

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO
COORDENADOR

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO VII - EDIÇÃO 27 - SETEMBRO 2010

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA:

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria COJUD n. 06, de 14 de novembro de 2005, deferido pela Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista Carlos Fernando Mathias)
- do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Portaria n. 04, de 29 de abril de 2005, deferido pela Exma. Sra. Desembargadora Federal Diretora da Revista Salette Nascimento)
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob o n. de inscrição 23 – Portaria n. 02, de 26 de outubro de 2005, deferido pelo Exmo. Sr. Desembargador Federal Luiz Carlos de Castro Lugon, Diretor da Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da Quarta Região)
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob n. 14 – Despacho do Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista José Baptista de Almeida Filho, publicado no DJU de 5 de setembro de 2005, seção 2, página 612)
- do Superior Tribunal de Justiça, a partir de 07 de novembro de 2008. Despacho do Ministro-Diretor da Revista do STJ.

MP
EDITORA



Revisão
Mônica A. Guedes

Editoração
Veridiana Freitas

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Orgráfic

Ano VII – Edição 27 – Setembro 2010

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2010
Av. Paulista, 1.776 - 1º andar
01310-200 – São Paulo
Tel./Fax: (11) 3101 2086
adm@mpeditora.com.br
www.mpeditora.com.br

ISSN: 1806-1885

CONSELHO EDITORIAL

Adolpho Bergamini
André Elali
Clélio Chiesa
Cristiano Carvalho
Edison Carlos Fernandes
Edmar Oliveira Andrade Filho
Guilherme Cezaroti
Guilherme von Müller Lessa Vergueiro
Helenilson Cunha Pontes
Ives Gandra da Silva Martins
José Maria Arruda de Andrade
Júlio Maria de Oliveira
Leonardo Freitas de Moraes e Castro
Marcelo de Lima Castro Diniz
Marcelo Magalhães Peixoto
Paulo César Conrado
Roberto Wagner Lima Nogueira
Tácio Lacerda Gama



APET – Associação Paulista de Estudos Tributários
Av. Paulista, 1.776, 1º andar
01310-200 – São Paulo-SP – Brasil – Fone: (11) 3105-6191

INSTRUÇÕES PARA PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS NA REVISTA DA APET

A *Revista de Direito Tributário da APET* é uma publicação especializada em Direito Tributário, portanto todos os artigos enviados devem versar sobre esse tema.

A publicação dos artigos não importará em retribuição financeira para o(a) autor(a) por parte da MP Editora ou por parte da APET.

A remessa espontânea dos artigos significará a cessão dos direitos autorais à Revista e, uma vez publicados, será permitida posterior reprodução, desde que citada a fonte.

É de responsabilidade do(a) autor(a) a observância da Lei n. 9.610/98.

Os artigos devem ser inéditos e datados do dia da elaboração. Todas as citações devem estar acompanhadas da respectiva fonte de referência.

Os arquivos deverão ser enviados em documento de Word, tendo um mínimo de 15 e um máximo de 20 páginas, observadas as seguintes configurações:

a) fonte Arial tamanho 11 para o corpo do texto e Arial 9 para as notas de rodapé e citações; espaçamento entre linhas de 1,5 cm.

b) margens em página com formato A4: superior 2,5 cm; inferior 2,5 cm; esquerda 3,0 cm; e direita 3,0 cm. O espaçamento entre linhas é 1,5 cm;

O(A) autor(a) deverá enviar também um minicurrículo de seu histórico profissional e acadêmico, bem como os dados para contato.

Os artigos poderão ser encaminhados para o Coordenador Geral da Revista, Marcelo Magalhães Peixoto, por e-mail (marcelo@mpeditora.com.br) ou, na forma impressa, para o endereço: Av. Paulista, 1.776 – 1º andar, Bela Vista, CEP 01310-200, São Paulo – SP.

Após o recebimento, os artigos serão avaliados pelo Conselho Editorial da Revista.

AUTORES

COORDENADOR GERAL DA REVISTA

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

RESPONSÁVEL PELA JURISPRUDÊNCIA DA REVISTA

GUILHERME CEZAROTI

CÍCERO RUBENS BATISTA

Agente do Fisco do Estado de Mato Grosso do Sul, Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Marília, Especialista em Direito Tributário, *lato sensu*, pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul (UFMS) e pós-graduado (MBA) em Gestão de Organizações Públicas também pela UFMS, e exerceu a contabilidade pública antes de ingressar na carreira fiscal, na qual exerce a função de assessor técnico para assuntos relacionados com tributos estaduais.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional. Doutor em Direito pela Universidade Mackenzie. Especialização em Ciência das Finanças pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Especialização em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

MARCELO DE LIMA CASTRO DINIZ

Mestre em Direito pela Universidade Estadual de Londrina. Doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor do IBET, PUC/Londrina e Escola da Magistratura do Paraná. Membro do Conselho Científico da APET. Membro do Conselho Editorial da *Revista de Direito Tributário da APET*. Advogado.

ROBERTO WAGNER LIMA NOGUEIRA

Professor de Direito Constitucional e Tributário da Universidade Católica de Petrópolis. Mestre em Direito Tributário pela UCAM-RIO. Procurador do Município de Areal-RJ. Advogado.

ROGÉRIO HIDEAKI NOMURA

Advogado em São Paulo. Especialista em Direito Tributário pelo IBET/SP. Pós-Graduando em Direito Processual Civil pela PUC/SP.

TIAGO SEVERINI

Professor do Curso de Especialização em Direito Tributário do IBET-RJ. Mestrando em Direito pela UGF. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogado do Vieira, Rezende, Barbosa e Guerreiro Advogados, no Rio de Janeiro.

SUMÁRIO

ARTIGOS	13
O COMÉRCIO ELETRÔNICO E OS DESAFIOS PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS	15
<i>Cícero Rubens Batista</i>	
1. Introdução	15
2. Metodologia	17
3. Teoria	17
3.1. Vantagens e problemas relacionados com o comércio eletrônico	17
3.2. Noções gerais sobre o ICMS	19
3.3. A tributação no espaço virtual	21
4. Análise e discussão	25
4.1. As dimensões do comércio eletrônico	25
4.2. Novas oportunidades em termos de serviços aos contribuintes	27
4.3. A Administração Tributária	28
4.4. Poderes de fiscalização	30
5. Conclusões	33
6. Bibliografia	38
ICMS-IMPORTAÇÃO E SUJEIÇÃO ATIVA	41
<i>Marcelo de Lima Castro Diniz</i>	
1. Introdução	41
2. Competência tributária e ICMS sobre operações de importação	42
3. Regra-matriz de incidência do ICMS sobre operações de importação	46
4. A jurisprudência do STF	59
4.1. Recurso Extraordinário 299.079-5	59
4.2. Recurso Extraordinário 268.586-1	60
5. Considerações finais	64

PAULO DE BARROS CARVALHO E ADRIANO SOARES DA COSTA: DUAS VISÕES SOBRE A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA	67
<i>Roberto Wagner Lima Nogueira</i>	
1. Considerações introdutórias	67
2. Incidência da norma jurídica tributária em Paulo de Barros Carvalho	68
3. Incidência da norma jurídica tributária em Adriano Soares da Costa	74
4. Notas finais	81
O ISSQN E A ATIVIDADE DE FABRICAÇÃO DE EMBALAGEM COM INSERÇÃO DE ELEMENTO GRÁFICO	87
<i>Rogério Hideaki Nomura</i>	
1. Introdução	87
2. O conceito de serviço	88
3. A lista de serviços	92
4. O ISS, IPI e o ICMS – um (aparente) conflito	95
5. O significado do enunciado <i>composição gráfica</i> constante do item 13.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003	102
6. A impressão gráfica como fase intermediária (atividade-meio) do processo de fabricação de embalagens	103
6.1. A inadequação da utilização dos critérios da <i>personalização e sob encomenda</i> para determinação do tributo incidente sobre a atividade de fabricação de embalagens com inserção de elemento gráfico	105
6.2. Dos precedentes jurisprudenciais e o posicionamento da Fazenda Pública estadual	108
7. Conclusão	110
8. Bibliografia	115

O CONVÊNIO ICMS 130/07 E A TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE BENS IMPORTADOS SOB O REPETRO	117
<i>Tiago Severini</i>	
1. Considerações iniciais	117
2. ICMS	118
2.1. Operações relativas à circulação de mercadorias	119
2.2. Entrada de bens ou mercadorias importados	120
2.3. Convênios CONFAZ e incentivos fiscais	122
3. Natureza autorizativa do Convênio ICMS 130/07	126
4. Legislação interna dos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo	127
5. Interpretação conforme à Constituição do § 2º, cláusula sétima, do Convênio ICMS 130/07	129
6. Não incidência do ICMS sobre a transferência interestadual de bens importados sob o REPETRO	132
7. Conclusão	133
8. Referências bibliográficas	135
PARECER	137
IMUNIDADE DO PAPEL PARA IMPRENSA – INEXISTÊNCIA DE RESTRIÇÃO CONSTITUCIONAL AO SEU USO – RESTRIÇÕES INFRACONSTITUCIONAIS IMPOSTAS PELA UNIÃO E ESTADOS, QUE DIFICULTAM OU INVIABILIZAM SEU USO, SÃO INCONSTITUCIONAIS – INTELIGÊNCIA DAS I.Ns. SRF 71/01, 976/09, 1.011 e 1.048/2010 E DA LEI N. 11.945/09, ASSIM COMO DO DECRETO N. 45.490/09 E PORTARIAS CAT 14, 46, 103/2010 e 114/2010 – PARECER	139
Consulta	139
RESPOSTA	145
JURISPRUDÊNCIA	171

ARTIGOS

OCOMÉRCIOELETRÔNICO E OS DESAFIOS PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS

Cícero Rubens Batista

1. Introdução

Em face das mudanças fundamentais, são postos permanentemente em causa os princípios em que se baseou a ordem anterior. No entanto, a experiência humana mostra que, quase sempre, os conceitos forjados pela história e as soluções por eles geradas, ajustam-se progressivamente aos novos desafios, contanto que se lhes confira a flexibilidade necessária para aceitar novas interpretações. Assim, há sempre um momento crítico em que se questiona sobre a compatibilidade da ordem existente com o futuro que se avizinha. Momento privilegiado de incerteza.

Isso acontece também com a tributação quando tem de enfrentar mudanças profundas. Assim é atualmente quando, com o comércio eletrônico, surge uma forma radicalmente nova de transações comerciais.

O significativo crescimento das transações mercantis via internet interfere profundamente nas relações entre consumidores, empresas e governo, provocando alterações na economia e no direito; na sistemática de logística e transporte; nas comunicações e disponibilidade da informação; nas finanças e, conseqüentemente, na Administração Tributária.

O comércio eletrônico modifica fundamentalmente a relação entre o comerciante e o consumidor; primeiro, porque

tende a suprimir os intermediários; segundo, porque põe em contato uns e outros numa escala totalmente sem territorialidade, provocando, com isso, sérias dificuldades para a fiscalização das operações realizadas através dele.

Diante desse cenário, identificou-se a necessidade de se realizar este estudo, até para servir como fonte auxiliar de solução para a carência de informações e de estudos sobre o tema do comércio eletrônico, examinando a tributação das operações na perspectiva do ICMS de competência dos Estados da Federação.

Agora, até que ponto o comércio eletrônico constitui um risco e um desafio para as Administrações Tributárias? Quais são as soluções que se devem adotar para minimizar esse risco e enfrentar esse desafio?

Com este estudo, pretende-se encontrar as possíveis respostas a perguntas desse tipo, aparentemente simples mas, de fato, particularmente difíceis, tomando como referencial os estudos e reflexões que já se produziram a esse respeito e constatar que seria presunção ser original, talvez inovador na matéria. Este estudo não terá, portanto, outra intenção senão a de tratar, de uma forma tão fiel e clara quanto possível, essa problemática, recorrendo-se às melhores fontes.

Assim, o presente estudo tem por objetivos oferecer as informações técnicas necessárias à reflexão sobre os impactos do comércio eletrônico na tributação, pelos Estados, das operações realizadas por seu intermédio, destacar o seu potencial e alguns benefícios, aspectos e contribuições em nível nacional, bem como estimular a discussão sobre o comércio eletrônico e a busca de soluções para as questões vinculadas à Administração Tributária.

2. Metodologia

Para tanto, utilizou-se de um método de pesquisa que combinou pesquisa qualitativa documental com pesquisa teórica.

Foram efetuadas pesquisas bibliográficas no sentido de levantar dados e informações práticas e teóricas, incluindo livros, revistas, periódicos, jornais, estudos já produzidos a respeito do tema abordado e divulgados em congressos e na internet.

O material bibliográfico utilizado para a pesquisa foi obtido na internet, em bibliotecas e livrarias e por intermédio de colaboradores pessoais.

Selecionou-se o material coletado, considerando as informações e os dados relevantes para o alcance dos objetivos propostos, a partir dos quais se extraíram as considerações e conclusões estabelecidas neste trabalho.

A pesquisa, leitura e resumo das fontes bibliográficas, não muitas, uma vez que a literatura existente a respeito do tema “comércio eletrônico”, com enfoque na questão da tributação, é bastante escassa, foram efetuados nos meses de abril e maio de 2001, e o estudo concluído no início do mês de junho do mesmo ano.

3. Teoria

3.1. Vantagens e problemas relacionados com o comércio eletrônico

Para ALBERTIN (1999), o comércio eletrônico tem sido uma boa expressão genérica para designar todas as transações

com algum conteúdo econômico, as quais se fazem por meio dos novos meios digitais.

O comércio eletrônico constitui um meio novo de realizar, entre agentes econômicos, transações que, na sua essência, já eram conhecidas. Tudo considerado, continua a ser necessária, evidentemente, a existência de partes que pactuem entre si prestações recíprocas que ambas consideram vantajosas, a identificação dos bens e serviços transacionais, a interveniência eventual de intermediários e outros prestadores de serviços, a imprescindibilidade de quadro normativo, isto é, legal, que defina titularidades, direitos e deveres, e de mecanismos adjudicatórios de direitos e de resolução de conflitos de interesses e de direitos, os instrumentos de pagamentos e crédito, a interveniência do Estado para fins fiscais e de ordem pública.

As grandes vantagens que terão importância para o aumento da competitividade dos participantes em uma série de aplicações, algumas das quais especialmente valiosas para a pequena e média empresa, inclusive as de base tecnológica, e para o setor das exportações, abrangeriam o seguinte (ALBERTIN, 1999):

- eliminação das barreiras do espaço e do tempo (por atingir instantaneamente todo o universo dos interessados em toda a superfície da Terra);
- atualização fácil e, dado o caso, contínua das informações;
- pesquisa, automatizada e focalizada, especificamente de áreas ou ramos específicos de informações;
- reduções dos custos operacionais das empresas que podem chegar de 50% a 90%, em serviços de atendi-

mento de clientes, processamento de pedidos, contabilização, etc.;

- participação interativa das partes interessadas, que podem iniciar e orientar, segundo as suas conveniências, a demanda de informações, e introduzir diretamente, no sistema, as suas respostas ou novas indagações.

Por outro lado, o comércio eletrônico traz problemas novos ou, pelo menos, tornados mais difíceis pelas características específicas das transações eletrônicas. Alguns exemplos:

- questões fiscais: como fiscalizar e quanto cabe de imposto a cada Estado ou país, quando as transações se processam passando por vários Estados ou países;
- definição da jurisdição: qual cabe em negócios que são feitos em vários Estados ou países, às vezes determinados apenas por transitória conveniência operacional.

Como se vê, o comércio eletrônico constitui, por natureza, um tipo radicalmente novo de transações comerciais, configurada na divisão e possibilidades de deslocação dos comerciantes, trazendo uma série de vantagens para o consumidor e para os empresários, colocando uma série de dificuldades para os gestores públicos, principalmente para a Administração Fazendária dos Estados, pois provoca sérias dificuldades para a fiscalização das operações realizadas através dele, por acontecer numa escala totalmente desterritorializada.

3.2. Noções gerais sobre o ICMS

O ICMS é um imposto eminentemente econômico. Sua natureza mercantil é inegável, fazendo parte da pesada carga tributária brasileira. Onera as operações relativas à circulação

de mercadorias, bem como as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Para FERREIRA (1997), a operação é uma transação, ou uma continuidade sucessiva de atos próprios das transações comerciais, fazendo a mercadoria circular, desde a venda primitiva até o seu consumo final. A circulação significa o giro, o trânsito, a movimentação, visto que a circulação das mercadorias é o complexo das múltiplas, contínuas e sucessivas transferências, partindo originariamente do produtor, até o consumidor final. A circulação é, por conseguinte, a dinâmica da movimentação das mercadorias para o seu consumo.

Com relação à prestação de serviços, são passíveis de tributação pelo ICMS somente dois tipos, que são os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O ICMS é um imposto da competência dos Estados e do Distrito Federal. Sua função é predominantemente fiscal, ou seja, a de arrecadar verbas para os cofres públicos, tornando-se uma fonte de receita muito expressiva para os Estados produtores em detrimento dos consumidores, pois é o Estado em que se realiza o fato gerador do imposto, que tem competência para arrecadá-lo (CARRAZZA, 1995).

A Lei Complementar (federal) n. 87/1996, que estabelece regras gerais a respeito da tributação pelo ICMS, define o fato gerador do imposto, a alíquota, a base de cálculo, o contribuinte, enfim, tudo o que diz respeito a esse tributo. O ICMS é um imposto:

- não-cumulativo, entendendo-se como tal a possibilidade, decorrente de expressa determinação constitucional, de se compensar o que é devido em cada

operação com o montante já cobrado na operação ou na prestação anterior (art. 155, § 2º, I da Constituição Federal);

- sujeito ao lançamento por homologação, conforme preceituado no art. 150 do Código Tributário Nacional. Isso quer dizer que cada contribuinte registra as operações realizadas e depois recolhe o que é devido a título de imposto, independentemente de prévio exame da autoridade fazendária, muito embora o Fisco deva, posteriormente, homologar esse lançamento.

Essa mesma Lei, em seu art. 11, § 3º, define estabelecimento como o local privado ou público, edificado ou não (estabelecimento virtual), próprio ou de terceiro, onde a pessoa física ou jurídica exerce sua atividade, em caráter permanente ou temporário, ou onde se encontra armazenada a mercadoria.

De modo que, a pessoa, física ou jurídica, que pratica com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias ou em quantidade que denote intuito comercial, deve inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS do seu Estado de jurisdição, antes do início de suas atividades, fornecendo os dados referentes à sua atividade, endereço, nome dos sócios e do contador responsável, etc., e, para tal fim, deve ter um estabelecimento, mesmo que virtual, onde exerça sua atividade, em caráter permanente ou temporário.

3.3. A tributação no espaço virtual

Dentre todas as dificuldades trazidas pelo comércio eletrônico para a administração pública, a questão da tributação

pelo ICMS, de competência dos Estados, é a que se propõe discutir neste estudo, passando ao largo das questões relacionadas com o comércio internacional de importação e exportação via comércio eletrônico, não por ser menos importante, mas sim, porque as soluções encontradas para o problema da fiscalização das operações realizadas dentro do país serão a base para a solução do problema do comércio exterior.

Enquanto a maioria teme que a internet possa reduzir a privacidade das pessoas, alguns especialistas tributários acham que ela permitirá aos contribuintes de má vontade esconder-se com mais facilidade, incentivando a cultura da sonegação.

A internet pode dificultar a identificação ou localização de pessoas que exerçam atividades potencialmente tributáveis. O nome de domínio usado na rede, às vezes, não fornece pista alguma da localização de seu criador. Mesmo os *sites* de empresas nacionais bastante conhecidas não revelam necessariamente o endereço dos escritórios que os mantêm. As autoridades fiscais ainda confiam nos registros em papel, embora a internet estimule a criação de registros eletrônicos – que podem muito bem ser armazenados em alguma jurisdição estrangeira a salvo de ataques surpresa dos agentes do Fisco.

A verdade é que o comércio eletrônico começa a tornar-se uma importante questão tributária para os Estados da Federação. Algumas fazendas estaduais temem perder arrecadação de ICMS com a rápida expansão das vendas por meios eletrônicos no país (COSTA, 2000).

No comércio eletrônico apenas precisamos de um computador conectado à internet, por meio do qual acessamos o *site* da empresa com a qual pretendemos negociar, no qual

encontramos todas as informações em que se firma o consenso referente ao produto, ao preço, local e data de entrega, etc.

De um lado, devem ser consideradas as operações que tenham por objeto bens tangíveis (corpóreos), e, tratando-se de incidência do imposto, não há maiores diferenças entre a compra realizada numa loja física e a realizada num ambiente virtual, a não ser no que diz respeito a questões como agilidade e facilidade na compra.

Nesse caso, a mercadoria sai fisicamente da fábrica ou do estabelecimento comercial, sendo a operação perfeitamente fiscalizável. E aí, não há distinção entre a venda feita via internet e a realizada por telefone, por fax ou por carta. Embora com poder insuspeitado, a internet é apenas mais um instrumento de venda.

Sendo assim, há que se concluir que o comércio eletrônico que entrega fisicamente produtos ao comprador está sujeito às regras comuns de tributação. Há que se manter igualdade de tributação, tanto para um quanto para outro tipo de operações, ou seja, as convencionais e as do comércio eletrônico. O comércio eletrônico não deve receber um tratamento específico, especial. Não deve ser tratado nem mais, nem menos favoravelmente que outras formas de comércio (KAHAN e FREITAS, 1999).

Por outro lado, deve ser mencionada a figura do *software* de prateleira, assim entendido o produzido em grande escala e comercializado no varejo, que corresponde, segundo jurisprudência do próprio Supremo Tribunal Federal (*RE-199.464-SP, Min. Ilmar Galvão, 1ª Turma, DJ-30.04.99*), a uma mercadoria, sujeitando-se, portanto, à incidência do ICMS.

Nessa hipótese, têm-se os *sites* que disponibilizam, mediante pagamento dos interessados, *softwares* que podem ser baixados, diretamente da internet sem necessidade de expedição de um CD-ROM ou outro meio físico em que estejam gravados. Nestes casos, o bem (livros eletrônicos, *softwares*, jogos de entretenimento, músicas, etc.) é entregue eletronicamente, há o *download on-line* daquele programa, configurando a realização de uma operação relativa à circulação daquela mercadoria (o *software*), evento que é fato gerador do ICMS.

É o mundo virtual, de bytes e bits. Nessas operações, considerando o sistema atualmente vigente, a tributação fica comprometida devido à impossibilidade de a Administração Fazendária identificar o vendedor ou o comprador digital, o local e o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS.

Sem uma identificação precisa dos contribuintes, é difícil cobrar impostos. Mesmo se for possível identificar o contribuinte, mas não sua localização física no mundo, será dada margem a disputas jurisdicionais entre Administrações Tributárias, com todos os riscos concorrentes de bitributação.

Fato é que, na medida em que as pequenas e médias empresas se dedicam a mais atividades de comércio eletrônico, essa impossibilidade de identificação torna-se mais problemática. Mesmo com empresas nacionalmente conhecidas, que atuam no comércio eletrônico, tais como: Lojas Americanas (www.americanas.com.br) e Pão de Açúcar (www.paodeacucar.com.br), o nome de domínio na internet pode não indicar necessariamente se se trata do escritório da empresa em São Paulo, Rio de Janeiro ou Belo Horizonte.

Além das questões de identificação, o comércio eletrônico coloca questões sobre a capacidade das Administrações Tributárias para fundamentar a cobrança de impostos. Quando as Administrações Tributárias necessitam comprovar informações prestadas pelos contribuintes, podem basear-se em informações prestadas por terceiros. No ambiente eletrônico, os livros e registros eletrônicos podem ser mais facilmente armazenados em jurisdições estrangeiras.

Todos esses fatos podem tornar mais difícil para as Administrações Tributárias a obtenção das informações necessárias para aplicação justa das regras tributárias.

4. Análise e discussão

4.1. As dimensões do comércio eletrônico

Segundo FERNANDEZ (2000), esse é um ponto particularmente interessante, porque o público está sendo bombardeado por muitas informações contraditórias. O fato é que temos, por um lado, cifras literalmente fantásticas, mas, por outro, há também resultados que recomendam interpretações relativamente mais modestas.

As dimensões potenciais do mercado para o comércio eletrônico estão sendo constantemente revistas para mais. No Brasil, Pesquisa da FGV de Comércio Eletrônico no Mercado Brasileiro, 2ª edição, março/2000, indica que o comércio eletrônico representa apenas 0,17% do mercado *business-to-business* (de empresa para empresa), e 0,05% do *business-to-consumer* (de empresa para consumidor).

Esses dados merecem alguma reflexão. Quantitativamente, ainda não apresentam uma importância realmente avassaladora. Mas as expectativas, em todas as economias razoavelmente avançadas, não deixam de ser, sem dúvida, impressionantes. Em outras palavras, observa-se o fenômeno mais visível da “Nova Economia”, e que parece ser característico das economias de alta tecnologia.

Assim sendo, por um lado, depara-se com uma realidade econômica positiva, que deve trazer transformações gigantescas no volume e na natureza das transações entre firmas, consumidores e governos, dentro e fora do âmbito doméstico, e por outro, com fenômenos de aceleração autoalimentada, sujeita a fortes instabilidades. Em verdade, a revolução do comércio eletrônico ainda é, principalmente, um processo projetado para o futuro.

Somente no ano de 2001, a previsão é de que os consumidores brasileiros gastem cerca de US\$ 800 milhões pela internet, um volume que pode até duplicar em 2002. À primeira vista, o número é alto, já que os negócios eletrônicos realizados, em 2000, no mercado latino-americano, chegaram a aproximadamente US\$ 1 bilhão. Essas são as projeções de um estudo feito pela consultoria norte-americana Accenture e pelo Santander Central Hispano Investment. O trabalho mostra que o Brasil reúne hoje 53% das transações feitas pela internet na América Latina (COMPRAS na web, 2001).

4.2. Novas oportunidades em termos de serviços aos contribuintes

É inegável que as tecnologias em que se baseia o comércio eletrônico podem abrir novos caminhos para a arrecadação (alguns Estados já estão aceitando a declaração eletrônica de impostos e o pagamento de tributos pela mesma via). As tecnologias do comércio eletrônico estão abrindo novos caminhos para as Administrações Tributárias, oferecendo-lhes novos meios de interagir com os contribuintes (OWENS, 1999). Por exemplo:

- as comunicações entre as autoridades tributárias e os contribuintes podem ser revolucionadas, e o acesso às informações pode ser aprimorado para ajudar os contribuintes a cumprir suas obrigações fiscais;
- as exigências em termos de registro e entrada de documentos tributários podem ser simplificadas;
- a determinação da incidência dos impostos e sua arrecadação por meios eletrônicos podem tornar-se a regra, em vez de ser a exceção; e
- podem ser facilitados meios mais fáceis, rápidos e seguros de pagar impostos e de obter restituições de tributos pagos indevidamente.

Os governos devem aproveitar as oportunidades oferecidas pelas novas tecnologias de comunicações para melhorar os serviços que prestam aos contribuintes, de forma a reduzir o custo do cumprimento das regras tributárias e utilizar de maneira mais efetiva os recursos alocados à arrecadação de impostos. Até porque o comércio eletrônico desenvolve

novos pontos de intermediação e novas tecnologias que poderão abrir caminhos para novas formas de arrecadação.

4.3. A Administração Tributária

Muitas das questões relacionadas ao comércio eletrônico apresentam desafios administrativos devido às dificuldades que podem surgir num ambiente virtual.

No ambiente comercial convencional, as Administrações Tributárias confiam em sua possibilidade de identificar o contribuinte, de ter acesso a informações suscetíveis de comprovação sobre os assuntos tributários do contribuinte, e de ter mecanismos suficientes para arrecadar o imposto devido.

Uma empresa que se dedique ao comércio eletrônico por intermédio da internet só pode ser identificada por seu nome de domínio (por exemplo, www.nomedaempresa.com). No entanto, a correspondência entre o nome de domínio e o local onde a atividade é empreendida é pouca ou nenhuma.

De acordo com COSTA (2000), embora não seja possível ainda precisar valores, os Estados compradores – que têm mais consumidores do que fornecedores – devem perder receita. A explicação é simples: numa venda, em loja real, incide o ICMS com alíquota interestadual, em geral menor do que o tributo sobre operações dentro dos Estados.

A diferença entre essa alíquota e o ICMS do local da compra e o valor agregado, ficam com o Estado do comprador no comércio tradicional. Na mesma operação, realizada pela internet, o tributo incidirá apenas com a alíquota do Estado do vendedor – nenhum centavo de imposto, em princípio, será recolhido aos cofres do Estado comprador. A diferença de tra-

tamento tributário ocorre apenas no caso de vendas diretas ao consumidor (Quadro 1).

Quadro 1: Comparativo de ICMS interestadual entre uma loja real e uma loja virtual

ICMS ENTRE ESTADOS	
Em uma loja real	Em uma loja virtual
<ul style="list-style-type: none"> . Incide ICMS com alíquota interestadual no Estado do vendedor. . A diferença da alíquota interestadual e da alíquota do Estado do comprador fica no Estado de destino da mercadoria. . Incide ICMS sobre o transporte interestadual das mercadorias. 	<ul style="list-style-type: none"> . Incide ICMS apenas com alíquota do Estado do vendedor. . Eventualmente, pode incidir ICMS no transporte interestadual das mercadorias.

Fonte: COSTA (2000).

A tributação do comércio eletrônico é uma questão delicada que tem de ser tratada de comum acordo pelos Estados. A principal dúvida, nesse caso, diz respeito justamente ao local do recolhimento do tributo – razão das queixas das fazendas estaduais. Mas não a única. Definir o que é mercadoria, por exemplo, pode ser uma dificuldade para as autoridades tributária.

Na opinião de GRECO (2000), embora o art. 191 do Código Comercial (que é de 1850) – que daria, segundo a doutrina, a base semântica do termo mercadoria utilizado pela Constituição Federal para atribuir a competência tributária do ICMS – não conheça a figura do *software*, o certo é que o legislador teria procurado esgotar o conceito dentro do uni-

verso possível, à luz dos conhecimentos e padrões da época. Portanto, a lei não teria pretendido deixar nenhum objeto de fora de sua abrangência, de sorte que, se a norma regula tudo, o surgimento de figuras desconhecidas em certa época não faz com que deixem de pertencer ao todo.

Assim, a identificação do que seja mercadoria para fins de incidência do ICMS resultaria da reunião de dois critérios, um de inclusão e outro de exclusão. Estariam incluídos no conceito de mercadoria todos os bens (independentemente de serem corpóreos ou incorpóreos) negociados no mercado, com habitualidade e, excluídos aquilo que fosse, por previsão constitucional, objeto de tributação por outros impostos, por exemplo, os bens imóveis.

Deveras, muitos conceitos de direito tributário terão de ser revistos e, para o bem do Fisco e dos contribuintes, o sistema de apuração e fiscalização do ICMS das operações de comércio eletrônico, hoje muito complexo, tende a ser simplificado em função das peculiaridades desse novo mercado.

4.4. Poderes de fiscalização

O direito positivo reconhece, em mais de uma oportunidade, a existência de poderes de o Fisco controlar e fiscalizar as atividades, documentos e negócios de contribuintes e terceiros, assim qualificados pela lei tributária, para o fim de assegurar o adequado cumprimento das obrigações tributárias.

Dessa forma, a se considerar a internet como um ambiente público, como entendem alguns, o Fisco pode examinar amplamente o tráfego de mensagens (inclusive *e-mail*) ou monitorar todas as correspondências, ofertas, pedidos, confirma-

ções, tipos de pagamento etc., ou exigir dos provedores da internet um compromisso de controle sobre o conteúdo que está sendo disponibilizado.

Se os mecanismos de controle e apuração do tributo não forem aperfeiçoados, os sonegadores podem ter uma grande chance de agir sob o quase anonimato que a internet assegura aos contratantes. Na verdade, o Fisco acreditava que esse comércio era residual, mas o crescimento vertiginoso das operações provou o contrário, e agora ele precisa agir.

A técnica, usada com perfeita legitimidade para proteger segredos comerciais, pode também ser usada para negar às Administrações Tributárias o acesso a registros. As fontes tradicionais de informações – os terceiros –, podem ser minimizadas, na medida em que a internet incentiva negativamente o processo de intermediação.

No entendimento de GRECO (2000), se o ambiente da internet de fato for público, um caminho seria o Fisco criar mecanismos para examinar amplamente o tráfego de mensagens (inclusive *e-mail*) ou monitorar, sem restrições, os acessos a *sites* de lojas virtuais, gravando todas as correspondências, ofertas, pedidos, confirmações, tipos de pagamentos, etc.

Entretanto, tal iniciativa dependeria de Lei Complementar (federal), dispondo sobre conflito de competência, uma vez que a eficácia da lei tributária estadual está restrita aos fatos ocorridos no seu respectivo território, e existe dificuldade de se eleger o local onde está situado o *site*. Essa dificuldade se deve principalmente aos casos dos chamados *sites* inteligentes, em que o titular de um *site* tem uma sede social num Estado, cria o *site* em equipamentos próprios, que se encontram nesta sede, podendo se utilizar do serviço de hospedagem presta-

do por outra pessoa, que pode ter sede em outro Estado, ou mesmo, o que é mais convencional, ser acessado a partir de outro Estado.

A propósito, tramita na Câmara dos Deputados, desde 1999, o Projeto de Lei n. 1.589, oriundo da OAB de São Paulo (cujas propostas foram acolhidas pelo Substitutivo n. 4.906/01 – Comércio Eletrônico – aprovado pela Comissão Especial de Comércio Eletrônico da Câmara dos Deputados), o qual dispõe sobre o comércio eletrônico, a validade jurídica do documento eletrônico e a assinatura digital.

Apesar de não dar ênfase à questão da tributação, se aprovado, o mencionado Projeto de Lei visa a oferecer maior segurança jurídica às ações dos Estados na fiscalização do comércio eletrônico, no que concerne ao conflito de competência, porquanto define que a oferta de contratação eletrônica deve acontecer em ambiente seguro, devidamente certificado, contendo claras e inequívocas informações sobre:

- a) nome do ofertante, o número de sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica e, ainda, em se tratando de serviço sujeito a regime de profissão regulamentada, o número de inscrição no órgão fiscalizador ou regulamentador;
- b) endereço físico do estabelecimento;
- c) identificação e endereço do armazenador;
- d) meio pelo qual é possível contatar o ofertante, inclusive correio eletrônico;
- e) o arquivamento do contrato eletrônico pelo ofertante;
- f) instruções para arquivamento do contrato eletrônico, pelo aceitante, bem como para sua recuperação, em caso de necessidade; e

g) os sistemas de segurança empregados na operação.

Tal Projeto de Lei pode ser aperfeiçoado, mediante a intervenção dos governos dos Estados, de forma a estabelecer obrigações fiscais a serem observadas pelos *sites* e provedores de acesso à internet, bem como mecanismos de controle que permitam rastrear o ambiente dos provedores, para identificar os estabelecimentos virtuais e as operações por eles realizadas.

Para o rastreamento do ambiente virtual dos provedores de acesso à internet, no sentido de identificar os estabelecimentos virtuais e as operações por eles realizadas, deve-se fazer uso das tecnologias já existentes, que permitem, por exemplo, identificar os *hackers* (piratas da internet), rastreando-se o caminho percorrido por eles para bisbilhotar *sites* privados.

Outro caminho – que pode ser trilhado de imediato, nos casos em que se encontrem num mesmo Estado a sede do titular do *site*, do seu hospedeiro ou do local físico em que se encontrem os seus clientes, porquanto passível de implantação com base nas normas vigentes – é sujeitar a criação e funcionamento dos *sites* às mesmas regras aplicáveis a estabelecimentos em geral (alvará de licença e funcionamento, inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado, manutenção do controle de suas operações, etc.).

5. Conclusões

Apesar da escassa bibliografia e da falta de estudos conclusivos, principalmente por parte das Administrações Fazendárias, acerca da tributação pelo ICMS das operações realizadas

no ambiente virtual, oferecido pela internet, o presente trabalho possibilitou algumas conclusões.

Ao se comparar o ato de comercialização antes e após a internet, na maioria dos casos, o que mudou, em termos de contrato/pedido de compra e venda de mercadorias, é que não mais se precisa da presença física do vendedor e do comprador, ou do contato telefônico, ou do fax, ou até de uma correspondência por carta.

Assim, por intermédio da internet, tem-se que apenas a forma de contratar uma obrigação de dar é virtual, e não a empresa ou loja, porquanto esta sempre deverá ter existência física – ainda que seja meramente um escritório administrativo, o qual pode até operacionalizar suas transações comerciais com a ajuda de armazéns ou depósitos fechados, pois, certamente, a empresa que realizar determinada venda de mercadoria terá de registrar sua saída, ou por sua conta e ordem (saída ficta), para entregá-la ao comprador, momento em que a obrigação tributária perante o Estado é gerada.

Essas empresas certamente serão beneficiárias de vantagens sobre as firmas convencionais, em termos de custo de instalação, pois podem funcionar em instalações mais despojadas e de manutenção menos onerosa, o que não dispensa a sua existência física (estabelecimento), nem a obrigatoriedade de inscrição na repartição fiscal e do cumprimento das obrigações acessórias estabelecidas na legislação tributária, como, por exemplo, a emissão de Nota Fiscal.

Nas operações que tenham, por objeto, bens tangíveis (corpóreos), não há maiores diferenças entre a compra realizada numa loja física e aquela realizada num ambiente virtual, a

não ser no que diz respeito a questões como agilidade e facilidade na compra.

Nesse caso, a mercadoria sai fisicamente da fábrica ou do estabelecimento comercial, sendo a operação perfeitamente fiscalizável. E aí, não há distinção entre a venda feita via internet e a realizada por telefone, por fax, por catálogo ou por carta. Embora com poder insuspeitado, a internet é apenas mais um instrumento de venda.

A pessoa, física ou jurídica, que pratica com habitualidade operações relativas à circulação de mercadorias ou em quantidade que denote intuito comercial, deve inscrever-se no Cadastro de Contribuintes do ICMS do seu Estado de jurisdição, antes do início de suas atividades, fornecendo os dados referentes à sua atividade, endereço, nome dos sócios e do contador responsável, etc., e, para tal fim, deve ter um estabelecimento, mesmo que virtual, onde exerça sua atividade, em caráter permanente ou temporário.

Sendo assim, o comércio eletrônico que entrega fisicamente produtos ao comprador está sujeito às regras comuns de tributação. Há que se manter igualdade de tributação, tanto para um quanto para outro tipo de operações, ou seja, as convencionais e as do comércio eletrônico. O comércio eletrônico não deve receber um tratamento específico, especial. Não deve ser tratado nem mais, nem menos favoravelmente que outras formas de comércio.

O problema da tributação acontece basicamente nos casos dos *sites* que disponibilizam, mediante pagamento dos interessados, *softwares* que podem ser baixados diretamente da internet sem necessidade de expedição de um CD-ROM ou outro meio físico em que estejam gravados. Nesses casos,

o bem (livros eletrônicos, *softwares*, jogos de entretenimento, músicas, etc.) é entregue eletronicamente, há o *download on-line* daquele programa, configurando a realização de uma operação relativa à circulação daquela mercadoria (o *software*), evento que é fato gerador do ICMS.

É o mundo virtual, de bytes e bits. Nessas operações, considerando o sistema atualmente vigente, a tributação fica comprometida em virtude da impossibilidade de a Administração Fazendária identificar o vendedor ou o comprador digital, o local e o momento da ocorrência do fato gerador do ICMS.

Sem uma identificação precisa dos contribuintes, é difícil cobrar impostos. Mesmo se for possível identificar o contribuinte, mas não sua localização física no mundo, isso dará margem a disputas jurisdicionais entre Administração Tributárias, com todos os riscos concorrentes de bitributação.

Para resolver esse problema e evitar possíveis conflitos de competência entre os Estados, faz-se necessária a edição de Lei Complementar (federal), regulando as peculiaridades do comércio eletrônico, os aspectos relacionados com o funcionamento dos *sites*, de forma a sujeitá-los às mesmas regras aplicáveis a estabelecimentos em geral (alvará de licença e funcionamento, inscrição no Cadastro de Contribuintes do Estado, manutenção do controle de suas operações, entre outros), e estabelecendo os procedimentos de fiscalização.

Nesse sentido, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 1.589, de 1999, oriundo da OAB de São Paulo, o qual dispõe sobre o comércio eletrônico, a validade jurídica do documento eletrônico e a assinatura digital. Por seu turno, as Administrações Fazendárias dos Estados, através dos seus representantes junto ao Conselho Nacional de Política Fazendária

(CONFAZ), vêm realizando estudos visando à normatização do comércio eletrônico e a sua fiscalização e controle.

O referido Projeto de Lei pode ser aperfeiçoado, mediante a intervenção dos governos dos Estados, que pode se dar por intermédio do CONFAZ, de forma a estabelecer obrigações fiscais a serem observadas pelos *sites* e provedores de acesso à internet, bem assim mecanismos de controle que permitam rastrear o ambiente dos provedores, para identificar os estabelecimentos virtuais e as operações por eles realizadas.

Para o rastreamento do ambiente virtual dos provedores de acesso à internet, no sentido de identificar os estabelecimentos virtuais e as operações por eles realizadas, deve-se fazer uso das tecnologias já existentes, que permitem, por exemplo, rastrear o caminho percorrido pelos *hackers* (piratas da internet) para bisbilhotar *sites* privados.

Por outro lado, as empresas responsáveis que se dedicam ao comércio eletrônico reconhecem que há razões comerciais para que elas trabalhem com os governos para assegurar a identificação apropriada do comércio eletrônico. Medidas tais como o registro dos nomes das empresas, de seus endereços postais e de seus números de telefone e de fac-símile em seus *sites* na internet têm sido promovidas por empresas, como maneira de fomentar a confiança dos consumidores no comércio eletrônico. Essas medidas por certo atenderão a alguns dos desafios com que se deparam as Administrações Tributárias na identificação dos contribuintes.

Um grupo de empresas privadas criou a Câmara Brasileira de Comércio Eletrônico (Camara-e.net), para representar os interesses da categoria na regulamentação do setor. A iniciativa prevê a promoção das atividades de comércio eletrônico no

Brasil. O órgão será um mecanismo de articulação do empresariado com o setor público. Entre os seus fundadores estão o grupo UOL, Bradespar, Microsoft e Fiesp.

