

A redação que o Substitutivo deu ao inciso II do artigo 184 - justificadamente preocupada em tornar certo que o imposto estadual incidirá sobre "a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação" - corre o risco de ser considerada exaustiva. Se o for, não poderiam os Estados cobrar o imposto a que se refere o inciso II do artigo 184 (o ICMS) sobre a parcela do preço das operações mistas correspondentes ao valor dos serviços simultaneamente prestados. Com efeito, em matéria de prestação de serviços, o referido imposto estadual só poderia incidir sobre transportes interestaduais e intermunicipais e comunicações, caso prevaleça tal interpretação estrita.

Convém, portanto, evitar que uma eventual interpretação considerando exaustiva a disposição do inciso II do artigo 184, venha a criar óbices à tributação, pelos Estados, e por seu valor integral, de inúmeras operações mistas não compreendidas na competência dos Municípios que vem sendo de há muito, pacificamente, objeto da incidência exclusiva do ICM."

É de se concluir, portanto, que, em face do artigo 155, parágrafo 2º, IX, b da Constituição de 1988, o parágrafo 2º do artigo 8º do Decreto-Lei n. 406/68 não mais vigora, pelo que não mais podem prevalecer os entendimentos, fundamentados em sua pobre redação, que concluíam incidir o ICM apenas sobre a parcela do valor das operações mistas, referentes ao fornecimento de mercadorias, abstraindo-se o que se referisse a prestação de serviços.

Hoje, por disposição constitucional, o ICMS incide, na hipótese, sobre o valor total da operação, inclusive sobre a componente desse valor relativa a serviços, caso a operação não esteja compreendida na competência tributária dos Municípios.

Não é certo afirmar que a competência dos Municípios para tributar serviços se estende por todas as espécies de serviços, exceto os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Há ainda um outro limitador da competência tributária dos Municípios, esquecido pelo intérprete apressado, que veiculou tal afirmativa.

Com efeito, o inciso IV do artigo 156 da Constituição de 1988 atribui competência aos Municípios para instituir o imposto sobre "serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar" (grifos nossos).

Como esclarece BERNARDO RIBEIRO DE MORAES (*op. cit.*, p. 102), ao delimitar o campo de incidência do ISS, a Constituição "não esgotou sua função discriminatória de rendas tributárias, deixando para a lei complementar o arremate da descrição da competência dos Municípios".

Assim, quando se faz alusão a serviços compreendidos na competência tributária dos Municípios, entenda-se os serviços constantes da lista aprovada pela lei complementar invocada pelo inciso IV do artigo 156 da Constituição, ou seja, a Lei Complementar n. 56, de 1987.

## NOTAS SOBRE A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS

Arthur José Faveret Cavalcanti  
Procurador do Estado do Rio de Janeiro

### SUMÁRIO

1. A configuração legal da substituição tributária. 2. Não há exigência de imposto antes do fato gerador. 3. Natureza do conceito de fato gerador. 4. Do mesmo fato gerador podem resultar uma ou mais obrigações tributárias. 5. Extraterritorialidade e substituição. 6. Compatibilidade com o princípio da não-cumulatividade.

1. O ICMS é um imposto multifásico, que incide nas diversas etapas de circulação de mercadoria desde a sua produção ou importação até o consumo. As formas usuais de substituição tributária consistem em exigir-se de um contribuinte não apenas o imposto correspondente à operação por ele praticada, como o referente a operações anteriores (substituição para atrás) ou postulantes (substituição para frente).

A substituição para atrás se confunde com o mecanismo do diferimento. Como se sabe, o imposto relativo a cada operação gera um crédito em favor do adquirente da mercadoria, que pode ser deduzido do imposto incidente sobre as operações por ele praticadas, para fins de determinação do montante ser recolhido aos cofres públicos. Basta, portanto, eliminar a incidência em alguma operação e o correspondente crédito em favor do adquirente da mercadoria para que este tenha de pagar, na etapa subsequente, o imposto relativo à operação anterior. Consiste nisso a chamada substituição para atrás. Em certas operações envolvendo cooperativas ocorria e ainda ocorre essa forma de substituição tributária (art. 14 do Decreto-Lei n. 406/68, com a redação da Lei Complementar n. 25 e artigo 66 do Convênio ICM n. 66/88).

