas endereçadas para a solução da questão apresentada.
92. Colocamo-nos à disposição para demais esclarecimentos que o caso comportar e, sobretudo, para formular os contratos necessários a conferir base jurídica às alternativas (Hipóteses I a III) aqui oferecidas ou, sendo o caso, para formular as peças processuais necessárias a assegurar as ações preventivas exigidas para afastar riscos de autuações fiscais (auto de infração).

São Paulo, 24 de novembro de 2008.



Franco Advogados Associados
OAB-SP 87066

⁴ Valor atual da UFESP = R\$ 14,88