Isso permite concluir que há disposição dos próprios empresários em contribuir com a Administração Pública na solução dos problemas relacionados ao comércio eletrônico. O que está faltando é mais ação das Administrações Fazendárias dos Estados, no sentido de cobrar a aprovação do Projeto de Lei 1.589, de 1999, que tramita na Câmara dos Deputados, contribuindo para o seu aperfeiçoamento por meio dos grupos de trabalho constituídos junto do CONFAZ, cujos trabalhos devem ser acelerados.

Que o presente estudo sirva de contribuição para o debate do tema proposto, abrindo caminho para uma discussão que merece muita atenção por parte da Administração Tributária.

6. Bibliografia

ALBERTIN, Alberto Luiz. Comércio Eletrônico: Benefícios e Aspectos de sua Aplicação. *RAE – Revista de Administração de Empresas*. São Paulo, v. 38, n. 1, jan./mar. 1998.

ALBERTIN, Alberto Luiz. Comércio Eletrônico: Modelo, Aspectos e Contribuições de sua Aplicação. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

COSTA, Angelo Augusto. Tributação do ‘e-commerce’ preocupa Estados. *Gazeta Mercantil*, 5 de janeiro de 2000.

FERNANDEZ, Oscar S. Lorenzo. Comércio Eletrônico – Significação, Importância Mundial, Interesse para o País. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL COMÉRCIO ELETRÔNICO E TRIBUTAÇÃO. Brasília: ESAF, 2000.

FERREIRA, Pinto. Imposto estadual. *Enciclopédia Saraiva de Direito*, n. 42. São Paulo: Saraiva, 1977.

GRECO, Marco Aurelio. *Internet e Direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

GUROVITZ, Hélio. Planeta e: A Internet está Erguendo Impérios e Revolucionando os Negócios. *Revista Exame*, n. 690, p. 148-159, 1999.

KAHAN, Iraci; FREITAS, Talmom de Paula. A tributação no espaço virtual. *Gazeta Mercantil*, 15 de dezembro de 1999.

MAIA, João Agripino. Confusão tributária em tempos de Internet. *Gazeta Mercantil*, 7 de abril de 2000.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *ICMS – Comentários à LC 87/96*. São Paulo: Dialética, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1995.

OWENS, Jeffrey. O Comércio Eletrônico e a Fiscalidade. In: CONFERÊNCIA TÉCNICA DO CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS. Porto - Portugal: CIAT, 1999.

WETTREICH, Marcos. O futuro do comércio eletrônico no Brasil. *Gazeta Mercantil*, 18 de janeiro de 2000.

YESIL, Magdalena. *Criando a Loja Virtual*. Rio de Janeiro: IBPI, 1999.

ICMS-IMPORTAÇÃO E SUJEIÇÃO ATIVA

Marcelo de Lima Castro Diniz

1. Introdução

Versa o presente estudo sobre o *sujeito ativo* da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT) do ICMS incidente sobre importações (ICMS-Importação), pertencente à competência dos Estados Federados e do Distrito Federal, conforme regra veiculada pelo artigo 155, IX, a, da Constituição Federal.

O enunciado prescritivo constitucional estabelece que o imposto será devido “ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do *destinatário* da mercadoria, bem ou serviço”, enquanto o enunciado da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/96) prevê que o imposto será devido ao Estado onde o contribuinte possuir estabelecimento no qual ocorra a *entrada física* do bem importado, nos termos do art. 11, I, d; enquanto a Constituição se reporta ao “domicílio ou o estabelecimento do *destinatário* da mercadoria, bem ou serviço” –, a lei complementar refere-se expressamente ao “estabelecimento onde ocorrer a *entrada física*”.

Cumpra investigar se “estabelecimento onde ocorrer a entrada física” (lei complementar) está contido em “domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”, única condição para que se possa considerar válida a norma veiculada pela LC 87/96.

Em razão desta possível dicotomia entre enunciado constitucional e enunciado legal, não se tem a certeza de qual Estado é titular da competência impositiva e beneficiário da receita tributária proveniente do ICMS-Importação: o Estado onde estiver estabelecido o destinatário (importador) do bem, mercadoria ou serviço importado ou o Estado onde se localiza o estabelecimento em que ocorrer a entrada física.

2. Competência tributária e ICMS sobre operações de importação

A Constituição Federal delimita o espaço de atuação possível dos entes da Federação, no que concerne às possibilidades de expedição de normas sobre tributos¹: delimita, portanto, o raio de atuação das pessoas políticas para estabelecer a regra-matriz de incidência tributária.

Os tributos previstos pela Constituição não se encontram prontos e acabados, uma vez que cabe à lei instituí-los, definindo os elementos da regra-matriz, mas sempre dentro dos *limites implícitos ou expressos fixados pela Constituição e também pela lei complementar*.

Aos Estados Federados e ao Distrito Federal a Lei Magna outorgou competência para instituírem imposto sobre “opera-

1. Paulo de Barros Carvalho afirma que *normas tributárias* é gênero dentro do qual estão compreendidas as seguintes espécies: “a) normas que demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário; b) normas que definem a incidência do tributo, equivale a dizer, descrevem fatos e estipulam os sujeitos da relação, como também os termos determinativos da dívida (norma-padrão de incidência ou regra-matriz da incidência tributária). Cabem nessa rubrica as normas que instituem isenções, bem como as regras sancionatórias; c) Normas que fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimentos, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização.” (*Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 259).

ções 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” (art. 155, II), assim como “sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior...” (art. 155, IX, a)

A competência dos Estados Federados e do DF foi ampliada pela Emenda Constitucional n. 33/2001 no tocante ao ICMS-Importação, de modo a abranger “a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria bem ou serviço.” (art. 155, IX, a).

Debaixo da nomenclatura ICMS, há na realidade seis impostos ou seis regras-matrizes², em que o ICMS é imposto “gênero”, dentro do qual se encontra o ICMS-Importação. Não se trata de imposto *sui generis* ou “adicional ao imposto de importação”. Todo e qualquer *ICMS* será, sempre, um imposto sobre *operações*. Com efeito, o termo “operação” denota negócio jurídico, sendo fundamental que haja mudança de titularidade do bem ou mercadoria e, toda vez que o Texto Constitucional utilizou o termo *destinatário*, a conotação foi uma só: *pessoa que figura como participante do negócio jurídico, na condição de adquirente*.

2. a) ICMS incidente sobre operação de circulação de mercadorias; b) ICMS incidente sobre prestação de serviço de comunicação; c) ICMS incidente sobre prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; d) ICMS incidente sobre importação de bens, mercadorias ou serviços prestados no exterior; e) ICMS incidente sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e f) ICMS incidente sobre extração, circulação, distribuição e consumo de minerais.

O texto originário da Constituição de 1988 previa a incidência do ICMS sobre operações de importação, mantendo o perfil “mercantil”, conforme prescrevia o artigo 155, IX, a. Sobreveio então a Emenda Constitucional 33/2001 alterando o ICMS-Importação, desnaturando parcialmente seu perfil “mercantil”, no ponto em que confere competência para tributação de operações de importação por pessoa física ou por pessoa jurídica não contribuinte do ICMS. Confira-se:

<p><i>Texto Constitucional de 1988</i> Art. 155.</p> <p>IX – incidirá também: a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;</p>	<p><i>EC 33/2001</i> Art. 155.</p> <p>IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 33, de 2001)</p>
---	---

Assim, o ICMS sobre importações teve seu âmbito de incidência ampliado na medida em que o dado “mercantil” foi amesquinhado pela EC 33/2001. A sujeição ativa, contudo, não sofreu alteração, pois antes como hoje o imposto cabe ao Estado onde está estabelecido o destinatário do bem ou mercadoria importada.

No tocante ao ICMS, a lei complementar tem por função *limitar e determinar* o âmbito material da regra de competência constitucional deferida aos Estados e ao DF, nos termos do artigo 155, XII: ressalte-se, a função da lei complementar circunscreve-se a impor *limites e definições*, não ampliar, amesquinhar ou deturpar a regra constitucional de competência.

No que tange à sujeição ativa do ICMS sobre importações, o artigo 11, da LC 87/96, dispõe: “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: I - tratando-se de mercadoria ou bem: (...) d) *importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física*; e) importado do exterior, o do domicílio do adquirente, quando não estabelecido”.

Uma das atribuições da lei complementar consiste em “fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços” (art. 155, XII, d), o que significa dizer que lei complementar, dentro dos limites da regra constitucional de competência e atenta ao princípio da territorialidade da tributação, deverá estabelecer o sujeito ativo da regra-matriz do ICMS, mediante a fixação do local (Estado Federado) onde o imposto será devido.

De fato, a LC 87/96, ao disciplinar o ICMS sobre importações, definiu a *sujeição ativa* mediante a escolha do estabelecimento onde ocorrer *entrada física* dos bens ou mercadorias importados. Como se verá, contudo, esse critério (estabelecimento onde ocorrer a *entrada física*) não se mostra compatível com a regra constitucional de competência do ICMS sobre importações, o que será abordado adiante.

3. Regra-matriz de incidência do ICMS sobre operações de importação

O ICMS incidente sobre importações está na nossa tradição jurídica desde a CF/67 (art. 23), tendo o Decreto-Lei 406/68, artigo 1º, inciso II, previsto a incidência do tributo sobre “*a entrada, em estabelecimento comercial, industrial ou produtor, de mercadoria importada do exterior pelo titular do estabelecimento*”. O STF, instado a se pronunciar sobre o tema, editou as seguintes Súmulas:

- i) Súmula 570: “O imposto de circulação de mercadorias não incide sobre a importação de bens de capital”; e
- ii) Súmula 577: “Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador”.

Observa-se, já àquela época, a importância da conexão entre os eventos “operação”, “importação” e a figura do “destinatário”, uma vez que o STF considerava que o fato gerador (critério temporal da RMIT) ocorria com a entrada no “estabelecimento importador”, reconhecendo, ainda que implicitamente, que o importador é o sujeito passivo, e o sujeito ativo, *o Estado Federado no qual estiver estabelecida a pessoa adquirente das mercadorias*. Também naquela época, Alcides Jorge Costa³ doutrinava: “Com mais propriedade, dir-se-ia que o fato gerador se exterioriza com a *entrada da mercadoria em estabelecimento de quem promoveu a importação*”. (G.n.)

3. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1978. p. 111.

Com a promulgação da CF de 1988, manteve-se o perfil “mercantil” do ICMS sobre importações (art. 155, § 2º, IX, a), na medida em que houve referência à importação de “mercadoria” e à sua entrada no “estabelecimento” do importador-comerciante. Assim, a importação constituiria evento sujeito ao ICMS desde que envolvesse mercadoria destinada a consumo ou ativo fixo do estabelecimento.

Não por acaso, o STF pronunciou a inconstitucionalidade da incidência do ICMS-Importação quando ausente o caráter mercantil da operação, pois “*A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física*”. (RE 203.075-9, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJU 29.10.99).

Mas o advento da EC 33/2001 implicou substancial alteração na regra de competência para instituição do ICMS sobre importações, na medida em que a conotação “mercantil” inerente ao imposto foi parcialmente desprezada.

Embora não seja objeto deste artigo, cumpre registrar que prestigiosa doutrina⁴ considera inconstitucional a EC 33/2001, por ter “transformado” o ICMS sobre importações em autêntico *imposto sobre importações*, cuja competência pertence à União Federal *ex vi* do artigo 153, I, da CF, ou ainda porque a atual conformação da regra constitucional de competência, por permitir a cobrança do imposto de qualquer pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, torna inócuo o princípio da

4. CHIESA, Clélio. ICMS Incidente na Aquisição de Bens ou Mercadorias Importados do Exterior e Contratação de Serviços no Exterior – Inovações Introduzidas pela EC 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 9-35.

não cumulatividade, direito individual do cidadão contribuinte e, portanto, insuscetível de subtração por emenda constitucional *ex vi* do artigo 60, § 4º, IV, da CF⁵.

Vamos agora analisar a regra-matriz de incidência do ICMS sobre importações e iniciamos examinando o que significa importar. Miguel Hilú Neto⁶ ensina que “A delimitação do conteúdo do verbo importar, assim, indica uma ação de trazer para dentro, de fazer vir, de buscar algo alhures e colocá-lo no território do importador”. Nesse sentido, tanto o imposto federal sobre importações como o ICMS sobre importações têm por pressuposto o *ingresso de bens em território brasileiro*: sem que o bem importado ingresse *fisicamente* em território nacional, não há que se falar na incidência dos referidos impostos.

Mas o ingresso em território nacional de bens ou mercadorias por força da importação tem subjacente, no caso do ICMS, a ocorrência de *operação*, isto é, *negócio jurídico que tenha por objeto prestação de dar*. Lembre-se: o ICMS sobre importações constitui espécie do gênero *ICMS*, de modo que tanto um (espécie) como outro (gênero) pressupõem a ocorrência de *operação* e esse é o dado fundamental para a definição do sujeito ativo da RMIT. Então, o ICMS sobre importações pressupõe o seguinte: i) celebração de negócio jurídico internacional – operação jurídica; ii) que implique o ingresso em território nacional, dos bens ou mercadorias adquiridas.

5. SALOMÃO, Marcelo Viana. O ICMS na Importação após a Emenda Constitucional n. 33/2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ICMS e a EC 33*. São Paulo: Dialética, 2002. p. 139-165.

6. *Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 66.

Subjacente à importação, haverá, sempre, um negócio jurídico, este fundamental ao ICMS, precisamente porque se trata de um “*imposto sobre operações*”.

As modalidades de importação conhecidas pelo direito positivo brasileiro são as seguintes:

- i) *Importação por conta própria*: é a importação realizada diretamente pelo adquirente, que celebra o negócio jurídico internacional e promove a internação do bem em território brasileiro, formalizando a operação por meio do despacho aduaneiro; existe um único sujeito de direitos nessa operação, que é o próprio adquirente-importador, *destinatário do bem importado e, portanto, contribuinte do ICMS-Importação*.
- ii) *Importação por conta e ordem de terceiros*⁷: consiste em serviço prestado por empresa especializada, que promove em nome próprio o despacho aduaneiro de

7. “A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o **despacho aduaneiro de importação** de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF n. 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF n. 247/02). Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o **importador de fato é a adquirente**, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –, que é uma mera mandatária da adquirente. Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen). Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.” (www.fazenda.gov.br)

importação dos bens ou mercadorias adquiridas por pessoa natural ou jurídica brasileira, que detém recursos financeiros e promove o pagamento do preço; há dois sujeitos de direito nacionais nessa operação: o prestador de serviços que promove o despacho aduaneiro e o adquirente, este último o *destinatário do bem importado e contribuinte do ICMS-Importação*;

- iii) *Importação por encomenda*⁸: consiste em serviço prestado por empresa especializada, que promove em nome próprio o despacho aduaneiro, efetua o pagamento do preço visando à revenda a empresa previamente determinada (encomendante); o encomendante não figura como importador para fins aduaneiros. Também aqui há dois sujeitos de direito nacionais e dois

8. A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu **despacho aduaneiro de importação**, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, I, da IN SRF n. 634/06). Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria. Em última análise, em que pese a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado. Ressalte-se ainda que, diferentemente da importação por conta e ordem, no caso da importação por encomenda, a operação cambial para pagamento da importação deve ser realizada exclusivamente em nome do importador, conforme determina o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen). Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei n. 11.281, de 2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei n. 9.430, de 1996. Em outras palavras, se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de “preço de transferência” para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas. (www.fazenda.gov.br)

negócios jurídicos: i) negócio jurídico de prestação de serviços firmado entre encomendante e empresa especializada; e ii) negócio jurídico internacional, entre empresa situada no exterior e a empresa importadora, esta última sujeita ao ICMS-Importação devido ao Estado onde estiver estabelecida, na condição de *destinatária das mercadorias trazidas do exterior*.

A Lei 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, veio a disciplinar a importação por conta e ordem de terceiros e a importação por encomenda, deixando claro que “Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros”; trata-se, a contrário senso, de *importação por encomenda*⁹.

Convém ressaltar que a Lei 11.281/2006 (ordem jurídica federal) – conquanto discipline as modalidades de importação – não se impõe à LC 87/96 (ordem jurídica nacional) e às legislações estaduais (ordem jurídica estadual) quando tratam do ICMS-Importação. Não obstante eventuais similitudes entre

9. A importação por encomenda está subordinada ao cumprimento de requisitos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, conforme estabelece o § 1º, do art. 11, da Lei n. 11.281: “§ 1º A Secretaria da Receita Federal: I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante”. O § 2º prescreve a seguinte consequência para o caso de não observância dos requisitos acima citados: “§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001”. E finalmente o § 3º, estabelecendo que também será considerada importação por encomenda a importação realizada com recursos da importadora, com participação ou não do encomendante nas operações comerciais: “§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei n. 11.452, de 2007)”

o imposto estadual e o imposto federal, não se pode afirmar que o ICMS-Importação constitua um “adicional ao imposto sobre importações” de competência da União: são regras de competência distintas, com regimes jurídicos igualmente distintos. O ICMS, seja qual for a espécie (mercadorias, importações, serviços etc.), será, sempre, um imposto sobre *operações*.

Ademais, importações de mercadorias realizadas por contribuintes do ICMS geram direito ao crédito, mediante a incidência da regra-matriz do direito ao crédito por força do princípio constitucional da não cumulatividade imposto pela CF ao ICMS (art. 155, § 2º, inciso I), mas não previsto para o Imposto sobre Importações, ocorrendo o mesmo com o primado da seletividade, facultativo para o ICMS e inexistente para o Imposto sobre Importações.

Em conclusão, o ICMS sobre importações constitui uma classe ou espécie que se inclui no gênero ICMS, sujeitando-se ao regime jurídico constitucional previsto para este imposto. Logo, a legislação ordinária que disciplinar o imposto federal sobre importações não se impõe ao ICMS-Importação, tampouco revogou qualquer dispositivo da LC 87/96.

Paulo de Barros Carvalho¹⁰ lembra que, por se tratar de ICMS incidente sobre importações, é necessário que haja operação, isto é, negócio jurídico que motive a entrada de bem ou mercadoria no território nacional: “Importar”, em termos jurídicos, significa trazer produtos originários de outro país para dentro do território brasileiro, com o objeto de permanência. Tal situação somente se concretiza quando presente uma *operação jurídica* subjacente, não sendo fato jurídico tributário do

10. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 676.

ICMS a mera entrada no Brasil ou circulação física de produtos estrangeiros em nosso território. O critério material desse imposto é, portanto, *importar mercadorias do exterior*, ou seja, *realizar operações de importação de mercadorias do exterior*, sendo a entrada no território pátrio, pelo desembaraço aduaneiro, apenas a delimitação de tempo em que se considera ocorrido aquele fato básico”.

De fato, o critério temporal do ICMS sobre importações coincide com o instante em que ocorre o procedimento administrativo que visa ao desembaraço aduaneiro do bem ou da mercadoria proveniente do estrangeiro, à semelhança do que ocorre com o imposto sobre importações, *ex vi* do artigo 23, do Decreto-Lei 37/66. É o que prescreve o artigo 12, IX, da LC 87/96: “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior”.

O ingresso das mercadorias ou dos bens pode acontecer em qualquer lugar do território brasileiro, desde que haja repartição alfandegária, como em portos, aeroportos etc. Assim, o fato de o bem ser importado por meio do Porto de Vitória não significa que o ICMS-Importação seja devido ao Estado do Espírito Santo, mas apenas que naquele local acontecerá o procedimento administrativo tendente ao desembaraço aduaneiro, instante em que o imposto será considerado devido. Não se deve confundir o critério temporal – desembaraço aduaneiro – com o local onde é devido o imposto – Estado Federado onde estiver estabelecido o importador na qualidade de destinatário do bem ou mercadoria importada, pois “A prevalecer a tese de que o ICMS é devido ao Estado onde se deu o desembaraço aduaneiro, alguns Estados da Federação bra-

sileira nunca ficariam com o tributo. Por quê? Simplesmente porque em seus territórios não há condições jurídicas para que este desembaraço ocorra”.¹¹

O critério espacial é o lugar – Estado Federado – onde estiver estabelecido ou domiciliado o *destinatário* da mercadoria ou do bem; chega-se a essa conclusão devido à locução final constante do artigo 155, IX, a (“cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”).

O conseqüente da RMIT é composto pelo critério quantitativo e pelo critério pessoal. Tratando-se do ICMS incidente sobre importações, a base de cálculo é formada pela soma das seguintes parcelas: a) o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação; b) imposto de importação; c) imposto sobre produtos industrializados; d) imposto sobre operações de câmbio; e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras (artigo 13, V, da LC 87/96). A alíquota varia conforme a lei estadual.

O critério pessoal é formado pelo sujeito passivo, no caso o importador (pessoa física ou jurídica destinatária do bem ou mercadoria importada), conforme prevê o art. 4º, parágrafo único, I, da LC 87/96, e, sujeito ativo, o Estado Federado no qual estiver estabelecida a pessoa física ou jurídica *destinatária* do bem ou mercadoria importada. Reitera-se que a LC 87/96, no artigo 11, I, d, prescreve que sujeito ativo é o Estado Federado no qual estiver situado o estabelecimento ou domicílio onde ocorrer a *entrada física* das mercadorias ou bens provenientes do exterior.

11. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 57.

O desafio é delimitar o que se entende por “destinatário” no texto do artigo 155, IX, a, da CF, e no contexto do subsistema jurídico tributário. A resposta a essa indagação permitirá concluir pela validade ou não do enunciado prescritivo constante da LC 87/96, que considera “estabelecimento destinatário” o estabelecimento onde ocorrer a *entrada física* (art. 11, I, d), e também permitirá responder à questão central deste artigo.

Comparando-se os dois enunciados prescritivos:

<p><i>Constituição Federal</i> Art. 155. IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;</p>	<p><i>Lei Complementar 87/96</i> Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: I - tratando-se de mercadoria ou bem: d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;</p>
---	--

Considerando-se as modalidades de importação previstas pelo direito positivo brasileiro, tem-se que contribuinte será, sempre, o *destinatário jurídico das mercadorias* e bens importados, conforme ilustra o quadro abaixo:

<p>Importação por conta própria</p>	<p><i>Destinatário</i> é o adquirente do bem e também o sujeito que promove o ingresso em território nacional.</p>
-------------------------------------	--

<p>Importação por conta e ordem de terceiros</p>	<p><i>Destinatário</i> é o adquirente do bem no mercado estrangeiro, mesmo quando o ingresso em território nacional é realizado por terceiro prestador de serviços.</p>
<p>Importação por encomenda</p>	<p><i>Destinatário</i> é a empresa importadora do bem, visando à revenda a encomendante pré-determinado</p>

Se contribuinte do ICMS-Importação é o *destinatário do bem ou mercadoria importada*, sujeito ativo será o Estado Federado onde estiver situado o estabelecimento destinatário quando pessoa jurídica ou o domicílio quando pessoa física, precisamente porque, para fins de ICMS-Importação, *destinatário* é sempre aquele que efetuar a aquisição do bem ou mercadoria importada; o importante, para fins de ICMS sobre importações, é a figura do destinatário jurídico do bem ou mercadoria, e não o “destinatário físico”, isto é, o local onde acontece a entrada física.

A utilização do “estabelecimento onde ocorrer a entrada física”, como critério para fixação do sujeito ativo da RMIT do ICMS-Importação, implica verdadeiro contrassenso com o próprio subsistema da LC 87/96, que prevê a “entrada simbólica” como evento lícito e hábil a gerar efeitos jurídico-tributários, tornando tal figura ou inócua ou ilícita; em suma, não obstante a LC 87/96 permita tanto a entrada real como a entrada simbólica, essa regra se aplicaria exclusivamente a operações internas, pois, para fins de ICMS-Importação, apenas seria admitida a modalidade “entrada física” ou “entrada real”!

Todas as vezes que os enunciados prescritivos espalhados pelos incisos, parágrafos e alíneas do art. 155 da CF referiram-se à figura do “destinatário” utilizaram essa expressão no sentido de “destinatário jurídico”, significando dizer que o termo “destinatário” foi utilizado para designar o adquirente de mercadoria em operação tributada pelo ICMS.

O § 4º, incisos I e II do art. 155, da CF, utiliza os termos “origem”, “destino” e “consumo” para definir a quem cabe o ICMS nas operações que descreve. A conotação utilizada não discrepa daquela empregada para designar a figura do “destinatário”, pois Estado de “origem” é aquele onde estiver estabelecido o vendedor, um dos sujeitos da operação, e Estado de “destino” aquele onde está estabelecido o adquirente – outro sujeito da operação –, isto é, o *destinatário* das mercadorias. Veja-se:

Art. 155.

XII.

§ 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o *consumo*;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de *origem* e de *destino*, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, *destinadas* a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de *origem*;

O termo “destinatário” não descreve algo real ou tangível, mas sim nomina algo convencionalmente em determinada

comunidade linguística. O sentido do termo “destinatário”, no contexto do ICMS-Importação, pode ser definido a partir de sua denotação e de sua conotação. Denotativamente, destinatário significa um dos polos da relação jurídica subjacente ao ICMS sobre importações, precisamente aquele que efetua a aquisição de bens, ou mercadorias, tornando-se titular do direito de propriedade, com a faculdade de usar, gozar e dispor. Conotativamente, destinatário reclama a presença dos seguintes atributos: a) negócio jurídico celebrado entre pessoa física ou jurídica estabelecida no Brasil e fornecedor situado no exterior, envolvendo bens ou mercadorias; b) ingresso em território nacional dos bens ou mercadorias adquiridas.

A doutrina não discrepa dessas conclusões. Paulo de Barros Carvalho é enfático: “Efetuados esses esclarecimentos, convém apontar a incompatibilidade do imposto no artigo 11, inciso I, alínea *d*, da Lei Complementar n. 87/96, com o perfil constitucional do ICMS incidente sobre operações de importação. O legislador complementar, deixando-se levar pela aparente indicação da ‘entrada do bem ou mercadoria importados’ como conteúdo material desse imposto, determinou, equivocadamente, considerar-se local da operação importadora e estabelecimento onde ocorrer a entrada física. Prescrição desse teor, entretanto, além de afrontar o Texto Magno, abriga contradição interna: no *caput* do dispositivo reconhece que o fato jurídico tributário consiste na prática de ‘operação’, mas na alínea *b* do inciso I exige, para sua concretude, ‘entrada física’. Logo, é inconsistente a estipulação ali contida, não encontrando fundamento na ordem jurídica constitucional vigente”. E também Roque Carrazza¹²:

12. *ICMS*, p. 53 e 56.

“O fato imponible deste ICMS, por injeção constitucional, só pode ocorrer com a entrada, no estabelecimento destinatário, da mercadoria importada do exterior, para fins de revenda, consumo ou integração no ativo fixo...”

Conclui-se, portanto, que sujeito ativo do ICMS sobre importações é o Estado Federado onde estiver estabelecido o destinatário *jurídico* da mercadoria, bem ou serviço, isto é, o adquirente, e não o local onde se operar a “entrada física”, como prevê o art. 11, I, d, da LC 87/96.

4. A jurisprudência do STF

4.1. Recurso Extraordinário 299.079-5

A primeira decisão paradigmática foi proferida pela Primeira Turma, no Recurso Extraordinário 299.079-5, oriundo do Rio de Janeiro. Neste caso, empresa estabelecida no Estado de Pernambuco efetuou importação de álcool anidrido para revendê-lo à Petrobras, estabelecida no Estado do Rio de Janeiro; o desembaraço aduaneiro aconteceu em Duque de Caxias, Estado do Rio de Janeiro: não há dúvidas da incidência do ICMS-Importação, visto que ocorrido fato jurídico tributário plenamente subsumido à sua RMIT. Desembarcado o produto em Duque de Caxias, ali mesmo houve remessa à Petrobras, também estabelecida nessa localidade: nova operação sujeita ao ICMS, desta feita o ICMS sobre operação de circulação de mercadorias. No voto proferido pelo Ministro Carlos Britto, na condição de Relator, destaca-se: “(...) mas o Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo, ou seja,

aquele que promoveu juridicamente o ingresso do produto. No presente caso, o Estado de Pernambuco”. Assim, na visão do Ministro Relator, o ICMS sobre importações é sempre devido ao Estado onde se localiza o adquirente dos bens ou mercadorias, pois este é o *destinatário jurídico*.

No voto-vista proferido pelo Ministro Marco Aurélio, a conclusão não discrepa, ou seja, o imposto é devido para o Estado de Pernambuco, pois ali está situado o adquirente, equivale a dizer o “destinatário da mercadoria”, pouco importando onde acontece o desembaraço aduaneiro ou a “entrada física”. Ainda no voto-vista, observa-se que o negócio jurídico subsequente à importação, realizado entre importadora e Petrobras, sujeito ao ICMS-Mercadorias, “não repercute na relação jurídica primitiva”, denotando com isso que a circunstância de ter havido a “entrada física” do bem ou mercadoria diretamente no estabelecimento da pessoa jurídica para quem foi revendido o bem – operação sujeita ao ICMS-Mercadorias – não tem o condão de modificar o negócio jurídico de importação e, naturalmente, o Estado para o qual é devido o imposto (ICMS-Importação).

4.2. Recurso Extraordinário 268.586-1

A outra decisão que serve de paradigma foi proferida no Recurso Extraordinário 268.586-1 – São Paulo, também da Primeira Turma, Relator Ministro Marco Aurélio. Em resumo, as principais circunstâncias fáticas analisadas pelo STF são as seguintes: i) empresa estabelecida em São Paulo (Empresa “A”) contratou empresa estabelecida no Espírito Santo (Empresa “B”) para proceder à importação de mercadorias; ii) segundo o

contrato entabulado entre as partes, coube à empresa capixaba “processar os pedidos de importação...”, efetivando as importações na condição de CONSIGNATÁRIA; iii) os contatos referentes ao negócio jurídico internacional foram mantidos pela Empresa “A”, que firmou com a empresa situada no exterior, preço, condições de pagamento, transporte etc.; iv) o desembaraço aduaneiro ocorreu no Estado de São Paulo; v) não houve entrada física das mercadorias no estabelecimento da Empresa “B”, situado no Estado do Espírito Santo, visto que houve remessa direta ao estabelecimento da Empresa “A”, no Estado de São Paulo; vi) o ICMS-Importação foi pago ao Estado do Espírito Santo; vii) o TJSP decidiu que o imposto é devido ao Estado de São Paulo, uma vez que nesta unidade federada ocorreu a entrada das mercadorias e o desembaraço aduaneiro.

Depois de acirrada discussão, prevaleceu a tese do Ministro Marco Aurélio de que a operação em causa consubstanciou “simulação”, na medida em que a Empresa “B”, situada no Espírito Santo, figurou como mera “consignatária” e não verdadeira adquirente das mercadorias; nas suas próprias palavras: “No acordo, previu-se que a importadora figuraria nas operações de importação dele objeto como consignatária, o que implica dizer que não atuaria como senhora, em si, de importação de mercadorias para posterior venda, mas como simples intermediária, vindo a ser reembolsada em tudo o que dependesse, inclusive tributos, frete, armazenagem, desembaraço aduaneiro e demais despesas pertinentes à operação, ficando a cargo da ora recorrente a definição das mercadorias, alfim, entabular o negócio jurídico no exterior, com fixação de preço. Onde a lealdade aos princípios básicos à vida democrá-

tica, aos princípios assentados na Lei Maior? A toda evidência, tem-se quadro escancarado de simulação”. Outro aspecto considerado relevante pelo Ministro Marco Aurélio foi que as mercadorias jamais ingressaram fisicamente no estabelecimento da Empresa “B”, situado no Espírito Santo.

Já o Ministro Carlos Britto, na linha dos precedentes do próprio STF, entendeu que o ICMS-Importação foi corretamente pago ao Estado do Espírito Santo, pois ali está situada a “importadora” e “destinatária” das mercadorias, nos termos do art. 155, IX, a, da CF: “No caso dos autos, é incontroverso que o domicílio do estabelecimento importador é o Estado do Espírito Santo, não importando os pactos particulares mantidos entre as partes, os quais não poderiam, ademais, ser opostos à Fazenda Pública”.

O Ministro Sepúlveda Pertence acompanhou o voto do Relator, mas consignou que o fez “não, entretanto, pela circunstância de a mercadoria jamais ter transitado pelas praias do Espírito Santo. Porque isso seria irrelevante. A empresa cuja sede importa para identificar o Estado credor, é a verdadeira importadora; é a compradora no exterior da mercadoria. Que, obviamente, não tem que levar essa mercadoria ao Espírito Santo, se o seu comprador é paulista. Então, ela, de Santos, leva a São Paulo e entrega. Foi o caso que examinamos no caso da Petrobrás”. Não obstante o Ministro Sepúlveda Pertence tenha exarado voto confirmando o v. acórdão do TJSP, houve refutação às duas premissas utilizadas pela Corte “a quo” para decidir que o ICMS-Importação é devido ao Estado de São Paulo.

Finalmente, o voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso, também confirmando o v. acórdão recorrido. Em primeiro lugar, consigna que “*destinatário* da mercadoria é quem figura

como contraente no *negócio jurídico* que dá origem à operação material de importação, seja esta realizada diretamente, seja por intermédio de terceiro, como, p. ex., de prestador de serviço, *trading*, etc.". E prossegue: "Debaixo do ato material de importação, devem discernir-se, pelo menos, duas situações ou hipóteses: i) o importador é o próprio *destinatário* da importação, porque, como figurante do negócio jurídico subjacente, compra para uso próprio ou para revenda; ou ii) o importador é contratado, mediante outro negócio jurídico, apenas para intermediar e facilitar a celebração do negócio jurídico de compra e venda entre o adquirente, que é o *destinatário* da mercadoria, e o vendedor, estabelecido no estrangeiro".

Nas palavras do Min. Peluso: "Ora, nesse aspecto, quanto à não ocorrência de circulação física da mercadoria, no caso, pelo Estado do Espírito Santo, fato sublinhado pelo Min. Marco Aurélio como elemento típico de simulação, e, ainda, quanto à sua remessa formal ao estabelecimento paulista da recorrente, não vejo ilegalidade nem irregularidade que pudesse transmutar os figurantes do negócio jurídico original de compra e venda, nem descaracterizar o distinto papel jurídico e econômico desempenhado pela OCEANIA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. na importação do produto. (...) O *destinatário* é, pois, sem sombra de dúvidas, para efeitos de incidência do ICMS na importação, a ora recorrente. A emissão de notas fiscais de saída pela empresa importadora OCEANIA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. e o errôneo recolhimento do imposto ao Estado do Espírito Santo não desnaturam o negócio jurídico realizado entre a recorrente e o exportador. A importadora foi só intermediária na aquisição, não destinatária da mercadoria."

Não obstante o dissenso entre os Ministros do STF percebe-se que a tese prevalecente, nas duas decisões analisadas, não discrepa das conclusões deste trabalho, isto é, que *o ICMS sobre importações é devido ao Estado no qual está estabelecido ou domiciliado o adquirente dos bens ou mercadorias*, sendo irrelevantes: i) o local por onde ingressam (Estado do desembarço aduaneiro) os bens ou mercadorias; ii) o local onde está estabelecido o terceiro incumbido da importação, salvo no caso da importação por encomenda; iii) e também o local do estabelecimento que receber *fisicamente* as mercadorias.

5. Considerações finais

Importante mencionar que os Estados do Espírito Santo e de São Paulo celebraram convênio, por meio do Protocolo n. 23, de 3 de junho de 2009, que “dispõe sobre os procedimentos a serem adotados nas operações de importação por conta e ordem de terceiros e de importação por encomenda”. De acordo com este diploma, o ICMS deverá ser recolhido pelo estabelecimento importador em favor do Estado onde o adquirente estiver localizado.

Assim, na importação por conta e ordem de terceiros, o ICMS será devido ao Estado onde o adquirente estiver localizado; já na importação por encomenda, o ICMS será devido ao Estado em que a empresa importadora se localizar, uma vez que esta possui a propriedade da mercadoria, “desde que haja a entrada física dessas mercadorias no seu estabelecimento”, condição esta que entendemos ser inconstitucional dado ser irrelevante a “entrada física no estabelecimento”.

A edição do Decreto 56.045, de 26 de julho de 2010, pelo Governador do Estado de São Paulo, o qual prevê, mediante requerimento do interessado, a extinção de créditos tributários de ICMS-Importação, suspensão de procedimentos de fiscalização e de processos administrativos de julgamento, quando houver recolhimento ao Estado do Espírito Santo em importações por conta e ordem de terceiros, veio a trazer considerável segurança jurídica aos contribuintes, pois, além de solucionar problema grave e reiterado, vincula o Fisco Estadual às importações futuras.

Ademais, embora o decreto em questão refira-se exclusivamente ao Estado do Espírito Santo, parece-nos que o Estado de São Paulo encontra-se vinculado à respectiva interpretação também com relação às demais unidades federativas *ex vi* dos princípios da isonomia, boa-fé, proteção da confiança e proibição de *venire contra factum proprium* (proibição de adoção de comportamento contraditório).

PAULO DE BARROS CARVALHO E ADRIANO SOARES DA COSTA: DUAS VISÕES SOBRE A INCIDÊNCIA DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Roberto Wagner Lima Nogueira

1. Considerações introdutórias

O breve estudo que ora se apresenta almeja explicar duas visões epistemológicas sobre o fenômeno jurídico da incidência da norma jurídica, de modo especial tomando como base empírica o ramo do direito tributário.

O estudo se valerá do modelo jurídico ofertado por Paulo de Barros Carvalho e também pelo modelo jurídico cunhado por Adriano Soares da Costa.

Para examinar o primeiro pensamento nos valem da obra *Direito Tributário, linguagem e método* (São Paulo: Noeses, 2008), e para o segundo, fizemos uso do livro *Teoria da incidência da norma jurídica – crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho* (2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009).

Utilizamos este método de pensar o Direito porque estamos convencidos de que a aproximação de modelos distintos é uma forma contundente de fazer ciência.¹

1. Conheci Prof. Paulo num congresso do CEFIBRA no Rio de Janeiro em 1992. Desde então, nunca mais deixei de lê-lo. Minha formação vem destas leituras. Em 2001, por obra de sua generosidade, recebi o presente de tê-lo em minha banca de Mestrado na UCAM-Rio. Conheci Adriano em 2001, quando estava finalizando minha dissertação de mestrado; sua inteligência e sinceridade me cativaram. Desde então ficamos amigos e eu aprendo muito com ele sobre a vida e o Direito, máxime sobre Pontes de Miranda. Fruto desta admiração por ambos é que alinhabei este singelo, porém, afetuoso estudo.

2. Incidência da norma jurídica tributária em Paulo de Barros Carvalho

Paulo de Barros Carvalho inicia sua obra com uma afirmação que é, ao mesmo tempo, reveladora de sua opção metodológica, e não menos importante no que tange à valorização da filosofia do conhecimento para a aproximação do objeto jurídico. Vejamos,

Quero ressaltar que não sou filósofo do direito, mas compreendi, de há muito, que a consistência do saber científico depende do *quantum* de retroversão que o agente realize na estratégia de seu percurso, vale dizer, na disponibilidade do estudioso para ponderar sobre o conhecimento mesmo que se propõe construir. Expressando-me de outra maneira, estou convicto de que o discurso da Ciência será tanto mais profundo quanto mais ativer, o autor, ao modelo filosófico por ele eleito para estimular sua investigação.²

O autor também faz questão de frisar a quadra histórica em que vivemos segundo sua percepção do fenômeno jurídico e existencial,

Atravessamos o tempo do “giro-linguístico”, concepção do mundo que progride, a velas pandas, quer nas declarações estridentes de seus adeptos mais fervorosos, quer no remo surdo das construções implícitas dos autores contemporâneos. A cada dia, com o cruzamento vertiginoso das comunicações, aquilo que fora tido como “verdade” dissolve-se num abrir e fechar de olhos, como se nunca tivesse existido, e emerge nova teoria para proclamar, em

2. Cf. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

alto e bom som, também em nome da “verdade”, o novo estado de coisas que o saber científico anuncia.³

É nesse diapasão, que mais à frente vai clarear ainda mais a sua visão do direito como um fenômeno marcadamente estruturado a partir da linguagem, ainda que para ele o direito não seja só linguagem,

Para não alongar o assunto, e procurando ser bem objetivo, quero manifestar a convicção plena de que a realidade jurídica é constituída, em toda a sua extensão, em todos os seus momentos e manifestações, em todas as suas instâncias organizacionais, pela linguagem do direito posto, entrando nessa função configuradora tanto as normas gerais e abstratas e gerais e concretas, as quais decompostas, exibem a multiplicidade imensa dos enunciados jurídico-prescritivos.⁴

É de notar-se, ainda, que para Barros Carvalho esta linguagem jurídica é sempre uma típica realização do espírito humano, logo um objeto da cultura que como tal carrega consigo valores,

Como decorrência imediata, o direito positivo se apresenta aos nossos olhos como objeto cultural por excelência, plasmado numa linguagem que porta, necessariamente, conteúdos axiológicos. Agora, esse oferecer-se em linguagem significa dizer que aparece na amplitude de um texto, fincado este num determinado *corpus* que nos permite construir um *discurso*, utilizada aqui a palavra na acepção de plano de conteúdo, a ser percorrido no processo gerativo de sentido. Surgirá o *texto* quando promovermos a união

3. Cf. Paulo de Barros Carvalho, op. cit., p. 159.

4. Cf. Paulo de Barros Carvalho, op. cit., p. 173.

do plano de conteúdo ao plano de expressão vale dizer, quando se *manifestar* um empírico objetivado, que é o plano expressional.⁵

Com estas observações mínimas atinentes à concepção metodológica explicitamente adotada por Barros Carvalho, podemos entender e compreender o que o autor está a afirmar neste parágrafo de sua obra,

Penso ser inevitável, porém, insistir num ponto que se me afigura vital para a compreensão do assunto: a norma geral e abstrata, para alcançar o inteiro teor de sua juridicidade, reivindica, incisivamente, a edição de norma geral individual e concreta. Uma ordem jurídica não se realiza de modo efetivo, motivando alterações no terreno da realidade social, sem que os comandos gerais e abstratos ganhem concreção em normas individuais.