É a outra modalidade de substituição, a chamada substituição para a frente que constitui o objeto do presente estudo. Consiste ela em obrigar-se um contribuinte a pagar, não apenas o imposto relativo à operação por ele praticada, como o referente à operação ou operações posteriores. Como não se conhece o valor das operações posteriores, o legislador, em tais casos, adota, como base de cálculo, o preço de venda a varejo da mercadoria, fixado pelas autoridades governamentais ou pelo próprio vendedor, ou o preço cobrado por este (com os encargos transferidos ao adquirente, como fretes e seguros) acrescido de um percentual a título de margem de lucro estimada para a operação ou operações seguintes.

Até o advento da Lei Complementar n. 44/83, a substituição para frente era considerada contrária ao artigo 128 do Código Tributário Nacional. Esse dispositivo admite que a lei atribua a responsabilidade pelo pagamento do tributo a uma pessoa diferente do contribuinte, desde que, no entanto, vinculada ao fato gerador. Na substituição para a frente, o responsável pelo pagamento do tributo, que se reputa incidir sobre as operações subsequentes, não tem qualquer relação com estas. Daí as decisões judiciais no sentido de que essa modalidade de substituição seja vedada pelo CTN<sup>1</sup>. Entende-se, porém, que, com o advento da Lei Complementar n. 44/83, o artigo 228 do CTN sofreu derrogação, de modo admitir-se que, pelo menos nas hipóteses de que cogita a citada lei complementar, o responsável pelo imposto não tenha vinculação com o fato gerador. O Convênio ICM n. 66/88, que, por força do disposto no artigo 34, parágrafo 8º, do Ato das Disposições

Constitucionais Transitórias, tem força de lei complementar, seguiu a orientação traçada pela Lei Complementar n. 44/83.

A substituição tributária para a frente, tal como apresentada pela Lei Complementar n. 44/83 e pelo Convênio ICM n. 66/88, importa em que industriais, produtores, atacadistas, em suma, comerciante não varejistas, se tornem responsáveis, como substitutos tributários, pelo imposto relativo às operações subseqüentes às vendas por eles realizadas. A substituição ocorre mesmo quando as operações subseqüentes se realizem em outro Estado, embora nesse caso ela dependa de um convênio entre os Estados envolvidos. Ao vender a mercadoria, o chamado substituto fica obrigado não apenas ao pagamento do imposto relativo à venda por ele efetuada, como ao do imposto que se pretende relativo às operações subseqüentes, cuja base de cálculo é determinada pela forma exposta acima. Tendo em vista o princípio da não-cumulatividade, o imposto incidente sobre a venda efetuada pelo substituto pode ser reduzido do referente às operações subseqüentes, para fins de determinar o montante a ser recolhido. O valor assim determinado é cobrado ao adquirente da mercadoria.

Essa sistemática é grandemente vantajosa para o fisco, pois torna a arrecadação mais eficiente, já que possibilita que a fiscalização se concentre em umas poucas empresas, ao invés de se dispersar em um imenso universo de comerciantes varejistas. Todavia, tem sofrido muitas críticas. Segundo essas críticas, a substituição tributária seria inconstitucional, por importar na exigência de imposto antes do fato gerador, e porque violaria o princípio da não-cumulatividade. Além disso, não se poderia cobrar de uma empresa estabelecida em um Estado imposto devido a outro. Alega-se também que, como a lei aplicável em matéria tributária é a vigente no momento da ocorrência do fato gerador, não haveria lei a ser aplicada nos casos de substituição tributária, pois ninguém pode asseverar que a lei existente, no momento em que o imposto é exigido ao substituto, estará ainda em vigor ao ocorrer o fato gerador.

As críticas quanto à constitucionalidade, que já não tinham procedência sob a égide da Constituição anterior, perderam hoje inteiramente a sua razão de ser. Isso porque a Constituição atual faz expressa menção à substituição tributária em matéria de ICMS. E não há dúvida de que está ela se referindo à sistemática praticada no momento de sua entrada em vigor, ou seja, à delineada pela Lei Complementar n. 44/83, que foi seguida pelo Convênio ICM n. 66/88. A constitucionalidade hoje está, pois, acima de qualquer suspeita. De qualquer modo, as críticas à substituição tributária assentam em pontos de interesse doutrinário, justificando-se, assim, um exame mais aprofundado da questão.

