

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO IX - EDIÇÃO 36 - DEZEMBRO 2012

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.
- do Supremo Tribunal Federal, a partir de 21 de outubro de 2009. Registro de número 045-09. Processo n. 33352, publicado no Diário da Justiça Eletrônico, 21 de outubro 2009.

**MP**  
EDITORA



*Editoração*  
Mônica A. Guedes

*Diretor responsável*  
Marcelo Magalhães Peixoto

*Impressão e acabamento*  
Yangraf

Ano IX – Edição 36 – Dezembro 2012

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2012  
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

André Elali  
Clélio Chiesa  
Cristiano Carvalho  
Edison Carlos Fernandes  
Edmar Oliveira Andrade Filho  
German Alejandro San Martín Fernández  
Guilherme Cezaroti  
Guilherme von Müller Lessa Vergueiro  
Helenilson Cunha Pontes  
Igor Nascimento de Souza  
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 ([mmmp@mpeditora.com.br](mailto:mmmp@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

### **BERNARDO MOTTA MOREIRA**

Advogado. Mestrando em Direito Tributário na UFMG. Especialista em Direito Tributário pela PUC/MG. Professor do CEAJUFE em Belo Horizonte/ MG e do Instituto de Educação Continuada da PUC/MG.

### **GEILSON SALOMÃO LEITE**

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor de Direito Tributário da Universidade Federal da Paraíba – UFPB e do Centro Universitário de João Pessoa – UNIPÊ. Membro do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Foi Procurador-Geral do Município de João Pessoa. Advogado.

### **IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O ESTADO DE SÃO PAULO, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME, Superior de Guerra – ESG e da Magistratura do Tribunal Regional Federal – 1ª Região; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin

de Porres (Peru) e Vasili Goldis (Romênia); Doutor Honoris Causa das Universidades de Craiova (Romênia) e da PUC-Paraná, e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da FECOMERCIO – SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária – CEU/Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS.

### **MARCUS VINICIUS CARDOSO BARBOSA**

Mestrando em Direito Tributário pela UERJ. Especialista em Direito Tributário pela FGV-RJ. Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF. Membro da Internacional Fiscal Association – IFA. Procurador da Fazenda Nacional.

### **MAURÍCIO PEREIRA FARO**

Advogado no Rio de Janeiro. Mestre em Direito pela Universidade Gama Filho/RJ. Conselheiro Titular da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Professor dos cursos de Pós-Graduação em Direito Tributário da FGV/RJ, Universidade Cândido Mendes – UCAM e Universidade Federal Fluminense – UFF.

### **THAIS GASPAR**

Procuradora do Estado de Mato Grosso do Sul. Especialista em Direito Tributário pelo IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários).



# SUMÁRIO

<b>ARTIGOS</b>	<b>11</b>
FEDERALISMO E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: ENTRE A COOPERAÇÃO E A COMPETIÇÃO	13
<i>Geilson Salomão Leite</i>	
1. Palavras iniciais	13
2. Paisagem econômico-financeira	16
3. O Estado fiscal brasileiro e o modelo federativo	18
4. O regime constitucional tributário do ICMS	20
5. As normas gerais de direito tributário	22
6. O ICMS, os benefícios fiscais e o CONFAZ	26
7. A jurisdição do STF	29
8. Conclusões	35
9. Referências bibliográficas	36
NEOCONSTITUCIONALISMO, ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONSENSUALIDADE. REFLEXÕES SOBRE OS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	39
<i>Marcus Vinicius Cardoso Barbosa</i>	
1. Introdução	39
2. Premissas iniciais	41
3. O fenômeno do Neoconstitucionalismo	44
4. A crise de pressupostos da administração pública contemporânea	49
5. A legitimidade pelo consenso	61
6. A legitimidade pela eficiência	63
7. Conclusão	65
PROTESTO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA: INCOMPATIBILIDADE COM A COBRANÇA DE CRÉDITOS POR MEIO DE EXECUÇÃO FISCAL	67
<i>Maurício Pereira Faro</i> <i>Bernardo Motta Moreira</i>	
1. Introdução	67

2. A inconstitucionalidade das chamadas sanções políticas	68
3. Impossibilidade de se levar a Certidão de Dívida Ativa a protesto por configurar ilegítima sanção política	72
4. Conclusão	79

O ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL VIRTUAL E O SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS) NAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA INTERNET	81
---	----

*Thais Gaspar*

1. Introdução: a realidade virtual	81
2. A regra-matriz de incidência tributária	82
3. Conceito de estabelecimento empresarial	91
4. Os critérios espacial e pessoal (sujeição ativa) da regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) nas operações realizadas pela internet	105
5. Conclusão	114
Referências bibliográficas	116

<b>PARECER</b>	<b>119</b>
----------------	------------

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.N.S. 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	121
---	-----

*Ives Gandra da Silva Martins*

<b>JURISPRUDÊNCIA</b>	<b>151</b>
-----------------------	------------

## ARTIGOS



# FEDERALISMO E TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: ENTRE A COOPERAÇÃO E A COMPETIÇÃO

Geilson Salomão Leite

## 1. Palavras iniciais

O debate em torno do pacto federativo sempre despertou questionamentos de natureza financeira, jurídica, política e administrativa<sup>1</sup>. Nele, busca-se identificar um modelo ideal para a organização do Estado brasileiro. Entretanto, alguns autores insistem na importação indiscriminada de experiências estrangeiras, muitas delas incompatíveis com as raízes e a tradição histórica do Brasil. Outros procuram analisar o fenômeno a partir de uma perspectiva binária, evidenciando tão somente movimentos de centralização e descentralização dos entes federados. Neste contexto, há

---

1. Paulo Bonavides e Paes de Andrade noticiam que “o tema que mais ardorosos debates provocou na sessão constituinte do Congresso Nacional ao elaborar-se a Constituição da Primeira República foi indubitavelmente a questão federativa. A polêmica central se feriu acerca das competências que deveriam pertencer a União e aos estados; formando-se sobre o assunto duas correntes antagônicas nas discussões de plenário. O texto oferecido pelo governo provisório ao Congresso Nacional dividiu os constituintes em *unionistas* e *federalistas*; os primeiros inclinados a dar mais poderes a União, os segundos em transferir para os estados o centro de gravidade das competências, dando-lhes, por conseguinte, o máximo possível de autonomia e de recursos tributários. Os unionistas se empenhavam, ao contrário, em fazer um federalismo mais centrípeto, com o poder central provido dos meios indispensáveis a gerir sem problemas a comunhão federativa. Na distribuição de rendas, pretendia-se, por conseguinte, entregar a parte maior à União, sobre a qual recaíam as mais altas responsabilidades de conservação do pacto. À frente dessa corrente se achava Rui Barbosa, veterano célebre da causa federativa desde a monarquia; aquele que desferira os golpes mais letais contra o centralismo imperial e que agora, receoso de ver a União desmanchar-se na dissolução centrífuga, aparelhada pelos federalistas radicais, empunhava o estandarte de um federalismo moderado, mitigado, vazado em fórmulas clássicas de equilíbrio e bom senso”. *História Constitucional do Brasil*. 4. ed. Brasília: OAB Editora, 2002. p. 234.

quem antevê a necessidade de um poder central mais forte, investido de autoridade nacional e condutor por excelência de políticas públicas. De outro lado, a imagem de um poder compartilhado e desconcentrado assume conotação significativa, sobretudo pelo equilíbrio e autonomia que há de prevalecer nestas relações.

Contudo, o federalismo contemporâneo não pode ser confinado nos estreitos limites deste debate. Antes, ele precisa ser repensado diante dos novos cenários que a cidadania impõe, especialmente com o advento de direitos fundamentais que o Estado tem o dever de concretizar. Por isso, o conteúdo normativo previsto no art. 1º da Constituição Federal, deve ser construído a partir de bases que envolvam a interdependência entre a União, os Estados e os Municípios, caracterizada pela “**coordenação das ações de níveis de governos autônomos**”.

Na feliz expressão cunhada por Fernando Luiz Abrucio<sup>2</sup>, trata-se da análise do problema da coordenação intergovernamental, isto é, das formas de integração, compartilhamento e decisão conjunta presentes nas federações. Esta questão torna-se bastante importante com a complexidade das relações intergovernamentais ocorrida em todo o mundo nos últimos anos. Isto se deveu à convivência de tendências conflituosas e de intrincada solução, entre as quais se destacam:

- (a) há hoje expansão ou, no mínimo, manutenção do *welfare state* convivendo com maior escassez relativa de recursos. Tal situação exige melhor desempenho governamental, com fortes pressões por economia (cortar gastos), eficiência (fazer mais com menos), efetividade (ter impacto sobre as causas dos problemas sociais), três tópicos que dependem, em paí-

---

2. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do Governo Lula. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva/Fundação Getúlio Vargas - Direito GV, 2008. p. 190.