O fenômeno da incidência normativa opera, pois, com a descrição de um acontecimento do mundo físico-social, ocorrido em condições determinadas de espaço e de tempo, que guarda estreita consonância com os critérios estabelecidos na hipótese da norma geral e abstrata (regra-matriz de incidência). Por isso mesmo, a consequência desse enunciado será, por motivo de necessidade deontica, o surgimento de outro enunciado protocolar, denotativo, com a particularidade de ser relacional, vale dizer, instituidor de uma relação entre dois ou mais sujeitos de direito. Este segundo enunciado, como sequência lógica, e não cronológica, há de manter-se, também, em rígida conformidade ao que for estabelecido nos critérios da consequência da norma geral e abstrata. Em um, na norma geral e abstrata, temos enunciado conotativo; em outro, na norma individual e concreta, um enunciado denotativo. Ambos com a prescritividade inerente à linguagem competente.⁶

5. Cf. Paulo de Barros Carvalho, *op. cit.*, p. 181.

6. Cf. Paulo de Barros Carvalho, *op. cit.*, 141-142.

Noutro dizer, o método adotado por Barros Carvalho está assentado na premissa de que não é possível transitar do mundo do *dever ser* para o mundo do *ser*, sem que haja uma solução de continuidade, de maneira que o fato do mundo do ser não poderá sofrer a incidência da norma sem que exista o ato humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação determinada pelo preceito normativo.

Para ele, Barros Carvalho, esta é uma questão previamente colocada, ou seja, faz parte de uma proposta epistemológica: o campo objeto do direito é normativo, portanto, linguístico e, por conseguinte valorativo.

Insista-se, sob esta ótica o pensamento do autor não está a falar de superação de um modelo jurídico proposto por “A” ou por “B”, mas tão somente em oferecer uma entre outras visões possíveis para o fenômeno jurídico da incidência normativa.

Feita esta breve digressão, visitaremos agora as páginas 151 a 153, em que Barros Carvalho começa, por assim dizer, a entrar no tema que nos interessa mais de perto: a incidência da norma tributária, sobre a qual está ele a tratar no ponto 2.9.2. “Escalonamento da incidência normativa na óptica da teoria comunicacional”. O autor faz uma decisiva observação,

Em rigor, não é o texto normativo que incide sobre o fato social, tornando-o jurídico. É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta, na sua bimembridade constitutiva, empregando, para tanto, a linguagem que o sistema estabelece como adequada, vale dizer, a linguagem competente.⁷

7. Cf. Paulo de Barros Carvalho, op. cit., p. 151-152.

Na ocasião, Barros Carvalho vale-se, em favor de seu raciocínio, de um texto de Gabriel Ivo que assevera: “A norma não incide por força própria: é incidida” (pág. 152). Com este pensamento, a chamada incidência automática da norma jurídica é aperfeiçoada como modelo inadequado de apreensão da realidade jurídica. Como diz Barros Carvalho,

Tecnicamente, interessa sublinhar que a incidência requer, por um lado, a norma jurídica válida e vigente; por outro lado, a realização do evento juridicamente vertido em linguagem, que o sistema indique como própria e adequada.⁸

Aprofundando o tema, já à página 588, ponto 3.2.2. “O fenômeno da incidência tributária: a positivação da regra-matriz”, Barros Carvalho volta a tratar do tema incidência para afirmar novamente,

(...) É o ser humano que, buscando fundamento de validade em norma geral e abstrata, constrói a norma jurídica individual e concreta (...). Instaura, desse modo, o fato e relata seus efeitos prescritivos, consubstanciados no laço obrigacional que vai atrelar os sujeitos da relação. E tal atividade, que consiste na expedição da norma individual e concreta, somente será possível se houver outra norma, geral e abstrata, servindo-lhe de fundamento de validade.⁹

A incidência da norma jurídica neste sentido trabalhado pelo autor, somente se realiza mediante a atividade do ser humano que efetua a subsunção da norma ao fato mediante a

8. Cf. Paulo de Barros Carvalho, op. cit., p. 152.

9. Cf. Paulo de Barros Carvalho, op. cit., p. 588.

produção de uma linguagem competente, ou seja, de linguagem em linguagem o direito constrói a sua realidade.

Tal entendimento fica mais claro com a leitura da página 824, quando o autor está a tratar da “Teoria das provas e constituição do fato jurídico tributário” – *ponto 6.1.1*. Vejamos,

Transmitido de maneira mais direta: fato jurídico requer linguagem competente, isto é, linguagem das provas, sem o que será mero evento, a despeito do interesse que possa suscitar no contexto instável e turbulento da vida social.

Em nossas palavras, mas tentando ser fiel à ideia do autor, a incidência da norma jurídica tributária pressupõe norma jurídica válida e vigente, evento fático ocorrido no mundo real e vertido em linguagem competente, para que possa haver a projeção da linguagem do direito positivo sobre o campo material das condutas intersubjetivas, havendo assim uma nítida ausência de distinção entre incidência e aplicação da norma jurídica tributária.

Eis aí a chave para se entender este ponto particular da obra de Barros Carvalho, qual seja, a premissa de que não cabe distinção entre incidência da norma jurídica e sua aplicação, porque ambos os fenômenos podem ser reduzidos a uma atividade humana que realiza a subsunção que o preceito normativo determina. Como diz o próprio autor, a percussão da norma pressupõe relato em linguagem própria, é a linguagem do direito constituindo a realidade jurídica.

Destarte, para Paulo de Barros Carvalho, com este modelo jurídico ele entende ter aperfeiçoado o modelo até então defendido no direito tributário por Alfredo Augusto Becker, para quem a “incidência da norma jurídica tributária se daria

de forma automática e infalível”. Insista-se, para Barros Carvalho, com o mero evento, sem que adquira expressão em linguagem competente, transformando-se em fato, não há falar-se em fenômeno da incidência da norma jurídica tributária.

3. Incidência da norma jurídica tributária em Adriano Soares da Costa

Fundada em motivações pontesianas (Pontes de Miranda) e carvalhianas (Paulo de Barros Carvalho), vieram de Alagoas novas reflexões sobre o tema de incidência jurídica da norma tributária, com o autor Adriano Soares da Costa.¹⁰

O autor alagoano não nega estas influências em sua obra, senão vejamos em nota à primeira edição,

O primeiro livro que li sobre direito tributário foi a 4ª edição do *Curso de Direito Tributário* do professor Paulo de Barros Carvalho. Ali, antes mesmo de cursar a disciplina nos bancos universitários, aprendi meus primeiros fundamentos da matéria. Mais ainda: passei em razão daquela magnífica obra, a estudar os livros de Lourival Vilanova. Se aprendi a ler Pontes de Miranda através das aulas e da obra de Marcos Bernardes de Mello, foi através de Paulo de Barros Carvalho que me interessei pela obra do saudoso Mestre Pernambucano.¹¹

Assim também como não deixa de esclarecer que escreveu sua obra provocado por um chamamento do próprio Paulo de Barros Carvalho,

10. Cf. *Teoria da incidência da norma jurídica – crítica ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

11. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 23.

Acompanhei de longe as mudanças do pensamento do professor paulista, sempre com o interesse de quem admira. Até que em 1998 me deparei com a obra *Direito Tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. Estava em Curitiba, para proferir palestra. Ao tomar o livro em minhas mãos e folheá-lo, vi que as mudanças no pensamento do professor já não eram simples mudanças, porém uma revolução. Quando cheguei a Maceió, passei a ler detidamente a obra, com profundo desejo de aprender aqueles novos conceitos, que introduziam profundas mudanças não apenas na teoria do direito tributário, mas em toda a teoria geral do Direito.

Em 1999, encontrei a 2ª edição desta obra capital do professor paulista. No “Prefácio” constava o salutar desafio científico lançado pelo eminente tributarista, para que alguém, em qualquer dos quadrantes do Direito, apontasse um único fato jurídico sem linguagem competente. Era o convite plural ao diálogo, prontamente aceito por mim.¹²

É a partir destas motivações, em especial o chamamento de Paulo de Barros Carvalho, que Soares da Costa inicia sua caminhada visando a demonstrar a existência de *fato jurídico não revestido em linguagem competente*.

Para tanto, frisa Soares da Costa a necessidade de se retomar a teoria pontesiana sobre a incidência da norma jurídica, para após, analisá-la também além de sua concepção original, criando uma fundamentação mais abrangente, sem abdicar da intuição do gênio alagoano de Pontes de Miranda, noutro dizer,

A incidência, aqui, passa a ser vista como fenômeno do mundo do pensamento (ou “mundo 3” de Popper), que se dá no plano da ação comunicativa (Habermas), na dimensão simbólica do

12. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 24.

homem, como objetivação conceptual que se torna objetivação social (Vilanova). É fenômeno do mundo da vida (Husserl, Heidegger e Gadamer), contrafaticamente vivida intencionalmente, na dimensão histórica e cultural do homem (Reale).¹³

É de se notar que ambos os autores, Barros Carvalho e Soares da Costa, partem do mesmo porto, Pontes de Miranda, porém chegam a lugares distintos no que tange ao fenômeno da incidência da norma jurídica, em virtude da tomada de posição que adotam no percurso interpretativo do direito.

Para Soares de Costa, se os comportamentos se deixam modificar pelas normas jurídicas, tornando possível a vida em sociedade, é porque ela é *prius* ao seu cumprimento ou à sua aplicação; noutro falar, a incidência da norma jurídica não se confunde com a sua aplicação.

Soares da Costa chama a atenção para o fato de que,

A norma jurídica que incide infalivelmente é a norma que ganhou densidade simbólica, como fato do mundo social, no seu subconjunto, o mundo do pensamento. Não se deve, desse modo, reduzir o mundo do pensamento ao mundo da *psique*, é dizer, da mente de um sujeito psicologizado.¹⁴

É que para Soares da Costa a questão do conhecimento do fato por alguém – exemplo: a morte de uma pessoa durante uma caçada sem que lhe tenham encontrado o corpo – ou ainda, a potência de prova do fato ocorrido, não diz respeito propriamente ao problema da incidência (a não ser que o conhecimento mesmo, como fato psicológico, seja elemento do suporte fático da norma), mas sim da aplicação.

13. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 26.

14. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 46.

Vejamos com as palavras do autor,

Quando se fala em prova de um determinado fato se está a tratar do plano da aplicação, e não mais da incidência, que ocorre no mundo do pensamento. Se uma pessoa ultrapassa o sinal vermelho conduzindo seu veículo e não é vista pelo agente de trânsito nem tampouco fotografada pelo radar eletrônico, a norma incide infalivelmente, qualificando juridicamente o fático, nada obstante não possivelmente, ou mesmo nunca, a ser aplicada nessa situação concreta. *A incidência nada tem com o conhecimento ou prova da ocorrência do fato jurídico.* Ocorre no plano do pensamento, que não é o plano da *psique* da pessoa infratora, que sabe ter vulnerado a norma de trânsito, no exemplo citado.¹⁵

Soares da Costa insiste em várias passagens de sua obra, que o “mundo do pensamento” citado por Pontes de Miranda, é uma realidade que ultrapassa a subjetividade, e que está situado numa dimensão simbólica do homem, que o transcende e tem realidade própria, metapessoal. Para tanto, fornece exemplos,

Um adolescente que apanha um ônibus, dá ao cobrador um passe-estudantil, passa pela roleta e segue viagem até sua escola; um jovem bebe refrigerante e paga o valor devido ao garçom; uma pessoa, em seu veículo, pára quando o sinal fica vermelho e segue seu percurso com a luz verde; uma loja de calçados anuncia uma promoção, pelos jornais, na venda de determinado modelo de sapato. Todos esses fatos são conhecidos nossos, vividos por uma infinidade de pessoas. E eles ocorrem com naturalidade, sem percalços, porque todos nós, como sujeitos situados numa realidade histórica, em tempo e espaço delimitados, participamos de uma mesma realidade simbólica, um “tesouro comum de pensamentos” (Frege). Se a pessoa pára o carro quando está vermelho, atende à norma jurídica que determina ser essa a conduta de vida;

15. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 47.

se o ultrapassa, sua conduta é lícita. Há uma significação social, meta-individual, no comportamento dessa pessoa: pouco importa saibamos que tenha ocorrido, ou que tenha sido na calada da noite. A significação é objetiva, e adjetiva esse fato como jurídico pela causalidade da incidência normativa. Se houve testemunhas, se o radar eletrônico fotografou o veículo no momento do descumprimento da norma, isso é outra questão: é matéria afeta à aplicação autoritativa da norma. Mas toda vez que essa pessoa parar diante de um sinal vermelho ela estará aplicando a norma que incidiu: ela estará cumprindo a norma.¹⁶

No dizer de Soares da Costa todos estes fatos são fatos jurídicos, porque reveladores ora de um contrato de transporte ou mesmo, de uma compra e venda etc. Não é sempre necessário o mundo formalizado dos tribunais para incidência da norma jurídica. Para Soares da Costa, se não pensarmos assim o fato do cumprimento da norma – exemplo, não transgredir o sinal vermelho – seria um fato irrelevante para o direito, já a inobservância do sinal vermelho que viesse a ocasionar um acidente cujo evento fosse relatado em uma demanda jurídica, seria aí sim um fato jurídico.

Tal raciocínio excluiria o cumprimento do direito do próprio mundo jurídico, excluindo também do direito todos os fatos que não se submetam à autoridade judiciária ou administrativa, simplesmente porque houve atendimento à norma jurídica.

Anota Soares da Costa que,

A norma jurídica, nesse sentido, não é “incidida”; ela incide pela causalidade normativa. À pergunta sobre qual o sujeito da oração “a norma jurídica incide”, só pode haver uma resposta gramatical

16. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 55.

e jurídica: a norma. É ela que incide, no mundo do pensamento. Incide independentemente da vontade psicológica do sujeito cognoscente, incide como processo histórico-social do simbolismo jurídico.¹⁷

Para Soares da Costa nem toda aplicação da norma é produto de algum fato jurídico, muito menos de ato de autoridade. O proprietário que colhe o fruto de suas propriedades aplica a norma jurídica, que lhe permite agir licitamente dessa forma. Tal conduta não é fato jurídico, é exercício de poder que enche o direito subjetivo de propriedade.¹⁸

No campo do direito tributário, outro exemplo, Soares da Costa cita o cumprimento/aplicação da norma independentemente da emissão de ato de autoridade com linguagem competente, o fato de o sujeito passivo ser obrigado por lei a suportar o procedimento de fiscalização, ou mesmo o dever de assegurar publicidade aos documentos; tal atendimento pelo contribuinte é ato jurídico lícito de cumprimento da norma tributária, portanto, ato jurídico lícito independente da necessidade de emissão de enunciado protocolar da norma individual e concreta.¹⁹

Soares da Costa salienta em sua obra, em várias oportunidades, que o Direito, ainda que por opção metodológica de redução de complexidade, não pode ser limitado à linguagem documental e escrita; afinal, diz ele, como poderia ser compatibilizado este postulado com afirmação de que o Direito re-

17. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 54.

18. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 59.

19. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 58.

gula comportamentos sociais, sendo feito pelo homem e para o homem? Diz ele,

Regular comportamentos sociais não é o mesmo que escrever sobre eles, como o faz um cronista ou historiador, mas prescrever condutas, conformando-as. Logo, interferindo na zona material da conduta humana, para além do texto escrito e documentado. É justamente aí, no simbolismo comum à comunidade do discurso, que a norma ganha em objetivação conceptual e, através da incidência, em objetivação social, no mundo do pensamento. O sentido institucionalizado, que é a norma jurídica, é vinculativo porque é construção intersubjetiva: não fosse assim, a prescritividade seria apenas uma função sintática da linguagem, sem qualquer relevo pragmático.²⁰

É nesta linha de pensamento que Soares da Costa vai sustentar que não é razoável reduzir o Direito a uma de suas partes (norma jurídica), porque esta extremada opção metodológica também acaba por reduzir os *atos materiais de cumprimento* da norma jurídica em um “nada” jurídico, já que mercê da homogeneidade do campo objetual eles só seriam relevantes para o direito enquanto fossem revestidos também por normas jurídicas, o que segundo o autor é tomar a parte (norma jurídica) pelo todo (Direito).²¹

Para Soares da Costa, citando Lourival Vilanova,

O Direito é objeto-cultural, formado pela intersecção dos dois mundos: ser e dever-ser, realidade e pura idealidade. A incomunicabilidade lógica entre ser e dever ser é superada na conjugação de ambos no objeto cultural, formando o todo objetual.²²

20. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 151.

21. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 156.

22. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 158.

Consoante Soares da Costa, este entendimento de Lourival Vilanova supera a visão do Direito apenas como norma jurídica, o que é puro reducionismo, mas vê o Direito como um objeto cultural em que se aproximam o ser e o dever-ser. Para tanto, o autor transcreve Lourival Vilanova,

O ser e o dever-ser são logicamente separáveis, porque irreduzíveis. Efetividade e validade (validade lógico-formal e validade jurídica) estão colocadas em dois planos. Mas o ponto de encontro é o homem mesmo e sua projeção comunitária, a sua existência como intersubjetividade. Levanta-se o problema de como ser e dever-ser, efetividade (eficacidade) e validade, fato e norma, idealidade e realidade, sendo diferentes, relacionam-se (...). E arremata: “A experiência nos dá o Direito como objeto contendo essa dualidade. É um dado-da-experiência, que se tem de aceitar. Toda teoria reductora (psicologismo, sociologismo, axiologismo, normativismo) tem forçoso ponto de partida nesse dado da experiência.”²³

Em resumo, diz Soares da Costa,

Podemos asseverar: O Direito é o todo (fato, valor e norma) embora possamos em nível de meta-experiência, decompor o todo em partes, embora o Direito, como objeto mesmo, contenha aquela dualidade de ser e dever-ser, de facticidade e normatividade, sendo um dado da experiência “que se tem de aceitar”.²⁴

23. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 175.

24. Cf. Adriano Soares da Costa, op. cit., p. 175.

4. Notas finais

Ao fim e ao cabo pensamos ter cumprido com o nosso sucinto objetivo previamente delimitado no *item 1*, “Considerações introdutórias”, é dizer, a aproximação de dois modelos jurídicos distintos no que concerne à análise do fenômeno da incidência da norma jurídica tributária.

Feito isto, façamos ainda uma breve digressão final na área da filosofia do conhecimento, que diz de perto ao objeto deste estudo.

Um dos grandes desafios que a pós-modernidade nos põe é a perda da noção do que seja a realidade; perdemos o sentido de que existe um limitado perto de nós, um ilimitado em volta e um infinito depois. A pós-modernidade reduziu o real ao ilimitado quantitativo e “desapareceu” com o infinito, é lógico que estamos falseando a realidade nos dias atuais.²⁵

Isso quer dizer que a própria relação entre ideia e realidade mudou: antes a realidade tinha prioridade, agora o que tem prioridade é a ideia. Precisamos ouvir os ensinamentos de Olavo de Carvalho quando verbera,

Não existe nenhuma doutrina universalmente válida, a única coisa que é universalmente válida é a realidade. Só existe uma verdade, esta verdade é a realidade mesma, na sua totalidade. A verdade final Deus enuncia mediante a realidade, esta é a verdade. (...) Todas essas teorias que a gente está demolindo aqui não são erradas consideradas nos seus limites. Agora, a única coisa que falta para elas é elas entenderem que elas são criações humanas como

25. Cf. Olavo de Carvalho. *A Realidade*. Aula 32, Coleção História Essencial da Filosofia. São Paulo: É realizações, 2008, p. 34-35.

um poema ou uma música; é algo para você observar e dizer: “Ah, que bonito!” E em seguida voltamos para realidade.²⁶

Vale dizer, a realidade não foi criada por nós e a base de confronto com a realidade é a aceitação do infinito, a aceitação da abertura, aceitação da insegurança, e a entrega a Deus na base da confiança. Igualmente, toda teoria humana é uma descrição feita pelo sujeito cognoscente desde DENTRO do mundo, logo, toda teoria humana será uma descrição em perspectiva, a partir do ponto de vista onde ele – sujeito – está.

Tal constatação não elimina a realidade última.

Por exemplo, o filósofo Kant não percebeu que estava DENTRO da realidade e falava como se estivesse FORA. Vejamos com as palavras de Olavo de Carvalho,

Quando Kant diz que nós não conhecemos a coisa em si, mas somente o seu aspecto fenomênico, nós temos o direito de perguntar a ele: E a filosofia de Kant, nós a conhecemos em si ou só na sua aparência fenomênica? Se você faz esta pergunta você paralisa a máquina filosófica de Kant. Significa que a filosofia de Kant só é validade se você supuser que Kant está fora dela como uma espécie de *Deus ex machina*, ele está fora do mundo, e ele descreve o mundo.²⁷

É claro que, se bem entendidas as coisas, não há nada demais falar-se na existência de um *relativismo*; sim, existe um relativismo, existe uma perspectiva verdadeira e, para além disso, uma REALIDADE INFINITA. Ouçamos novamente Olavo de Carvalho,

26. Cf. Olavo de Carvalho, op. cit., p. 46-47 e 50.

27. Cf. Olavo de Carvalho, op. cit., p. 58.

A cultura geral absorve de maneira muito errada isso aí, o tipo de relativismo que a gente tem hoje que é um relativismo proibitivo, que ele no fundo abole todas as perspectivas: “Se todas as perspectivas são relativas, portanto, elas não existem!”. Não, ao contrário, para serem relativas elas têm que existir, e elas têm que ser verdadeiras. (Grifado)

Você parte de um relativismo, para você nadificar o conhecimento, então, aí não vale, quer dizer, você nadifica todas, sobra somente a sua. Então, só você é o gostoso? Todas as perspectivas são relativas, menos a sua, por quê? E os caras usam o relativismo exatamente para isso, é só para bater na cabeça dos outros, então é um falso relativismo. (Grifado)

Está certo? Então, esta aí é a mensagem inicial e final da filosofia: existe a realidade, ela é infinita, cada um de nós está no centro da sua perspectiva, essas perspectivas se articulam infinitamente e cada uma delas está aberta para o infinito. Começou assim e continua assim.²⁸

Após esses parênteses, voltamos ao campo jurídico, para anotar que tais reflexões filosóficas não passaram despercebidas em Hans Kelsen,

A interpretação jurídico-científica não pode fazer outra coisa senão estabelecer as possíveis significações de uma norma jurídica. Como estabelecimento do seu objecto, ela não pode tomar qualquer decisão entre as possibilidades por si mesma reveladas, mas tem de deixar tal decisão ao órgão que, segundo a ordem jurídica, é competente para aplicar o direito. Um advogado que, no interesse do seu constituinte, propõe ao tribunal apenas uma das várias interpretações possíveis da norma jurídica a aplicar a certo caso, e um escritor que, num comentário, elege uma interpretação determinada, de entre várias interpretações possíveis, como a única <acertada>, não realizam uma função jurídico-científica mas uma função jurídico-política (de política jurídica). Eles procuram

28. Cf. Olavo de Carvalho, op. cit. 59-60.

exercer influência sobre a criação do Direito. Isto não lhes pode, evidentemente, ser proibido. Mas não o podem fazer em nome da ciência jurídica, como frequentemente fazem.²⁹

Colacionamos ainda Gilberto Freyre, homenageado recentemente na FLIP (Feira Literária Internacional de Paraty), Há no livro do Sr. Oliveira espantosas afirmativas em tom categórico. São poucas felizmente. (...) As opiniões definitivas... É perigoso ter opiniões definitivas. Perigoso, porém fácil. É mais fácil formar uma opinião que fazer um laço na gravata. (...) A verdade anda sempre de Paris. É rebelde à monogamia.³⁰

Então, finalizamos este breve estudo com Norberto Bobbio, falando dele próprio,

Sou uma pessoa indecisa, amo mais debater o pró e o contra do que tirar conclusões. Como o caçador de Pascal, mas a caça do que o “saqueio”.³¹

29. Cf. Hans Kelsen. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. Coimbra: Armenio Amado, 1984. p. 472.

30. *Apud* Hermano Viana. “Gilberto”. *O Globo*, Segundo Caderno. Rio de Janeiro, 13/08/2010. p. 2, em citação de Gilberto Freyre sobre comentários ao livro *História da Civilização*, de Oliveira Lima.

31. Cf. Araújo Netto. “Bobbio reconhece deslize de juventude”. *Jornal do Brasil*, Caderno Internacional. Rio de Janeiro, 18/05/1997. p. 33.

O ISSQN E A ATIVIDADE DE FABRICAÇÃO DE EMBALAGEM COM INSERÇÃO DE ELEMENTO GRÁFICO¹

Rogério Hideaki Nomura

1. Introdução

Questão que tem gerado intensas discussões entre alguns Fiscos Municipais e as empresas fabricantes de embalagens, diz respeito à incidência ou não do ISSQN sobre a atividade de fabricação de embalagens com inserção de elemento gráfico.

Com efeito, diversas Fazendas Municipais, há tempos, adotam o entendimento no sentido de que a impressão gráfica realizada sobre a embalagem, por ser uma modalidade de prestação de serviço de composição gráfica, equiparado assim como impresso gráfico, enquadra-se no item 13.05² da lista anexa à Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, aplicando-se ao caso, inclusive, a Súmula n. 156³ do Superior Tribunal de Justiça.

No entanto, tendo a Constituição Federal distribuído as competências tributárias a partir da materialidade de cada um dos tributos, demarcando rigidamente o campo impositivo de

1. Tema desenvolvido em 2008 para obtenção do título de especialista em Direito Tributário.

2. Este é o conteúdo do enunciado contido no item 13.05 da Lista de Serviço anexa à Lei Complementar n. 116/2003: *composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia*.

3. A prestação de serviços de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS (Primeira Seção, DJ 15/04/1996 p. 11631 RSTJ vol. 86 p. 135; RT, vol. 726 p. 168).

cada um dos entes políticos da Federação, a posição defendida pelas Municípios, com o devido respeito, é controvertida, ante a significação do enunciado *composição gráfica* e as regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional.

É o que se tentará demonstrar no presente ensaio, vale dizer, idealizado e realizado com o intuito de contribuir para as discussões acerca do sentido e alcance dos enunciados sujeitos à incidência do ISSQN.

2. O conceito de serviço

O sistema constitucional brasileiro atribuiu a cada um dos entes políticos da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) competência tributária para instituição de tributos, conferindo a cada qual o poder de tributar determinados fatos denotativos de riqueza.

Disto resulta a inequívoca afirmação de que a Constituição Federal demarcou com exatidão o campo impositivo de cada um dos entes federativos, vale dizer, a partir da materialidade de cada um dos tributos, exercendo o importante papel de amenizar o risco de interferências indevidas de uma unidade tributante em outra.

Pois bem. O poder de tributação dos municípios – incluindo-se o Distrito Federal, em razão da outorga constitucional de competência para instituir tributos municipais – foi bem delimitado pela Carta Política de 1988, atribuindo a estes entes a competência para tributar os serviços de qualquer natureza (artigos 156, inciso III, e 147, ambos da CF/88).

Entretanto, partindo-se da premissa de que todo núcleo do critério material dos tributos é formado por um verbo (pes-

soal e de predicação incompleta) e complemento⁴, o fato de a Constituição Federal ter feito menção somente ao complemento “serviço”, indaga-se: a omissão operada pelo legislador constitucional comprometeu a estrutura disposta pela Constituição Federal acerca da distribuição da competência dos Municípios e do Distrito Federal para tributarem os serviços de qualquer natureza? A resposta a esta indagação deve ser negativa, senão, vejamos.

Não obstante os inúmeros sentidos que podem ser tirados da palavra “serviço”, por certo, o legislador constitucional, ao demarcar a competência impositiva municipal, utilizou como base o *ato ou efeito de servir*⁵, ou seja, a atividade ou esforço humano realizado em favor de outrem, pois, somente um ato com tal sentido permite, ao menos em princípio, denotar a existência de algum sinal exterior de riqueza, dada a necessária observância do princípio da capacidade contributiva⁶ na instituição de tributos.

Neste sentido, ainda que se tenha omitido o verbo do complemento “serviço”, não há dúvidas de que a Constituição Federal previu como única materialidade possível do ISSQN o *prestar serviço* à terceiro.

Diante disso, observa-se que a prestação de serviços constituiu-se, sem dúvida nenhuma, numa obrigação de fazer⁷. O

4. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 258.

5. FERREIRA, Aurélio Buarque de Hollanda. *Pequeno Dicionário brasileiro da Língua Portuguesa*. 10. ed. Rio de Janeiro: Ed. Nacional, 1985. p. 1107.

6. Como cedição, além deste princípio, o sistema jurídico tributário impõe também a observância de outros princípios, especialmente, os princípios: da legalidade, da anterioridade, da vedação de efeitos confiscatórios, dentre outros.

7. Atualmente, há três posicionamentos doutrinários para conceituação de prestação de serviço: *i*) a que adota o critério econômico, segundo o qual serviço é circular bens imateriais ou

ilustre doutrinador, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, assim nos ensina:

O cerne da materialidade da hipótese de incidência do imposto em comento não se circunscreve a “serviço”, mas a uma “prestação de serviço”, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de “fazer”, de conformidade com os postulados e diretrizes do direito privado.⁸ (Grifo nosso)

No entanto, para que seja bem delineado o campo de incidência do tributo em questão, necessário buscar a abrangência do termo “*prestação de serviço*”. Mais uma vez, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, assevera:

Considerando que o direito tributário constitui um direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito (civil, comercial etc.), torna-se imprescindível buscar o conceito das espécies básicas de obrigações (dar e fazer), para delimitar o âmbito do ISS, confrontado com os âmbitos do IPI e do ICMS.⁹

E sendo o Direito Tributário um direito de superposição, nas palavras do citado tributarista, é portanto, no Direito Civil que encontraremos a definição do termo *prestação de serviço*.

De forma breve, o Direito Civil divide as obrigações em obrigações de dar e de fazer, tendo o primeiro como objeto a entrega de uma coisa móvel ou imóvel. Já a segunda moda-

incorpóreos; *ii*) outra que utiliza o jurídico, conceituando serviço como obrigação de fazer oriunda da divisão das obrigações estabelecidas pelo Código Civil; *iii*) e a terceira e recente posição, o critério lógico-semântico, onde serviço “*é a relação jurídica que tem como objeto a ação ou o efeito de servir, propiciar, dar, conceder, dispensar, dar de si algo em forma de atividade, executar trabalho intelectual ou obra material*” (cf. DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de Incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2007. Introdução, p. XXXI e XXXII).

8. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 36.

9. *Ibid.*, p. 36.

lidade de obrigação (de fazer), conforme as lições da nobre civilista, MARIA HELENA DINIZ, trata-se da “vinculação do devedor à prestação de um serviço ou ato positivo, material ou imaterial, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa.”¹⁰

Assim, considerando que a prestação de um serviço insere-se na modalidade de obrigação de fazer, seguindo a rigidez constitucional quanto ao estabelecimento da repartição das competências tributárias, especialmente, a de instituir o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) atribuída aos Municípios e ao Distrito Federal, indubitoso que o legislador infraconstitucional somente poderá indicar como fatos passíveis de incidência do tributo em questão serviços que se encontram e tenham como finalidade precípua obrigações “de fazer”.¹¹

AIRES FERNANDINO BARRETO, no mesmo norte, observa que “o aspecto material da hipótese de incidência do ISS é a conduta humana (prestação de serviço) consistente em desenvolver um esforço visando a adimplir uma obrigação de fazer”.¹²

Posto isso, algumas ressalvas devem ser feitas. A primeira delas é que nem todos os serviços serão tributados pelo ISSQN, mas somente aqueles não compreendidos no artigo 155, inciso II, da Constituição Federal¹³. A segunda, somen-

10. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 95.

11. E, para demonstrar a relevância desta necessária delimitação das hipóteses passíveis de tributação pelo ISSQN, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade da cobrança do ISSQN sobre a atividade de locação de bens por não constituir prestação de serviços (cf. RE n. 116.121).

12. BARRETO, Aires Fernandino, op. cit., p. 295.

13. CF/1988 – Art. 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...]; II – operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte

te os serviços decorrentes de negócio jurídico oneroso, sob regime de Direito Privado, prestado por pessoa (física ou jurídica) em favor de terceiro estranho ao próprio prestador, vale dizer, sem vínculo empregatício, e que sejam (os serviços prestados) atividades-fim deste último, é que podem sofrer a incidência da exação aqui tratada.

Por fim, registre-se que o próprio Código Tributário Nacional, no artigo 110, proibiu a alteração, pelo legislador infraconstitucional, do conceito de serviço pressuposto pela Constituição Federal quando da eleição de fatos para fins de incidência do ISSQN.

3. A lista de serviços

Ao teor do disposto no inciso III do artigo 156 da Constituição Federal, a competência para a definição dos serviços tributáveis pelo ISSQN é da lei complementar, diga-se, nacional, de observância obrigatória dos Municípios, tendo por função estabelecer normas gerais e dirimir eventuais conflitos de competência.

Atento a tal comando, o legislador infraconstitucional dispôs, no artigo 1º da Lei Complementar n. 116/2003, como sendo o fato gerador do ISSQN “*a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador*”.

A par das intensas discussões já travadas acerca da taxatividade ou não da lista de serviços estabelecida pela lei comple-

interstadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

mentar, o Supremo Tribunal Federal¹⁴ decidiu que não cabe o uso da analogia para estabelecer obrigação tributária e definir fato gerador (artigos 97 e 108, § 1º¹⁵, ambos do Código Tributário Nacional) embora em cada item se possa utilizar o uso da técnica da interpretação (extensiva e analógica), com o fito de aclarar a norma jurídica tributária. Assim também, o Superior Tribunal de Justiça (*v.g.*, REsp 702.958/GO, REsp 728.126/PR, REsp 567.592 / PR).

Entretanto, o entendimento firmado no sentido de se admitir a interpretação extensiva e analógica dos serviços compreendidos na respectiva lista de serviços, não autoriza que todo e qualquer serviço possa ser enquadrado ou equiparado àquele previamente prescrito na lista anexa à legislação complementar.

Isto porque, conforme assentado pelas Cortes Superiores brasileiras, a lista de serviços passíveis de incidência do ISSQN possui caráter TAXATIVO¹⁶. E por ser assim considerada, o uso da técnica de interpretação – que somente poderá ser ado-

14. Recurso Extraordinário n. 75.952/SP.

15. Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo. Art. 108 - Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a equidade. § 1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

16. Grande parte da doutrina nacional entende que a melhor interpretação do comando constitucional disposto no artigo 156, inciso III, é no sentido de que a lei complementar serve tão só como instrumento de saneamento de eventual conflito de competência tributária, tendo a referida lista caráter exemplificativo ou sugestivo.

tada para se desvendar o sentido e o alcance de determinada(s) atividade(s) eleita(s) pelo legislador infraconstitucional como serviço, precisando-lhe assim, os contornos desta atividade – é aplicável para os casos em que o próprio legislador ordinário autorizou o uso de tal técnica, ou seja, aos casos em que haja previsão na lei da expressão “congêneres”.

Neste sentido, GILBERTO RODRIGUES GONÇALVES, com muita propriedade, assim observou:

É a vertente trilhada pelos nossos Tribunais Superiores para declarar que a Lista de Serviços é um elenco taxativo de hipóteses de incidência do ISS. Essa conclusão só encontra alguma complacência quando o legislador se utiliza, no relacionamento dos serviços contidos em determinado item, do acréscimo de expressão como “e congêneres”. [...]

Seja como for, a frequência com que o legislador se valeu do recurso é sintomática: na Lista da LC 56/87, com seus 100 itens, a expressão aparece 22 vezes. Agora, na LC 116/03, cresceu para 19 utilizações em 40 itens, e para 64 nos subitens. Nada mais claro, portanto: sempre que quer flexibilizar a taxatividade da Lista, o legislador declara a vontade da lei, valendo-se do “e congêneres”. Contrário senso, quando considera que o seu rol descritivo está perfeito e acabado, constituindo-se em hipótese de tipicidade cerada, o legislador não acrescenta a referência a congêneres.¹⁷

O Superior Tribunal de Justiça, ao tratar deste tema, assim já decidiu:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. LISTA DE SERVIÇOS. TAXATIVIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE.

1. Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a inci-

17. O ISS e a indústria gráfica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 118. p. 52.

dência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente. Precedentes do STF e desta Corte.

2. Esse entendimento não ofende a regra do art. 108, § 1º, do CTN, que veda o emprego da analogia para a cobrança de tributo não previsto em lei. Na hipótese, não se cuida de analogia, mas de recurso à interpretação extensiva, de resto autorizada pela própria norma de tributação, já que muitos dos itens da lista de serviços apresentam expressões do tipo “congêneres”, “semelhantes”, “qualquer natureza”, “qualquer espécie”, dentre outras tantas.

3. Não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos. (G.n.)

4. Recurso especial improvido.

(REsp n. 121428/RJ, Relator Ministro CASTRO MEIRA, 2ª Turma, D.J. 16.08.2004, p. 156)

Como se vê, a adoção da interpretação, seja ela extensiva ou analógica, de determinado item constante na lista de serviços, somente será permitida nas hipóteses em que o próprio legislador tenha previamente autorizado tal prática (tenha previsto as designações *congêneres*, *semelhantes*, etc.); do contrário, deve prevalecer a hipótese legal exatamente como descrita, não comportando qualquer alargamento do seu conceito ou alcance.

4. O ISS, IPI e o ICMS – um (aparente) conflito

Há casos em que a própria legislação complementar – no caso, aquela prevista pela Constituição Federal como competente para delimitar o âmbito de atuação dos Municípios quando da

determinação das hipóteses de incidência do ISSQN (art. 156, inciso III) – previu situações que se assemelham tanto com prestação de serviço, quanto com industrialização, criando assim, verdadeira zona cinzenta, trazendo sérias dificuldades para correta subsunção do fato à hipótese – se do ISSQN, se do IPI, se do ICMS.

Acrescente-se a isso a dificuldade que comumente o contribuinte enfrenta nas situações de fornecimento de mercadorias com prestação de serviços – e vice-versa –, estando, de um lado, o Fisco Municipal, e de outro, o Fisco Estadual, cada qual se utilizando de suas sagacidades para alimentar os cofres públicos.

Mas este aparente conflito entre o ISSQN, o IPI e o ICMS pode ser solucionado partindo-se das seguintes considerações iniciais: *i*) a própria Constituição Federal demarcou o campo impositivo de cada ente político por meio da materialidade de cada um dos tributos (se industrialização, IPI, se circulação de mercadorias, ICMS, se serviços, ISSQN); *ii*) ao delimitar, de um lado, o âmbito de competência de cada ente político, visou, de outro lado, ao negócio jurídico pretendido, ou seja, estabeleceu, a princípio, como uma das notas fundamentais para a incidência de cada tributo, o OBJETO da relação jurídica entre o prestador e o tomador do serviço (ISSQN), entre o industrializador e o adquirente do produto (IPI), e entre o comerciante e o adquirente da mercadoria (ICMS, salvo nos casos de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações).

E aliado a tais considerações iniciais, ao se analisar as características do critério material (prestação de serviços, industrialização e circulação de mercadorias) de cada um dos

tributos ora em comento, pode-se inferir outras notas que, por certo, auxiliarão na determinação de qual exação fiscal incidirá sobre um dado fato concreto.

Tratando das diferenças e das notas características do ISSQN, do IPI e do ICMS, o ilustre professor, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, assim observou:

A distinção entre IPI e ICMS reside na circunstância de que, neste último tributo, há obrigação “de dar” um bem, sem que necessariamente tenha decorrido de uma anterior elaboração, gravando todo o ciclo mercantil de operações, ao passo que, no IPI, só se grava a “operação” realizada pelo próprio elaborador (industrial) do bem, na fase de sua produção.

O IPI não se distingue do ISS pela qualificação, dificuldade, grandeza ou espécie de esforço humano, mas fundamentalmente pela prática de “operações” jurídicas (de cunho tecnológico), implicando “obrigação de dar” um bem (a exemplo do ICMS), objeto de anterior elaboração.¹⁸

Tal conclusão a que chegou o referido autor teve por base as valiosas lições proferidas pelo saudoso mestre, GERALDO ATALIBA, que, nos casos de existência de conflitos ou divergências na aplicação ou execução de contratos, tendo em vista sua real natureza *“os tribunais serão obrigados, a aplicar regras ou o regime jurídico da ‘obrigação de fazer’ ou ‘de dar’, segundo as lições da doutrina que, por sua vez, busca extrair esses critérios das normas jurídicas, e não das designações que as partes tenham adotado. Ora, se é assim eu penso que nós juristas, que estudamos Direito Tributário, podemos repousar na mesma suposição, e portanto, usar o mesmo*

18. ICMS – Teoria e Prática. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006. p. 46.

instrumental e seguir a mesma orientação. Quando estamos diante de um caso – parece-me nítido em que a Constituição diz que é preciso haja operação mercantil (e eu sei que isso é inquestionável) a operação mercantil configura obrigação ‘de dar’; e, num outro caso, a Constituição dá a outra pessoa constitucional, competência para tributar um tipo de obrigação ‘de fazer’ (que é o contrato de locação de serviços) estou muito tranqüilo ao dizer: onde eu encontrar na teoria do direito civil, instrumental para reconhecer a obrigação ‘de fazer’, tenho que dizer ‘não cabe ICM, pode caber ISS’. Onde eu encontre obrigação ‘de dar’, direi ‘não cabe ISS, pode caber ICM.’”¹⁹

Pois bem. A Lei Complementar n. 116/2003 tem como função precípua dispor sobre delimitação ao poder de tributar e conflitos de competência. Isto significa que qualquer previsão de fatos que não se amoldem aos conceitos de serviços pressupostos constitucionalmente será considerada inconstitucional.

CLÉLIO CHIESA, ao tratar do tema da tributação dos *softwares*, assim observou:

De igual forma, quando um profissional é contratado para elaborar um programa inédito que atenda às necessidades do usuário contratante, o negócio pode consistir só na cessão do direito de uso, por prazo certo ou indeterminado, ou a transferência dos próprios direitos autorais sobre o programa. Tanto numa situação como noutra, a prestação de serviço é mera atividade-meio para a consecução do fim que é a elaboração do programa.

Como advertem Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto, os leigos tendem a confundir o exercício de atividades-meios com prestação de serviço. Salientam que o alvo de tributação do ISS é o esforço

19. Ibid., p. 69.

humano prestado a terceiros como fim ou objeto e não as suas etapas, passos ou tarefas intermediárias, necessárias à obtenção do fim; não a ação desenvolvida como requisito ou condição do facere (fato jurídico posto no núcleo da hipótese de incidência do tributo).²⁰ (Grifo nosso)

Por tais ponderações, aliando o que já foi exposto no capítulo 2 do presente trabalho, pode-se afirmar que o ISSQN, essencialmente, incidirá sobre um ato humano, um esforço realizado por uma pessoa em favor de um terceiro, com vistas a adimplir uma obrigação de fazer.

No que tange ao IPI, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 46, traz um conceito exato do que vem a ser produto industrializado para fins de sua incidência:

Art. 46 – O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

[...]

Parágrafo único – Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Seguindo a diretriz posta pela citada norma geral – e precedentemente, pela Constituição Federal –, o Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelece, de um lado, diversas hipóteses para caracterização do produto industrializado (transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento e renovação ou recondicionamento), e de

20. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: *Dialética*, 2003. p. 68-69.

outro lado, prevê certos fatos que estão fora da incidência do IPI (artigos 4º e 5º do Decreto n. 7.212/2010).