2. Dentre as críticas dirigidas ao sistema de substituição para frente examinemos a que aponta a sua inconstitucionalidade, por exigir o pagamento do imposto antes da ocorrência do fato gerador. A tese dos que formulam esse tipo de crítica é a de que a cobrança de imposto antes do fato gerador caracterizaria um empréstimo compulsório que só a União teria poderes para criar.

A resposta do Estado é a de que há diversos outros tributos que são cobrados antes do término do fato gerador, sem que a sua constitucionalidade tenha sido jamais posta em dúvida. Entre eles o imposto de transmissão, que deve ser pago antes da escritura que constitui o seu fato gerador, e o imposto de renda, com relação ao qual exige-se dos contribuintes pessoas jurídicas antecipações referentes a fatos geradores em curso, para não falar das retenções na fonte a título de antecipação do devido nas declarações, que alcançam principalmente as pessoas físicas. Finalmente, observam os Estados que os empréstimos compulsórios têm, também eles, fato gerador e são exigidos somente após a sua ocorrência.

O que distingue o empréstimo compulsório não é, pois, a exigência do pagamento antes do fato gerador, mas a promessa de restituição. Como a quantia paga pelo substituto tributário não é restituível, não há que se falar em empréstimo compulsório.

Contudo, a nosso ver, a pergunta que realmente se coloca é a de saber se ocorre na substituição tributária cobrança de imposto antes do fato gerador. Para responder a essa indagação devemos antes de mais nada determinar em que consiste o fato gerador de uma obrigação tributária. Segundo AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO, fato gerador é "o fato, o conjunto de fatos ou estado a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado"<sup>2</sup>. Em outras palavras, o fato gerador é o evento ou o conjunto de eventos que constituem condição necessária e suficiente para que surja o dever de pagar o tributo. Ora, se o substituto tributário tem o dever de pagar o tributo ao vender a mercadoria para o varejista, e não quando este a revende, é óbvio que o fato gerador envolvido na hipótese é a venda pelo substituto e não a revenda pelo varejista. O regime da substituição tributária importa, pois, em duas obrigações tributárias distintas, resultantes do mesmo fato gerador, e não em exigência de imposto antes do fato gerador.

3. Dir-se-á, porém, ser equivocada tal conclusão, uma vez que as próprias leis que regem a substituição tributária proclamam que o segundo pagamento do substituto tem como fato gerador, não a operação que ele realiza, mas operação ou operações subseqüente. Para responder a tal objeção, é necessário trazer à baila a distinção que se faz em lógica entre linguagem e metalinguagem<sup>3</sup>. A diferença está em que enquanto a linguagem se refere aos acontecimentos da vida e ao mundo em geral, a metalinguagem tem por objeto a linguagem. Assim, por exemplo, a frase "todos os homens são mortais" pertence à linguagem. Mas a frase "a sentença 'todos os homens são mortais' é uma universal afirmativa" pertence à metalinguagem. Referindo-se à metamatemática, que é a metalinguagem da matemática, afirmam E. HAGEL e J.R. NEWMAN<sup>4</sup>:

*"Puede que el lector encuentre intimidante la palabra metamatemáticas y un tanto confuso su concepto. No vamos a decir que la palabra sea bonita, pero la idea en sí no resultará oscura para nadie si hacemos notar que se utiliza en relación a un caso concreto de una conocida distinción, la que hace referencia a la diferencia existente entre un objeto determinado que constituye material de estudio y un raciocinio acerca de dicho objeto. La afirmación entre los falaropos son los machos los que incuban los huevos concierne al objeto investigado por los zoólogos y pertenece a la zoología; pero si decimos que esta afirmación acerca de los falaropos demuestra que la zoología es irracional, nuestra declaración no se refiere a los falaropos, sino a la afirmación enunciada y a la disciplina en que tiene lugar, y es ya metazoología. Si decimos que el id es más poderoso que el ego nuestras palabras pertenecen al psicoanálisis ortodoxo; pero si criticamos esa declaración como absurda e indemonstrable, nuestra crítica pertenece al metapsicoanálisis. Y lo mismo ocurre en el caso de la matemática y la metamatemática. Los sistemas formales que construyen los matemáticos pertenecen al grupo denominado matemáticas: la descripción, discusión y teorización realizadas en torno a los sistemas pertenecen al grupo que lleva el epígrafe de metamatemáticas."*