Neste sentido, a par das divergências doutrinárias existentes acerca da materialidade do IPI, não há dúvidas de que, com base no que foi exposto acima, tal exação fiscal somente poderá incidir sobre operações de saída de produtos industrializados, mas resultantes de um processo de industrialização. É dizer, haverá a incidência do IPI nas operações de saída de determinado produto oriundo de um antecedente processo de industrialização.

No tocante ao ICMS, a Lei Complementar n. 87/96, no seu artigo 2º, dentro da delimitação imposta pela Constituição Federal, dispôs sobre os fatos passíveis de incidência do tributo estadual:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

- I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;
- II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;
- III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Da análise dos termos do artigo supra transcrito, de forma breve, observa-se que o ICMS possui como hipótese de incidência a operação de circulação (jurídica) de mercadoria²¹, ainda que tal negócio seja realizado com prestação de serviço, mas não necessariamente que tal mercadoria seja oriunda de um processo de industrialização.

Assim, de tudo quanto foi exposto, não há dúvidas de que, ante a exata delimitação de competência atribuída aos entes políticos, somadas as notas diferenciadoras acima apontadas, somente os fatos que tenham por natureza fundamental “obrigação de fazer” podem ser tributados pelo ISS, do contrário, haverá inequívoca invasão de competência de outra entidade tributante, pois, “*ou se tem operação com produto industrializado, sujeita ao IPI, ou se tem prestação de serviços, submetida ao ISS. Ou um ou outro; nunca ambos*”.²²

21. ROQUE ANTONIO CARRAZZA observa que “O ICMS incide sobre os negócios jurídicos regidos pelo Direito Comercial, que acarretam circulação de mercadorias” (ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros, p. 46).

22. BARRETO, Aires Fernandino. Op. cit., p. 154.

5. O significado do enunciado *composição gráfica* constante do item 13.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003

Seguindo a delimitação imposta pelo Texto Constitucional, a Lei Complementar n. 116/2003, previu a prestação de serviços de *composição gráfica, fotocomposição, clicheria, zincografia, litografia e fotolitografia* como fatos geradores do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Posto isso, o ponto fundamental é saber em que consiste o enunciado²³ *composição gráfica*.

O termo *gráfica* pode ser entendido como sendo a arte de grafar vocábulos, grafia. Já por *composição*, entende-se como sendo a reprodução de um manuscrito para caracteres tipográficos.

Em interessante parecer técnico elaborado pela Associação Brasileira de Tecnologia Gráfica²⁴, definiu-se *composição gráfica* como sendo “*Conjunto de atividades das quais resulta um original pronto para a impressão, incluindo, basicamente, digitalização e editoração de textos, tratamento de imagens, montagem e preparação de matrizes para os vários sistemas de impressão. [...]*”

Então, *composição gráfica* pode ser assim definida como sendo o ato de reproduzir (grafar) caracteres em bases de

23. Aduz o professor PAULO DE BARROS CARVALHO: “*É oportuno recordar que a palavra ‘enunciado’ quer aludir tanto à forma expressional, matéria empírica gravada nos documentos dos fatos comunicacionais, como ao sentido a ele atribuído*”. (*Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 69.)

24. Elaborado a pedido do Sindicato das Indústrias Gráficas do Estado de São Paulo. Responsável: Rosana González Aléssio – Gerente de Normalização – Consultora Especialista – Processo SP 115.

impressão, as quais, por sua vez, serão utilizadas como matrizes para impressão destes caracteres em substratos (papel, papelão, plásticos etc.) por tinta ou por qualquer outro elemento.

Posto isso, verifica-se que prestar serviços de *composição gráfica* nada mais é do que um ato de reproduzir um manuscrito para caracteres tipográficos, constituindo, portanto, uma etapa anterior da impressão de elementos gráficos.

6. A impressão gráfica como fase intermediária (atividade-meio) do processo de fabricação de embalagens

A composição gráfica, tratando-se de uma atividade pré-impressão, ou seja, de montagem de matrizes que serão utilizadas para inserção de caracteres gráficos em determinado substrato (impressão de signos sobre bases materiais), tal atividade, sem dúvida nenhuma, constitui mera etapa do processo de fabricação de embalagens.

E nem há como pretender considerar a atividade de composição gráfica como uma etapa autônoma do processo de industrialização das embalagens para fins de incidência do ISSQN, pois, além de ser uma das fases necessárias do processo de industrialização, não se constituem no fim específico do negócio jurídico contratado, mas sim, elemento secundário ou intermediário no processo de fabricação das embalagens.

Dado o fato que não é a relação jurídica travada entre prestador e tomador do serviço que é alcançada pelo ISSQN, mas sim o esforço humano, objeto do negócio jurídico pactuado entre as partes, não há como isolar tal atividade (composição gráfica ou impressão gráfica) do conjunto de atos que, reali-

zados um a um, formando ao final um conjunto harmônico, culminam na embalagem pronta e acabada.

Observe que o objeto do negócio jurídico visado entre o encomendante e o fabricante das embalagens não é a montagem de matrizes de impressão ou a impressão em si, mas sim, a entrega de uma embalagem pronta e no formato inicialmente contratado.

Mesmo que se entenda possível isolar a atividade de impressão gráfica do conjunto de atos necessários à fabricação de embalagens para fins de incidência do ISSQN, pergunta-se: como apurar somente o custo do serviço de impressão gráfica realizada pelo fabricante da embalagem, uma vez que no início da contratação, certamente, todos os custos (aquisição de matéria-prima, corte, impressão, acabamento e montagem da peça), inclusive lucro, já estarão embutidos pelo fabricante no preço final? E se a impressão gráfica fosse realizada de forma terceirizada?

Tais indagações levam a crer que o melhor entendimento a ser adotado ao caso é pela impossibilidade da separação de cada um dos atos praticados no processo de fabricação das embalagens para fins de incidência do ISSQN.

E, sendo assim considerados – a composição gráfica e a inserção de elementos gráficos – como elementos intermediários, uma das etapas do processo de fabricação, os únicos tributos que poderiam incidir sobre a atividade de fabricação de embalagens com inserção de elementos gráficos (tomado como conjunto de atos) seriam, em tese, o IPI e o ICMS.

6.1. A inadequação da utilização dos critérios da *personalização e sob encomenda* para determinação do tributo

incidente sobre a atividade de fabricação de embalagens com inserção de elemento gráfico

Nos idos de 1981, a Coordenadoria da Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, no intuito de solucionar a questão da incidência do ICMS ou do ISSQN sobre impressos personalizados – sendo assim consideradas as atividades de fabricação de embalagens com inserção de elementos gráficos –, editou a Portaria n. 54, estabelecendo o seguinte:

Art. 1º - O Imposto sobre Circulação de Mercadorias deixará de ser exigido nas saídas, efetuadas por estabelecimentos gráficos, de impressos personalizados, assim entendidos aqueles que se destinam a uso exclusivo do autor da encomenda, tais como talonários de Notas Fiscais e cartões de visita.

Art. 2º - Não se consideram impressos personalizados, para os efeitos do artigo anterior, aqueles que, mesmo contendo o nome do encomendante, se destinem a consumo na industrialização ou na comercialização, tais como rótulos, etiquetas e materiais de embalagem, ou para posterior distribuição, ainda que a título gratuito.

Em que pese o esforço para considerar a personalização e sob encomenda como um divisor de águas para fins de incidência do ISSQN, fato é que a lei nada menciona neste sentido – até mesmo não há como dela se inferir que tal nota é elemento definidor para a inequívoca incidência da exação em apreço.

Tal raciocínio não poderia ser diferente, pois, do contrário, estar-se-ia conferindo uma oportunidade para se tributar fatos não descritos legalmente, frise-se, pela simples razão das embalagens serem encomendadas e personalizadas.

Quanto à Súmula n. 156²⁵ do Superior Tribunal Justiça, analisando as decisões que embasaram a sua edição, não obstante tratem, em sua grande maioria, de atividades de fabricação de rótulos, fitas, talões, notas fiscais, etiquetas adesivas e de identificação de produtos e mercadorias, destacam-se dois pontos comuns: *i)* os serviços de impressão gráfica, personalizados e sob encomenda, estão sujeitos ao ISS; *ii)* os serviços de composição gráfica que estão incluídos na lista só estão sujeitos ao ISS e não ao ICM, mesmo quando sua prestação envolva também o fornecimento de mercadorias.

No que diz respeito às condições *personalização e sob encomenda*, como dito anteriormente, a legislação nada menciona neste sentido. Trata-se, indubitavelmente, de um critério não jurídico.

Já com relação ao fato de que somente incidirá ISSQN nos serviços de composição gráfica, mesmo quando sua prestação envolva também o fornecimento de mercadorias, verifica-se que a atividade de composição gráfica – ou, como queira, a impressão gráfica – deve prevalecer, ou seja, que prepondera em comparação aos demais atos que compõem o processo de fabricação de embalagens.

A propósito, vejamos o que dispõe o parágrafo 2º do artigo 1º da Lei Complementar n. 116/03:

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços

25. Eis seu teor: A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS. (REsp de ns. 1.235/SP, 5.808-0/SP, 18.992-0/SP, 33.414-0/SP, 37.548-7/SC, 37.967-9/SP, 44.892-1/SP, 61.914-9/RS)

de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. (Grifo nosso)

Neste sentido, calha trazer à colação os entendimentos espostos pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça, TEORI ALBINO ZAVASCKI, ao relatar o acórdão do Recurso Especial de n. 725.246/PE, os quais bem resumem o raciocínio aqui defendido:

A questão se resolve, no meu entender, levando em consideração a natureza da atividade preponderante empregada na operação como um todo (não confundir com a “atividade preponderante do prestador”, referida na parte final do art. 1º da LC 116/03). Nos casos em que a operação envolver atividade mista, o que se levará em conta, para efeito de definição do tributo incidente (ISS ou IPI ou ICMS) é a atividade contratada e prestada em caráter preponderante.

Diante disso, não há dúvidas de que o serviço *composição gráfica* constitui-se em mera etapa do processo de fabricação de embalagens, fase esta que não pode ser considerada de forma isolada para fins de tributação pelo ISSQN, na medida em que é considerada uma fase intermediária e essencial para a consecução do objeto do negócio pretendido entre o encomendante e o fabricante, qual seja, a entrega das embalagens prontas e acabadas.

6.2. Dos precedentes jurisprudenciais e o posicionamento da Fazenda Pública estadual

O Egrégio Superior Tribunal de Justiça, analisando situação aqui tratada, assim já decidiu:

TRIBUTÁRIO. ISS. CONFECÇÃO DE SACOS DE PAPEL COM IMPRESSÃO GRÁFICA PERSONALIZADA. ATIVIDADE PREPONDERANTEMENTE INDUSTRIAL. SÚMULA 156 DO STJ. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A atividade de confecção de sacos para embalagens de mercadorias, prestada por empresa industrial, deve ser considerada, para efeitos fiscais, atividade de industrialização. A inserção, no produto assim confeccionado, de impressões gráficas, contendo a identificação da mercadoria a ser embalada e o nome do seu fornecedor, é um elemento eventual, cuja importância pode ser mais ou menos significativa, mas é invariavelmente secundária no conjunto da operação.

2. A súmula 156 do STJ, segundo a qual “a prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS”, tem por pressuposto, conforme evidenciam os precedentes que a sustentam, que os serviços de impressão gráfica sejam preponderantes na operação considerada. Pode-se afirmar, portanto, sem contradizer a súmula, que a fabricação de produtos, ainda que envolva secundariamente serviços de impressão gráfica, não está sujeita ao ISS.

3. Recurso especial a que se dá provimento.

(REsp 725246 / PE RECURSO ESPECIAL 2005/0023177-2, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, 1ª Turma, DJ 14.11.2005 p. 215 RT vol. 846 p. 238)

Os tribunais estaduais divergem sobre este tema, ora entendendo que a atividade de fabricação de embalagem com inserção de elemento gráfico se submete ao ISSQN (adotando o critério

da personalização), ora não se submete a tal exação (adotando os critérios da atividade-meio, do fim a que destina a embalagem e da não subsunção do fato à hipótese *composição gráfica*)²⁶.

O Fisco estadual paulista, por sua vez, dentre as respostas às consultas tributárias²⁷ elaboradas por empresas do ramo de fabricação de embalagens, há tempos vem adotando como notas diferenciadoras os critérios da *encomenda e destino* da embalagem, porém, aliando-o ao entendimento no sentido de ser a *composição e a impressão gráfica* como uma das etapas do processo de fabricação, senão, vejamos:

Resposta à consulta tributária n. 576/2005, de 07 de fevereiro de 2005.

[...]

8. Há que se considerar que o potencial conflito de normas a ensejar a manifestação desta Consultoria se circunscreve à definição acerca do possível enquadramento da atividade de fabricação de produtos embalagens plásticas personalizadas na lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, mais especificamente no item 13.5, que compreende a “composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia”.

9. Nesse sentido, essa Consultoria, de longa data, tem se manifestado no sentido da não incidência do ISS, mas do ICMS sobre a atividade de comercialização das embalagens fabricadas sob encomenda, por não se caracterizar a alegada prestação de serviço de composição gráfica e impressão de impressos personalizados.

[...]

26. Pela não incidência do ISSQN, TJ/SP: AP N. 383.017-5/0-00, Rel. Des. Ferraz de Arruda, j. 16/02/2007, dentre outros; AP n. 259.928.5/8-00, Rel. Des. Reinaldo Miluzzi, j. 19/03/2007. Pela incidência do ISSQN, TJ/MG: AP n. 1.0702.01.010209-4/001, Rel. Des. DES. Célio César Paduani, j. 27/04/2004; TJ/PR – AP/Reex n. 0573010-9, Rel. Des. Dimas Ortencio de Mello, j. 01/06/2009, TJ/RS: AP n. 70021785571, Rel. Des. Rejane Maria Dias de Castro Bins, j. 30/06/2009, dentre outros.

27. Confira ainda a Resposta à Consulta Tributária n. 823/2003.

16. A solução de tributar pelo ICMS a venda de embalagens é, nesse contexto, a mais correta do ponto de vista técnico, posto que a incidência do ISS sobre elos intermediários da cadeia de produção/circulação de uma mercadoria é um inconveniente de longo tempo conhecido dos estudiosos da tributação, que resulta no aumento de custo tributário suportado pela cadeia produtiva como um todo. [...]

18. (iii) As embalagens, ainda que fabricadas sob requisitos especificados pelo cliente, são resultantes de produção industrial, não se enquadrando no conceito de personalização característico da prestação de serviços. [...]

(FÁBIO ROBERTO CORRÊA CASTILHO – Consultor Tributário. De acordo. GIANPAULO CAMILO DRINGOLI – Consultor Tributário Chefe – 1ª ACT. GUILHERME ALVARENGA PACHECO – Diretor Adjunto da Consultoria Tributária.)

Por fim, perante o Supremo Tribunal Federal foram localizados alguns julgados que, a par de não tratarem do tema específico aqui proposto (fabricação de embalagem com inserção de elemento gráfico), concluíram pela impossibilidade de se considerar como atividades autônomas a composição gráfica e a impressão gráfica.²⁸

7. Conclusão

No presente trabalho, demonstrou-se, inicialmente, que, apesar de a Constituição Federal ter omitido o verbo “prestar” do

28. Confira o R.E. 104402/SP. A Associação Brasileira de Embalagem, no intuito de obter solução definitiva acerca de qual tributo deve incidir sobre a atividade de fabricação de embalagem com inserção de elemento gráfico, em março/2010, propôs Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4389, tendo por objeto o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar n. 116/2003, e subitem 13.05 da lista de serviços anexa a esta lei complementar em face do artigo 155, inciso II, e do artigo 156, inciso III, ambos da CF/88.

complemento “serviço”²⁹, não houve o comprometimento da distribuição da competência aos Municípios, inclusive, ao Distrito Federal, para instituição do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, previsto no artigo 156, inciso III, da Carta Política.

A par disso, dado que, em regra, a instituição de tributos se faz com base nos princípios tributários, explícitos e implícitos, extraídos da Constituição Federal, especialmente, em observância ao princípio da capacidade contributiva, indubitavelmente, o legislador constituinte utilizou como base o *ato* ou *efeito de servir*, decorrente de um esforço humano em favor de outrem, resultando daí como única materialidade possível do ISSQN o *prestar serviço* para terceiros.

No entanto, nem todos os serviços podem sofrer a incidência do ISSQN. E, por tal razão, com base em sólidos entendimentos doutrinários, tratando-se o Direito Tributário de um Direito de superposição, incidindo sobre realidades postas por outros ramos do direito, o *prestar serviço* constitui-se numa nítida obrigação de fazer, porém, decorrente de um negócio jurídico oneroso, sob regime de Direito Privado, prestado por pessoa (física ou jurídica) em favor de terceiro estranho ao próprio prestador, vale dizer, sem vínculo empregatício, e que sejam (os serviços prestados) atividades-fim deste último.

Assim, somente os serviços que carregam as características acima apontadas é que podem sofrer a incidência da exação municipal aqui tratada.

No que tange à lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, a par dos entendimentos existentes, no senti-

29. Lembrando que todo núcleo do critério material é formado por um verbo de predicação incompleta e complemento.

do de que tal lista possui caráter exemplificativo ou sugestivo, destacou-se que o Supremo Tribunal Federal, entendendo ser ela taxativa, autorizou o uso da técnica da interpretação extensiva e analógica – para se desvendar o sentido e o alcance de determinada(s) atividade(s) eleita(s) pelo legislador infraconstitucional como serviço, precisando-lhe assim, os contornos desta atividade –, porém, aplicáveis para os casos em que o próprio legislador ordinário autorizou o uso de tal técnica, ou seja, aos casos em que haja previsão na lei da expressão “congêneres”; do contrário, deverá prevalecer exatamente o fato hipotético como exatamente descrito.

Acerca do (aparente) conflito existente entre as materialidades do ISSQN, do IPI e do ICMS, ao se considerar os elementos de análise, abaixo descritos, pode-se inferir qual tributo incidirá sobre determinado fato concreto:

- i)* a exata demarcação operada pela Constituição Federal do campo impositivo de cada ente político através da materialidade de cada um dos tributos, realizada pela Constituição Federal (se industrialização, IPI, se circulação de mercadorias, ICMS, se serviços, ISSQN);
- ii)* o objeto da relação jurídica entre o prestador e o tomador do serviço (ISSQN), entre o industrializador e o adquirente do produto (IPI), e entre o comerciante e o adquirente da mercadoria (ICMS, salvo nos casos de prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações); e,
- iii)* as demais notas diferenciadoras, oriundas da análise do critério material de cada um dos tributos (con-

ceito de industrialização, circulação de mercadorias e prestação de serviço).

Somado a isso, observou-se também que, sendo a *composição gráfica*, num primeiro momento, um ato de reproduzir um manuscrito para caracteres tipográficos, e, num segundo momento, uma atividade anterior à impressão propriamente dita, indubitavelmente, tal “serviço” constitui-se numa mera etapa do processo de fabricação de embalagens.

Depreende-se, outrossim, que as condições *personalização e sob encomenda*, tomadas pela doutrina e, principalmente, pela jurisprudência (Súmula 156 do STJ), como critério diferenciador para fins de incidência do ISSQN, não foram mencionadas pela legislação, resultando assim, num critério não jurídico. Já com relação ao fato de que somente incidirá ISSQN *nos serviços de composição gráfica, mesmo quando sua prestação envolva também o fornecimento de mercadorias*, verificou-se que a atividade de composição gráfica – ou, como queira, a impressão gráfica – deve prevalecer, ou seja, preponderar em comparação aos demais atos que compõem o processo de fabricação de embalagem.

De tudo o quanto exposto, ao se analisar o critério material do ISSQN, do IPI e do ICMS, verifica-se que a atividade de fabricação de embalagem com inserção de elemento gráfico, num primeiro momento, mais se identifica como uma modalidade de industrialização do que uma hipótese de prestação de serviço, na medida em que o produto final, não obstante ser o objeto da relação jurídica (entrega das embalagens pron-

tas e acabadas), decorre de um processo de industrialização³⁰, oriundo de um conjunto de atos necessariamente interligados, sujeitando-se, portanto, à incidência do IPI³¹.

Por outro lado, mesmo que se entenda ser impossível inferir a partir do critério material qual o tributo incidente, ainda sim, por não se subsumir a impressão gráfica realizada sobre a embalagem ao enunciado prescritivo constante do item 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/03, não há como tal atividade ser atingida pelo ISSQN.

Com efeito, não obstante as afirmações já feitas acerca da possível interpretação dos serviços eleitos pelo legislador ordinário, observa-se que o sentido do termo *composição gráfica* (montagem de matrizes de impressão), aliado às demais hipóteses constantes no mesmo item do fato hipotético aqui tratado (*fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia e fotolitografia*) leva a crer que, o que se pretendeu tributar não foi o resultado da utilização das matrizes de impressão, ou seja, a impressão propriamente dita, mas sim, o trabalho de montagem daquelas matrizes.

Logo, é impossível tributar a atividade de fabricação de embalagens com inserção de elementos gráficos, mormente, pelo simples fato de esta atividade comportar, em uma de suas fases, uma atividade que, a princípio, poderia ser – mas não foi – considerada como um fato hipotético passível de tributação pelo ISSQN.

30. Beneficiamento da matéria-prima (não fornecida pelo próprio encomendante), como por exemplo, corte, apara, colagem, impressão de elementos gráficos e montagem da embalagem, tudo para obtenção da forma encomendada.

31. A propósito, na Seção X, Capítulo 48 da Tabela de Incidência do IPI (TIPI), no item 48.19, há previsão de incidência deste tributo sobre as operações com embalagens à alíquota de 15%.

8. Bibliografia

BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

CHIESA, Clélio. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 3.

GONÇALVES, Gilberto Rodrigues. O ISS e a indústria gráfica. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 118.

MELO, José Eduardo Soares de. *ISS – Aspectos Teóricos e Práticos*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *ICMS – Teoria e Prática*. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2006.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil, Parte Geral das Obrigações*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 2.

O CONVÊNIO ICMS 130/07 E A TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL DE BENS IMPORTADOS SOB O REPETRO

Tiago Severini

1. Considerações iniciais

É típico do setor petrolífero que uma sociedade beneficiária do Regime Aduaneiro Especial de Exportação e de Importação de Bens Destinados às Atividades de Pesquisa e de Lavra das Jazidas de Petróleo e de Gás Natural (“REPETRO”) alugue ou arrende bens de sociedade estrangeira e os importe sob a sistemática do regime.

Sendo a importação do bem amparada pelo REPETRO, é realizada com a suspensão da incidência dos tributos federais (Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuição para o Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e, de acordo com o Estado onde situado o estabelecimento importador e a destinação à utilização na fase de produção ou exploração, com isenção ou redução da base de cálculo do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicação, conforme o Convênio ICMS n. 130, de 27.11.2007.

Ocorre que, após a utilização do bem em determinado Estado, por onde importado, é bastante usual a sua transferência para outro Estado, visto que as áreas de exploração e/ou

produção previstas nos contratos de concessão não precisam se ater aos limites de um único Estado.

Contudo, o referido Convênio ICMS 130/07 prevê, no § 2º de sua cláusula sétima, que o ICMS será devido à primeira unidade federada em que ocorrer a entrada dos bens ou mercadorias com cobrança do imposto, caso o imposto não tenha sido cobrado na unidade federada em que ocorreu a primeira entrada para utilização econômica.

Vale dizer, o dispositivo, à primeira vista, pretende autorizar a exigência do ICMS-importação sobre a transferência interestadual do bem, razão pela qual se revela necessária a investigação da sua constitucionalidade.

2. ICMS

O art. 155, II, da Constituição Federal outorga aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

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.

(...)

§2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao

Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.

Conforme se depreende do dispositivo constitucional acima transcrito, o ICMS tem como fatos geradores (a) operações relativas à circulação de mercadorias, (b) serviços de transporte intermunicipal, (c) serviços de transporte interestadual, (d) serviços de comunicação, e (d) entrada de bens ou mercadorias importados.

Para fins da presente análise, interessam-nos particularmente os itens (a) e (d), que analisaremos com maior profundidade a seguir.

2.1. Operações relativas à circulação de mercadorias

Após muito se debruçar sobre a interpretação da expressão “operações relativas à circulação de mercadorias”, a fim de extrair dela os limites à atuação impositiva dos Estados, a doutrina pátria passou a compreender “operações” como a prática de um ato jurídico, abrangendo, por exemplo, a transmissão de um direito (posse ou propriedade)¹.

Por sua vez, os conceitos de “circulação” e “mercadoria” foram identificados como aspectos adjetivos da operação tributada, prestando-se a qualificar – dentro do universo possível das operações mercantis realizáveis – aquelas que ficam sujeitas ao tributo. Assim, apenas poderão ser tributadas as

1. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 2004.

operações que digam respeito à circulação atinente a uma especial categoria de bens: as mercadorias².

Assim, o termo “circulação” diz respeito à mudança de titularidade de uma mercadoria, entendida como a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre essa³.

O vocábulo “mercadoria”, por sua vez, designa o bem móvel sujeito à comercialização, como bem assevera Roque Antonio Carrazza⁴: “Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria”.

Em suma, a qualidade distintiva entre bem móvel (gênero) e mercadoria (espécie) é a sua utilização ou não em contexto mercantil, de comércio⁵.

Diante do exposto, pode-se afirmar que a incidência do ICMS pressupõe, pois, a existência de ato jurídico (operação) que implique transferência de titularidade de certo bem em um contexto mercantil.

2.2. Entrada de bens ou mercadorias importados

A partir da redação do art. 155, § 2º, IX, “a”, da Constituição Federal, muitas dúvidas foram suscitadas acerca da incidência do ICMS sobre as operações de importação.

2. ATALIBA, Geraldo. ICMS. Incorporação de Ativo – Empresa que loca, oferece em *leasing* seus Produtos – Descabimento do ICMS. *Revista de Direito Tributário*, 52. São Paulo: Dialética, 1990.

3. ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, 25. São Paulo: Dialética, 1983.

4. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2001.

5. CARRAZZA, op. cit.

Nesse sentido, surgiram questionamentos acerca da identificação do Estado competente para a exigência do ICMS sobre a importação, isto é, se o Estado onde realizado o desembaraço ou o Estado onde situado o destinatário final do bem seria competente para cobrar o imposto.

Tal discussão decorreu, principalmente, de dois tipos de operações: (i) as realizadas por sociedades que, possuindo um estabelecimento em Estado litorâneo, efetuavam através dele a importação e, em seguida, remetiam para outro estabelecimento o bem importado, a fim de que se lhe atribuisse a finalidade pretendida, e (b) as realizadas por importadores por conta e ordem ou *trading companies*, que adotam todos os procedimentos necessários à importação do bem, inclusive o desembaraço aduaneiro, e em seguida o remetem ao efetivo destinatário, situado muitas vezes em Estado da federação distinto daquele onde realizado o desembaraço.

A falta de definição da questão ensejava – além de conflitos entre os entendimentos dos Estados, acarretando, muitas vezes, uma dupla exigência ao contribuinte – alguns abusos por parte dos contribuintes, que passaram a procurar Estados com alíquotas inferiores do ICMS-importação para que pudessem desembaraçar através deles as mercadorias importadas, ainda que destinadas a outro Estado.

Diante de tal cenário, foi necessária, mais uma vez, a atuação do Supremo Tribunal Federal para o equacionamento da questão, contexto em que pacificou o entendimento de que o Estado competente para a exigência do imposto é aquele onde localizado o estabelecimento de destinatário efetivo do bem, independentemente do local onde realizado o desembaraço aduaneiro:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO JURÍDICO OU ESTADO EM QUE LOCALIZADO O DESTINATÁRIO FINAL DA OPERAÇÃO (ESTABELECIMENTO ONDE HAVERÁ A ENTRADA DO BEM). ART. 155, § 2º, IX, A, DA CONSTITUIÇÃO. Nas operações das quais resultem a importação de bem do exterior, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS é devido ao estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico do bem, pouco importando se o desembaraço ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário conhecido e provido. (STF, 2ª Turma, RE 405.457/SP, Min. Rel. Joaquim Barbosa, DJ de 05.02.2010)

2.3. Convênios CONFAZ e incentivos fiscais

Nos termos do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “g” da Constituição Federal e do art. 1º da Lei Complementar n. 24/75, os Estados somente podem conceder incentivos fiscais mediante Convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”):

Constituição Federal

Art. 155.

(...)

§ 2º

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

(...)

Lei Complementar n. 24/75

Art. 1º. As isenções do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I – à redução da base de cálculo;

II – à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;

III – à concessão de créditos presumidos;

IV – a quaisquer outros incentivos fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação;

V – às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

Vale destacar, nesse contexto, que a Lei Complementar n. 24/75 trata da concessão ou revogação de incentivos por meio dos Convênios CONFAZ, sem fazer qualquer distinção entre a natureza impositiva, que se depreende do tempo verbal utilizado no dispositivo acima, da eventual natureza meramente autorizativa que parece se revelar na locução de alguns convênios.

Nesse contexto, o Supremo Tribunal Federal posicionou-se, ainda na década de 1980, no sentido da incompatibilidade entre a distinção dos convênios em autorizativos e impositivos e o teor da Lei Complementar n. 24/75:

ICM. ISENÇÃO CONCEDIDA POR CONVÊNIO. REVOGAÇÃO PELO DECRETO ESTADUAL N. 1473/80. 1. A LEI COMPLEMENTAR N. 24/75 NÃO ADMITE A DISTINÇÃO ENTRE CONVÊNIOS AUTORIZATIVOS E CONVÊNIOS IMPOSITIVOS. ASSIM, A REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO DECORRENTE DE CONVÊNIO NÃO PODE FAZER-SE POR MEIO DE DECRETO ESTADUAL, MAS TEM DE OBSER-

VAR O DISPOSTO NO PARÁGRAFO 2. DO ARTIGO 2. DA REFERIDA LEI COMPLEMENTAR. 2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO “BACALHAU” CONSTANTE DO PARÁGRAFO 21 QUE O DECRETO 14737, DE 15 DE FEVEREIRO DE 1980, DO ESTADO DE SÃO PAULO ACRESCENTOU AO ARTIGO 5. DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, APROVADO PELO DECRETO 5.410, DE 30 DE DEZEMBRO DE 1974, DO MESMO ESTADO. (STF, Pleno, RE 96.545 / SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 04.03.1983)

Não obstante, o advento da Lei Complementar n. 101/00, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, ensejou uma necessária relativização desse posicionamento.

Isso porque, de acordo com o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a concessão de qualquer incentivo fiscal de que decorra renúncia de receita pelos Estados torna necessária a previsão orçamentária do impacto financeiro correspondente, a ser acompanhado de demonstração de que as metas de resultados fiscais não serão afetadas ou de medidas de compensação que proporcionem aumento de receita.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

Nesse sentido, ainda que um Estado celebre convênio com os demais no âmbito do CONFAZ, pode ocorrer de a contemplação do respectivo incentivo, em seu âmbito interno, ser obstaculizada por restrições orçamentárias.

Desse modo, a fim de evitar que as restrições orçamentárias eventualmente aplicáveis a certo Estado não inviabilizem a celebração de certo convênio, com o qual o Estado concorda, torna-se salutar a atribuição de natureza autorizativa aos convênios.

Por ser uma medida de difícil decisão e que implica sempre em afetação das receitas orçamentárias, não é de se duvidar que essa será a prática para as deliberações vindouras, haja vista a vigente Lei Complementar n. 101/2000, chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, que disciplinou a concessão de isenções, impondo limites internos de grande vulto. Nos dias atuais, tal atitude efetivamente só se poderá entender no campo de “autorização”, na medida que mesmo se todos os Estados deliberassem, por unanimidade favoravelmente à isenção, nem todos poderão assimilar-la sem fazer os competentes ajustes de contas que a LC n. 101/00 reclama.⁶

Aparentemente também alimentado por esse raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou no sentido da legalidade dos convênios autorizativos:

6. TÔRRES, Helene Taveira. Isenções no ICMS – Limites Formais e Materiais. Aplicação da LC n. 24/75. Constitucionalidade dos Chamados Convênios Autorizativos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 72. São Paulo: Dialética, 2001.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE. DECISÃO EXTRA PETITA. INOCORRÊNCIA. ICMS. REMISSÃO. CONVÊNIO AUTORIZATIVO. Não se reconhece a nulidade do acórdão se verifica que o equívoco não prejudicou o exame da causa. A autorização veiculada em Convênio para a concessão de remissão não acarreta direito subjetivo para o contribuinte, se não houve implementação da medida necessária à concessão do benefício, mesmo que o Convênio tenha sido objeto de ratificação. Recurso a que se nega provimento. (STJ, 2ª Turma, RMS 13.543/RJ, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 16.02.2004)

Como se depreende a partir da ementa acima transcrita, a autorização veiculada por Convênio não acarreta direito subjetivo para o contribuinte. Dessa maneira, a *contrario sensu*, o Convênio autorizativo também não se revela apto a criar obrigações para os contribuintes.

Portanto, somando-se ao entendimento atual do Superior Tribunal de Justiça, o fato de que o Supremo Tribunal Federal ainda não se posicionou sobre o tema após a edição da Lei Complementar n. 101/00, e de que a prática adotada pelos Estados vem sendo a de incorporar a seus ordenamentos internos o teor dos convênios celebrados no âmbito do CONFAZ, pode-se afirmar que, atualmente, a eficácia dos convênios autorizativos se sujeita à sua incorporação à legislação interna do Estado signatário.

3. Natureza autorizativa do Convênio ICMS 130/07

Inicialmente, há que se observar que o Convênio ICMS 130/07 emprega, em suas cláusulas primeira, segunda, terceira, quinta e sexta – que dispõem sobre os benefícios fiscais re-

lativos ao ICMS aplicáveis às operações realizadas no âmbito do REPETRO – o verbo “autorizar”.

Nesse sentido, e em face do entendimento, já acima manifestado, do Superior Tribunal de Justiça, pode-se afirmar que o Convênio se volta aos Estados signatários, não tendo eficácia imediata sobre os contribuintes.

Como consequência do exposto, há que se observar a legislação interna de cada Estado, a fim de verificar o tratamento tributário aplicável à transferência da sonda de um Estado para outro, conforme descrito nas considerações iniciais.

Pode-se, concluir, portanto, desde já, que a cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07, no nosso entendimento, não é aplicável ao caso em questão por se tratar de norma meramente autorizativa. Somente no caso de a redação desse dispositivo ser replicada pelas legislações internas dos Estados, alcançaria a eficácia necessária ao alcance das operações sob análise.

4. Legislação interna dos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo

A título exemplificativo, consideraremos, em virtude da maior recorrência, a hipótese de bem que, destinando-se à fase de exploração, é importado pelo Estado do Rio de Janeiro e, em seguida, após utilizado, transferido para o Estado de São Paulo.

Nesse cenário, há que se observar que, no Estado do Rio de Janeiro, o Decreto n. 41.142, de 23.01.2008, traz, em seu art. 7º, § 1º, redação semelhante à do dispositivo acima mencionado do Convênio:

Art. 7º Na hipótese prevista nos §§ 1º e 2º do artigo 2º deste Decreto, o imposto será devido a este Estado, caso nele ocorra a primeira entrada dos bens ou mercadorias para utilização econômica.

§ 1º Caso o imposto não tenha sido cobrado na entrada em outra unidade federada, ele será devido a este Estado, na hipótese de ser o Estado do Rio de Janeiro a primeira unidade federada em que ocorrer a entrada tributada dos bens ou mercadorias.

No entanto, apesar da semelhança, cumpre notar que o dispositivo trata apenas da hipótese de entrada no Estado do Rio de Janeiro de bem que, apesar de já ter entrado anteriormente em outro Estado, não se sujeitou à cobrança do imposto.

Em outras palavras, o caso tratado é aquele em que o Estado do Rio de Janeiro exige o imposto, mas o(s) Estado(s) onde ocorreu(ram) entrada(s) anterior(es) não o fez.

Não é possível, portanto, afirmar que tal dispositivo seja apto a abrigar a operação em que é o Estado do Rio de Janeiro que não cobra o imposto e o bem em seguida é transferido para outro Estado.

O Estado de São Paulo, por sua vez, atuando nos limites da autorização do Convênio ICMS 130/07, publicou o Decreto n. 53.574, de 17.10.2008, com alterações posteriores, em que replica boa parte do tratamento tributário autorizado, mas que não contém qualquer dispositivo concernente à possibilidade de se tributar neste Estado bem que tenha entrado anteriormente em outro Estado sem cobrança do imposto.

Nesse sentido, parece-nos inevitável constatar que, apesar de autorizado a tanto, São Paulo não contemplou em sua legislação interna a tributação, pelo ICMS, dos bens transferidos para seu território após já terem se sujeitado a

entrada(s) anterior(es) em outro(s) Estado(s) sem a cobrança do imposto.

Portanto, pode-se afirmar que é inaplicável ao caso o disposto na cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07, em virtude do seu caráter meramente autorizativo, e que não há, na legislação do Estado de São Paulo, dispositivo que internalize a prescrição daquele dispositivo.

5. Interpretação conforme à Constituição do § 2º, cláusula sétima, do Convênio ICMS 130/07

Além do exposto, há que se notar que, mesmo que o Convênio ICMS 130/07 não possuísse caráter autorizativo, sendo aplicável de modo imediato aos contribuintes, a partir da ratificação, a despeito das legislações internas dos Estados, ainda não se poderia admitir a cobrança do ICMS pelos Estados nas transferências interestaduais do bem importado, com base na cláusula sétima, § 2º, do Convênio.

Isso porque o fato gerador do ICMS é a importação do bem, cuja temporalidade é manifestada pelo desembaraço aduaneiro, ou a circulação de mercadoria.

Nesse caso, o disposto na cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07 padeceria de inconstitucionalidade caso dele se depreendesse a possibilidade de um Estado, onde não ocorrido o fato gerador desembaraço aduaneiro (ICMS-importação) nem o fato gerador saída de mercadoria (ICMS-circulação), exigir o imposto, já que é ao Estado de destino que o dispositivo confere a competência para cobrar o imposto sobre a operação.

Aliás, há que se mencionar que até mesmo a incidência do ICMS sobre a primeira entrada do bem importado já se revela passível de questionamento, conforme a jurisprudência pátria, visto que, sendo a entrada do bem suportada por um contrato de locação ou arrendamento, não implica a transferência de titularidade do bem, o que, conforme os posicionamentos dos Tribunais Superiores, é requisito para a configuração do fato gerador do imposto também na importação:

(...) Destarte, é certo que se encontra pacificado, hodiernamente, no Supremo Tribunal Federal, o entendimento de que a incidência do **ICMS**, mesmo no caso de **importação**, pressupõe operação de circulação de mercadoria (transferência da **titularidade** do bem), o que não ocorre nas hipóteses de arrendamento em que há “mera promessa de transferência pura do domínio desse bem do arrendante para o arrendatário”.

5. Consecutariamente, impõe-se a submissão da orientação desta Corte ao julgado do Pretório Excelso, como técnica de uniformização jurisprudencial, instrumento oriundo do Sistema da Common Law e que tem como desígnio a consagração da Isonomia Fiscal no caso sub examine, reiterando a jurisprudência desta Corte que, com base no artigo 3º, inciso VIII, da Lei Complementar 87/96, propugna a não incidência de **ICMS** sobre operação de *leasing* em que não se efetivou transferência da **titularidade** do bem (circulação de mercadoria), quer o bem arrendado provenha do exterior, quer não. (...(STJ, 1ª Turma, REsp 959.387/RJ, Min. Rel. Denise Arruda, DJe 24.08.2009)

Feito esse adendo e voltando ao ponto acima, há que se perceber que, no Convênio, não há qualquer dispositivo que trate do diferimento do imposto para momento seguinte, no caso de o primeiro Estado onde o bem entre para utilização econômica não o exigir.

Diferentemente, a hipótese é de isenção, ou redução da base de cálculo, concedida pelo Estado competente para a tributação, qual seja, aquela onde ocorrida a primeira importação do bem para utilização econômica.

Desse modo, não há como se cogitar que a isenção concedida pelo ente tributante competente possa ensejar delegação de competência a outro, caso nesse segundo ente não ocorra qualquer fato gerador.

Diante do exposto, a cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07, comporta apenas duas interpretações compatíveis com a Constituição Federal.

A primeira aponta no sentido de que a sua aplicação se atém à hipótese de exportação ficta e reimportação do bem através de Estado distinto daquele onde anteriormente desembaraçado o bem para utilização econômica.

Nesse sentido, a regra visaria à proteção do contribuinte, no sentido de que sucessivas exportações fictas e reimportações não poderiam ser reiteradamente tributadas pelos Estados onde realizados os respectivos desembaraços, mas apenas pelo primeiro onde se atribuisse ao bem utilização econômica e que preveja a cobrança. Assim, apesar de ocorrerem sucessivos fatos geradores, a cobrança do imposto seria única.

E a segunda indica uma norma antiabusiva, destinada a vedar a simulação. Nesse contexto, a norma imputaria o pagamento do imposto ao Estado de destino quando, no Estado de origem, ele não tiver sido pago, a fim de evitar que, pretendendo obter benefício no tratamento fiscal, os contribuintes optassem sempre por desembaraçar o bem através de Estado concedente de isenção, ainda que o local da utiliza-

ção econômica do bem fosse outro, que tributasse a entrada do bem importado.

6. Não incidência do ICMS sobre a transferência interestadual de bens importados sob o REPETRO

Ademais, é importante considerar que, sendo a operação de transferência interestadual dos bens importados sob o REPETRO, pode-se afirmar que a operação não se sujeita à incidência do ICMS.

Isso porque, sem que haja transferência de propriedade e natureza mercantil na operação, conforme já esclarecido anteriormente, não se pode falar em circulação nem em mercadoria, e esses conceitos são pressupostos da incidência do ICMS.

Na operação sob análise, como a sociedade sequer detém a propriedade do bem – já que a fruição do REPETRO na importação pressupõe uma importação sem transferência de titularidade – obviamente não pode transferi-la a outrem.

Portanto, a própria necessidade de que a operação constitua circulação e tenha mercadoria como objeto é hábil a afastar a incidência do imposto sobre as operações de remessa interestadual de bens sem transferência de titularidade, evidenciando, pois, ser indevida a pretendida exigência.

Além disso, a maior parte das referidas transferências ocorre entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, contexto em que o posicionamento dos Tribunais Superiores é maciço no sentido da não incidência:

[...] ICMS: não incide sobre o deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro da mesma empresa, sem a transferência de propriedade. Precedente: RE 158.834, Pl., 23.10.2002, red. p/ acórdão Marco Aurélio, RTJ 194/979. (...).

(STF, Primeira Turma, AgReg no AI 271.528-3/PA, DJ de 07.12.2006)

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

(Súmula n. 166/STJ)

Em face do exposto, resta demonstrada, em nosso entender, a ausência de autorização normativa para exigência do ICMS na operação de transferência interestadual dos bens importados sob o REPETRO e, ainda com mais força, quando tais transferências ocorrerem entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

7. Conclusão

Diante de todo o exposto, entendemos que:

- (1) A cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07 é norma meramente autorizativa. Assim, ao mesmo tempo que não gera direito subjetivo para os contribuintes quanto ao tratamento diferenciado, também não é apta a gerar obrigações sem que seja internalizado na legislação dos Estados;
- (2) Mesmo que o Convênio ICMS 130/07 não possuísse caráter autorizativo, sendo aplicável de modo imediato aos contribuintes, a partir da ratificação, ainda não se poderia admitir a cobrança do ICMS pelo Estado de destino na transferência do bem a partir do

Estado de origem, com base na cláusula sétima, § 2º, do Convênio, já que não há fato gerador do imposto no Estado de destino;

(3) A cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07 padeceria de inconstitucionalidade caso dela se pudesse depreender a possibilidade de um Estado, onde não ocorrido o fato gerador desembaraço aduaneiro (ICMS-importação) nem o fato gerador saída de mercadoria (ICMS-circulação), exigir o imposto;

(4) Tendo os bens transferidos sido importados sob o REPETRO – que pressupõe a não transferência da titularidade, o importador não é proprietário do bem e, portanto, não poderá transferir a sua propriedade por conta da operação interestadual, o que inviabiliza a incidência do ICMS;

(5) Em muitos casos, ocorre a transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, o que não constitui fato gerador do ICMS, conforme entendimento pacificado dos Tribunais Superiores, por não consistir em circulação de mercadoria (já que não implica transferência de propriedade nem possui caráter mercantil); e

(6) Há duas interpretações da cláusula sétima, § 2º, do Convênio ICMS 130/07 que se compatibilizam com a Constituição Federal:

(i) A primeira aponta para a sua aplicação apenas na hipótese de exportação ficta e reimportação do bem através de Estado distinto daquele onde anteriormente desembaraçado para utilização econômica, e não no caso de mera transferên-

cia. A norma visaria à proteção do contribuinte, no sentido de que sucessivas exportações fictas e reimportações não fossem reiteradamente tributadas pelos Estados onde realizados os respectivos desembaraços. Assim, apesar de ocorrerem sucessivos fatos geradores, a cobrança do imposto seria única;

(ii) A segunda indica uma norma antiabusiva, destinada a vedar a simulação. Nesse contexto, a norma teria o fim de evitar que, pretendendo obter benefício no tratamento fiscal, os contribuintes optassem sempre por desembaraçar o bem através de Estado concedente de isenção, ainda que o local da utilização econômica do bem fosse outro, que tributasse a entrada do bem importado.

8. Referências bibliográficas

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 2004.

ATALIBA, Geraldo. ICMS. Incorporação de Ativo – Empresa que loca, oferece em leasing seus Produtos – Descabimento do ICMS. *Revista de Direito Tributário*, 52. São Paulo: Dialética, 1990.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. *Revista de Direito Tributário*, 25. São Paulo: Dialética, 1983.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. Isenções no ICMS – Limites Formais e Materiais. Aplicação da LC n. 24/75. Constitucionalidade dos Chamados Convênios Autorizativos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, 72. São Paulo: Dialética, 2001.

Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, disponível em <http://www.stj.gov.br>.

Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, disponível em <http://www.stf.gov.br>.

PARECER

**IMUNIDADE DO PAPEL PARA IMPRENSA
– INEXISTÊNCIA DE RESTRIÇÃO
CONSTITUCIONAL AO SEU USO – RESTRIÇÕES
INFRACONSTITUCIONAIS IMPOSTAS PELA UNIÃO
E ESTADOS, QUE DIFICULTAM OU INVIABILIZAM
SEU USO, SÃO INCONSTITUCIONAIS –
INTELIGÊNCIA DAS I.NS. SRF 71/01, 976/09, 1.011 E
1.048/2010 E DA LEI N. 11.945/09, ASSIM COMO DO
DECRETO N. 45.490/09 E PORTARIAS CAT 14, 46,
103/2010 E 114/2010 – PARECER**

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

Formula-me, a consulente, a questão que transcrevo a seguir:

“1. Considerações iniciais

1.1 A consulente

A consulente é uma associação civil, sem finalidade lucrativa, de âmbito nacional, que representa empresas do segmento editorial brasileiro, incluindo editoras, livrarias e distribuidores.

Dentre as finalidades previstas em seu Estatuto Social, a consulente tem como objetivo atuar na defesa do livro fixado em qualquer suporte nos termos da legislação que assim o define e para tanto atuar na representação de seus associados junto a outras instituições, órgãos governamentais e a socieda-

de em geral, podendo entrar em juízo, ativa ou passivamente, em qualquer instância ou jurisdição, visando aos interesses da indústria editorial e livreira e seu desenvolvimento e implementar ações na defesa do livro e do mercado editorial.

1.2 A Constituição Federal

A Constituição Federal estabelece em seu art. 150, VI, 'd' que 'é vedado à União, aos Estados, ao Município e ao Distrito Federal instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão'.

2. Dos fatos

2.1 Nos últimos dez anos o Poder Público tem adotado medidas e instituído normas que submetem usuários de papel imune a preencher uma série de requisitos e cumprir inúmeras obrigações acessórias sob a justificativa de controlar a utilização do papel imune e evitar desvio de finalidade deste papel.

2.2 O Poder Público Federal, através da Secretaria da Receita Federal estabelece normas para o controle do papel imune e também recentemente, em fevereiro de 2010, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo instituiu normas para uma nova forma de controle de papel imune.

2.3 A título de ilustração, lembramos que no passado existia o 'papel linha d'água' que evitava a imposição de obrigações ao editor e permitia o controle.

3. Poder Público Federal

3.1 Em 2001, a Receita Federal do Brasil, através da Instrução Normativa SRF 71, instituiu o Registro Especial do papel imune, pelo qual todas as empresas usuárias de papel imune, para sua aquisição, ficaram sujeitas ao deferimento de seu pedido junto à Receita Federal. Esta instrução normativa foi sendo reformada por várias instruções posteriores que in-

clusive criaram obrigações acessórias como a obrigatoriedade de entrega de declaração trimestral excessivamente detalhada (DIF-Papel Imune), e prevendo multas de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) ao mês, o que trouxe muitos problemas na época para as empresas.

3.2 Atualmente o Registro Especial para aquisição de papel imune tem previsão na Lei 11.945/2009, regulamentada pela Instrução Normativa 976/2009, alterada posteriormente pelas Instruções Normativas RFB 1.011 e 1.048, ambas do ano de 2010.

3.3 Dentre uma série de exigências e penalidades previstas, citamos a título de exemplo, o dispositivo que estabelece as condições para o cancelamento do Registro Especial e a penalidade prevista para a empresa que tiver seu registro casado:

Art. 7º O Registro Especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pelo Delegado da DRF ou da Defis/SP ou da Demac/RJ se, após a sua concessão, ocorrer uma das seguintes hipóteses: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010)

I - desatendimento dos requisitos que condicionaram a sua concessão;

II - situação irregular da pessoa jurídica perante o CNPJ;

III - atividade econômica declarada para efeito da concessão do Registro Especial divergente da informada perante o CNPJ ou daquela regularmente exercida pela pessoa jurídica;

IV - omissão ou intempestividade na entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune) de que trata o art. 10; ou

IV - omissão na entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune) de que

trata o art. 10; ou (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010)

V - decisão final proferida na esfera administrativa sobre a exigência fiscal de crédito tributário decorrente do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos em finalidade diferente daquela prevista no art. 1º da Lei n. 11.945, de 2009, e no Decreto n. 6.842, de 2009.

§ 1º Na ocorrência das hipóteses mencionadas nos incisos I a IV do caput, a pessoa jurídica será intimada a apresentar os esclarecimentos e provas cabíveis, bem como a regularizar a sua situação fiscal, no prazo de 10 (dez) dias.

§ 2º O Delegado da DRF ou da Defis decidirá sobre a procedência dos esclarecimentos e das provas apresentadas, nos termos do § 1º, e editará o ADE de cancelamento do Registro Especial, no caso de improcedência, dando ciência de sua decisão à pessoa jurídica.

§ 3º Será igualmente editado ADE cancelando o Registro Especial se decorrido o prazo previsto no § 1º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 4º **Fica vedada a concessão de novo Registro Especial, pelo prazo de 5 (cinco) anos-calendário, à pessoa jurídica enquadrada nas hipóteses descritas nos incisos IV ou V do caput.** (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010)

3.4 Portanto, desde a instituição do Registro Especial a Secretaria da Receita Federal tem alterado a sistemática bem como as penalidades, criando de tempos em tempos entraves para editores para a utilização do papel imune.

4. O Poder Público Estadual

4.1 Também nesta mesma linha atuou recentemente a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, através do Decreto 45.490/2009, que altera o Regulamento do ICMS e condiciona a utilização do papel imune ao prévio reconhecimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

4.2 O ‘prévio reconhecimento’ de que trata o Decreto se faz através de um sistema denominado RECOPI (Sistema de Reconhecimento e Controle das Operações com o Papel Imune), instituído pela Portaria CAT 14/2010, alterado pelas Portarias CAT 46 e Portaria CAT 103, ambas de 2010.

4.3 No caso do sistema instituído pela SEFAZ-SP o sistema é bastante complexo, exige condições e uma série de informações para o credenciamento prévio, e particularmente trata do controle do papel imune de forma prévia, condiciona o direito à utilização de papel imune ao prévio credenciamento junto à SEFAZ, que para ser realizado exige que o interessado informe quanto utilizou de papel nos últimos doze meses, exige que seja feita uma previsão de quanto e que tipos de papel utilizará durante o ano de 2010, o que na prática é impossível uma vez que as demandas variam conforme as condições do mercado.

4.4 Além de toda a documentação a ser apresentada e as informações a serem inseridas no sistema, estabelece condições para o credenciamento questionáveis:

‘§ 1º do artigo 5º da Portaria CAT 14/10 com a alteração da Portaria 114/10: O pedido será indeferido, em relação a cada um dos estabelecimentos, conforme o caso, se constatada:

1 - falta de apresentação de quaisquer documentos relacionados no artigo 4º;

2 - falta de atendimento à exigência da autoridade fiscal, prevista no § 3º do artigo 4º;

3 - existência de débito fiscal inscrito em Dívida Ativa, decorrente de Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM,

lavrado com a exigência do imposto em razão do desvio de finalidade do papel imune (N.R.);

4 - situação irregular do contribuinte perante a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, quanto ao cumprimento das obrigações principal ou acessórias’.

4.5 Tendo o seu credenciamento deferido, a empresa fica sujeita a uma série de regras, devendo operar no sistema denominado RECOPI, devendo neste sistema ser informado cada passo dado com o papel imune adquirido e prevendo penalidades como o descredenciamento ou a própria tributação do papel em inúmeros casos.

‘Art. 15. A autoridade fiscal promoverá o descredenciamento do contribuinte no Sistema RECOPI na hipótese de:

I - constatação de que qualquer dos estabelecimentos credenciados se encontra em situação irregular perante a Secretaria da Fazenda, quanto ao cumprimento das obrigações principal ou acessórias;

II - existência de débito fiscal decorrente de Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM lavrado com a exigência do imposto em razão do desvio de finalidade do papel imune, ainda que pendente de julgamento nos órgãos do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, ressalvado o disposto no § 2º do artigo 5º;

III - constatação de que o contribuinte não adotou a providência necessária para regularização de obrigações pendentes, no prazo de 60 (sessenta) dias contados da data do bloqueio no Sistema RECOPI, efetuado nos termos do § 2º do artigo 12, do “caput” e do item 2 do § 1º do artigo 13 e do § 2º do artigo 14’.

4.6 Além das penalidades de descredenciamento a Portaria prevê o bloqueio do registro, o que impede a empresa de efetuar operações com o papel imune, bem como a tributação do mesmo em inúmeros casos.

5. Dos quesitos

5.1 Diante de todo o exposto, a consulente busca esclarecimentos no seguinte sentido:

5.1.2 O controle do papel imune é prerrogativa legal do Poder Público?

5.1.3 Registro Especial, credenciamento prévio ou qualquer outra imposição prévia ao usuário de papel imune encontra amparo na Constituição Federal tendo em vista o dispositivo que diz respeito à imunidade (Art. 150, VI, 'd'). O Poder público pode impor normas com esta finalidade?

5.1.3 Sendo conferida a prerrogativa de exigir condições prévias para aquisição do papel imune pelo Poder Público, até que ponto este pode exercer este controle?

5.1.4 A Lei Federal 11.945/2009, e a Instrução Normativa 976/2009, alterada posteriormente pelas Instruções Normativas RFB 1.011 e 1048, ambas do ano de 2010, fere dispositivos constitucionais? É legal a forma de controle proposta?

5.1.5 A sistemática estabelecida pelo Decreto 45.490/2009 que altera o Regulamento do ICMS e condiciona a utilização do papel imune ao prévio reconhecimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, através do sistema denominado RECOPI instituído pela Portaria CAT 14 alterada pelas portarias CAT 46 e 103 fere dispositivos constitucionais? A sistemática adotada pela SEFAZ (RECOPI) é legal?

5.1.6 Teria a consulente êxito em eventual demanda judicial para impedir o Poder Público de efetuar controles sobre o papel imune?"

Resposta

Algumas considerações iniciais fazem-se necessárias, antes de responder aos diversos quesitos formulados.

A primeira delas diz respeito ao perfil constitucional da imunidade, cláusula pétrea colocada entre as limitações constitucionais ao poder de tributar.

É de se lembrar que tal formulação, nos termos, de rigor, quase idênticos, encontrava-se, sem o destaque devido, na Constituição de 1967 e na E.C. n. 1/69¹.

Durante a Constituinte, nas audiências públicas para a oitiva de especialistas, realcei a relevância de ofertar-se um enquadramento mais visível no texto constitucional, na linha de tese que defendi para doutoramento, em 1982. Nela procurei conciliar as teorias de Kelsen e de Cossio, à luz de uma concepção que leva em conta o grau de aceitação social da norma. Sustentei que há normas em que a aceitação social é tranqüila

1. O artigo 19 da E.C. 1/69 estava assim redigido: "Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

II - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais; e

III - instituir imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) os templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou os serviços dos partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos da lei; e

d) o livro, o jornal e os periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

§ 1º O disposto na alínea a do item III é extensivo às autarquias, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou delas decorrentes; mas não se estende aos serviços públicos concedidos, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto que incidir sobre imóvel objeto de promessa de compra e venda.

§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais.

em face das quais Cossio teria razão. Por ser a norma de comportamento (endonorma) naturalmente seguida, as sanções representariam normas secundárias (perinormas), pois aplicáveis a casos patológicos. Já em face de normas de rejeição social, ou seja, aquelas em que o cidadão tem que ser compelido a determinado comportamento, a sanção seria norma primária, pois, sem ela, a norma não seria cumprida, dando razão à formulação kelseniana. Nesta última categoria coloquei as normas tributárias, pois, à evidência, sem a sanção, ninguém as cumpriria, ao contrário, por exemplo, do respeito direito à vida, em que, mesmo sem sanção, as pessoas não sairiam assassinando seus semelhantes².

2. Explicitando escrevi: “No concernente à divisão em normas de aceitação social e de rejeição social, o dilema se compõe na medida em que as normas de aceitação social têm, nas sanções, instrumental repressivo de rara aplicação, posto que as normas de comportamento seriam cumpridas mesmo que não houvesse penalidades.

As denominadas leis naturais na moderna concepção de direito natural, que não se choca com o direito positivo, visto que há normas que o Estado apenas reconhece e outras que cria, são, quase sempre, normas de aceitação social. O respeito ao direito à vida é típica norma de comportamento, que seria cumprida pela maior parte da população em qualquer parte do mundo, mesmo que não houvesse sanção. Para tais normas compreende-se que as normas sancionatórias sejam secundárias, visto que o brilho das normas primárias ou de comportamento por si só assegura a força de sua aplicação e aceitação pela comunidade. Desta forma, quanto às normas de aceitação social, Cossio tem razão, sendo a norma sancionatória mero apêndice de aplicação restrita aos desajustados sociais.

O mesmo não acontece quanto às normas de rejeição social. Nestas, prevalece a necessidade da norma sancionatória, única capaz de fazer cumprir a norma de rejeição social.

O tributo, como o quer Paulo de Barros Carvalho, é uma norma. É uma norma de rejeição social. Vale dizer, sem sanção provavelmente não seria cumprida. A sanção é que assegura ao Estado a certeza de que o tributo será recolhido, visto que a carga desmedida que implica traz, como consequência, o desejo popular de descumprí-la.

Tanto assim é que um contribuinte que seria incapaz de matar alguém, mesmo que não houvesse norma sancionatória, muitas vezes é tentado a não pagar tributos, só o fazendo em face do receio de que a norma sancionatória lhe seja aplicável.

É que todos os contribuintes sabem que pagam mais do que deveriam pagar para atender às necessidades maiores do Estado e às necessidades menores dos detentores do poder.

Assim sendo, no que diz respeito às normas de rejeição social, parece-me que a teoria kelseniana tem maior propriedade, visto que a norma sancionatória é, evidentemente, a assecuratória

Insisti à época, não só durante a audiência pública, mas nos posteriores e constantes contatos com responsáveis da Subcomissão de tributos (Francisco Dornelles, Mussa Demis, Fernando Bezerra e Accioly Patury), que as limitações constitucionais ao poder de tributar deveriam ter, por sua relevância no sistema, maior destaque, o que terminou ocorrendo, ao lhes ser dedicada uma das cinco seções do capítulo sobre o sistema tributário³.

E a razão desta reprodução mais destacada, no texto de 88, em relação aos de 67 e 69, decorreu do reconhecimento de ser a imunidade uma autêntica vedação ao poder de tributar.

de norma tributária” (*O sistema tributário na Constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 14-16).

3. Assim se referiram os parlamentares da Subcomissão à colaboração dos juristas que a assessoraram no primeiro anteprojeto: “Atendendo à sugestão do Constituinte Mussa Demis, vou apenas registrar notável esforço que esta Subcomissão de Tributos, Participação e Distribuição das Receitas realizou, ao longo das últimas 3 semanas, no sentido de ouvir e receber subsídios e sugestões de todos os segmentos da sociedade brasileira interessada em um novo desenho do Capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional.

Cumprindo prazo regimental, apresentamos proposta de anteprojeto ao texto da futura Carta Constitucional que, não tendo a pretensão de ser algo perfeito e acabado, deverá sofrer aprimoramentos através das emendas que os membros desta Subcomissão certamente haverão de apresentar.

Necessário se faz assinalar a valiosa contribuição oferecida a esta Subcomissão pelas autoridades e entidades aqui recebidas em audiência pública: os Professores e Técnicos Fernando Rezende, Alcides Jorge Costa, Geraldo Ataliba, Carlos Alberto Longo, Pedro Jorge Viana, Hugo Machado, Orlando Caliman, Ives Gandra da Silva Martins, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges, Romero Patury Accioly, Nelson Madalena, Luís Alberto Brasil de Souza, Osiris de Azevedo Lopes Filho; o Secretário da Receita Federal, Dr. Guilherme Quintanilha; os Secretários da Fazenda dos Estados, que antes de aqui comparecerem promoveram, sob os estímulos desta Subcomissão, os encontros de Manaus e Porto Alegre; os Secretários de Finanças das Capitais, o DIEESE, a Organização das Cooperativas Brasileiras, o Instituto Brasileiro de Mineração; a Organização Nacional das Entidades de Deficientes Físicos; as associações dos funcionários fazendários, a Unafisco e a Fafite, as entidades representativas do municipalismo brasileiro — a Frente Municipalista, a Associação Brasileira dos Municípios, a Confederação Nacional dos Municípios e o Ibam. Tenham todos a certeza de que a discussão aqui ocorrida em torno das propostas e sugestões apresentadas será decisiva para o posicionamento dos membros desta Subcomissão em relação à definição do Capítulo Tributário, que desperta enorme interesse na sociedade brasileira” (*Diário da Assembléia Nacional Constituinte*, 19 jun. 1987, p. 139).

O constituinte, ao considerar que a tendência dos governos é a busca permanente de mais recursos da sociedade, na teoria que Adolf Wagner formulou, em fins do século XIX, de “expansão permanente das despesas públicas”⁴, se não houvesse uma desoneração tributária, em nível de proibição constitucional, em relação a pessoas e situações que propiciam o desenvolvimento cultural e social do País, as permanentes, crescentes e nem sempre ideais, necessidades orçamentárias do Estado pressionariam de tal forma os governos, que estes terminariam por amesquinhar a vedação. Principalmente se tivessem – que não têm – o direito de impor condições para gozo da imunidade, exceto aquelas que decorram dos preceitos da lei suprema e estejam implicitamente contidas no texto, como ocorre no inciso VI, letra “c”, do art. 150⁵.

4. Eurico Korff lembra que: “A maciça expansão da despesa pública, neste século, em função das tarefas grandemente ampliadas do poder público, sob a pressão dos fatos sociais e econômicos e em termos tanto estruturais como conjunturais, rompeu, uma por uma, todas as restrições e controles.

Assim foram levados de roldão os tabus remanescentes da chamada era vitoriana – o da limitação das despesas ao mínimo e o do equilíbrio orçamentário; quanto ao primeiro dos dois aspectos, já previstos por Adolf Wagner, no fim do século passado, com a formulação da sua “lei de dilatação crescente da despesa pública”, e, quanto ao segundo, como reflexo inevitável das seqüelas da crise de 1929 e da irrupção da teoria keynesiana” (*Caderno de Direito Econômico* n. 2, Coed. CEU/COAD, p. 37).

5. Está o dispositivo assim redigido: “VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; ..”, tendo o XXXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário decidido que a lei a que se refere o dispositivo é complementar: “**2) As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar, nos termos do art. 146 da CF, ou por lei ordinária? Se a resposta for por lei ordinária, indaga-se: se a matéria pode ser objeto do enquadramento no art. 24 da CF. Pergunta-se, ainda, se os requisitos puderem ser veiculados por lei ordinária, qual a razão daqueles veiculados por lei com eficácia de complementar?**”

Comissão 1: As normas gerais sobre as referidas imunidades devem ser instituídas por lei complementar nos termos do art. 146 CF. A matéria é exclusiva de lei complementar. Em matéria tributária, ela está esclarecida e explícita no art. 146, II da CF. Não poderia ser de outra forma; não caberia à lei ordinária, sob pena de reduzir o conceito de imunidade, passível de inconstitucionalidade. Somente a lei complementar explicita a Constituição Federal. A lei que deve reger as

Exatamente para evitar tal redução de direitos do contribuinte “pro domo sua” é que se decidiu, na Constituinte, em face de diversos pronunciamentos de juristas convidados para as audiências públicas preliminares, criar-se a seção especial dedicada às limitações constitucionais ao poder de tributar.

Lembro, inclusive, ter enviado à Subcomissão, em reforço ao meu depoimento, texto de acórdão relatado pelo Ministro Thompson Flores, em que claramente distinguia a forma de interpretar as imunidades em relação às isenções, trecho que transcrevo abaixo:

Papel de imprensa – ato inexistente – interpretação literal.

Não são as dimensões (variáveis segundo o método industrial adotado) que caracterizam o papel para impressão. Ao contrário da isenção tributária, cujas regras se interpretam literalmente, a imunidade tributária admite ampla inteligência (grifos meus)⁶.

referidas imunidades é a lei complementar, pois as imunidades são limitações ao poder de tributar, diverso de não incidência. Os requisitos para a imunidade, a que se refere o art. 14 CTN são os que o legislador complementar entendeu fossem os únicos para gozo das imunidades. Os requisitos estão dispostos no CTN (art. 14) que foi recepcionado na qualidade de lei complementar, conforme jurisprudência do STF. Uma lei, mesmo que interpretativa, não pode macular os requisitos previstos no CTN. Não é porque os arts. 150, VI “c” e 195 §7º da CF enumeram apenas “lei” que a matéria não seria reservada à lei complementar. A lei ordinária poderá apenas impor requisitos fiscalizatórios e organizatórios as referidas entidades. (UNÂNIME: 135 votos, Vittorio Cassone vencido em pequena parte da redação)

Comissão 2: Sendo a imunidade originária do poder constituinte e como, nos termos do art. 146, II CF, limitações ao poder de tributar somente poderão ser reguladas por meio de lei complementar. Ressalte-se que a competência concorrente a que se refere o art. 24 CF não se aplica às imunidades tributárias. (UNÂNIME, 28 votos)

Comissão 3: Imunidade é limitação ao poder de tributar. Logo, deve-se reportar ao art. 146, II CF, que estabelece reserva de lei complementar à disciplina da imunidade. Assim, só o art. 14 do CTN tem aplicação ao caso. (UNÂNIME, 18 votos)

Comissão de Redação: Por ser a imunidade uma limitação ao poder de tributar, a sua regulação é própria de lei complementar, por força da interpretação sistemática do art. 146, II da CF com os arts. 150, VI “c” e 195 §7º da CF. Tanto é assim que, com esse status, foi recepcionado o art. 14 CTN. (Aprovado por maioria com divergência de 1 voto)”

6. REO n. 80.603-SP, DJU de 24/05/79, p. 4090.

Como se percebe, ao contrário da isenção, favor fiscal concedido com propósito definido, pelo Poder Tributante, em que a interpretação é sempre restritiva, as imunidades, por serem vedações absolutas ao poder de tributar estabelecidas pelo constituinte, exigem interpretação extensiva, objetivando evitar a tendência do Poder Público de diminuir seu espectro para coibir os permanentes ímpetus de aumentar a tributação⁷.

A tese que prevaleceu na constituinte e que terminou conformando os arts. 150 a 152 da lei suprema, em seção destacada das normas gerais (Seção 1ª), aplicável aos impostos federais, estaduais e municipais (Seções 3ª, 4ª e 5ª), foi que tal vedação absoluta ao poder de tributar constitui um dos cinco pilares constitucionais do sistema tributário brasileiro (Seção 2ª).

Creio que a maior parte dos juristas – não assisti às demais sessões de audiências públicas, mas conversei com muitos deles – defendeu idêntica postura. Entre eles, destaco Hugo de Brito Machado, Edvaldo Brito e Gilberto de Ulhôa Canto⁸.

7. O artigo 111 do CTN cuida apenas de isenções ou desonerações infraconstitucionais e não de imunidades. Está assim redigido: “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias”.

8. Do relatório da Subcomissão consta que: “O resumo das palestras consta do presente relatório, sob a forma de anexo. Os debates foram conduzidos participativamente, dando-se a todos os membros da Subcomissão condições de expor livremente suas idéias, o que contribuiu para o bom andamento dos trabalhos apresentados, bem como divulgar aos demais membros da Subcomissão a síntese das sugestões de Constituintes e de não-constituintes encaminhadas à presidência e ao Relator. Realizou-se reunião plenária em que foi debatida uma pauta contendo os assuntos em torno dos quais gravita maior número de propostas apresentadas. Os membros desta Subcomissão presentes à referida reunião externaram suas opiniões sobre tais assuntos e outras questões relevantes para a elaboração do anteprojeto. A Subcomissão recebeu 818 sugestões de Srs. constituintes e 40 sugestões de entidades e outros interessados, num total de 858, as quais, depois de detidamente analisadas, passarão a integrar o presente relatório acompanhadas dos respectivos pareceres” (Diário da Assembléia Nacional Constituinte, 19 jun. 1987, p. 139).

A imunidade tributária constitucional é, portanto, uma vedação absoluta ao poder de tributar, que não pode ser amputada mediante restrições colocadas por legislador ordinário, em face de sua exegese extensiva, e de a lei maior não permitir, a não ser por lei complementar, a regulação do inciso VI, letra “c” do art. 150 e, mesmo assim, respeitados os requisitos implicitamente definidos no texto maior⁹.

Aliás, este ponto é fundamental para a compreensão do sentido das imunidades: todas elas objetivam assegurar a colaboração do cidadão na prestação de serviços de interesse pú-

9. A interpretação das imunidades mereceu do Ministro José Carlos Moreira Alves a seguinte consideração: “Mas o Ministro Soares Muñoz não decidiu isso. Ele não estava tratando, aqui, de saber se era lei complementar ou não era lei complementar. Tanto que ele disse o seguinte: “Esse decreto-lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no particular, ser aplicado. **Porque ele impõe uma restrição à imunidade, a qual não se confunde com isenção; uma restrição que não está no texto constitucional**”. Isso significava dizer o que? Dizer: “**Nem lei complementar, nem lei nenhuma, pode impor uma restrição a uma imunidade que decorre da Constituição**”.

E, a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. – Se é que há o que regulamentar, em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, “para atender às suas finalidades essenciais”, não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição. De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim, qualquer tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Muñoz não estava dizendo: “Não. Não pode, porque não é lei complementar”. Mas dizia: “Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional.

E aí continua: “Os requisitos da lei que o art. 19, III, e, da Constituição manda observar não dizem respeito à configuração da imunidade”. Porque nem lei complementar pode estabelecer norma de configuração. Ela poderá fazê-lo se a Constituição permitir que o faça, no sentido de que, sem ela, nós chegaríamos ao mesmo resultado. Porque aí é absolutamente inócua a existência ou não daquela lei, porém ela não é inconstitucional, desde que ela tenha interpretado a Constituição de acordo com o que a interpretação mais correta da Constituição leve a concluir. Porque é óbvio. Se vem uma lei ordinária e diz o que a Constituição diz, interpretando bem a Constituição, não se vai declarar inconstitucional aquela lei que disse aquilo que, ainda que ela não dissesse, seria a interpretação decorrente diretamente do texto constitucional” (grifos meus) (*Pesquisas Tributárias* – Nova Série 5, Processo Administrativo Tributário. 2. ed., atualizada. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2002, p. 31-32).

blico ou garantir a democracia pela ampla liberdade de expressão, cultural, educacional, política, social e religiosa.

Exceção feita às imunidades recíprocas, cujo objetivo é fortalecer à Federação, as demais (templo, instituições sociais e de educação e de periódicos, jornais, livro e o papel com que são impressos), todas elas têm por finalidade alcançar, pela desoneração constitucional de impostos, o fortalecimento da democracia e o desenvolvimento do País, com a participação do segmento “não governamental” da sociedade. Em troca da colaboração prestada ao Poder Público para esse fortalecimento, é assegurada ao setor privado a imunidade de impostos.

De rigor, nesta colaboração recíproca entre sociedade e poder público, em que a sociedade presta serviços de interesse público que dizem respeito aos próprios fundamentos do Estado Democrático de Direito e o Poder Público ratifica, por imposição constitucional, essa atuação com a desoneração tributária, constitui a essência das imunidades, colocadas, repito, com vedação absoluta ao poder de tributar¹⁰.

10. O Ministro Humberto Martins hospeda também a interpretação de que é uma vedação ao poder de tributar. Ensina: “A competência tributário é a aptidão para criar tributos e, nesse esteio, engloba “um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos”.

Em suma, a competência dos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) tem sua raiz na Lei Maior; em outras palavras, cabe à Constituição outorgá-la e traçar os seus limites. As imunidades ajudam a delimitar o campo de incidência tributária. Com efeito, a maior parte dos tributaristas entende que *a imunidade é uma vedação ao exercício da competência tributária*.

Com efeito, quando fala das formas desonerativas de maior relevo no sistema tributário brasileiro, Ives Gandra da Silva Martins assinala que, nas imunidades, admite-se o não-nascimento da obrigação tributária e do crédito tributário, em face da interdição absoluta ao poder de tributar.

Aliomar Baleeiro diz que as limitações constitucionais ao poder de tributar funcionam quase sempre por meio de “imunidades fiscais, isto é, disposições da lei maior que vedam ao legislador ordinário decretar impostos sobre certas pessoas, matérias ou fatos, enfim situações que define. Será inconstitucional a lei que desafiar imunidades fiscais” (*Pesquisas Tributárias*, nova série 15,

Se em relação às instituições sociais e de educação as imunidades constitucionais implicam a explicitação dos requisitos para seu gozo por lei complementar, nas demais, o constituinte não exigiu, para seu usufruto, qualquer requisito a ser instituído pelo Poder Público, o que vale dizer: qualquer limitação, que venha a ser imposta, viola, direta e manifestamente, a lei maior.

No caso da imunidade da letra “d”, inciso VI, do artigo 150 da CF, assim redigido:

VI - instituir impostos sobre: ...

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão,

como se percebe, claramente, nenhum requisito foi imposto para seu usufruto, de tal forma que todo o periódico, todo o livro, todo o jornal, todo papel destinado à sua impressão, é imune, não podendo haver qualquer restrição à sua produção e circulação por parte do Poder Público¹¹.

Disciplina legal tributária do terceiro setor. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, p. 52-53).

11. Celso Bastos esclarece: “No nosso sistema jurídico a imunidade tributária de que trata o art. 150, VI, d, é uma imunidade genérica, pois Lei Maior não define em momento algum qual o imposto a ser vedado, utilizando-se apenas da expressão “qualquer imposto”. Trata-se também de uma imunidade objetiva, na medida em que versa sobre a qualidade de um determinado bem.

No que diz respeito à interpretação que deve ser dada ao instituto da imunidade, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal já consagrou a interpretação extensiva deste dispositivo constitucional (RE 101.441- 5-RS), mantendo a interpretação restritiva apenas nos casos do art. 111 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, resta claro que a imunidade deve ser sempre interpretada de maneira ampla e objetiva, pois ela tem como escopo a preservação de valores da sociedade. É interessante dizer que a interpretação extensiva tenciona garantir a integralidade dos valores teleológicos da imunidade, associada a um determinado momento histórico. Deve-se, portanto, buscar afastar do instituto da imunidade a interpretação literal, que é característica da isenção tributária, instituto que até pouco tempo se confundia com a imunidade.

A relevância do tema da imunidade tributária é tão grande que os nossos tribunais têm entendido ser impossível a adoção de interpretação restritiva aos seus comandos legais, pois esta redundaria num esvaziamento da regra constitucional. O que acabaria por contrariar o intuito do

Não pode o Poder Público exigir, por exemplo, mediante normas regulamentares o preenchimento de condições que impeçam ou dificultem a imunidade sobre o papel usado por tais veículos; nem pode impedir a aquisição de papel imune pelas editoras que dele se utilizam, como forma de punição ou de sanção indireta por estarem em litígio tributário com o Estado.

Repito que, se o constituinte não colocou qualquer restrição, nenhuma restrição infraconstitucional, ordinária ou regulamentar pode ser criada pelo Poder Público, risco de se macular o texto supremo de forma manifesta.

Entendo, pessoalmente, que da mesma forma que os livros, jornais e periódicos são tratados pelo Poder Público, deve o papel imune ser tratado, visto que o constituinte colocou-os no mesmo nível e não admitiu restrições ao uso de papel pela imprensa¹².

Tratar diferentemente, em legislação inferior, quando o legislador superior não o fez é tisonar a Constituição de forma evidente¹³.

nosso legislador constitucional” (*Pesquisas Tributárias* – Nova Série 7, Tributação na Internet. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2001, p. 82).

12. Hugo de Brito Machado, em sua exegese do texto constitucional, vai mais longe ao dizer: “Estabelece a vigente Constituição Federal que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre “livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão” (art. 150, *letra d*).

Em estudo a respeito da imunidade do livro analisamos a questão do alcance da norma constitucional imunizante em questão, e concluímos que “o disposto no art. 150, inciso VI, alínea d, aplica-se também a livros contidos em CD-ROM, disquetes, na Internet, ou em qualquer outro suporte físico”. E, ainda, que “da mesma forma como o papel destinado a impressão de livros, jornais e periódicos é imune, também estão albergados pela imunidade os suportes físicos dos livros, jornais e periódicos eletrônicos (CDs, DVDs, disquetes ou similares que sejam destinados a sua gravação)” (*Pesquisas Tributárias* – Nova Série 7, Tributação na Internet, ob. cit. p. 99).

13. Sacha Calmon Navarro Coelho esclarece: “Ministro Maurício Corrêa, no RE 174.476 (Di 12.12.1997), com muita felicidade, já nos apresentou uma precisa definição da imunidade tributária sob comentário:

“A imunidade tributária é uma forma de não-incidência por força de mandamento constitucional, que inibe o poder tributante do Estado. Esta previsão constitucional impede ocorra o fato

Por esta linha de raciocínio, à evidência, sempre tive sérias dúvidas sobre a legalidade da IN SRF 76 de 2001 no tocante a um controle prévio – com multa e punições por descumprimento de obrigações acessórias formais – na aquisição de papel imune. Tal ilegalidade implicou, nitidamente, uma inconstitucionalidade indireta.

As inúmeras alterações do referido texto desaguararam na IN 976/09, alterada pelas IN RFB 1.011 e 1.048 de 2010, realçando-se o disposto no artigo 7º e, principalmente, o seu § 4º:

Art. 7º O Registro Especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pelo Delegado da DRF ou da Defis/SP ou da Demac/RJ se, após a sua concessão, ocorrer uma das seguintes hipóteses: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010) - desatendimento dos requisitos que condicionaram a sua concessão;
II - situação irregular da pessoa jurídica perante o CNPJ;

gerador e, por conseqüência, toma inexistente a relação jurídico-tributária, vez que a obrigação tributária não se instaura.

Doutrinariamente, as imunidades dividem-se, de um lado, em subjetivas ou objetivas, e de outro lado, em incondicionais ou condicionais, sendo que as imunidades subjetivas são as concedidas em razão de certa pessoa (art. 150, VI, alíneas 'a' e 'c'), e objetivas são as que se relacionam à matéria tributável (art. 150, VI, alíneas 'b' e 'd'). As imunidades incondicionais ou auto-executáveis são aquelas consubstanciadas em normas constitucionais de eficácia plena, que produzem efeitos de imediato (art. 150, VI, alíneas 'a', 'b' e 'd') não dependendo sua eficácia de lei complementar que estabeleça requisitos para a sua aplicação. As imunidades condicionais são consagradas em normas constitucionais que reclamam lei complementar para que possam produzir seus efeitos (art. 150, VI, 'c') e fixem as condições que devem ser observadas pelas entidades para gozarem da proteção constitucional (cf. Luiz Emygdio F. Rosa Jr., *Manual de direito financeiro & Direito tributário*, 10. ed. São Paulo: Renovar, s.d. p. 298-299).

Portanto, a imunidade tributária relativa aos livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão, vedando a incidência de impostos (ICMS e IPI) sobre esses bens, é objetiva e incondicionada, com o fito de assegurar a liberdade de comunicação e pensamento, objetivando proteger a educação e a cultura, bem como para impedir que através do imposto se possam exercer pressões de cunho político. É objetiva, visto que somente considera o fato gerador e não o sujeito passivo da relação tributária” (grifos meus) (*Pesquisas Tributárias – Nova Série 7, Tributação na Internet*, ob. cit. p. 117-118).

III - atividade econômica declarada para efeito da concessão do Registro Especial divergente da informada perante o CNPJ ou daquela regularmente exercida pela pessoa jurídica;

IV - omissão ou intempestividade na entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune) de que trata o art. 10; ou

IV - omissão na entrega da Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune) de que trata o art. 10; ou (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010)

V - decisão final proferida na esfera administrativa sobre a exigência fiscal de crédito tributário decorrente do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos em finalidade diferente daquela prevista no art. 1º da Lei n. 11.945, de 2009, e no Decreto n. 6.842, de 2009.

§ 1º Na ocorrência das hipóteses mencionadas nos incisos I a IV do caput, a pessoa jurídica será intimada a apresentar os esclarecimentos e provas cabíveis, bem como a regularizar a sua situação fiscal, no prazo de 10 (dez) dias.

§ 2º O Delegado da DRF ou da Defis decidirá sobre a procedência dos esclarecimentos e das provas apresentadas, nos termos do § 1º, e editará o ADE de cancelamento do Registro Especial, no caso de improcedência, dando ciência de sua decisão à pessoa jurídica.

§ 3º Será igualmente editado ADE cancelando o Registro Especial se decorrido o prazo previsto no § 1º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 4º Fica vedada a concessão de novo Registro Especial, pelo prazo de 5 (cinco) anos-calendário, à pessoa jurídica enquadrada nas hipóteses descritas nos incisos IV ou V do caput. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010).

O referido artigo contém claras violações à lei suprema.

A primeira é condicionar uma imunidade constitucional a formalidades regulamentares¹⁴.

Entendo que o controle do gozo de tal imunidade deve ser “a posteriori”, nunca prévio, a pretexto de fixar punições para o caso de haver desvio do papel imune para utilização em outras finalidades.

Não se pode pretender, sem violar o texto constitucional, que a editora, UTILIZANDO-SE DE PAPEL IMUNE, deva pagar imposto por não ter a Receita Federal autorizado sua aquisição por razões, na maior parte das vezes, apenas formais, tais como situação irregular do CNPJ, omissão ou intempetividade na entrega da Declaração Especial de Informações relativa ao controle e decisão final sobre exigência fiscal de suposto crédito tributário em outro processo.

O absurdo reside em que tais irregularidades e a transformação do Delegado da Receita Federal em um conessor ou não do direito ao gozo da imunidade, poderá levar as empresas que legitimamente se utilizam de papel imune em suas publicações, a ter que pagar o imposto em virtude de burocracia cujo escopo

14. O Desembargador Newton De Lucca explicita: “A imunidade inserta no art. 150, VI, alínea d, da Constituição da República prevê a impossibilidade de os entes políticos de todas as esferas instituírem tributos sobre livros, jornais, periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão.

Na autorizada voz do eminente Prof. Ives Gandra da Silva Martins a imunidade é o “mais relevante dos institutos desonerativos”.

Por essa mesma razão — e tendo em vista que essa limitação ao poder de tributar, sob o prisma teleológico, é imposta “visando salvaguardar determinados valores prestigiados pela Constituição que guardam conexão com determinadas situações e pessoas” —, sou daqueles que entendem não poder essa “barreira fiscal” ser interpretada isoladamente, sem levar em consideração a significativa evolução tecnológica operada desde a promulgação de nossa Carta Democrática.