Na literatura jurídica, a distinção pode ser também encontrada. Referindo-se a ela, diz LOURIVAL VILANOVA<sup>5</sup>:

"Parece-nos, sem maior exame, que com a mesma linguagem, e no mesmo nível, falamos sobre outra linguagem. Por exemplo: com a língua portuguesa falamos, numa gramática portuguesa, sobre a linguagem que é o português. Então, aquela estratificação acima resulta infundada ou supérflua. Todavia, tal se não dá. Uma coisa é usar a língua portuguesa para descrever situações do mundo, como instrumento de informação e de comunicação de conhecimento sobre os objetos que compõem a nossa circunstância (aqui-e- agora estou cercado de árvores, de edifícios, de veículos, de pessoas), e outra é falar sobre a linguagem, cortando ou suspendendo a relação que a linguagem tem com a circunstância existencial de coisas, fatos e relações entre fatos. Uma mesma linguagem pode ser usada nos dois níveis: de linguagem-objeto e de sobre ou metalinguagem. Mas a mesma língua ocupa dois níveis ou planos. Num caso *usamos* a linguagem e vamos às coisas mesmas: noutro, convergimos para a linguagem-instrumento e a convertemos em tema, i.é. a *mencionamos*. Deve-se a W.V.O. QUINE a distinção entre uso e menção elaborada notavelmente pela teoria escolástica da *suposição*. A diferença entre as sentenças 'Paris é a capital da França' e 'Paris é um dissílabo' reside nisto: na primeira, Paris denota uma entidade do mundo: na segunda, Paris denota-se a si mesma, como vocábulo. *Suposição formal*, no primeiro caso: *posição material* no segundo."

A distinção pode ser também encontrada em KEL SEN que, embora sem usar o termo metalinguagem, afirma:

"As proposições ou enunciados nos quais a ciência jurídica descreve estas relações devem, como proposições jurídicas, ser distinguidas das normas jurídicas que são produzidas pelos órgãos jurídicos a fim de por eles serem aplicadas e serem observadas pelos destinatários do Direito. Proposições jurídicas são juízos hipotéticos que enunciam ou traduzem que, de conformidade com o sentido de ordem jurídica - nacional ou internacional - dada ao conhecimento jurídico, sob certas condições ou pressupostos fixados por esse ordenamento, devem intervir certas conseqüências pelo mesmo ordenamento determinadas. As normas jurídicas, por seu lado, não são juízos, isto é, enunciados sobre um objeto dado ao conhecimento. Elas são antes, de acordo com o seu sentido, mandamentos e, como tais, comandos, imperativos."

Portanto, também no direito há lugar para a distinção entre a linguagem legal e a metalinguagem utilizada na descrição do conteúdo das leis. Há, assim, conceitos jurídicos que pertencem à linguagem legal, como, por exemplo, os de domicílio, residência e outros, que são definidos nos textos de leis. E há conceitos de metalinguagem, de que nos servimos quando nos referimos às leis. Os conceitos de dever jurídico e de direito subjetivo são conceitos de metalinguagem. As leis podem criar ou extinguir direitos e deveres, mas não podem alterar o conteúdo desses conceitos, como não podem alterar a translação da Terra em torno do Sol. Os conceitos de metalinguagem são muitas vezes invocados pela doutrina, para retificar expressões erroneamente empregadas em textos legais. Um exemplo típico é a posição da doutrina, e também da jurisprudência, segundo a qual um grande número dos prazos de prescrição listados no Código Civil são em realidade prazos de decadência. Esse entendimento só é possível se pressuposta a premissa de que prescrição e decadência são

conceitos de metalinguagem, razão pela qual a sua definição escapa ao arbítrio do legislador.

Pois bem, o conceito de fato gerador pertence também à metalinguagem jurídica. O fato gerador de uma obrigação tributária não é o que o legislador que instituiu a obrigação afirma ser, mas o conjunto de eventos a que ele efetivamente tenha ligado o nascimento da obrigação ou seja, o dever de pagar o tributo. E se ele usa a expressão "fato gerador" para designar outros eventos e não aqueles de que depende o dever de pagar o tributo, isso em nada altera a natureza desses últimos, como um enforcamento não se transformaria em um direito subjetivo do condenado, se um texto de lei assim o qualificasse.