Parece-me indubitável que o constituinte criou a imunidade incidente sobre livros, jornais e periódicos e sobre o papel destinado a sua impressão visando, em primeiro lugar, facilitar a todos o acesso à informação e à cultura. Por via oblíqua, igualmente, quis impedir que governantes inescrupulosos tentassem impedir a politização dos cidadãos mediante excessiva tributação sobre os referidos meios” (grifos meus) (*Pesquisas Tributárias* – Nova Série 7, Tributação na Internet, ob. cit. p. 162-163).

não é outro senão burlar a vedação ao poder de tributar. Nessa hipótese, está-se diante de evidente e insofismável violação de uma imunidade assegurada pelo constituinte para ser usufruída SEM QUALQUER RESTRIÇÃO¹⁵.

Tal poder decisório, outorgado a uma autoridade, inclusive de hierarquia inferior dentro da própria SRFB – pois subordinada ao Secretário – para decidir (§ 2º) sobre os esclarecimentos prestados, poderá levar ao cancelamento do registro e à vedação de nova concessão de Registro Especial por 5 anos, e aí se encontrando a inconstitucionalidade mais nítida do dispositivo. Repito o § 4º, atrás citado:

§ 4º Fica vedada a concessão de novo Registro Especial, pelo prazo de 5 (cinco) anos-calendário, à pessoa jurídica enquadrada nas hipóteses descritas nos incisos IV ou V do caput. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB n. 1.048, de 29 de junho de 2010).

15. É a volta de sanções administrativas. Leia-se a decisão: “RE60664 / RJ RIO DE JANEIRO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. GONÇALVES DE OLIVEIRA

Julgamento: 14/02/1968 Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO

Publicação 31-05-1968 pp_***t

Ementa

SANÇÃO FISCAL. INTERPRETAÇÃO DO DL N. 5, DE 1937 QUE VEDAVA AOS CONTRIBUINTES O EXERCÍCIO DE SUAS ATIVIDADES MERCANTIS, POR ESTAREM EM DÉBITO COM A FAZENDA NACIONAL. REVOGAÇÃO EM FACE DO ART 150 PAR 4 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (RECURSO EXTRAORDINÁRIO N 63.047).

Indexação

SANÇÃO FISCAL, DL. N 5/37. INTERPRETAÇÃO, REVOGAÇÃO, PRECEDENTES. DIREITO TRIBUTÁRIO.

Observação

DOCUMENTO INCLUÍDO SEM REVISÃO DO STF

ANO: 1968 AUD:23-05-1968

fim do documento” (Site do STF).

Admitir punição deste nível à empresa que se utiliza de papel imune, obrigando-a por cinco anos a utilizar papel tributado em suas publicações imunes, é subordinar o constituinte ao delegado federal e não este ao constituinte. É subordinar a Constituição ao regulamento da Receita e não esta à Constituição, que – insisto – NÃO IMPÕE QUALQUER RESTRIÇÃO À IMUNIDADE DE PAPEL IMPRENSA¹⁶.

À evidência, as punições podem ser aplicadas aos que desviam a utilização de papel imune, mas não a ponto de proibir o gozo da imunidade, ainda que temporariamente. Podem ter natureza pecuniária, no que diz respeito a obrigações não cumpridas e que se consideram necessárias para o controle posterior. MAS NÃO PODEM SER ABUSIVAS.

Reitero o trecho de palestra do Ministro Moreira Alves, em que, claramente, ensina dever a lei ordinária ser interpretada à luz da Constituição e não a Constituição à luz da lei ordinária ou do regulamento – mero ato administrativo –, como ocorre no mencionado artigo 7º da Portaria, para mim de manifesta inconstitucionalidade:

Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se inter-

16. Helenilson Pontes lembra que: “O importante é registrar que as imunidades tributárias expressam o compromisso constitucional com alguns valores fundantes da República brasileira, na visão do constituinte originário, razão pela qual, sob o ponto de vista da sua função eficaz, as regras constitucionais de imunidades tributárias assumem uma dupla função.

Utilizando a dicção de Tércio Sampaio Ferraz Junior,¹ pode-se afirmar que as imunidades tributárias exercem uma junção de bloqueio porque objetivam impedir, bloquear, atitudes do legislador que conduzam à tributação de certas pessoas ou situações protegidas constitucionalmente, segundo a valoração do legislador constituinte de 1988” (grifos meus) (*Pesquisas Tributárias* – Nova Série 11, Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 2005, p. 268).

preta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição¹⁷.

Parece-me, pois, aconselhável que a consulente leve ao Poder Judiciário discussão sobre a validade destes dispositivos, que, em choque com a lei suprema obrigam, muitas vezes, as Editoras a pagar imposto, mesmo se utilizando de papel imprensa para a confecção de livros jornais e periódicos, em virtude de formalidades maculadoras de texto supremo, “instituídas” por ato normativo inferior, emanado pela administração pública.¹⁸

De idênticos vícios padece a Portaria CAT 14/2010 alterada pelas Portarias CAT 46, 103 e 114/2010.

Sobre a complexidade deste controle prévio, não previsto na Constituição, chega às raias de ficção científica. É o caso da previsão da quantidade e do tipo de papel que a editora utilizará nos próximos meses e para quais publicações, previsão que, no ramo editorial, é de impossível formulação.

O ramo é de uma imprevisão absoluta. Eu mesmo, como autor, surpreendi-me ao ver que obras que considerava de fácil aceitação tiveram menor repercussão do que esperava. Outras, como os *Comentários à Constituição do Brasil*, em 15 volumes, editados pela Saraiva, que, nem os editores, nem nós – Celso Bastos e eu – acreditávamos que pudessem alcançar vendagem expressiva, por serem livros mais técnicos, alcançaram quanti-

17. *Pesquisas Tributárias* – Nova Série 5, Processo Administrativo Tributário, 2. ed., ob. cit. p. 32.

18. A exigência proibitiva assemelha-se, em violação à lei suprema, àquela proibida pela Súmula 70 do STF: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.

Referência: Lei dos Exec. Fiscais, art. 1º e 6º – Rec. Em Mand Segur 9698, de 11.07.62 (D. de Just. De 29/11/62, p. 791) Rec. Extr. 39.933, de 09.01.61”.

No caso em comento à interdição de se poder usar papel imune.

dade acima do esperado, no caso da referida obra, em torno de 150.000 volumes, até a morte do saudoso parceiro.

Nunca sei a repercussão que um livro meu terá, apesar dos meus 75 anos e, pelo menos, 50 anos de “vida editorial”. Imagino o que ocorre em relação àqueles que estão se iniciando na carreira, em que as previsões são ainda mais difíceis¹⁹.

Este ensaio futurístico e antecipatório a ser enfrentado pelas editoras, em nível de previsão, é irracional, em face da impossibilidade de se determinar qual o volume de papel a ser efetivamente utilizado. Há, pois, violência ao texto constitucional, que não impõe qualquer restrição.

Mas não apenas por estas exigências não constantes nem explícita, nem implicitamente no texto constitucional, tais portarias se mostram inválidas.

Embora tenham decorrido do Decreto 45.430/2009, que condiciona a utilização de papel imune ao prévio reconhecimento do Secretário da Fazenda do Estado, o próprio Decreto viola a lei suprema, no que concerne a impor requisitos dela não constantes²⁰.

19. O saudoso jurista Bernardo Ribeiro de Moraes hospeda também a tese nacionalmente aceita de incondicionalidade das imunidades. Ensina: “Em que pese o sentido teleológico e a objetividade da imunidade tributária em pauta, é de ver que a imunidade é, em geral, outorgada de forma incondicionada.

A imunidade tributária examinada, sem restrições, abrange os bens imunes (livro, jornal, periódico e o papel para a sua impressão) sem qualquer distinção do processo tecnológico empregado em sua elaboração ou feitura, bem como quanto aos critérios que presidem a sua leitura. Não há de distinguir, no exame da imunidade tributária em pauta, a cor, o tamanho, o formato ou a finalidade dos aludidos bens. Nem mesmo se pode realizar um tratamento seletivo em função da matéria neles versada, podendo o respectivo conteúdo ser científico, de entretenimento, religioso, didático, indecoroso ou obsceno. Não há, para o reconhecimento da imunidade tributária em pauta, qualquer restrição, condição ou limitação” (*Pesquisas Tributárias*, Nova Série 4, Imunidades Tributárias. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 1998. p. 137).

20. O Ministro Moreira Alves, em acórdão mencionado na RTJ 87;611, explícita a razão de ser da imunidade constitucional ao dizer: “A Constituição de 1967 e a Emenda Constitucional n. 1/69, ao ampliarem a imunidade constante na Constituição de 1946 e que se adstringia ao papel

E de se realçar, todavia, entre as limitações “portariais” ao gozo de uma imunidade, o sistema instituído pelo Sefaz que, inclusive, exige:

§ 1º do artigo 5º da Portaria CAT 14/10 com a alteração da Portaria 114/10: O pedido será indeferido, em relação a cada um dos estabelecimentos, conforme o caso, se constatada:

1 - falta de apresentação de quaisquer documentos relacionados no artigo 40;

2 - falta de atendimento à exigência da autoridade fiscal, prevista no § 30 do artigo 40;

3 - existência de débito fiscal inscrito em Dívida Ativa, decorrente de Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM, lavrado com a exigência do imposto em razão do desvio de finalidade do papel imune (N.R.);

4 - situação irregular do contribuinte perante a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, quanto ao cumprimento das obrigações principal ou acessórias.

Como se percebe, nos mesmos vícios incorreram os “regulamenteiros” estaduais, pois condicionam o gozo da imunidade a obrigações formais e acessórias, tais como falta de apresentação de documentos ou atendimento às autoridades fiscais, à existência de débito fiscal decorrente de AIIM ou à situação irregular do contribuinte²¹.

destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros — quis, inequivocamente facilitar e estimular os veículos de divulgação de idéias, conhecimentos e informações que o os livros, os jornais e os periódicos. Como acentua Baleeiro (Limitações Constitucionais ao

Poder de Tributar, 5 ed., pg. 198), ‘a imunidade do artigo 19, III, ‘d’, da Emenda n. 1/69 traz endereço certo à proteção dos meios de comunicação de idéias, conhecimentos e informações, enfim de impressão do pensamento como objetivo precípua” (RTJ, 87:611).

21. A Súmula 547 do STF tem a seguinte dicção: “**Súmula 547 – NÃO É LÍCITO À AUTORIDADE PROIBIR QUE O CONTRIBUINTE EM DÉBITO ADQUIRA ESTAMPILHAS, DESPACHE MERCADORIAS NAS ALFÂNDEGAS E EXERÇA SUAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS**”.

Não defendo, neste parecer, que não se deva punir o contribuinte que pratica irregularidades e desvios. TAL PUNIÇÃO, TODAVIA, NÃO PODE LEVAR O CONTRIBUINTE A PERDER O DIREITO AO GOZO DA IMUNIDADE DO PAPEL DESTINADO À PUBLICAÇÃO DE SEUS LIVROS, JORNAIS OU PERIÓDICOS, pois este é um direito incondicionado, outorgado pela Constituição e não pelo Secretário da Fazenda. Necessariamente incorre, o regulamenteiro estadual, no vício de subordinar a Constituição à sua vontade e não esta ao texto supremo.

Acrescente-se, nas exigências estaduais, o denominado sistema RECOPI, cujas previsões são tantas, entre punições, penalidades, descredenciamentos, que qualquer eventual irregularidade pode levar o fisco a inviabilizar o gozo da imunidade constitucional pela editora, não obstante em face do artigo 150, inciso VI, letra 'c', o gozo desse benefício seja pleno e incondicionado²².

O artigo 15, por exemplo, do ato retrocitado, tem a seguinte redação:

Art. 15. A autoridade fiscal promoverá o descredenciamento do contribuinte no Sistema RECOPI na hipótese de:

22. É de se lembrar o acórdão do STF, que embasou a Súmula 547, com a seguinte dicação:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 63.045-SP

Recorrente: União Federal

Recorridos: CIA. NACIONAL DE ARTEFATOS METÁLICOS ‘ALMAC’ E OUTRAS

EMENTA: Sanção fiscal. Não é lícito à administração impedir ou cercear a atividade profissional do contribuinte, para compeli-lo ao pagamento de débito. Recurso desprovido.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, na conformidade da ata do julgamento e o das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, conhecer do recurso e lhe negar provimento.

Brasília, 11 de dezembro de 1967. VICTOR NUNES LEAL – PRESIDENTE, OSWALDO TRIGUEIRO – RELATOR” (Aud. de publ. 06/03/1968).

I - constatação de que qualquer dos estabelecimentos credenciados se encontra em situação irregular perante a Secretaria da Fazenda, quanto ao cumprimento das obrigações principal ou acessórias;
II - existência de débito fiscal inscrito na Dívida Ativa decorrente de Auto de Infração e Imposição de Multa – AIIM lavrado com a exigência do imposto em razão do desvio de finalidade do papel imune, ressalvado o disposto no § 2º do artigo 5º (N.R.);
III - constatação de que o contribuinte não adotou a providência necessária para regularização de obrigações pendentes, no prazo de 60 (sessenta) dias contados da data do bloqueio no Sistema RECOPI, efetuado nos termos do § 2º do artigo 12, do caput e do item 2 do § 1º do artigo 13 e do § 2º do artigo 14.

Como se percebe, a autoridade fiscal pode descredenciar, obrigando a Editora a usar papel tributado, a pretexto do desatendimento de decisões administrativas ou de eventuais irregularidades fiscais, quando se sabe que, em muitos casos, tais decisões acabem por ser revistas pela autoridade hierárquica superior ou pelo Judiciário, por “excesso de exação”.

Vejo nos dispositivos mencionados ferimento manifesto à Constituição, que em relação ao papel imprensa destinado à confecção de livros, jornais e periódicos, não permite qualquer tributação de impostos e nem impõe qualquer restrição para o gozo dessa imunidade, tal como o faz para as instituições de educação e saúde²³.

Lembro decisão do Pretório Excelso vedando a imposição de sanções prévias da Administração Estadual, por estar o contribuinte em débito com o Erário:

23. O artigo 150, inciso VI, letra ‘c’ tem a seguinte dicção;

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;.....”.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 17/03/2005 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

RECTE. (S) : VARIG S/A – VIAÇÃO AÉREA RIO GRANDENSE

ADV. (A/S) PEDRO AUGUSTO DE FREITAS GORDILHO E OUTRO (A/S)

RECDO. (A/S) ESTADO DE SANTA CATARINA

ADV. (A/S) PGE-SC – ANGELA CRISTINA PELICIOLI

Ementa

DÉBITO FISCAL – IMPRESSÃO DE NOTAS FISCAIS – PROIBIÇÃO – INSUBSISTÊNCIA. Surge conflitante com a Carta da República legislação estadual que proíbe a impressão de notas fiscais em bloco, subordinando o contribuinte, quando este se encontra em débito para com o fisco, ao requerimento de expedição, negócio a negócio, de nota fiscal avulsa²⁴.

À evidência, o acórdão cai como uma luva para demonstrar as inconstitucionalidades das sanções administrativas estaduais.

Isto posto, passo a responder, de forma sucinta, às questões formuladas.

1. O controle do papel imune é prerrogativa legal do Poder Público?

O controle prévio, não. À evidência, desvios e má utilização deste papel sim, o que se pode detectar mediante fiscalização nos estabelecimentos que dele se utilizam. Sempre após a utilização ou eventual desvio.

24. Publicação DJ 03-06-2005 PP-00004, EMENT. VOL-02194-03 PP-00618, LEX STF v. 27, n. 320, 2005, p. 286-308, RT v. 94, n. 838, 2005, p. 165-176, RDDT n. 120, 2005, p. 222.

2. Registro Especial, Credenciamento prévio ou qualquer outra imposição prévia ao usuário de papel imune encontra amparo na Constituição Federal tendo em vista o dispositivo que diz respeito à imunidade (Art. 150, VI, “d”). O Poder público pode impor normas com esta finalidade?

Como mostrei no curso do parecer, não. A imunidade se interpreta extensivamente e não restritivamente. Se a Constituição não impôs qualquer requisito ao livro de papel imune, não pode, o legislador ou regulamentador infraconstitucional, impô-lo. Assim, as exigências impostas são manifestamente inconstitucionais.

3. Sendo conferida a prerrogativa de exigir condições prévias para aquisição do papel imune pelo Poder Público, até que ponto este pode exercer este controle?

Entendo que o controle prévio não é prerrogativa do Poder Público em relação às imunidades do artigo 150, inciso VI, letra “d” da lei suprema, POIS NÃO PREVISTOS REQUISITOS, NO TEXTO CONSTITUCIONAL. Se, argumentando pelo absurdo, se admitisse possíveis tais requisitos não previstos na lei suprema, tal controle em nenhum momento poderia implicar vedação ao uso de papel imune por Editoras, à luz de possíveis irregularidades. Como disse, no curso do parecer, tem o Fisco o direito de fiscalizar “a posteriori” e onde desvio houver, de punir, mas não retirar o direito de gozo de uma imunidade, cujo usufruto pelo texto maior é incondicional.

4. A Lei Federal 11.945/2009, e a Instrução Normativa 976/2009, alterada posteriormente pelas Instruções Normativas RFB 1.011 e 1048, ambas do ano de 2010, ferem dispositivos constitucionais? É legal a forma de controle proposta?

Como já comentado no curso do parecer, tais diplomas ferem claramente o texto constitucional. À evidência, por serem violadores da Constituição, a forma de controle é, por decorrência, inconstitucional, seja na lei (inconstitucionalidade direta), seja nos atos administrativos (inconstitucionalidade indireta ou decorrencial), lembrando-se que não se trata de mera ilegalidade, mas de inconstitucionalidade, visto que a própria lei é inconstitucional.

5. A sistemática estabelecida pelo Decreto 45.490/2009 que altera o Regulamento do ICMS e condiciona a utilização do papel imune ao prévio reconhecimento da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, através do sistema denominado RECOPI instituído pela Portaria CAT 14 alterada pelas Portarias CAT 46 e 103 fere dispositivos constitucionais? A sistemática adotada pela SEFAZ (RECOPI) é legal?

A resposta é idêntica à do quesito anterior. Ferem o texto supremo tanto o Decreto, como as Portarias do Secretário da Fazenda, sendo a sistemática RECOPI de nítida inconstitucionalidade, conforme demonstrei, no correr do parecer.

5.1.6 Teria a consulente êxito em eventual demanda judicial para impedir o Poder Público de efetuar controles sobre o papel imune?

No tocante a controles prévios, entendo que sim. Uma vez atendidas as condições do art. 5º, LXX, “b” da CF, poderia ingressar com mandado de segurança coletivo, não excluída a possibilidade de uma Ação por descumprimento de preceito fundamental – ADPF, à falta de legitimidade ativa para propor uma Ação direta de inconstitucionalidade – ADIN. Questiona-se sobre o cabimento da ADPF, em havendo a pos-

sibilidade de controle difuso. Pessoalmente, como um dos autores do anteprojeto da ADPF (Lei 9.882/09)²⁵, entendo que a alusão à inexistência de “outro meio eficaz de sanar a lesividade”, constante do § 1º do art. 4º, da Lei 9.882/09, refere-se ao controle concentrado, como, aliás, em matéria preliminar, na ADPF 54, a Suprema Corte admitiu²⁶.

Ao concluir o parecer, lembro episódio que assisti, em sessão do Pretório Excelso, em que o Ministro Francisco Rezek, perante uma inconstitucionalidade manifesta, disse que o “*fumus boni jûris*” de quem ajuizara a ação era tão evidente, que não conseguia enxergar os Ministros que se postavam à sua frente. Creio que a fumaça do bom direito da consulente é tão densa, que se levada a questão a juízo, poderá ensejar manifestação semelhante do julgador.

É a minha opinião.

S.M.J.

São Paulo, 10 de agosto de 2010.

25. A Comissão nomeada pelo Presidente Fernando Henrique para redigi-lo foi constituída por Gilmar Mendes, Oscar Corrêa, Celso Bastos, Arnaldo Wald e por mim.

26. A ADPF 54 foi proposta pela Confederação Nacional dos Trabalhadores na Saúde-CNTS.

JURISPRUDÊNCIA

INTEIRO TEOR

PENHORA DE PRECATÓRIO. NECESSIDADE DE AVALIAÇÃO PRÉVIA. IMPOSSIBILIDADE DE ACEITAÇÃO PELO VALOR DE FACE.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.059.881 - RS (2008/0111437-9)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX
R.P/ACÓRDÃO: MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI
RECORRENTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR: PAULO CÉSAR KLEIN E OUTRO(S)
RECORRIDO: JOVINTER TRANSPORTES NACIONAIS E INTERNACIONAIS LTDA
ADVOGADO: RONALDO CURI TERRA E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO. PENHORA. PRECATÓRIO. AVALIAÇÃO. NECESSIDADE. VALOR NOMINAL. INVIABILIDADE.

RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki os Srs. Ministros Benedito Gonçalves (voto-vista) e Hamilton Carvalhido.

Ausente, nesta assentada, o Sr. Ministro Luiz Fux, Relator.

JURISPRUDÊNCIA

Brasília (DF), 27 de abril de 2010.

MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI

Relator para o acórdão

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2008/0111437-9

REsp 1059881/RS

Números Origem: 10500236918 10500490776 200800464254
2202236669 2202319929 70018455709 70021599188

PAUTA: 03/11/2009

JULGADO: 03/11/2009

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exma. Sra. Ministra DENISE ARRUDA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. .

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROCURADOR: PAULO CÉSAR KLEIN E OUTRO(S)

RECORRIDO: JOVINTER TRANSPORTES NACIONAIS E INTERNACIONAIS LTDA

ADVOGADO: RONALDO CURI TERRA E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Retirado de Pauta por indicação do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Brasília, 03 de novembro de 2009

BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA
Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 1.059.881 - RS (2008/0111437-9)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto pelo ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, com fulcro no art. 105, III, “a” e “c”, do permissivo constitucional, em face do acórdão prolatado pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, assim ementado:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE PRECATÓRIO. ESTE É TÍTULO EXECUTIVO JUDICIAL CERTO, LÍQUIDO E EXIGÍVEL. NÃO CABE A REALIZAÇÃO DE AVALIAÇÃO DO BEM, POIS VALE PELO QUE NELE ESTÁ PREVISTO”.

Foram opostos embargos de declaração pelo Estado do Rio Grande do Sul, que restaram rejeitados nos seguintes termos:

“EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE E CONTRADIÇÃO. ART. 535 DO CPC. HIPÓTESES TAXATIVAS DE CABIMENTO DO RECURSO. PRE-

TENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE. PREQUESTIONAMENTO.

São incabíveis embargos declaratórios em que se pretende rediscutir matéria já apreciada. Inocorrência de omissão, obscuridade ou contradição no julgado. A dúvida e o prequestionamento não estão entre as hipóteses de cabimento do presente recurso (art. 535 do CPC).

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS”.

Noticiam os autos que o ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL interpôs agravo de instrumento em face da decisão monocrática do juízo de primeiro grau, que indeferiu o pedido de realização de avaliação do precatório oferecido à penhora pelo executado.

Sustentou o recorrente que o precatório quando comercializado no mercado paralelo sofre um deságio de até 70%, razão pelo qual haveria de ser realizada procedimento incidental de apuração do valor real do bem.

O Tribunal *a quo* negou provimento ao recurso interposto, nos termos da ementa supra destacada.

Irresignada, a ora recorrente interpõe o presente recurso especial, para apontar violação ao art. 13, § 1º, da Lei n.º 6.830/80, bem como ao art. 535, do CPC. Aduz, o recorrente, em síntese:

a) “impugnada a avaliação pelo executado ou pelo exequente, antes de publicado o edital de leilão, o juiz nomeará avaliador oficial para proceder a nova avaliação dos bens penhorados”;

b) a cessão relativa a créditos advindo de precatórios é feita com deságio, pagando-se, na maioria das vezes, valor inferior a 70% (setenta por cento) do precatório. Importante, assim, destacar que a penhora deve levar em conta o negócio subjacente à aquisição do precatório, pois esse é o direito que o devedor pretende dar em garantia do executivo.

Foram ofertadas contrarrazões ao apelo nobre às fls. 76/80.

O recurso especial recebeu o crivo de admissibilidade com o provimento ao agravo de instrumento interposto nesta Corte (CPC, art. 544).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE PRECATÓRIO. AVALIAÇÃO DO TÍTULO. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito consubstanciado em precatório prescinde de avaliação no ato da penhora, porquanto vale o que nele está previsto, máxime por suas características de certeza e liquidez, que se exacerbam quando o próprio exequente pode aferir-lhe a inteireza.

2. A avaliação do precatório implicaria reconhecer a legitimidade da recusa do pagamento do mesmo e por isso o suposto deságio no ato da alienação, admitindo à Fazenda Pública locupletar-se da própria torpeza.

3. A eventual desvalorização do precatório no ato da cessão do crédito é matéria fático insuscetível de apreciação nesta via especial, ante o óbice da Súmula 07/STJ.

4. O acórdão proferido em embargos de declaração que enfrenta explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

5. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

6. Recurso especial desprovido.

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): *Prima facie*, verifica-se que não restou configurada a violação do art. 535 do CPC, uma vez que o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos. Neste sentido, os seguintes precedentes da Corte:

“AÇÃO DE DEPÓSITO. BENS FUNGÍVEIS. ARMAZÉM GERAL. GUARDA E CONSERVAÇÃO. ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO. PRISSÃO CIVIL. CABIMENTO. ORIENTAÇÃO DA TURMA. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. RECURSO

ESPECIAL. ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA/STJ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PROCESSO EXTINTO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO. APLICAÇÃO DO § 4º DO ART. 20, CPC. EQÜIDADE. RECURSO DO BANCO PROVIDO. RECURSO DO RÉU DESACOLHIDO.

(...)

III - Não padece de fundamentação o acórdão que examina suficientemente todos os pontos suscitados pela parte interessada em seu recurso. E não viola o art. 535-II o aresto que rejeita os embargos de declaração quando a matéria tida como omissa já foi objeto de exame no acórdão embargado.

(...)” (REsp 396.699/RS, Rel. Min. Sálvio de Figueiredo Teixeira, DJ 15/04/2002)

No mérito, cinge-se a controvérsia acerca da necessidade de avaliação do crédito representado por precatório, emitido pela própria exequente, que foi oferecido à penhora pelo executado.

Não assiste razão à fazenda estadual.

Isto porque, o crédito consubstanciado em precatório prescinde de avaliação no ato da penhora, porquanto vale o que nele está previsto, máxime por suas características de certeza e liquidez, que se exacerbam quando o próprio exequente pode aferir-lhe a inteireza.

Ademais, conforme restou fundamentado pelo tribunal de origem, *“a desvalorização alegada pelo agravante se dá pela insistência do próprio Estado e de suas autarquias em não cumprirem seus deveres legais, não pagando os precatórios nos prazos instituídos”* (fls. 411).

Com efeito, a avaliação do precatório implicaria reconhecer a legitimidade da recusa do pagamento do mesmo e por isso o suposto deságio no ato da alienação, admitindo à Fazenda Pública locupletar-se da própria torpeza.

Destaque-se, finalmente, que a suposta desvalorização do precatório no ato da cessão do crédito é matéria fático insuscetível de apreciação nesta via especial, ante o óbice da Súmula 07/STJ.

Ex positis, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial.

É como voto.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.059.881 - RS (2008/0111437-9)

RELATOR: **MINISTRO LUIZ FUX**
RECORRENTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR: PAULO CÉSAR KLEIN E OUTRO(S)
RECORRIDO: JOVINTER TRANSPORTES NACIONAIS
 E INTERNACIONAIS LTDA
ADVOGADO: RONALDO CURI TERRA E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO. PENHORA. PRECATÓRIO. AVALIAÇÃO. NECESSIDADE. VALOR NOMINAL. INVIALIBILIDADE.

RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI: Sr. Presidente, peço vênha para divergir do Sr. Ministro Relator, dando provimento ao recurso especial.

A penhora de crédito transforma-se em pagamento por dois modos: ou pela sub-rogação, ou pela alienação em hasta pública (CPC, art. 673 e §§). É para esta segunda finalidade que se faz indispensável a avaliação. Realmente, não se pode imaginar – até porque seria rematado absurdo – que a alienação de qualquer crédito se desse pelo seu valor nominal. O deságio é, nesses casos, a natureza da operação. Isso se mostra mais evidente em se tratando de precatório. Não se pode imaginar que alguém se proponha a adquirir, em hasta pública, um crédito de precatório por seu valor nominal em troca de futuro recebimento, em data incerta, da mesma quantia.

Aliás, na hipótese dos autos, o próprio executado que ofereceu o crédito à penhora não é o credor original. Tornou-se credor do precatório por escritura de cessão do crédito, pagando por ele preço desagiado.

JURISPRUDÊNCIA

Outra circunstância importante: o ente público exequente não é o que figura como devedor do precatório, o que inviabiliza imaginar a hipótese de compensação.

Ante o exposto, dou provimento. É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2008/0111437-9

REsp 1059881/RS

Números Origem: 10500236918 10500490776 200800464254
2202236669 2202319929 70018455709 70021599188

PAUTA: 04/02/2010

JULGADO: 04/02/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **RAQUEL ELIAS FERREIRA DODGE**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROCURADOR: PAULO CÉSAR KLEIN E OUTRO(S)

RECORRIDO: JOVINTER TRANSPORTES NACIONAIS
E INTERNACIONAIS LTDA

ADVOGADO: RONALDO CURI TERRA E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso especial e o voto divergente do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki dando-lhe provimento, pediu vista o Sr. Ministro Benedito Gonçalves. Aguarda o Sr. Ministro Hamilton Carvalhido.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Denise Arruda.

Brasília, 04 de fevereiro de 2010

BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA
Secretária

RECURSO ESPECIAL Nº 1.059.881 - RS (2008/0111437-9)

RELATOR:	MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE:	ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR:	PAULO CÉSAR KLEIN E OUTRO(S)
RECORRIDO:	JOVINTER TRANSPORTES NACIONAIS E INTERNACIONAIS LTDA
ADVOADO:	RONALDO CURI TERRA E OUTRO(S)

EMENTA

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. PENHORA DE PRECATÓRIO ADQUIRIDO DE TERCEIRO, CUJO DEVEDOR É O INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. AVALIAÇÃO DO TÍTULO EXECUTIVO OFERE-

CIDO EM GARANTIA. NECESSIDADE. RECURSO ESPECIAL PROVIDO, ACOMPANHANDO O VOTO DIVERGENTE.

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES: Trata-se de recurso especial interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul, com fundamento nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional, interposto contra acórdão oriundo do Tribunal de Justiça estadual, assim emendado (fl. 41):

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE PRECATÓRIO. ESTE É TÍTULO EXECUTIVO JUDICIAL CERTO, LÍQUIDO E EXIGÍVEL. NÃO CABE A REALIZAÇÃO DE AVALIAÇÃO DO BEM, POIS VALE O QUE NELE ESTÁ PREVISTO.

O Ministro Relator, Luiz Fux, negou provimento ao recurso especial, mantendo o acórdão recorrido, por voto sintetizado pela ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA DE PRECATÓRIO. AVALIAÇÃO DO TÍTULO. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. O crédito consubstanciado em precatório prescinde de avaliação no ato da penhora, porquanto vale o que nele está previsto, máxime por suas características de certeza e liquidez, que se exacerbam quando o próprio exequente pode aferir-lhe a inteireza.

2. A avaliação do precatório implicaria reconhecer a legitimidade da recusa do pagamento do mesmo e por isso o suposto deságio no ato da alienação, admitindo à Fazenda Pública locupletar-se da própria torpeza.

3. A eventual desvalorização do precatório no ato da cessão do crédito é matéria fático insuscetível de apreciação nesta via especial, ante o óbice da Súmula 07/STJ.

4. O acórdão proferido em embargos de declaração que enfrenta explicitamente a questão embargada não ensejam recurso especial pela violação do artigo 535, II, do CPC.

5. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

6. Recurso especial desprovido.

O Ministro Teori Zavascki, por seu turno, inaugurou divergência, para dar provimento ao recurso especial, ao argumento de que “não se pode imaginar que alguém se proponha a adquirir, em hasta pública, um crédito de precatório por seu valor nominal em troca de futuro recebimento, em data incerta, da mesma quantia”. Acrescentou ainda que “o ente público exequente não é o que figura como devedor do precatório, o que inviabiliza imaginar a hipótese de compensação”.

Para melhor reflexão sobre a questão, pedi vista dos autos.

Nos termos já relatados, emerge dos autos que, em execução fiscal proposta pelo Estado do Rio Grande do Sul, na qual se exigem débitos referentes a ICMS, a empresa executada procedeu a nomeação à penhora de precatórios oriundos do Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande Sul, adquiridos mediante cessão de direitos realizada por escritura pública.

Em que pese a recusa do exequente, o Tribunal Estadual, em julgamento de agravo de instrumento, considerou ser possível a penhora dos mencionados precatórios, que passaram a garantir a execução fiscal.

Entretanto, o pedido de avaliação dos precatórios oferecidos em garantia foi indeferido pelo Tribunal de Origem, ao argumento de que “o precatório vale pelo que nele está previsto”.

Dessa forma, a controvérsia ora posta cinge-se, basicamente, à discussão acerca da necessidade de avaliação de precatórios oriundos de autarquia estadual, que não se confunde com o exequente, nomeados a penhora em execução fiscal.

Com a devida vênia ao Ministro Relator, acompanho a divergência inaugurada pelo Ministro Teori Zavascki.

De fato, em que pese serem os precatórios títulos executivos judiciais líquidos, certos e exigíveis, é notória e recorrente a demora da realização de seu pagamento pelos estados devedores, a ponto de não se ter certeza de que o crédito nele estampado será realmente realizado a tempo e modo.

Essa notória circunstância conspira inexoravelmente contra a liquidez desses títulos, motivo pelo qual são negociados entre os particulares com considerável deságio. Dessa forma, como acontece com qualquer outro bem oferecido à garantia da execução, deve esse crédito ser avaliado, possibilitando-se, no caso, o aparecimento de interessados na aquisição judicial desses títulos, sob pena de se frustrar a execução.

Dessa forma, inexistindo licitantes para aquisição do crédito penhorado, o que seria bem provável, para que não se frustrasse a execução, é possível, nos termos do artigo 685-A, do CPC, que o exequente requeira a adjudicação do bem penhorado.

Ocorre que, no caso concreto, como bem ressaltou o Ministro Teori Zavascki, devem ser observadas duas peculiaridades, quais sejam: (i) os precatórios não foram expedidos em nome do executado, mas sim adquiridos mediante cessão de crédito realizada por escritura pública na qual possivelmente se pagou valor inferior ao valor de face e (ii) o ente público que figura como devedor no precatório (IPERGS) não é mesmo ente que promoveu a execução (estado do Rio Grande do Sul).

Como cediço, embora se admita a penhorabilidade de créditos advindos de precatórios, isso não implica a automática possibilidade de compensação, uma vez que esta Corte, nas situações em que o precatório não advém do mesmo ente credor e não se tem notícia de lei estadual que permita a operação, não permite a compensação de débitos tributários com precatórios judiciais vencidos e não pagos.

A esse respeito, confirmam-se:

PROCESSIONAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA. DIREITO DE CRÉDITO DECORRENTE DE PRECATÓRIO, OBJETO DE ESCRITURA PÚBLICA, EXPEDIDO CONTRA PESSOA JURÍDICA DISTINTA DA EXEQÜENTE. POSSIBILIDADE.

1. O crédito representado por precatório é bem penhorável, mesmo que a entidade dele devedora não seja a própria exeqüente. Assim, a recusa, por parte do exeqüente, da nomeação feita pelo executado, pode ser justificada por qualquer das causas previstas no CPC (art. 656), mas não pela impenhorabilidade do bem oferecido.

2. O reconhecimento da penhorabilidade de precatório não significa reconhecimento da compensabilidade desse crédito, seja com a dívida em execução, seja com qualquer outra. O regime aplicável à penhora de precatório é o da penhora de crédito, inclusive para efeitos de ordem de nomeação a que se referem o art. 655 do CPC e art. 11 da Lei 6.830/80. Penhorado o crédito, cabe ao exeqüente optar pela sub-rogação ou pela alienação judicial do direito penhorado.

Conforme estabelece o § 1º do art. 673 do CPC, “o credor pode preferir, em vez da sub-rogação, a alienação judicial do direito penhorado, caso em que declarará sua vontade no prazo de dez (10) dias contados da realização da penhora”.

3. Embargos de divergência a que se dá provimento (REsp 870428/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/06/2007, DJ 13/08/2007 p. 328).

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITO TRIBUTÁRIO. ICMS. COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO DECORRENTE DE CESSÃO DE PRECATÓRIO. IMPOSSIBILIDADE.

1. “O reconhecimento da penhorabilidade de precatório não significa reconhecimento da compensabilidade desse crédito, seja com a dívida em execução, seja com qualquer outra. (...) Conforme estabelece o § 1º do art. 673 do CPC, “o credor pode preferir, em vez da sub-rogação, a alienação judicial do direito penhorado, caso em que declarará sua vontade no prazo de dez (10) dias contados da realização da penhora”. (REsp 870.428/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJ 13.08.2007).

2. Agravo Regimental não provido (AgRg no Ag 856674/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/09/2007, DJ 24/10/2007 p. 206).

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DECRETO ESTADUAL N. 418/2007. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS DE ICMS COM CRÉDITO DE PRECATÓRIOS PROVENIENTE DE AÇÃO MOVIDA CONTRA O DEPARTAMENTO DE ESTRADAS DE RODAGEM DO ESTADO. ART. 78, § 2º, DO ADCT. INEXISTÊNCIA DE LEGISLAÇÃO ESTADUAL AUTORIZANDO A COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO DO ESTADO COM PRECATÓRIO DE AUTARQUIA ESTADUAL. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

1. Trata-se de ação mandamental em que se objetiva a compensação, com base no art. 78, § 2º, do ADCT, de débitos de ICMS com crédito de precatório judicial vencido, e não pago, proveniente de ação movida contra entidade da administração estadual indireta (DER-PR), adquirido de terceiro por meio de cessão de direitos.

2. O mandado de segurança se presta à defesa de direito líquido e certo e, se de natureza preventiva, necessita da demonstração de que tal direito encontra-se na iminência de ser violado. No caso, não se constata direito líquido e certo da impetrante.

3. A ausência do direito líquido e certo decorre tanto da natureza do precatório indicado à compensação, nos quais o devedor originário é uma autarquia estadual, quanto do fato de não haver legislação estadual autorizando a compensação de débitos de ICMS do Estado com precatório proveniente de ação movida contra entidade da administração estadual indireta (DER-PR).

4. Isso, porque o art. 78, § 2º, do ADCT é claro ao referir-se ao poder liberatório do pagamento de tributos da entidade devedora; e, se assim o é, diante do princípio tributário da legalidade estrita, à minguada de legislação tributária específica autorizando a compensação de créditos tributários do Estado do Paraná com precatórios provenientes de ações movidas contra as entidades da administração indireta, não pode o Poder Judiciário determinar tal operação.

5. Recurso ordinário não provido.

(RMS 28.500/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/09/2009, DJe 23/09/2009

Dessa forma, no caso de não haver interessados na aquisição, em hasta pública, dos créditos penhorados, ter-se-ia por inócua a execução, haja vista que a vedação à compensação acima explicitada, inibe a Fazenda credora a postular sua adjudicação.

Com essas considerações, acompanho a divergência, para **dar provimento ao recurso especial**, determinando que se proceda à avaliação do título nomeado à penhora.

É como voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2008/0111437-9

REsp 1059881/RS

Números Origem: 10500236918 10500490776 200800464254
2202236669 2202319929 70018455709 70021599188

PAUTA: 27/04/2010

JULGADO: 27/04/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **DENISE VINCI TULIO**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

JURISPRUDÊNCIA

RECORRENTE: ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL
PROCURADOR: PAULO CÉSAR KLEIN E OUTRO(S)
RECORRIDO: JOVINTER TRANSPORTES NACIONAIS
E INTERNACIONAIS LTDA
ADVOGADO: RONALDO CURI TERRA E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Benedito Gonçalves, a Turma, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, que lavrará o acórdão.

Votaram com o Sr. Ministro Teori Albino Zavascki os Srs. Ministros Benedito Gonçalves (voto-vista) e Hamilton Carvalhido.

Ausente, nesta assentada, o Sr. Ministro Luiz Fux, Relator.

Brasília, 27 de abril de 2010

BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

Secretária

(Ementa publicada no DJ de 06/08/2010).

**ISS. CONSTRUÇÃO CIVIL. INCLUSÃO DOS MATERIAIS
E SUBEMPREITADA NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO.
LEGALIDADE.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.190.335 - MG (2010/0068906-6)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE: MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA
PROCURADOR: CÁRITAS BORGES DOURADO E
OUTRO(S)
RECORRIDO: CIPLAN CIMENTO PLANALTO S/A
ADVOGADO: LILIANE NETO BARROSO E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO - ISSQN - BASE DE CÁLCULO - CONSTRUÇÃO CIVIL - MATERIAIS E SUBEMPREITADA - DEDUÇÃO - IMPOSSIBILIDADE - SÚMULA 167/STJ.

1. Os materiais aplicados na construção civil são indedutíveis da base de cálculo do ISSQN, representada pelo preço total do serviço.
2. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça “A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Dr(a). GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ, pela parte RECORRIDA: CIPLAN CIMENTO PLANALTO S/A

Brasília-DF, 05 de agosto de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRA ELIANA CALMON
Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 1.190.335 - MG (2010/0068906-6)

RECORRENTE: MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA
PROCURADOR: CÁRITAS BORGES DOURADO E
OUTRO(S)
RECORRIDO: CIPLAN CIMENTO PLANALTO S/A
ADVOGADO: LILIANE NETO BARROSO E OUTRO(S)

RELATÓRIO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON: Trata-se de recurso especial interposto com fundamento nas alíneas “a” e “c” do permissivo constitucional contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais assim ementado:

ISSQN - SERVIÇOS DE CONCRETAGEM - DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - INTELIGÊNCIA DO ART. 9º, 2º, DO DECRETO-LEI 406/68. A regra inserida no § 2º, do artigo 9º, do Decreto-Lei 406/68, que permite a dedução da base de cálculo do ISSQN do valor dos materiais fornecidos pelo prestador, prevalece sobre dispositivo de lei municipal. As deduções ali previstas não importam em isenção de tributo, mas sim em definição de base de cálculo.

Aponta o recorrente dissídio jurisprudencial e violação do art. 161, § 1º, do CTN, sustentando que as empresas de concretagem são consideradas consumidoras dos materiais utilizados na mistura, não enquadrada como atividade de comercialização e, portanto, não sujeita ao ICMS.

Defende que se trata exclusivamente de prestação de serviços em razão do cuidado técnico aplicado na preparação do produto final e que, assim, o ISS incide sobre a integralidade do valor do serviço.

Requer ao final, caso prevaleça o entendimento firmado no tribunal de origem, que a correção dos valores supostamente devidos ao recorrido não seja calculada com base na Taxa SELIC, mas sim com base no § 1º

do at. 161 do CTN, segundo o qual os juros de mora são calculados à taxa de 1% ao mês.

Com contrarrazões, subiram os autos, admitido o especial na origem. É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.190.335 - MG (2010/0068906-6)

RELATORA: MINISTRA ELIANA CALMON
RECORRENTE: MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA
PROCURADOR: CÁRITAS BORGES DOURADO E OUTRO(S)
RECORRIDO : CIPLAN CIMENTO PLANALTO S/A
ADVOGADO: LILIANE NETO BARROSO E OUTRO(S)

VOTO

A EXMA. SRA. MINISTRA ELIANA CALMON (Relatora): A pretensão recursal merece provimento.

A base de cálculo do ISSQN é o valor da prestação do serviço e no caso da construção civil os materiais utilizados incluem-se no preço do serviço, como demonstram os seguintes julgados:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. CONSTRUÇÃO CIVIL. CONCRETAGEM. MATERIAIS EMPREGADOS. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N.º 167/STJ.

1. A base de cálculo do ISSQN é o custo do serviço em sua totalidade, motivo pelo qual não se deduz de sua base de cálculo o valor dos materiais utilizados na produção de concreto pela prestadora de serviço, tanto mais que, nos termos da Súmula n.º 167/STJ, sujeitam-se referidas empresas à tributação exclusiva do ISSQN, verbis: “O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS”.

2. Precedentes: REsp 1051383/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/06/2008, DJe 12/08/2008; AgRg no Ag 909.011/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/04/2008, DJe 23/04/2008; REsp 886.373/MG, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2008, DJe 30/04/2008; AgRg no REsp 921.804/MG, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/05/2007, DJ 31/05/2007 p. 408; REsp 828.879/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/08/2006, DJ 31/08/2006 p. 255, REPDJ 16/10/2006 p. 312; AgRg no REsp 661.163/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/11/2005, DJ 19/12/2005 p. 223; REsp 603761/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2004, DJ 05/04/2004 p. 218.

3. Agravo regimental desprovido.

(AgRg nos EDcl no REsp 1109522/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2009, DJe 18/12/2009)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISS. BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO DOS MATERIAIS EMPREGADOS E DAS SUBEMPREITADAS. IMPOSSIBILIDADE COMPENSAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. ATRIBUIÇÃO DE EFEITO NORMATIVO AO MANDAMUS PARA ALCANÇAR SITUAÇÕES FUTURAS. IMPOSSIBILIDADE.

1. A conclusão adotada se coaduna com a jurisprudência desta Corte que, a despeito de admitir a impetração de Mandado de Segurança para fins de declaração do direito à compensação tributária, nos termos da Súmula n. 213/STJ, não confunde o caráter preventivo do writ, o qual é perfeitamente cabível, nos termos do art. 1º da Lei n. 1.533/51, com o pretendido efeito normativo pleiteado pela recorrente, o qual é rechaçado por esta Corte.

2. O ISS incide sobre o preço do serviço, não sendo passíveis de dedução os valores referentes aos materiais empregados e às subempreitadas.

3. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1105880/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/04/2010, DJe 05/05/2010)

O referido entendimento restou consolidado na Súmula 167/STJ, de seguinte redação:

O fornecimento de concreto por empreitada para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas a incidência do ISS.

(Súmula 167, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/09/1996, DJ 19/09/1996 p. 34452)

Com essas considerações, dou provimento ao recurso especial, invertendo o ônus da sucumbência.

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: **PROCESSO** **REsp 1.190.335/MG**
2010/0068906-6 **ELETRÔNICO**

Números Origem: 10702030411723001 10702030411723002
702030411723

PAUTA: 05/08/2010

JULGADO: 05/08/2010

Relatora

Exma. Sra. Ministra **ELIANA CALMON**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HUMBERTO MARTINS**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **EUGÊNIO JOSÉ GUILHERME DE ARAGÃO**

Secretária

Bela. **VALÉRIA ALVIM DUSI**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: MUNICÍPIO DE UBERLÂNDIA

PROCURADOR: CÁRITAS BORGES DOURADO E
OUTRO(S)

RECORRIDO: CIPLAN CIMENTO PLANALTO S/A

ADVOGADO: LILIANE NETO BARROSO E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ISS/Imposto
sobre Serviços

SUSTENTAÇÃO ORAL

Dr(a). GERALDO MASCARENHAS LOPES CANÇADO DINIZ, pela parte RECORRIDA: CIPLAN CIMENTO PLANALTO S/A

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.

Brasília, 05 de agosto de 2010

VALÉRIA ALVIM DUSI

Secretária

(Ementa publicada no DJe de 17.08.2010).

MANDADO DE SEGURANÇA. COMPENSAÇÃO DOS VALORES INDEVIDAMENTE RECOLHIDOS ANTES DA IMPETRAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 24.865 - MT (2007/0188872-8)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE: GAZETA PUBLICIDADE E NEGÓCIOS LTDA E OUTROS
ADVOGADO: JOSÉ GASPAR MACIEL DE LIMA
RECORRIDO: ESTADO DE MATO GROSSO
PROCURADOR: ELISABETE FERREIRA ZILIO E OUTRO(S)

EMENTA

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FATO JURÍDICO ENSEJADOR DA TRIBUTAÇÃO (EFETIVO CONSUMO E NÃO A DEMANDA RESERVADA/CONTRATADA DE POTÊNCIA). BASE DE CÁLCULO (VALOR DA TARIFA CORRESPONDENTE A DEMANDA CONSUMIDA E NÃO SOBRE A CONTRATADA). SÚMULA 391/STJ. JULGAMENTO, PELA PRIMEIRA SEÇÃO, DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 960.476/SC). MANDADO DE SEGURANÇA. DECLARAÇÃO DE DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SÚMULA 213/STJ. EFEITOS PATRIMONIAIS PRETÉRITOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 271/STF.

1. O ICMS incide sobre o valor da operação correspondente à efetiva circulação da energia elétrica (valor da energia elétrica efetivamente consumida, vale dizer: a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa), razão pela qual a demanda de potência contratada/reservada não integra a base de cálculo do tributo (Precedente da Primeira Seção submetido ao

rito do artigo 543-C, do CPC: **REsp 960.476/SC**, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 11.03.2009, DJe 13.05.2009).

2. *“Assim, para efeito de base de cálculo de ICMS (tributo cujo fato gerador supõe o efetivo consumo de energia), o valor da tarifa a ser levado em conta é o correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada no período de faturamento, como tal considerada a demanda medida, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução ANEEL 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada” (REsp 960.476/SC).*

3. A aludida jurisprudência restou cristalizada na Súmula 391/STJ, *verbis*:

“O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.”

4. Destarte, o acórdão regional coaduna-se com a jurisprudência pacífica do STJ, não merecendo reparo no particular.

5. O mandado de segurança é instrumento adequado à declaração do direito de compensação de tributos indevidamente pagos (Súmula 213/STJ), desde que não implique na produção de efeitos patrimoniais pretéritos, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria (Súmula 271/STF).

6. *In casu*, a pretensão mandamental, encartada no pedido de compensação, restou assim formulada:

“... que as autoridades coatoras se abstenham da prática de qualquer ato a restringir o direito à compensação dos indébitos decorrentes do comprovado recolhimento indevido do ICMS sobre o ‘seguro-apagão’ e sobre a ‘demanda’, devidamente corrigidos mediante a aplicação da UFIR e acrescidos dos juros à taxa SELIC, incidente sobre o valor corrigido e a partir de cada pagamento indevido, com tributos estaduais vencidos e/ou vincendos, sem a inconstitucional limitação imposta pelo art. 170-A, do CTN, com a redação que lhe deu a Lei Complementar 104/2001, bem como o de todas as práticas fiscais de retaliação do contribuinte em razão da compensação dos indébitos apurados”.

7. Entre as causas de pedir ventiladas no *mandamus* impetrado em 13.03.2006, as impetrantes notificaram o pagamento indevido de ICMS sobre o valor referente ao encargo emergencial (“seguro apagão”), no período de março/2002 a dezembro/2005, razão pela qual a não concessão

do *mandamus* deve ser mantida, no particular, por força do óbice inserto na Súmula 271/STF.

8. Ao revés, merece parcial reforma o acórdão regional para que seja declarado o direito dos impetrantes à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de ICMS sobre a diferença entre a energia efetivamente consumida e a “demanda de energia contratada” a partir da impetração do *writ of mandamus*.

9. Recurso ordinário parcialmente provido apenas para declarar o direito dos impetrantes à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de ICMS sobre a diferença entre a energia efetivamente consumida e a “demanda de energia contratada”.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves (Presidente) e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 10 de agosto de 2010 (Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 24.865 - MT (2007/0188872-8)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Cuida-se de recurso ordinário em mandado de segurança interposto por GAZETA PUBLICIDADE E NEGÓCIOS LTDA. E OUTROS, com fulcro no artigo 105, II, “b”, da Constituição da República Federativa do Brasil de

1988, no intuito de ver reformado acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso, cuja ementa restou assim vazada:

“MANDADO DE SEGURANÇA INDIVIDUAL – TRIBUTÁRIO – ICMS – COBRANÇA SOBRE RESERVA DE POTÊNCIA – LEGITIMIDADE DO CONSUMIDOR NO PÓLO ATIVO – LEGITIMIDADE DA CONCESSIONÁRIA NO PÓLO PASSIVO – MÉRITO – FATO GERADOR – MERA EXPECTATIVA EM CONTRATO DE RESERVA DE POTÊNCIA – ILEGALIDADE DA COBRANÇA – INCIDÊNCIA DO TRIBUTOSOMENTE SOBRE DEMANDA CONSUMIDA – COMPENSAÇÃO – IMPOSSIBILIDADE – ORDEM CONCEDIDA EM PARTE.

Embora não inscrita como contribuinte junto a Fazenda Pública, o consumidor de energia elétrica, que tem contra si lançado tributo acoimado de ilícito, tem interesse e legitimidade para propor ordem mandamental visando restabelecimento da legalidade à vista do artigo 1º da Lei nº 1.533/51 e 6º do CPC.

A concessionária do serviço público, que lança e arrecada o tributo, deve como litisconsorte necessário, figurar junto com o ente público no pólo passivo da ação mandamental requerida visando à exclusão do lançamento. Sob pena de instituir a chamada ‘expectativa de fato gerador’, não é devido o ICMS no contrato de demanda reservada de potência, devendo o imposto ser cobrado tão-somente pelo fato gerador registrado, isto é, o efetivo consumo da energia por parte da impetrante. O pedido de restituição do indevido, verdadeira cobrança, não comporta no mandado de segurança, ainda que através de compensação, ressalvado o direito de requerer administrativamente ou judicialmente se necessário.”

Noticiam os autos que GAZETA PUBLICIDADE E NEGÓCIOS LTDA. E OUTROS impetraram mandado de segurança, em 13.03.2006, contra suposto ato ilegal perpetrado pelo SECRETÁRIO DA FAZENDA DO ESTADO DO MATO GROSSO, ao argumento de que *“na base de cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) foi incluído o ‘seguro-apagão’ no período de 03/2002 a 12/2005, e continua sendo adicionado a ‘demanda’ mesmo não sendo mercadoria ou serviço, o que é ilegal e inconstitucional”*.

O Tribunal de origem, nos termos da ementa anteriormente transcrita, ultrapassada a preliminar de ilegitimidade passiva *ad causam* do Secretário

de Estado da Fazenda e do Diretor da CEMAT, concedeu parcialmente a segurança para “*determinar que o ICMS incida sobre a energia elétrica consumida, bem assim afastar a cobrança do tributo sobre a ‘demanda reservada de potência’, quando não utilizada pela impetrante, anotando-se em favor da impetrante o direito de requerer a compensação administrativamente ou, se for o caso, em processo de conhecimento, para definição exata do valor*”. No voto-condutor do acórdão recorrido, restou assente que:

“No caso em apreço, por força de contrato, a concessionária do serviço público fornecedor de energia elétrica a impetrante, garante fornecer a esta certa quantidade de energia elétrica que, de acordo com a demanda, poderá ou não ser utilizada.

A questão é saber se, em face desta relação contratual decorrente da chamada ‘demanda reservada de potência’ através da ‘reserva da demanda’, existe a obrigatoriedade de recolhimento do ICMS em relação à energia que não for utilizada.

A questão é bastante simples. O imposto é devido em razão de um fato gerador, isto é, o efetivo consumo da energia por parte da impetrante. Desta forma, se a impetrante, apesar de ter uma reserva maior em relação ao direito de utilizar determinada demanda, apenas utilizou parte dela, é sobre a parte efetivamente consumida, que deve ser tributada pelo fisco estadual com o lançamento do ICMS prescrito à espécie.

Sem a existência de um fato gerador concreto, isto é, a utilização da energia por parte da impetrante, a cobrança do ICMS está eivada de ilegalidade. Estaríamos, nesta situação, criando uma cobrança de imposto por mera expectativa da existência futura de um fato gerador que, nada mais é a chamada ‘demanda reservada de potência’.

(...)

Em relação à compensação tributária pretendida, no que tange o pagamento indevido de ICMS sobre “demanda reservada de energia” e sobre “encargo de capacidade emergencial - seguro apagão”, em revendo posicionamento anterior, trazido no MSI 38453/2005, do qual fui Relator, que foi provido parcialmente por esta Turma nos termos do 1º Vogal, Des. Juracy Perciani, tenho para mim que a pretensão do reconhecimento do dever de

restituição de indébito se revela em verdadeiro pedido de cobrança, que não comporta no mandado de segurança.

Quanto à compensação o mandado de segurança tem cabimento, entretanto a tributação excessiva só foi reconhecida nos presentes autos, motivo pelo qual, a priori, não existia o direito líquido e certo alegado a compensação.

(...)

Com as considerações acima, concedo a segurança para determinar que o ICMS incida sobre a energia elétrica consumida, bem assim afastar a cobrança do tributo sobre a “demanda reservada de potência”, quando não utilizada pela impetrante, anotando-se em favor da impetrante o direito de requerer a compensação administrativamente ou, se for o caso, em processo de conhecimento, para definição exata do valor.”

Nas razões do recurso ordinário, aduzem as impetrantes que:

“Acaso mantido o entendimento esposado no v. acórdão, ao contemplar que a incidência do tributo (ICMS) se dá sobre a demanda consumida, incorrerá em ofensa ao artigo 155, § 3º, da Carta Política de 1988; os artigos 1º, 2º e 198, do Convênio ICMS nº 66/88; o artigo 116. II, do Código Tribunal Nacional; o artigo 12, I, da Lei Complementar nº 87/96, e, ainda, as normas complementares encontradas nas portarias nºs 222 e 466 (sucessora do DNAEE), o(à)s quais fixam inequivocadamente na entrega da energia ao consumidor o marco temporal em que se reputa ocorrido o fato gerador do ICMS incidente sobre tal operação, divergindo, de outra parte, da unívoca jurisprudência desta Corte acerca do tema.

(...)

... a ‘demanda contratada’ e a ‘demanda de ultrapassagem’ representam uma energia que não circula efetivamente pelo estabelecimento consumidor, somente constando em contrato, no qual a concessionária se obriga a disponibilizar continuamente até o ponto de entrega.

(...)

... não há de se falar em incidência de ICMS sobre a ‘demanda contratada’ e ‘demanda de ultrapassagem’ vez que ou a energia não passou da rede de transmissão para o estabelecimento consumidor ou foi imposta multa por sua ultrapassagem.

(...)

... o fato gerador da incidência do ICMS é a realização da circulação da mercadoria 'energia elétrica', e não somente a sua colocação à disposição do consumidor.

(...)

E ainda tem-se que a Súmula 213, deste Tribunal, de idêntico modo, foi verdadeiramente massacrada pelo v. acórdão, porquanto que, acaso mantido o entendimento esposado no v. acórdão, ao contemplar que: '... o pedido de restituição do indevido, verdadeira cobrança, não comporta no mandado de segurança, ainda que através de compensação ...', incorrerá em ofensa à referida súmula, deste Superior Tribunal de Justiça, discrepando, de outra parte, da unívoca jurisprudência desta Corte acerca do tema.

(...)

Demonstra-se, portanto, de forma analítica o confronto jurisprudencial, pois a vexata quaestio, como dito no início, trata-se da cobrança ilegal do ICMS sobre o contra de demanda reserva de potência e não sobre o efetivo CONSUMO da energia por parte das recorrentes (artigo 155, § 3º, da Carta Política de 1988; os artigos 1º, 2º e 198, do Convênio ICMS 66/88; o art. 116, II, do Código Tributário Nacional; o artigo 12, I, da Lei Complementar 87/96; e ainda as normas complementares encontradas nas Portarias 222 e 456), bem como de pedido de declaração do direito à compensação dos valores pagos indevidamente a esse título e sobre o seguro apagão (março/2002 a dezembro/2005). Registre-se também que foi feita prova inequívoca do quantum pago a maior, através da juntada das cópias das faturas e planilhas de valores, mediante as quais ficou demonstrado com uma clareza feérica os valores a serem declarados como compensáveis.”

Apresentadas contra-razões, nas quais se alega que falece interesse da recorrente no que concerne ao pedido de não incidência de ICMS sobre a demanda reservada de potência, o que já restou assente no acórdão regional, sendo certo ainda a existência de normatização estadual (artigo 32, do Decreto 01/2007) no sentido da jurisprudência firmada. Quanto ao pedido de compensação, indica os óbices insertos nas Súmulas 269 e 271, do STF.

O recurso ordinário recebeu crivo positivo de admissibilidade na origem, tendo o Ministério Público Federal opinado por seu desprovemento, nos termos da seguinte ementa:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE A ENERGIA EFETIVAMENTE CONSUMIDA. OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. RESTITUIÇÃO DOS VALORES PAGOS INDEVIDAMENTE SOBRE A DEMANDA CONTRATADA. IMPROPRIEDADE DO PRESENTE WRIT. SÚMULAS 269 E 271 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

I. A entrega e a utilização efetiva da energia elétrica ao consumidor é pressuposto essencial para a incidência do ICMS sobre a energia efetivamente utilizada.

II. A incidência do supracitado imposto sobre a energia contratada é inviável, pois esta não configura o seu fato gerador.

III. O presente writ não é a via adequada para o pedido de compensação, tendo em vista que o mandado de segurança não se confunde com ação de cobrança, conforme as Súmulas 269 e 271, do STF.

IV. O recorrente poderá requerer essa restituição administrativamente ou por meio do ajuizamento de um processo de conhecimento.

V. Parecer pelo não provimento do recurso ordinário em mandado de segurança.”

É o relatório.

RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA Nº 24.865 - MT (2007/0188872-8)

EMENTA

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. FATO JURÍDICO ENSEJADOR DA TRIBUTAÇÃO (EFETIVO CONSUMO E NÃO A DEMANDA RESERVADA/CONTRATADA DE POTÊNCIA). BASE DE CÁLCULO (VALOR DA TARIFA CORRESPONDENTE A DEMANDA CONSUMIDA E NÃO SOBRE A CONTRATADA).

SÚMULA 391/STJ. JULGAMENTO, PELA PRIMEIRA SEÇÃO, DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 960.476/SC). MANDADO DE SEGURANÇA. DECLARAÇÃO DE DIREITO À COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. SÚMULA 213/STJ. EFEITOS PATRIMONIAIS PRETÉRITOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 271/STF.

1. O ICMS incide sobre o valor da operação correspondente à efetiva circulação da energia elétrica (valor da energia elétrica efetivamente consumida, vale dizer: a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrada no estabelecimento da empresa), razão pela qual a demanda de potência contratada/reservada não integra a base de cálculo do tributo (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 960.476/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 11.03.2009, DJe 13.05.2009).

2. *“Assim, para efeito de base de cálculo de ICMS (tributo cujo fato gerador supõe o efetivo consumo de energia), o valor da tarifa a ser levado em conta é o correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada no período de faturamento, como tal considerada a demanda medida, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução ANEEL 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada” (REsp 960.476/SC).*

3. A aludida jurisprudência restou cristalizada na Súmula 391/STJ, *verbis*:

“O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.”

4. Destarte, o acórdão regional coaduna-se com a jurisprudência pacífica do STJ, não merecendo reparo no particular.

5. O mandado de segurança é instrumento adequado à declaração do direito de compensação de tributos indevidamente pagos (Súmula 213/STJ), desde que não implique na produção de efeitos patrimoniais pretéritos, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria (Súmula 271/STF).

6. *In casu*, a pretensão mandamental, encartada no pedido de compensação, restou assim formulada:

“... que as autoridades coatoras se abstenham da prática de qualquer ato a restringir o direito à compensação dos indébitos decorrentes do comprovado

recolhimento indevido do ICMS sobre o ‘seguro-apagão’ e sobre a ‘demanda’, devidamente corrigidos mediante a aplicação da UFIR e acrescidos dos juros à taxa SELIC, incidente sobre o valor corrigido e a partir de cada pagamento indevido, com tributos estaduais vencidos e/ou vincendos, sem a inconstitucional limitação imposta pelo art. 170-A, do CTN, com a redação que lhe deu a Lei Complementar 104/2001, bem como o de todas as práticas fiscais de retaliação do contribuinte em razão da compensação dos débitos apurados”.

7. Entre as causas de pedir ventiladas no *mandamus* impetrado em 13.03.2006, as impetrantes notificaram o pagamento indevido de ICMS sobre o valor referente ao encargo emergencial (“seguro apagão”), no período de março/2002 a dezembro/2005, razão pela qual a não concessão do *mandamus* deve ser mantida, no particular, por força do óbice inserto na Súmula 271/STF.

8. Ao revés, merece parcial reforma o acórdão regional para que seja declarado o direito dos impetrantes à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de ICMS sobre a diferença entre a energia efetivamente consumida e a “demanda de energia contratada” a partir da impetração do *writ of mandamus*.

9. Recurso ordinário parcialmente provido apenas para declarar o direito dos impetrantes à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de ICMS sobre a diferença entre a energia efetivamente consumida e a “demanda de energia contratada”.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, tendo sido preenchidos os pressupostos de admissibilidade, impõe-se o conhecimento do presente recurso ordinário.

A Primeira Seção, quando do julgamento de recurso especial representativo da controvérsia, consolidou o entendimento de que o ICMS incide sobre o valor da operação correspondente à efetiva circulação da energia elétrica (valor da energia elétrica efetivamente consumida, vale dizer: a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa), razão pela qual a demanda de potência contratada/reservada não integra a base de cálculo do tributo.

A ementa do aludido julgado restou assim vazada:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. ENERGIA ELÉTRICA. DEMANDA DE POTÊNCIA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE EM DEMANDA CONTRATADA E NÃO UTILIZADA. INCIDÊNCIA SOBRE TARIFA CALCULADA COM BASE NA DEMANDA DE POTÊNCIA ELÉTRICA EFETIVAMENTE UTILIZADA.

1. A jurisprudência assentada pelo STJ, a partir do julgamento do REsp 222.810/MG (1ª Turma, Min. José Delgado, DJ de 15.05.2000), é no sentido de que “o ICMS não é imposto incidente sobre tráfico jurídico, não sendo cobrado, por não haver incidência, pelo fato de celebração de contratos”, razão pela qual, no que se refere à contratação de demanda de potência elétrica, “a só formalização desse tipo de contrato de compra ou fornecimento futuro de energia elétrica não caracteriza circulação de mercadoria”. Afirma-se, assim, que “o ICMS deve incidir sobre o valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa”.

2. Na linha dessa jurisprudência, é certo que “não há hipótese de incidência do ICMS sobre o valor do contrato referente à garantia de demanda reservada de potência”. Todavia, nessa mesma linha jurisprudencial, também é certo afirmar, a contrario sensu, que há hipótese de incidência de ICMS sobre a demanda de potência elétrica efetivamente utilizada pelo consumidor.

3. Assim, para efeito de base de cálculo de ICMS (tributo cujo fato gerador supõe o efetivo consumo de energia), o valor da tarifa a ser levado em conta é o correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada no período de faturamento, como tal considerada a demanda medida, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução ANEEL 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada.

4. No caso, o pedido deve ser acolhido em parte, para reconhecer indevida a incidência do ICMS sobre o valor correspondente à demanda de potência elétrica contratada mas não utilizada.

5. Recurso especial parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.” (REsp 960.476/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 11.03.2009, DJe 13.05.2009)

A aludida jurisprudência restou cristalizada na Súmula 391/STJ, *verbis*:

“O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada.”

Destarte, o acórdão regional coaduna-se com a jurisprudência pacífica do STJ, não merecendo reparo no particular.

O mandado de segurança é instrumento adequado à declaração do direito de compensação de tributos indevidamente pagos (**Súmula 213/STJ**), desde que não implique na produção de efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria (**Súmula 271/STF**).

In casu, a pretensão mandamental, encartada no pedido de compensação, restou assim formulada:

“... que as autoridades coatoras se abstenham da prática de qualquer ato a restringir o direito à compensação dos indébitos decorrentes do comprovado recolhimento indevido do ICMS sobre o ‘seguro-apagão’ e sobre a ‘demanda’, devidamente corrigidos mediante a aplicação da UFIR e acrescidos dos juros à taxa SELIC, incidente sobre o valor corrigido e a partir de cada pagamento indevido, com tributos estaduais vencidos e/ou vincendos, sem a inconstitucional limitação imposta pelo art. 170-A, do CTN, com a redação que lhe deu a Lei Complementar 104/2001, bem como o de todas as práticas fiscais de retaliação do contribuinte em razão da compensação dos indébitos apurados”.

Entre as causas de pedir ventiladas no *mandamus* impetrado em 13.03.2006, as impetrantes notificaram o pagamento indevido de ICMS sobre o valor referente ao encargo emergencial (“seguro apagão”), no período de março/2002 a dezembro/2005, razão pela qual a não concessão do *mandamus* deve ser mantida, no particular, por força do óbice inserto na Súmula 271/STF.

Ao revés, merece parcial reforma o acórdão regional para que seja declarado o direito dos impetrantes à compensação dos valores indevi-

damente recolhidos a título de ICMS sobre a diferença entre a energia efetivamente consumida e a “demanda de energia contratada” a partir da impetração do *writ of mandamus*.

Com essas considerações, DOU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA apenas para declarar o direito dos impetrantes à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de ICMS sobre a diferença entre a energia efetivamente consumida e a “demanda de energia contratada”.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: **RMS 24.865/MT**
2007/0188872-8

Números Origem: 186092006 783002006

PAUTA: 10/08/2010 JULGADO: 10/08/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **RAQUEL ELIAS FERREIRA DODGE**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE: **GAZETA PUBLICIDADE E NEGÓCIOS
LTDA E OUTROS**

ADVOGADO: **JOSÉ GASPAR MACIEL DE LIMA**

JURISPRUDÊNCIA

RECORRIDO: ESTADO DE MATO GROSSO
PROCURADOR: ELISABETE FERREIRA ZILIO E
OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - ICMS/ Imposto sobre Circulação de Mercadorias

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso ordinário em mandado de segurança, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves (Presidente) e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 10 de agosto de 2010

BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA
Secretária
(Ementa publicada no DJe de 26.08.2010).

Decisões Monocráticas

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-DOENÇA.
TERÇO-CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INEXIGIBILIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0014629-08.2010.4.03.0000/
SP
2010.03.00.014629-0/SP

RELATOR : Desembargador Federal COTRIM GUIMARÃES
AGRAVANTE : LWARCEL CELULOSE E PAPEL LTDA e ou-

tros

: LWART LUBRIFICANTES LTDA

: LWART QUIMICA LTDA

ADVOGADO : GUILHERME CEZAROTI e outro

AGRAVADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E
AFONSO GRISI NETO

ORIGEM : JUÍZO FEDERAL DA 2 VARA DE BAURU Sec Jud SP

Nº. ORIG. : 00032074520104036108 2 Vr BAURU/SP

DECISÃO

Vistos etc.

Decisão agravada: proferida em sede de mandado de segurança impetrado por LWARCEL CELULOSE E PAPEL LTDA e outros em face do DELEGADO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM BAURU – SP; indeferiu o pedido de liminar, ao fundamento de que não restou demonstrado o perigo de perecimento do direito ou interesse da impetrante.

Agravantes (Impetrantes): Pugna pela reforma da decisão agravada e a conseqüente antecipação dos efeitos da tutela recursal para suspender a exigibilidade do crédito tributário relativo a inclusão do auxílio-doença, do salário-maternidade e do terço constitucional de férias na base de cálculo da contribuição previdenciária incidente sobre a folha de salários.

É o breve relatório. Decido.

A matéria posta em desate comporta julgamento monocrático nos termos do disposto no artigo 557, §1º-A, do Código de Processo Civil, uma vez que já foi amplamente discutida perante os Tribunais Superiores e pela jurisprudência desta Egrégia Corte Regional Federal.

Com efeito, o fato gerador e a base de cálculo da cota patronal da contribuição previdenciária encontram-se previstos no artigo 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, nos seguintes termos:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e

trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.”

O referido dispositivo legal limita o campo de incidência das exações às parcelas que integram a remuneração dos trabalhadores, pré-excluindo, da base de cálculo, as importâncias de natureza indenizatória. Nesse sentido, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - BASE DE CÁLCULO - SALÁRIO CONTRIBUIÇÃO - AUXÍLIO-CRECHE - NATUREZA INDENIZATÓRIA - “VALE-TRANSPORTE” - REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA - SÚMULA 7/STJ.

1. A contribuição previdenciária incide sobre base de cálculo de nítido caráter salarial, de sorte que não a integra as parcelas de natureza indenizatória.

2. O auxílio-creche, conforme precedente da Primeira Seção (EREsp 394.530-PR), não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

3. Uma vez que o Tribunal de origem consignou tratar-se a verba denominada “vale- transporte”, na hipótese dos autos, de uma parcela salarial, não ficando, ademais, abstraído na decisão recorrida qualquer elemento fático capaz de impor interpretação distinta, a apreciação da tese defendida pelo recorrente implicaria o reexame do conjunto fático-probatório dos autos, providência vedada a esta Corte em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 7/STJ.

4. Recurso parcialmente conhecido e, nessa parte, provido.

(STJ, 2ª Turma, RESP - RECURSO ESPECIAL - 664258/RJ, Processo nº 200400733526, Rel. Min. ELIANA CALMON, Julgado em 04/05/2006, DJ DATA:31/05/2006 PG:00248)

Impende destacar, outrossim, que a mesma motivação foi utilizada pelo Supremo Tribunal Federal para, em sede de medida liminar apreciada nos autos da ADIn nº 1659-8, suspender a eficácia dos dispositivos previstos nas Medidas Provisórias nº 1523/96 e 1599/97, no que deter-

minavam a incidência de contribuição previdenciária sobre parcelas de caráter indenizatório. O julgado restou ementado nos seguintes termos:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. Medida liminar. - Já se firmou a jurisprudência desta Corte (assim, nas ADIMCs 1204, 1370 e 1636) no sentido de que, quando Medida Provisória ainda pendente de apreciação pelo Congresso nacional é revogada por outra, fica suspensa a eficácia da que foi objeto de revogação até que haja pronunciamento do Poder Legislativo sobre a Medida Provisória revogadora, a qual, se convertida em lei, tornará definitiva a revogação; se não o for, retomará os seus efeitos a Medida Provisória revogada pelo período que ainda lhe restava para vigorar. - Relevância da fundamentação jurídica da arguição de inconstitucionalidade do § 2º do artigo 22 da Lei 8.212/91 na redação dada pela Medida Provisória 1.523-13 e mantida pela Medida Provisória 1.596-14. Ocorrência do requisito da conveniência da suspensão de sua eficácia. Suspensão do processo desta ação quanto às alíneas “d” e “e” do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91 na redação mantida pela Medida Provisória 1.523-13, de 23.10.97. Liminar deferida para suspender a eficácia “ex nunc”, do § 2º do artigo 22 da mesma Lei na redação dada pela Medida Provisória 1.596-14, de 10.11.97. (STF, Pleno, ADIn nº 1659-8, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Julgado em 27/11/1997, DJ 08-05-1998 PP-00002)

Nesse diapasão, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça assumiu orientação pacífica quanto à natureza indenizatória das verbas pagas pelo empregador, ao empregado, nos 15 (quinze) primeiros dias que antecedem a concessão do auxílio-doença, conforme faz prova os seguintes arestos:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - REMUNERAÇÃO PAGA PELO EMPREGADOR NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DO AUXÍLIO-DOENÇA - AFASTAMENTO DO EMPREGADO - NÃO-INCIDÊNCIA.

1. A verba paga pela empresa aos empregados durante os 15 primeiros dias de afastamento do trabalho por motivo de doença não tem natureza salarial, por isso não incide sobre ela a contribuição previdenciária.

2. Quanto à alegação de contrariedade ao disposto no art. 97 da CF/88, não merece ela conhecimento, por tratar-se de tema constitucional, afeto à competência da Suprema Corte, nos termos do art. 102 da CF/88.

3. Agravo regimental improvido.

(STJ, 2ª Turma, AGRESP - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 1016829/RS, Processo nº 200703006280, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, Julgado em 09/09/2008, DJE DATA:09/10/2008)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-MATERNIDADE. INCIDÊNCIA. REMUNERAÇÃO PAGA PELO EMPREGADOR NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DO AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DE MESMA ESPÉCIE. ART. 66 DA LEI 8.383/91. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. JUROS.

(...). É dominante no STJ o entendimento segundo o qual não é devida a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga pelo empregador ao empregado, durante os primeiros dias do auxílio-doença, à consideração de que tal verba, por não consubstanciar contraprestação a trabalho, não tem natureza salarial. Precedentes: RESP 768.255/RS, 2ª T., Min. Eliana Calmon, DJ de 16.05.2006; RESP 824.292/RD, 1ª T., Min. José Delgado, DJ de 08.06.2006; RESP 916.388/SC, 2ª T., Min. Castro Meira, DJ de 26.04.2007; RESP 854.079/SC, 1ª T., Min. Denise Arruda, DJ de 11.06.2007. (...) (STJ, 1ª Turma, RESP - RECURSO ESPECIAL - 891602/PR, Processo nº 200602168995, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Julgado em 12/08/2008, DJE DATA: 21/08/2008)

No tocante ao terço constitucional de férias, pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido da sua natureza indenizatória, conforme se verifica do recente precedente: INCIDENTE DE UNIFORMIZAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA DAS TURMAS RECURSAIS DOS JUÍZADOS ESPECIAIS FEDERAIS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. NATUREZA JURÍDICA. 1. O terço constitucional de férias tem natureza indenizatória e, portanto, não integra a base de incidência da contribuição previdenciária. 2. Precedente da Primeira Seção (Pet nº 7.296/PE, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 28/10/2009, DJe 10/11/2009). 3. Incidente improvido. (STJ, Primeira Seção, PET nº 7522, Registro nº 2 00901836391, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, DJ

12.05.2010) Por outro lado, as verbas pagas pelo empregador, ao empregado, a título de adicional de horas-extras, adicional por trabalho noturno, adicional de periculosidade e insalubridade, salário-maternidade e maternidade noturno, integram a remuneração do obreiro, pelo que constituem salário-de-contribuição para fins de incidência da exação prevista no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91. É o entendimento que prevalece no Colendo Superior Tribunal de Justiça, bem como neste E. Sodalício, conforme demonstram os seguintes julgados: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AUXÍLIO-DOENÇA. SALÁRIO-MATERNIDADE. PRECEDENTES. 1. O empregado afastado por motivo de doença não presta serviço e, por isso, não recebe salário, mas apenas uma verba de caráter previdenciário de seu empregador, durante os primeiros quinze dias. A descaracterização da natureza salarial da citada verba afasta a incidência da contribuição previdenciária. Precedentes. 2. “O salário-maternidade integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias pagas pelas empresas. Precedentes” (REsp 1.049.417/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 3.6.2008, DJ 16.6.2008 p. 1).

3. Recurso especial parcialmente provido. (STJ, 2ª Turma, RESP - RECURSO ESPECIAL - 899942/SC, Processo nº 200602369670, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, Julgado em 09/09/2008, DJE DATA: 13/10/2008) PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SALÁRIO-MATERNIDADE. INCIDÊNCIA. REMUNERAÇÃO PAGA PELO EMPREGADOR NOS PRIMEIROS QUINZE DIAS DO AUXÍLIO-DOENÇA. NÃO-INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. COMPENSAÇÃO. TRIBUTOS DE MESMA ESPÉCIE. ART. 66 DA LEI 8.383/91. CORREÇÃO MONETÁRIA. TAXA SELIC. JUROS.

1. A Primeira Turma desta Corte consolidou entendimento no sentido de que o salário-maternidade possui natureza salarial, integrando a base de cálculo da contribuição previdenciária. Precedentes: AgRg no REsp 762.172/SC, Min. Francisco Falcão, DJ 19.12.2005; REsp 486.697/PR, Min. Denise Arruda, DJ de 17/12/2004; e REsp 641.227/SC, Min. Luiz Fux, DJ de 29/11/2004. (...) (STJ, 1ª Turma, RESP - RECURSO ESPECIAL - 891602/PR, Processo nº 200602168995, Rel.

Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, Julgado em 12/08/2008, DJE DATA:21/08/2008)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE SOBRE O 13º SALÁRIO (GRATIFICAÇÃO NATALINA). SÚMULAS NºS 688 E 207/STF. TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

1. Definida a natureza jurídica da gratificação natalina como sendo de caráter salarial, sua integração ao salário de contribuição para efeitos previdenciários é legal, não se podendo, pois, eximir-s e da obrigação tributária em questão.

2. Inteligência das Súmulas nºs 688 e 207/ST F, que dispõem, respectivamente: “é legítima a incidência da contribuição previdenciária sobre o 13º salário” e “a s gratificações habituais, inclusive a de Natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário”.

3. “A gratificação natalina (13º salário), o acréscimo de 1/3 sobre a remuneração de férias e o pagamento de horas extraordinárias, direitos assegurados pela Constituição aos empregados (CF, art. 7º, incisos VIII, XVII e XVI) e aos servidores públicos (CF, art. 39, § 3º), e os adicionais de caráter permanente (Lei 8.112/91, art. 41 e 49) integram o conceito de remuneração, sujeitando-se, conseqüentemente , à contribuição previdenciária” (REsp nº 512848/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/09/2006).

4. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior.

5. Recurso não-provido.

(STJ, 1ª Turma, ROMS - RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA - 19687/SC, Processo nº 200500372210, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Julgado em 05/10/2006, DJ DATA: 23/11/2006 PG:00214)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DOS EMPREGADORES. ARTS. 22 E 28 DA LEI N.º 8.212/91. SALÁRIO. SALÁRIO-MATERNIDADE. DÉCIMO-TERCEIRO SALÁRIO. ADICIONAIS DE HORA-EXTRA, TRABALHO NOTURNO, INSALUBRIDADE E PERICULOSIDADE. NATUREZA SALARIAL PARA FIM DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CON-

TRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PREVISTA NO ART. 195, I, DA CF/88. SÚMULA 207 DO STF. ENUNCIADO 60 DO TST.

1. A jurisprudência deste Tribunal Superior é firme no sentido de que a contribuição previdenciária incide sobre o total das remunerações pagas aos empregados, inclusive sobre o 13º salário e o salário-maternidade (Súmula n.º 207/STF).

2. Os adicionais noturnos, hora-extra, insalubridade e periculosidade possuem caráter salarial. Iterativos precedentes do TST (Enunciado n.º 60).

3. A Constituição Federal dá as linhas do Sistema Tributário Nacional e é a regra matriz de incidência tributária.

4. O legislador ordinário, ao editar a Lei n.º 8.212/91, enumera no art. 28, § 9º, quais as verbas que não fazem parte do salário-de-contribuição do empregado, e, em tal rol, não se encontra a previsão de exclusão dos adicionais de hora-extra, noturno, de periculosidade e de insalubridade.

5. Recurso conhecido em parte, e nessa parte, improvido.

(STJ, 1ª Turma, RESP - RECURSO ESPECIAL - 486697/ PR, Processo nº 200201707991, Relator Min. DENISE ARRUDA, Data da Decisão: 07/12/2004, DJ DATA:17/12/2004 PG:00420)

LEI Nº 8.212/91 - CONTRIBUIÇÃO À SEGURIDADE SOCIAL - INCIDÊNCIA - ADICIONAL NOTURNO - PERICULOSIDADE - INSALUBRIDADE - HORAS EXTRAS - SALÁRIO-MATERNIDADE - NÃO-INCIDÊNCIA - ABONO ÚNICO.

1. O que caracteriza a natureza da parcela é a habitualidade, que lhe confere o caráter remuneratório e autoriza a incidência de contribuição previdenciária.

2. Na esteira do Resp 486697/PR, é pacífico no âmbito do Colendo Superior Tribunal de Justiça que incide contribuição previdenciária sobre os adicionais noturno (Súmula nº 60), de insalubridade, de periculosidade e sobre as horas-extraordinárias de trabalho, em razão do seu caráter salarial:

3. O STJ pacificou entendimento no sentido de que o salário-maternidade constitui parcela remuneratória, sobre a qual incide a contribuição previdenciária, mas não sobre o pagamento dos quinze dias que antecedem o benefício de auxílio-doença.

4. Quando os abonos caracterizam a condição de salário e têm natureza remuneratória, incide a contribuição. Quando são isolados, únicos, não se incorporam ao salário e sobre eles não incide contribuição.

5. Apelação da autora parcialmente provida.

(TRF 3ª Região, 2ª Turma, AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1112852/SP, Processo nº 200261140052810, Rel. JUIZ HENRIQUE HERKENHOFF, Julgado em 03/06/2008, DJF3 DATA:19/06/2008)

Ante o exposto, nos termos da fundamentação supra, dou parcial provimento ao presente recurso, com base no artigo 557, §1º-A, do Código de Processo Civil, apenas para suspender a exigibilidade da contribuição incidente sobre as verbas pagas pelos impetrantes a título de auxílio-doença nos quinze primeiros dias de afastamento do empregado e do terço constitucional de férias.

Publique-se, intime-se, encaminhando-se os autos ao juízo de origem oportunamente.

São Paulo, 14 de junho de 2010.