Portanto, em realidade, na substituição tributária o fato gerador da obrigação do substituto não é a subsequente venda pelo varejista, mas a venda, que o próprio substituto realiza. Não há, pois, substituição, no sentido a que alude o artigo 128 do CTN, já que o varejista não é nem poderia ser o contribuinte de um imposto incidente sobre venda realizada pelo industrial, produtor ou atacadista. Não é, pois, correto chamar-se o verdadeiro contribuinte, que é o não varejista de quem a lei exige o pagamento, de responsável por substituição, ou simplesmente substituto. E se tais expressões são usadas no presente estudo é apenas porque, conquanto inexatas, foram consagradas pelo uso. A substituição que existe restringe-se ao campo de operações tributadas: o legislador elimina a tributação das operações subsequentes à praticada pelo "substituto", em troca de uma segunda incidência sobre tal operação. Não há, pois, a substituição de um sujeito passivo por outro, mas a de uma operação tributada por outra.

4. Esse posicionamento resolve dois dos mais sérios problemas levantados pelos críticos da substituição tributária. Com efeito, se o fato gerador é a venda pelo substituto e não uma operação subsequente, não há que se falar em pagamento de imposto antes do fato gerador. Além disso, já não é mais necessário o recurso a uma bola de cristal para identificar a legislação aplicável: ela é a vigente no momento da venda pelo suposto substituto e não a que estiver vigorando por ocasião de uma operação futura. O posicionamento que adotamos suscita, porém, uma questão interessante: pode um mesmo fato gerador dar origem a duas obrigações distintas?

Não há em nosso direito qualquer obstáculo a que o mesmo evento constitua fato gerador de mais de um tributo. A importação é fato gerador do imposto de importação, do IPI e do ICMS. As vendas de mercadorias realizadas por industriais são oneradas pelo IPI, pelo ICMS, pelo PIS e pelo FINSOCIAL. E se o vendedor não é industrial mas comerciante, desaparece apenas a incidência do IPI. A própria Constituição cogita expressamente de operações que constituem fato gerador tanto do IPI como do ICMS<sup>4</sup>. Se é, pois, absolutamente pacífico que um mesmo evento pode ser fato gerador de mais de um tributo, por que não poderia ele constituir obrigações tributárias diferentes, mas relativas ao mesmo imposto?

O mesmo fato gerador produz duas obrigações tributárias distintas, quando ele integra a hipótese de incidência de duas normas diferentes. A existência de mais de uma norma jurídica com a mesma hipótese de incidência é uma ocorrência normal e até mesmo frequente. Com efeito, ensina ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>5</sup>:

"Para que duas regras jurídicas sejam distintas, isto é, sejam duas e não uma só, não é necessário que tanto a regra, como a hipótese de incidência, tenham conteúdo diferente. Para que haja dualidade de regras jurídicas é suficiente que a regra ou a hipótese de incidência tenha conteúdo diferente. Nada impede que o mesmo fato ou complexo de fatos forme o conteúdo das

hipóteses de incidência de duas ou mais regras jurídicas e sofra, simultaneamente, a incidência daquelas múltiplas regras jurídicas (ex. comercial e tributária), cuja hipótese de incidência tem como conteúdo o mesmo fato ou complexo de fatos. Por exemplo: a sociedade distribui lucros aos sócios: este fato da distribuição de lucro realiza a hipótese de incidência das regras jurídicas comerciais que disciplinam a satisfação dos direitos do sócio perante a sociedade e que formam o conteúdo da preexistente relação jurídica que vincula o sócio à sociedade. Este mesmo fato também realiza a hipótese de incidência da regra jurídica tributária de cuja incidência nasce a relação jurídica tributária do imposto sobre a renda do sócio". (Grifamos).

A indagação que formulamos deve, pois, ser respondida afirmativamente. O mesmo fato gerador pode dar origem a duas obrigações tributárias distintas, pouco importando se referentes ao mesmo imposto, ou não. Nada obsta, assim, que a venda pelo "substituto" constitua fato gerador de suas obrigações de pagar ICMS. Essas obrigações têm o mesmo sujeito ativo, quando o vendedor e o adquirente estejam situados no mesmo Estado, e sujeitos ativos diferentes quando isso não acontece, já que nessa última hipótese o imposto relativo à operação em que se configura a pretensa substituição é devido ao Estado a que se destina a mercadoria.