COTRIM GUIMARÃES Desembargador Federal

(Despacho disponibilizado no DJe de 30.07.2010).

EMPRESA SEM EMPREGADO. EXIGIBILIDADE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CONSTITUCIONALIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO 805.068 (611)

ORIGEM :AMS - 200002010539574 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2º REGIÃO

PROCED. : RIO DE JANEIRO

RELATOR :MIN. EROS GRAU

AGTE.(S) :VALEPAR S/A

ADV.(A/S) : LEO KRAKOWIAK E OUTRO(A/S)

AGDO.(A/S) :UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

DECISÃO: Agravo de instrumento contra decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto com fundamento no artigo 102, III, “a”, da Constituição do Brasil.

2.Alega-se, no recurso extraordinário, ofensa ao disposto nos artigos 5º, II, XXXV, LIV e LV, 93, IX, 146, III, “a”, e 150, I, da CB/88.

3.Deixo de examinar a preliminar de repercussão geral, cujo exame só é possível quando não for o caso de inadmissibilidade do recurso por

outra razão [RISTF, art. 323]. Se inexistir questão constitucional, não há como se pretender seja reconhecida “a repercussão geral das questões constitucionais discutidas no caso” [CB/88, art. 102, III, § 3º].

4.O agravo não merece provimento. O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento deste Tribunal, fixado no julgamento do RE n. 402.808-AgR, Relatora a Ministra Cármen Lúcia, DJ de 7.12.07, cuja ementa é a seguinte:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. EMPRESA SEM EMPREGADOS. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.”

5.No mesmo sentido: o RE n. 468.628-AgR, Relator o Ministro Eros Grau, DJe de 23.5.08; o RE n. 249.841-AgR Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJ de 28.3.06; e o RE n. 466.5650 Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 02.06.06.

Nego seguimento ao agravo com fundamento no artigo 21, § 1º, do RISTF.

Publique-se.

Brasília, 21 de julho de 2010.

Ministro Eros Grau

- Relator -

(Despacho publicado no DJe de 16.08.2010, p. 83).

ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE. INEXIGIBILIDADE.

AGRAVO DE INSTRUMENTO 594.619

ORIGEM :AC - 312407000 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED. :MINAS GERAIS

RELATOR :MIN. DIAS TOFFOLI

AGTE.(S) :P. SEVERINI NETTO COMERCIAL LTDA

ADV.(A/S) :WANDER PAULO BRASIL PINTO

AGDO.(A/S) :ESTADO DE MINAS GERAIS

ADV.(A/S) :ADVOGADO-GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DECISÃO

Vistos.

P. Severini Netto Comercial Ltda e outros interpõem agravo de instrumento contra a decisão que não admitiu recurso extraordinário assentado em contrariedade ao artigos 155, inciso II, da Constituição Federal.

Insurge-se, no apelo extremo, contra acórdão da Sexta Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, assim ementado:

“Direito Tributário. Execução Fiscal. Embargos. ICMS. Transferência de Mercadorias para Filial em outro Estado. Incidência. Circulação Econômica Configurada. Presunção de Liquidez, Certeza e Exigibilidade da CDA. Ausência de Comprovação de Irregularidade Fiscal. Deve-se adotar a circulação econômica para efeitos de tributação pelo ICMS, que constitui um intermediário entre a circulação física e jurídica. Vale dizer que, na circulação econômica, haverá sempre o fato gerador de ICMS quando houver circulação da mercadoria que a aproxime da fase de produção para o consumo. Esta circulação deve prevalecer no direito pátrio, por não ofensiva às disposições legais, além de não causar prejuízos na arrecadação dos Estados e preservar os princípios federativos e da não-cumulatividade. Não compete à Fazenda Pública fazer prova probatória de certeza, liquidez e exigibilidade que reveste as Certidões de Dívidas Ativas, ao passo que cabe à parte contrária combater seus termos, com a apresentação de provas demonstrativas de irregularidade fiscal. Apelo não provido” (fl. 15).

Decido.

Anote-se, inicialmente, que o acórdão recorrido foi publicado em 19/9/03, conforme expresso na certidão de folha 25, não sendo exigível a demonstração da existência de repercussão geral das questões constitucionais trazidas no recurso extraordinário, conforme decidido na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 664.567/RS, Pleno, Relator o

Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 6/9/07.

Merece prosperar a irresignação.

É pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que o mero deslocamento físico de mercadorias entre estabelecimentos da mesma titularidade não caracteriza a hipótese de incidência do ICMS. Sobre o tema, anote-se:

“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. ICMS. TRANSFERÊNCIA DE BENS ENTRE ESTABELECEMENTOS DE MESMO CONTRIBUINTE EM DIFERENTES ESTADOS DA FEDERAÇÃO. SIMPLES DESLOCAMENTO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES. 1. A não-incidência do imposto deriva da inexistência de operação ou negócio mercantil havendo, tão-somente, deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro, ambos do mesmo dono, não traduzindo, desta forma, fato gerador capaz de desencadear a cobrança do imposto. Precedentes. 2. Embargos de declaração acolhidos somente para suprir a omissão sem modificação do julgado” (RE nº 267.599/MG-AgR-ED, Segunda Turma, Relatora a Ministra Ellen Gracie, DJe de 30/4/10).

“ICMS - MERO DESLOCAMENTO FÍSICO DO BEM PARA OUTRO ESTABELECEMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE - INOCORRÊNCIA DE CIRCULAÇÃO JURÍDICA, EIS QUE AUSENTE QUALQUER TRANSFERÊNCIA DOMINIAL - NÃO-INCIDÊNCIA DE REFERIDO TRIBUTO ESTADUAL - RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO” (AI nº 618.947/MG-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro Celso de Mello, DJe de 26/3/10).

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. SAÍDA FÍSICA DE BENS DE UM ESTABELECEMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS. PRECEDENTES DA CORTE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A jurisprudência da Corte é no sentido de que o mero deslocamento físico de bens entre estabelecimentos, sem que haja transferência efetiva de titularidade, não caracteriza operação de circulação de mercadorias sujeita à incidência do ICMS. II - Recurso protelatório. Aplicação de multa. III - Agravo regimental improvido” (AI nº 693.714/RJ-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 21/8/09).

JURISPRUDÊNCIA

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS. SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA. PRECEDENTES. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 283 DO STF. AGRAVO DESPROVIDO. 1. O ICMS não incide no simples deslocamento da mercadoria entre estabelecimentos de uma mesma empresa. Precedentes. 2. Incidência da Súmula 283 do STF, ante o trânsito em julgado da matéria infraconstitucional de que se valeu o Tribunal recorrido para a solução da causa. Matéria que é suficiente, per se, para a manutenção da decisão recorrida. 3. Agravo regimental desprovido” (RE nº 577.898/RJ-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 26/06/09).

Ante o exposto, nos termos do artigo 544, § 3º, do Código de Processo Civil, com a redação da Lei nº 9.756/98, conheço do agravo e dou provimento ao recurso extraordinário para reformar o acórdão recorrido.

Custas e honorários advocatícios fixados em 10% sobre o valor da causa, pelo vencido.

Publique-se.

Brasília, 24 de junho de 2010.

Ministro DIAS TOFFOLI

Relator

(Despacho publicado no DJe de 17.08.2010, p. 48).

COBRANÇA DE CONTRIBUIÇÃO PECUNIÁRIA PELA UTILIZAÇÃO DO SOLO. INCONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 494.163 (612)

ORIGEM :AC - 200300112811 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED. :RIO DE JANEIRO

RELATORA :MIN. ELLEN GRACIE

RECTE.(S) :TELCOMP - ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES COMPETITIVAS

ADV.(A/S) :ÂNGELA PAES DE BARROS DI FRANCO E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :MUNICÍPIO DO RIO DE JANEIRO
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO
DO RIO DE JANEIRO

1.Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado:

“MANDADO DE SEGURANCA – UTILIZACAO DO SOLO URBANO – SENTENCA QUE RECONHECEU A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO No 18.672/2000 – PRELIMINAR ARGUIDA DE INCOMPETENCIA DO JUIZO – COMPETENCIA DO JUIZO ATUANTE PERANTE O CARTORIO DA DIVIDA ATIVA DO MUNICIPIO – PRELIMINAR REJEITADA – PRELIMINAR DE LITISPEN-DENCIA TAMBEM REJEITADA – ARTIGO 4o DO DECRETO No 18.672/2000 PREVE A COBRANCA DE RETRIBUICAO PECUNIARIA PARA A REFERIDA UTILIZACAO – DESCARACTERIZACAO DA REFERIDA COBRANCA COMO ESPECIE TRIBUTARIA – PRECO PUBLICO – DESNECESSIDADE DE EDICAO DE LEI – AUSENCIA DE IRREGULARIDADE – RECURSO PROVIDO” (fl. 737).

Os embargos de declaração opostos (fls. 754-759) foram rejeitados (fls. 761-764).

2.Nas razões do RE, a recorrente sustenta, em síntese, que o acórdão recorrido *“ofendeu duplamente a letra da Constituição da Republica: de um lado, legitimou a usurpação, pelo recorrido, de competência privativa da União, confundindo totalmente a disciplina constitucional das competências federal e municipal (artigos 21, XI, 22, IV, e 30, I, II, e VIII); de outro, criou injustificável exceção ao principio constitucional da legalidade tributaria (artigo 150, I)”* (fl. 872).

3.Admitido o recurso na origem (fls. 1.083-1.084), subiram os autos.

4.O Ministério Público Federal opinou pelo conhecimento parcial do recurso, e nessa parte, pelo seu improvimento (fls. 1.134-1.142).

5.Assiste razão à recorrente. O acórdão recorrido divergiu do recente entendimento firmado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 581.947/RO, rel. Min. Eros Grau, unânime, DJe 08.06.2010:

“RECURSO EXTRAORDINARIO. RETRIBUICAO PECUNIARIA. COBRANCA. TAXA DE USO E OCUPACAO DE SOLO E ESPACO AEREO. CONCESSIONARIAS DE SERVICO PUBLICO. DEVER-PODER

E PODERDEVER. INSTALACAO DE EQUIPAMENTOS NECESSARIOS A PRESTACAO DE SERVICO PUBLICO EM BEM PUBLICO. LEI MUNICIPAL 1.199/2002. INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLACAO. ARTIGOS 21 E 22 DA CONSTITUICAO DO BRASIL.

1. As empresas prestadoras de serviço público incumbe o dever poder de prestar o serviço público. Para tanto a elas é atribuído, pelo poder concedente, o também dever-poder de usar o domínio público necessário a execução do serviço, bem como de promover desapropriações e constituir servidões de áreas por ele, poder concedente, declaradas de utilidade pública.

2. As faixas de domínio público de vias públicas constituem bem público, inserido na categoria dos bens de uso comum do povo.

3. Os bens de uso comum do povo são entendidos como propriedade pública. Tamanha e a intensidade da participação do bem de uso comum do povo na atividade administrativa que ele constitui, em si, o próprio serviço público [objeto de atividade administrativa] prestado pela Administração.

4. Ainda que os bens do domínio público e do patrimônio administrativo não tolerem o gravame das servidões, sujeitam-se, na situação a que respeitam os autos, aos efeitos da restrição decorrente da instalação, no solo, de equipamentos necessários a prestação de serviço público. A imposição dessa restrição não conduzindo a extinção de direitos, dela não decorre dever de indenizar.

5. A Constituição do Brasil define a competência exclusiva da União para explorar os serviços e instalações de energia elétrica [artigo 21, XII, b] e privativa para legislar sobre a matéria [artigo 22, IV].

Recurso extraordinário a que se nega provimento, com a declaração, incidental, da inconstitucionalidade da Lei n. 1.199/2002, do Município de Ji-Paraná.”

6. Ante o exposto, com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, estando o acórdão recorrido em confronto com a orientação firmada por esta Corte, **dou provimento** ao recurso extraordinário para restabelecer a sentença de fls. 591-599. Sem honorários (art. 25 da Lei 12.016/2009).

Publique-se.

Brasília, 19 de agosto de 2010.

Ministra Ellen Gracie

Relatora

(Decisão publicada no DJe de 26/08/2010, p. 112/113).

**ICMS. PAUTA FISCAL EM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.
JUSTIFICAÇÃO DO VALOR ESCOLHIDO. NECESSIDADE.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO 632.847

ORIGEM :MS - 93992005 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADU-
AL

PROCED. :MATO GROSSO

RELATOR :MIN. JOAQUIM BARBOSA

AGTE.(S) :ESTADO DO MATO GROSSO

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO
MATO GROSSO

AGDO.(A/S) :QUALLY PELLE LTDA

ADV.(A/S) : FULVIA SOARES DE OLIVEIRA

DECISÃO: Trata-se de agravo de instrumento interposto contra decisão que inadmitiu recurso extraordinário (art. 102, III, *a*, da Constituição) o qual tem como violado o art. 150, § 7º, da Constituição federal.

O acórdão recorrido considerou inválido o cálculo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS baseado na utilização de *pautas fiscais*, na medida em que ao contribuinte teria sido negada a oportunidade para insurgir-se adequadamente contra os valores fixados.

Assim, o Tribunal de origem concedeu parcialmente a ordem, para determinar que o cálculo do ICMS seguisse o valor registrado nas respectivas notas fiscais.

Nos termos da regra da legalidade e dos princípios da capacidade contributiva e da vedação do uso de tributo com efeito de confisco (arts. 145, § 1º, 150, I e IV da Constituição), o cálculo do valor devido a título de tributo deve guardar estrita correspondência com a grandeza econômica expressa no fato gerador. A utilização de presunções e ficções legais somente tem cabimento nas hipóteses expressamente autorizadas em lei e, em princípio, não podem exasperar a carga tributária de modo a anular ou amesquinhar a vantagem econômica proveniente da atividade.

Em outras palavras, a utilização da pauta fiscal deve ser motivada, e faz parte de tal motivação registro da idoneidade dos meios utilizados para se chegar aos valores presumidos para compor a base de cálculo do tributo.

A estrita pertinência entre o valor presumido e a expressão econômica do fato gerador já estava presente por ocasião do julgamento da ADI

1.851 (rel. min. Ilmar Galvão). Para ilustrar, aponto os seguintes trechos do voto do ministro-relator:

“Trata-se de regime [refere-se à substituição tributária] a que, na prática, somente são submetidos produtos com preço de revenda final previamente fixado pelo fabricante ou importador, como e o caso de veículos e cigarros; ou tabelados pelo Governo, como acontecia até recentemente com os combustíveis, e como acontece com a energia elétrica etc.; razão pela qual são eventualmente poderão verificar-se excessos de tributação.

[...]

Ao fazê-lo [instituir o regime de substituição tributária], cuidou o legislador de prefixar uma base de cálculo cuja estimativa se aproxime o mais possível da realidade, ajustando o respectivo valor as leis do mercado, para não onerar o contribuinte e tampouco prejudicar o Fisco.

[...]

A escolha da fase preliminar resulta, assim, de opção legislativa, mas não e arbitrária, porque só tem cabimento se o evento assim considerado atender ao requisito da necessidade em relação ao evento final (inexistindo este inexistira o fato gerador); se o referido evento já apresenta elementos que permitam prever com certo grau de certeza o evento final (fato gerador); e se a dimensão pecuniária imposta no momento da antecipação e proporcional a dimensão final que resultara da ocorrência do fato tributável”. (grifei).

Em nenhum momento esta Corte chancelou qualquer caráter absoluto para a pauta fiscal, ao arbítrio do ente tributante.

No caso em exame, o acórdão recorrido registra expressamente a inadequação dos valores eleitos para figurar na pauta fiscal:

“Como visto do Procedimento Administrativo colacionado aos autos, a autoridade coatora ao ser requestada a se manifestar, quedou-se inerte, sem elucidar a sua decisão. Se não bastasse, em nenhum momento não [sic] teve a impetrante oportunidade de exercer o contraditório e a ampla defesa.

[...]

Por fim, infere-se que a autoridade coatora, por mais vezes editou novas Portarias alterando os valores dos itens da pauta fiscal, sem critério econômico-financeiro, num intervalo de apenas 2 meses, como se vê das Portarias nso 096/05 e 110/2005 (fls. 346/347). O que demonstra a insubsistência do seu ato” (Fls. 80-81)

Assim, nos termos pretendidos pelo estado-agravante, a reforma do acórdão recorrido pressupõe reexame dos fatos e provas que fundamentaram a decisão. Isso inviabiliza o processamento do recurso, ante a vedação contida no enunciado da Sumula 279 desta Corte.

Ante o exposto, com base no art. 557, *caput*, do Código de Processo Civil, nego seguimento ao agravo de instrumento.

Publique-se.

Brasília, 10 de agosto de 2010.

Ministro **JOAQUIM BARBOSA**

Relator

(Decisão publicada no DJe de 30/08/2010, p. 57).

Ementas

DENÚNCIA ESPONTÂNEA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO MEDIANTE COMPENSAÇÃO. LEGALIDADE.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 2009.70.00.000099-6/PR

RELATOR : Des. Federal JOEL ILAN PACIORNIK

APELANTE : TRADENER LTDA/

ADVOGADO : Flavio Zanetti de Oliveira

APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

EMENTA

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTOS MEDIANTE DCTF E COMPENSAÇÃO DECLARADA À RECEITA FEDERAL. EXCLUSÃO DA MULTA. PRESCRIÇÃO. COMPENSAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. O pagamento espontâneo do tributo, antes de qualquer ação fiscalizatória da Fazenda Pública, acrescido dos juros de mora previstos na legislação de regência, enseja a aplicação do art. 138 do CTN, eximindo o contribuinte das penalidades decorrentes de sua falta.

2. O art. 138 do CTN não faz distinção entre multa moratória e multa punitiva, aplicando-se o favor legal da denúncia espontânea a qualquer espécie de multa.

3. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados em DCTF e pagos com atraso, o contribuinte não pode invocar o art. 138 do CTN para se exonerar da multa de mora, consoante a Súmula nº 360 do STJ. Tal entendimento deriva da natureza jurídica da DCTF, GFIP ou outra declaração com idêntica função, uma vez que, formalizando a existência do crédito tributário, possuem o efeito de suprir a necessidade de constituição do crédito por meio de lançamento e de qualquer ação fiscal para a cobrança do crédito.

4. Todavia, enquanto o contribuinte não prestar a declaração, mesmo que recolha o tributo extemporaneamente, desde que pelo valor integral, permanece a possibilidade de fazer o pagamento do tributo sem a multa moratória, pois nesse caso inexistente qualquer instrumento supletivo da ação fiscal.

5. A exegese firmada pelo STJ é plenamente aplicável às hipóteses em que o tributo é pago com atraso, mediante PER/DCOMP, antes de qualquer procedimento do Fisco e, por extensão, da entrega da DCTF. A declaração de compensação realizada perante a Receita Federal, de acordo com a redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637/2002, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Até que o Fisco se pronuncie sobre a homologação, seja expressa ou tacitamente, no prazo de cinco anos, a compensação tem o mesmo efeito do pagamento antecipado.

6. Em face da posição consolidada no Superior Tribunal de Justiça, tratando-se de pagamentos efetuados após 09.06.2005, o prazo de prescrição conta-se da data do pagamento indevido; ao passo que, tratando-se de recolhimentos feitos antes de 09.06.2005, a prescrição segue a sistemática adotada antes da vigência da LC nº 118/2005, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

7. Uma vez que a multa, por força do art. 113, § 1º, do CTN, recebe o mesmo tratamento jurídico da obrigação tributária principal, é possível a compensação. Saliento que, relativamente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal, admite-se a compensação com débitos oriundos de quaisquer tributos e contribuições administrados por este órgão, de acordo com a nova redação do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 10.637, de 30-12-2002.

8. Em virtude da regra do artigo 39, § 4º, da Lei 9.250/95, a partir de 1º de janeiro de 1996 deve ser computada sobre o crédito do contribuinte apenas a taxa SELIC, excluindo-se qualquer índice de correção monetária ou juros de mora, pois a referida taxa já os inclui. Por não se tratar das matérias enumeradas no art. 146, III, da Constituição, reservadas à lei complementar, o art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95, revogou o art. 167, § único, do CTN, passando a fluir somente a SELIC sobre os valores a serem restituídos ou compensados.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 19 de maio de 2010.

(Ementa publicada no DJe de 01/06/2010, p. 236/237).

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. COMPROMISSO DE NÃO-CONCORRÊNCIA OU ACORDO DE CONFIDENCIALIDADE. INCIDÊNCIA.

APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº
2008.70.00.013766-3/PR

RELATORA : Des. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE

APELANTE : MARITA SORDO DE AQUINO

ADVOGADO : Mario Julio Monegatti Junior e outro

: Eduardo Bezerra Galvao

APELADO : UNIÃO FEDERAL (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional

REMETENTE : JUÍZO FEDERAL DA 06A VF DE CURITIBA

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. VERBA RECEBIDA A TÍTULO DE “COMPROMISSO DE NÃO-CONCORRÊNCIA” OU ACORDO DE CONFIDENCIALIDADE.

JURISPRUDÊNCIA

1. O imposto de renda pessoa física somente incide sobre rendimentos ou proventos, ou seja, sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica que não tenha natureza indenizatória.

2. O fato de o empregador ter resolvido, por mera liberalidade, recompensar o trabalhador pelo período em que prestou serviços, não altera a natureza jurídica da verba recebida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, negar provimento à apelação e à remessa oficial, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 19 de maio de 2010.

(Ementa publicada no DJe de 01/06/2010, p. 270).

REDUÇÃO DE CAPITAL DA CONTROLADORA COM ENTREGA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA CONTROLADA NO EXTERIOR. EMPREGO DE VALOR EM FAVOR DA BENEFICIÁRIA. AUSÊNCIA DE RENDA.

Processo nº 10680.009474/2009-09

Recurso nº 155.950 Voluntário

Acórdão nº 1103-00.207 - 1ª Câmara/3ª Turma Ordinária

Sessão de 19 de maio de 2010

Matéria IRPJ/CSLL

Recorrente: NAVEGANTES EMPREENDIMENTOS LTDA.

Recorrida: 3ª Turma da DRJ/BELO HORIZONTE

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-Calendário: 2001

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO – ERRO NA CAPITULAÇÃO LEGAL

Seja a descrição fática quanto a jurídica, e, assim, o fundamento, o motivo ou a motivação se encontram claros, assim como os dispositivos legais e infralegais a eles correspondentes. Nesse quadro, a indicação da capitulação

legal equivocada evidência mero erro material. E disso não se divisa nenhum prejuízo ao direito de reação do recorrente. Nulidade inexistente.

NULIDADE DO LANÇAMENTO COMPLEMENTAR – OFENSA AO ART. 906 DO RIR/99

Não houve reexame da escrita contábil e fiscal e nem de documentos no procedimento efetuado pela autoridade administrativa ativa, e que desembocou no lançamento complementar. Inexistência de nulidade.

REDUÇÃO DE CAPITAL DA CONTROLADORA COM ENTREGA DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA NA CONTROLADA NO EXTERIOR - EMPREGO DE VALOR EM FAVOR DA BENEFICIÁRIA.

Emprego do valor, em favor da beneficiária, na forma e no contexto do item '4' da alínea 'b' do § 2º do art. 1º da Lei 9.532/97, significa: emprego, pela controlada no exterior (investida), ainda que por exercício do poder de controle da controladora no Brasil, mediante entrega de seu investimento, implique um ato de pagamento pela controladora significaria – além de agredir a dicção legal – que a controlada permanece com a obrigação de pagar (por ato seu) aquilo que já está pago (por ato da controlada, se pagamento fosse a entrega do investimento).

A entrega de participação societária no exterior, pela controladora no Brasil, em favor de seu sócio não é emprego, pela controlada no exterior, de seu lucro em favor da controladora no Brasil.

TAXA DE CÂMBIO PARA CONVERSÃO DE LUCROS DA CONTROLADA NO EXTERIOR.

Se houvesse os fatos geradores de IRPJ e de CSLL, a taxa de câmbio utilizável seria a de venda de 31/12/00, para o lucro da controlada no ano-calendário de 2000, e a taxa de câmbio de venda de 31/10/01, para o lucro da controlada no ano-calendário de 2001 (apurado até 31/10/01), conforme o art. 25, § 4º, da Lei 9.249/95 c/c o art. 19 da Medida Provisória 1.858-6/99.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a in-

JURISPRUDÊNCIA

tegrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Mário Sérgio Gomes Barroso, quanto à disponibilização de lucros no exterior.

ALOYSIO JOSÉ PERCÍNIO DA SILVA – Presidente

MARCOS TAKATA – Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Aloysio Percínio da Silva (Presidente), Hugo Correia Sotero, Mário Sérgio Gomes Barroso, Marcos Shiguelo Takata (Relator), Gervasio Recktenvald, Eric Moraes de Castro e Silva.

(Ementa publicada no DOU de 12.07.2010).

SERVIÇO DE PRATICAGEM. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. IMUNIDADE DE COFINS. ALCANCE.

Numeração Única: 0000111-40.2001.4.01.3700

EMBARGOS INFRINGENTES N. 2001.37.00.000113-9/MA

RELATORA: DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO

EMBARGANTE: SERVPRAT - SERVICOS DE PRATICAGEM DA BAIÁ DE SAO MARCOS LTDA

ADVOGADO: JOSE CAVALCANTE DE ALENCAR JUNIOR E OUTROS(AS)

EMBARGADO: FAZENDA NACIONAL

PROCURADOR: LUIZ FERNANDO JUCA FILHO

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS INFRINGENTES. LEI 9.715/98. APLICABILIDADE. ANTERIORIDADE MITIGADA. CONTAGEM A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DA PRIMEIRA MEDIDA PROVISÓRIA (MP 1.212/1995). SÚMULA 343 DO STF. INAPLICABILIDADE.

I. A Lei 9.537/1997 definiu como prático o aquaviário não-tripulante que presta serviços de praticagem embarcado, sendo que o serviço de praticagem consiste no conjunto de atividades profissionais de assessoria ao Comandante requeridas por força de peculiaridades locais que difi-

culthem a livre e segura movimentação da embarcação (art. 2º, XV, e art. 12 da Lei 9.537/1997).

II. A mens legis da isenção da COFINS, determinada no art. 6º, II, da Lei 10.833/2003 (redação dada pela Lei 10.865/2004), não se limitou simplesmente ao favorecimento das exportações, mas sim ao ingresso de divisas, visando, inclusive, evitar que as exportações sejam oneradas por tributos na origem, em obediência ao princípio de que a incidência de tributos deve ocorrer no destino, para não haver exportação de tributos.

III. Tal concepção foi erigida à condição de imunidade constitucional (art. 149, § 2º, I, da CF/1988), estimuladora da atividade de exportação, norma que deve ser interpretada na compreensão conceitual (REsp.1059041/RS) - AGTAG 2009.01.00.023749-8/MG, 7ª Turma do TRF1, Relator Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, *e-DJFI* de 18/09/2009, p. 374.

IV. As regras tributárias que dispõem sobre isenção devem ser interpretadas literalmente (art. 111, II, do CTN). Assim, apesar de constar a regra de isenção em legislação que trata do tema importação/exportação (Lei 10.865/2004), assim como constar expressamente a exportação nos incisos I e III do art. 6º da Lei 10.833/2003, o inciso II prevê como requisitos à isenção requerida, unicamente, que os serviços sejam prestados para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas. Não pode o exegeta ampliar os pré-requisitos à isenção, sob pena de tornar a regra inócua.

V. A utilização de agente ou representante do transportador estrangeiro como intermediário para a realização do serviço de praticagem não tem o condão de afastar a regra de isenção, uma vez que o destinatário final do serviço é a pessoa física ou jurídica residente no exterior, não o intermediário.

VI. O fato de que o serviço deve ser pago em moeda nacional não desconstitui a prestação de serviços à pessoa física ou jurídica residente no exterior, pois configurada a entrada de divisas pelo pagamento do serviço prestado. Por determinação legal o pagamento de serviço realizado no País não pode se dar por moeda estrangeira, mas sim pelo correspondente em moeda nacional.

VII. A COFINS não incide sobre receitas decorrentes de serviços de praticagem prestados para pessoa física ou jurídica residente ou do-

JURISPRUDÊNCIA

miciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, nos termos do art. 6º, II, da Lei 10.833/2003.

VIII. Embargos infringentes a que se dá provimento, para prevalecer o voto vencido.

ACÓRDÃO

Decide a Quarta Seção do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, por unanimidade, dar provimento aos embargos infringentes, nos termos do voto da Relatora.

Brasília/DF, 21 de junho de 2010.

Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso

Relatora

(Ementa publicada no *e-DJF1* de 26/07/2010)

ARROLAMENTO SUMÁRIO *POST MORTEM*. RECONHECIMENTO JUDICIAL DA ISENÇÃO DO ITCMD. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 179, DO CTN.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.150.356 - SP (2009/0142439-2)

RELATOR: MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE: FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO
PROCURADOR: MARIA DE LOURDES SAMPAIO SEABRA E OUTRO(S)
RECORRIDO : MARIA MARCÁCIO RODRIGUES
ADVOGADO: CLAUDIA VALERIA DE MELO

EMENTA

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. ARROLAMENTO SUMÁRIO *POST MORTEM*. RECONHECIMENTO JUDICIAL DA ISENÇÃO DO ITCMD. IMPOSSIBILIDADE. ARTIGO 179, DO CTN.

1. O juízo do inventário, na modalidade de arrolamento sumário, não detém competência para apreciar pedido de reconhecimento da isenção do ITCMD (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos), à luz do disposto no *caput* do artigo 179, do CTN, *verbis*:

“Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para concessão. (...)”

2. Como cediço, a abertura da sucessão (morte do autor da herança) reclama a observância do procedimento especial de jurisdição contenciosa denominado “inventário e partilha”, o qual apresenta dois ritos distintos: “*um completo, que é o inventário propriamente dito (arts. 982 a 1.030) e outro, sumário ou simplificado, que é o arrolamento (arts. 1.031 a 1.038)*” (Humberto Theodoro Júnior, *in* “Curso de Direito Processual Civil: Procedimentos Especiais”, Vol. III, 36ª Ed., Ed. Forense, pág. 240).

3. O artigo 1.013, do CPC, rege o procedimento para avaliação e cálculo do imposto de transmissão *causa mortis* no âmbito do inventário propriamente dito, assim dispondo:

“Art. 1.013. Feito o cálculo, sobre ele serão ouvidas todas as partes no prazo comum de 5 (cinco) dias, que correrá em cartório e, em seguida, a Fazenda Pública.

§ 1º Se houver impugnação julgada procedente, ordenará o juiz novamente a remessa dos autos ao contador, determinando as alterações que devam ser feitas no cálculo.

§ 2º Cumprido o despacho, o juiz julgará o cálculo do imposto.”

4. Conseqüentemente, em sede de inventário propriamente dito (procedimento mais complexo que o destinado ao arrolamento), compete ao Juiz apreciar o pedido de isenção do Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis*, a despeito da competência administrativa atribuída à autoridade fiscal pelo artigo 179, do CTN (Precedentes do STJ: **REsp 138.843/RJ**, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 08.03.2005, DJ 13.06.2005; **REsp 173.505/RJ**, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 19.03.2002, DJ 23.09.2002; **REsp 143.542/RJ**, Rel. Ministro Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, julgado

em 15.02.2001, DJ 28.05.2001; **REsp 238.161/SP**, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 12.09.2000, DJ 09.10.2000; e **REsp 114.461/RJ**, Rel. Ministro Ruy Rosado de Aguiar, Quarta Turma, julgado em 09.06.1997, DJ 18.08.1997).

5. É que a prévia oitiva da Fazenda Pública, no inventário propriamente dito, torna despiciendo o procedimento administrativo, máxime tendo em vista o teor do artigo 984, do CPC, *verbis*:

“Art. 984. O juiz decidirá todas as questões de direito e também as questões de fato, quando este se achar provado por documento, só remetendo para os meios ordinários as que demandarem alta indagação ou dependerem de outras provas.”

6. Por seu turno, os artigos 1.031 e seguintes, do CPC, estabelecem o procedimento a ser observado no âmbito do arrolamento sumário, cujo rito é mais simplificado que o do arrolamento comum previsto no artigo 1.038 e o do inventário propriamente dito, não abrangendo o cálculo judicial do imposto de transmissão *causa mortis*.

7. Deveras, o *caput* (com a redação dada pela Lei 7.019/82) e o § 1º (renumerado pela Lei 9.280/96) do artigo 1.031, do CPC, preceituam que a partilha amigável (celebrada entre partes capazes) e o pedido de adjudicação (formulado por herdeiro único) serão homologados de plano pelo juiz, mediante a prova da quitação dos tributos relativos aos bens do espólio e às suas rendas.

8. Entrementes, o artigo 1.034, do CPC (com a redação dada pela Lei 7.019/82), determina que, “no arrolamento, não serão conhecidas ou apreciadas questões relativas ao lançamento, ao pagamento ou à quitação de taxas judiciárias e de tributos incidentes sobre a transmissão da propriedade dos bens do espólio” (*caput*), bem como que “o imposto de transmissão será objeto de lançamento administrativo, conforme dispuser a legislação tributária, não ficando as autoridades fazendárias adstritas aos valores dos bens do espólio atribuídos pelos herdeiros” (§ 2º).

9. Outrossim, é certo que, antes do trânsito em julgado da sentença de homologação da partilha ou adjudicação (proferida no procedimento de arrolamento sumário), inexistente intervenção da Fazenda Pública, a qual, contudo, condiciona a expedição dos respectivos formais, à luz do disposto no § 2º, do artigo 1.031, do CPC, *verbis*:

“Art. 1.031. (...)

§ 2º Transitada em julgado a sentença de homologação de partilha ou adjudicação, o respectivo formal, bem como os alvarás referentes aos bens por ele abrangidos, só serão expedidos e entregues às partes após a comprovação, verificada pela Fazenda Pública, do pagamento de todos os tributos. (Incluído pela Lei nº 9.280, de 30.5.1996)”

8. Consectariamente, nos inventários processados sob a modalidade de arrolamento sumário (nos quais não cabe o conhecimento ou a apreciação de questões relativas ao lançamento, pagamento ou quitação do tributo de transmissão *causa mortis*, bem como tendo em vista a ausência de intervenção da Fazenda até a prolação da sentença de homologação da partilha ou da adjudicação), revela-se incompetente o Juízo do inventário para reconhecer a isenção do ITCMD, por força do disposto no artigo 179, do CTN, que confere, à autoridade administrativa, a atribuição para aferir o direito do contribuinte à isenção não concedida em caráter geral.

9. Ademais, prevalece o comando inserto no artigo 192, do CTN, segundo o qual *“nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos relativos aos bens do espólio, ou às suas rendas”*, impondo-se o sobrestamento do feito de arrolamento sumário até a prolação do despacho administrativo reconhecendo a isenção do ITCMD.

10. Assim, falecendo competência ao juízo do inventário (na modalidade de arrolamento sumário), para apreciar pedido de reconhecimento de isenção do ITCMD, impõe-se o sobrestamento do feito até a resolução da *quaestio* na seara administrativa, o que viabilizará à adjudicatária a futura juntada da certidão de isenção aos autos.

12. Recurso especial fazendário provido, anulando-se a decisão proferida pelo Juízo do inventário que reconheceu a isenção do ITCMD. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar pro-

JURISPRUDÊNCIA

vimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Arnaldo Esteves Lima, Humberto Martins, Herman Benjamin, Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Hamilton Carvalhido e Eliana Calmon.

Brasília (DF), 09 de agosto de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX

Relator

(Ementa publicada no DJe de 25/08/2010)

TAXA DE USO E OCUPAÇÃO DE SOLO E ESPAÇO AÉREO. CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO. INSTALAÇÃO DE EQUIPAMENTOS NECESSÁRIOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO EM BEM PÚBLICO. INCONSTITUCIONALIDADE.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 581.947

ORIGEM :AC - 10000520050074836 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL

PROCED. :RONDÔNIA

RELATOR :MIN. EROS GRAU

RECTE.(S) :MUNICÍPIO DE JI-PARANÁ

ADV.(A/S) :SILAS ROSALINO DE QUEIROZ

RECDO.(A/S) :CENTRAIS ELÉTRICAS DE RONDÔNIA S/A CERON

ADV.(A/S) :DÉCIO FREIRE E OUTRO(A/S)

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, negou provimento ao recurso, declarando incidentalmente a inconstitucionalidade da Lei municipal nº 1.199/2002, de Ji-Paraná/RO. Votou o Presidente, Ministro Cezar Peluso. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa e, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Falaram, pelo recorrente, o Dr. Ricardo Almeida Ribeiro da Silva e, pela recorrida, a Dra. Carla Severo Batista Simões. Plenário, 27.05.2010.

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. RETRIBUIÇÃO PECUNIÁRIA. COBRANÇA. TAXA DE USO E OCUPAÇÃO DE SOLO E ESPAÇO AÉREO. CONCESSIONÁRIAS DE SERVIÇO PÚBLICO. DEVERPODER E PODER-DEVER. INSTALAÇÃO DE EQUIPAMENTOS NECESSÁRIOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇO PÚBLICO EM BEM PÚBLICO. LEI MUNICIPAL 1.199/2002. INCONSTITUCIONALIDADE. VIOLAÇÃO. ARTIGOS 21 E 22 DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. Às empresas prestadoras de serviço público incumbe o dever-poder de prestar o serviço público. Para tanto a elas é atribuído, pelo poder concedente, o também dever-poder de usar o domínio público necessário à execução do serviço, bem como de promover desapropriações e constituir servidões de áreas por ele, poder concedente, declaradas de utilidade pública.

2. As faixas de domínio público de vias públicas constituem bem público, inserido na categoria dos bens de uso comum do povo.

3. Os bens de uso comum do povo são entendidos como propriedade pública. Tão grande é a intensidade da participação do bem de uso comum do povo na atividade administrativa que ele constitui, em si, o próprio serviço público [objeto de atividade administrativa] prestado pela Administração.

4. Ainda que os bens do domínio público e do patrimônio administrativo não tolerem o gravame das servidões, sujeitam-se, na situação a que respeitam os autos, aos efeitos da restrição decorrente da instalação, no solo, de equipamentos necessários à prestação de serviço público. A imposição dessa restrição não conduzindo à extinção de direitos, dela não decorre dever de indenizar.

5. A Constituição do Brasil define a competência exclusiva da União para explorar os serviços e instalações de energia elétrica [artigo 21, XII, *b*] e privativa para legislar sobre a matéria [artigo 22, IV].

Recurso extraordinário a que se nega provimento, com a declaração, incidental, da inconstitucionalidade da Lei n. 1.199/2002, do Município de Ji-Paraná.

(Ementa publicada no DJe de 27/08/2010, p. 29/30).

Soluções de Consulta

Coordenadoria Geral de Tributação

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 4, DE 16 DE JUNHO DE 2010

ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

EMENTA: IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA JURÍDICA (IRPJ) E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. CONTROLES. METODOLOGIA DE CÁLCULO DA RELAÇÃO PERCENTUAL A QUE SE REFERE O CAPUT DO ART. 19, DA LEI No- 9.430, DE 1996. O modelo de preços de transferência preconizado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (OCDE), adequado aos países filiados à common law, traz maior liberdade interpretativa por parte do aplicador da norma, face às especificidades do caso concreto, em detrimento, nas hipóteses de inoportunidade de Acordos Prévios de Preços ou de margens, de uma maior segurança jurídica quanto ao tratamento tributário que será impingido ao contribuinte, vez que não há estipulação prévia de quaisquer margens, quanto aos métodos Resale Price Method (RPM) ou Cost Plus Method (CPM). O modelo brasileiro, em contrapartida, oferece, quanto ao aspecto em comento, maior segurança jurídica quanto ao tratamento tributário incidente, em detrimento de uma maior liberdade interpretativa por parte dos aplicadores da norma, seja porque a matéria em questão pode repercutir, de maneira relevante, sobre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, seja porque o crédito tributário é indisponível, seja porque a temática em questão é afeta aos limites da estrita legalidade. Há que se interpretar o modelo brasileiro de preços de transferência de forma atenta a estas ordens de considerações, sob pena de que suas balizas demarcatórias se fragilizem, e, em consequência, tornem-se os controles pátrios absolutamente ineficazes. A relação percentual de 90% (noventa por cento) a que se refere o caput do art. 19 da Lei No- 9.430, de 1996, tem o condão de desobrigar o contribuinte, sujeito aos controles de preços de transferência, do ônus de comprovar ao Fisco, por meio de cálculos de preços parâmetros, a inoportunidade de manipulações de preços de exportação, merecedoras de correção das bases de cálculo dos mencionados tributos. Pela constatação de que a adequação a este limite pode repercutir negativamente sobre as referidas bases de cálculo, vez que dispensa o contribuinte do cálculo de preços parâmetros para exportações, há impossibilidade de que se calcule a relação percentual

tual em questão com base em operações de exportação e de comercialização no mercado interno que não envolvam os mesmos bens, sob pena de a relação percentual em comento ser manipulada, em detrimento das bases tributáveis brasileiras. A comparação entre o valor médio praticado em operações de exportação a vinculadas e aquele praticado no mercado interno, para fins de verificação quanto à adequação aos limites do caput do art. 19, da Lei No- 9.430, de 1996, não poderá incluir bem(s) comercializado(s) apenas em um dos mercados, ainda que sob a alegação de que há especificidades contratuais que condicionem a atividade operacional da pessoa jurídica brasileira em operações de exportação, sob pena de se compararem grandezas diferentes, e, em consequência, os valores médios de exportação não representarem, de forma fidedigna, o comportamento tido como de mercado pela legislação brasileira. O cálculo da relação percentual em questão poderá ser feito com base em cestas de produtos, desde que haja uma lógica econômica a impor a junção de diferentes produtos nas respectivas cestas, uma delimitação clara dos objetos, preços e condições contratuais das operações cotejadas, bem assim que se componham elas por todos e pelos mesmos bens, podendo as diferentes condições de pagamento das respectivas operações serem sopesadas, na forma do que estabelecem os atos infralegais pertinentes, para tornar as comparações confiáveis. Não existe previsão na legislação pátria para consideração de um modelo de negócio, com várias operações distintas, como sendo uma cesta de produtos. Com efeito, a legislação se refere a comparação de operações por tipo de produto (item ou itens transacionados em uma operação única) e não por modelo(s) de negócios, que venham a ser empreendidos em exportações e no mercado doméstico.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Arts. 19, caput, e 48 da Lei No- 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 15, 16 e 18 da Instrução Normativa SRF No- 243, de 11 de novembro de 2002; Instrução Normativa SRF No- 740, de 2007.

FERNANDO MOMBELLI
Coordenador-Geral

(Solução de Consulta publicada no DOU 1 de 24.06.2010, p. 18).