5. Há ainda algumas objeções a responder. Como vimos, em muitos casos o imposto é devido pelo chamado substituto, não ao Estado onde ele está estabelecido, mas ao Estado para onde se destina a mercadoria. Em tais hipóteses, o substituto deve cumprir a lei de um outro Estado, onde talvez jamais tenha posto os pés. É possível uma coisa dessas?

Não é difícil responder a essa indagação. As normas jurídicas que cada um de nós deve obedecer não dependem de considerações geográficas, mas do que seja estabelecido em outras normas. Os estabelecimentos situados em um Estado devem, em princípio, obedecer as leis desse Estado e não as de um outro Estado qualquer, porque a Constituição Federal assim estabelece. Nada obsta, porém, que, com relação a certos assuntos, a Constituição prescreva, ou admita que a lei complementar o faça, a observância das leis de outro Estado. É o que acontece em matéria de substituição tributária, quando a mercadoria é destinada a um Estado diferente daquele em que se situa o substituto. Nessa hipótese, a segunda das duas obrigações tributárias do vendedor da mercadoria se rege, não pela lei do Estado onde ele está estabelecido, mas pela lei do Estado para onde se destina a mercadoria, por força do que estabelecia antes a Lei Complementar n. 44/83 e agora estabelece o Convênio ICM n. 66/88.

O poder da lei complementar de determinar a competência legislativa relativa ao ICMS resulta do que dispõe o inciso XII, do parágrafo 2º, do artigo 155 da Constituição. Segundo esse dispositivo, cabe à lei complementar fixar, para efeito de cobrança do ICMS, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços. Tal dispositivo não teria razão de ser, se cada Estado pudesse tributar apenas as operações ocorridas em seu território. O local da operação seria então o território do Estado onde ela ocorresse. A sua determinação dependeria de mera constatação geográfica e não haveria o que fixar por lei complementar. É evidente, pois, que o propósito do constituinte foi admitir a possibilidade de lei complementar autorizar, em certas circunstâncias, que os Estados exijam o imposto relativo a operações ocorridas fora de seu território, e foi isso o que se fez aqui.

De modo que, o fato de estar uma empresa obrigada a cumprir a lei de um Estado diferente daquele em que ela se encontra estabelecida em nada fere a Constituição Federal.

6. Resta-nos apenas examinar a compatibilidade da chamada substituição tributária, que, como vimos, nada mais é do que a criação de duas obrigações tributárias, pelo mesmo fato gerador, com o princípio da não-cumulatividade do ICMS estabelecido na Constituição. A não-cumulatividade está disciplinada nos incisos I e II, do parágrafo 2º, do artigo 155 da Constituição Federal, dispositivos esses com o seguinte teor:

Parágrafo 2º - O imposto previsto no inciso I, b, atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

Embora as duas obrigações do suposto substituto surjam no mesmo momento, uma delas é tratada pela lei como sendo posterior à outra: é a obrigação que, nas palavras da lei, corresponderia às incidências nas operações subsequentes. Em conseqüência, para determinação do valor devido aos cofres públicos com relação a ela pode ser deduzido o valor do imposto referente à outra obrigação. Não há, pois, do ângulo do chamado substituto tributário, qualquer violação ao princípio da não-cumulatividade.

Examinemos agora a questão do ângulo do adquirente da mercadoria. A operação de que resulta a aquisição é tributada, e até duplamente, sem que o adquirente tenha direito a crédito. Mas também aí não ocorre qualquer violação ao princípio da não-cumulatividade, já que a revenda da mercadoria não estará sujeita a imposto, e, assim, a vedação do crédito ao adquirente encontra amparo na letra "b" do inciso II, do dispositivo acima descrito.

Como se vê não há conflito algum com o princípio da não-cumulatividade.

## NOTAS

- (1) Ver o acórdão do Supremo Tribunal Federal publicado na RTJ 67, p. 445 e RTJ 73, p. 512.
- (2) *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 1ª ed., 1964, p. 13.
- (3) *Symbolic Logic*, Lee.
- (4) *El Teorema de Godel*, trad. de Adolfo Martin, Madrid, 1970, p. 48.
- (5) *Lógica Jurídica*, São Paulo, 1976, p. 52.
- (6) *Lógica Pura do Direito*, 6ª ed., p. 111.
- (7) *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, 1963, p. 291.