- ses federativos, de maior coordenação entre esferas político-administrativas na gestão das políticas públicas;
- (b) houve um aumento das demandas por maior autonomia de governos locais e/ou grupos étnicos, levando à luta contra uniformização e excessiva centralização, o que acontece ao mesmo tempo em que governos e coalizões nacionais tentam evitar problemas causados pela fragmentação, como a elevação da desigualdade social, o descontrole das contas públicas de entes subnacionais – como ocorreu na Argentina e no Brasil – a guerra fiscal entre os níveis de governo e, nos piores casos, o surgimento de focos de secessão, como na Rússia;
  - (c) se, por um lado, é cada vez maior a interconexão dos governos locais com outras estruturas de poder que não os governos centrais, tais como os relacionamentos com forças transnacionais – como empresas e organismos transnacionais – e as parcerias com a sociedade civil, por outro, há simultaneamente uma necessidade de reforço das instâncias nacionais para organizar melhor a inserção internacional do País e reduzir os aspectos negativos da globalização, inclusive para as comunidades locais e seus hábitos socioculturais.

Outrossim, o federalismo também ostenta um caráter competitivo. Primeiro, por conta da importância dos controles mútuos como instrumento contra a dominância de um nível de governo sobre os demais. Além disso, a competição federativa pode favorecer a busca pela inovação e melhor desempenho das gestões locais, já que os eleitores podem comparar a *performance* de vários governantes, uma das vantagens de se ter uma multiplicidade de governos<sup>3</sup>.

Em matéria tributária, nos últimos anos, o Brasil vem experimentando um regime federativo sob duas perspectivas: a) uma centralização do poder tributário cada vez maior nas mãos da União em detrimento dos estados-membros, facilmente reconhecida pela criação do Fundo Social de Emergência, posteriormente denominado de Fundo de Estabili-

---

3. Op. cit., p. 192.

zação Fiscal (EC n. 10) e da Desvinculação de Receitas da União – DRU (EC n. 27), assim como pelo crescimento vertiginoso das contribuições sociais (art. 149, CF), sem a necessidade de divisão do produto de sua arrecadação com os Estados e Municípios; b) a existência de conflito aberto entre os Estados-Membros pela cobrança do ICMS denominado de “guerra fiscal”.

Este trabalho, portanto, será dedicado à investigação dos principais aspectos jurídicos da guerra fiscal e o tratamento dispensado pelo STF para proibir prática danosa e inconciliável com os postulados do federalismo.

Eis, portanto, o cenário que será investigado, partindo-se, decerto, de uma premissa constitucional, passando pela análise do ICMS no ordenamento jurídico, mormente a questão que gira em torno da Lei Complementar n. 24/75 e do CONFAZ, até culminar com as manifestações do STF, mediante seus precedentes judiciais.

## **2. Paisagem econômico-financeira**

No início de 2012, a Receita Federal do Brasil<sup>4</sup> divulgou o resultado final da arrecadação dos impostos e das contribuições federais no exercício-financeiro de 2011. Nesse período, a União arrecadou o montante de R\$ 993,6 bilhões de reais.

De igual modo, o Ministério da Fazenda<sup>5</sup> apresentou um balanço sobre a arrecadação do ICMS do mesmo período, discriminando os valores por estado membro e por região. O valor acumulado entre os meses de janeiro a dezembro, abrangendo toda a federação brasileira, atingiu a ordem de R\$ 295.304.113 bilhões de reais.

---

4. [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br)

5. [www.fazenda.gov.br/confaz](http://www.fazenda.gov.br/confaz)



A participação relativa de cada região do país no montante do ICMS também foi destacada, em que se apresentou o seguinte: a) NORTE: 5,6%; b) CENTRO-OESTE: 8,9%; c) NORDESTE: 14,8%; d) SUL: 15,1%; e) SUDESTE: 55,6%.

Esta paisagem econômico-financeira constitui excelente objeto para uma abordagem sobre a relação entre o modelo federativo que a Constituição adotou e a partilha das competências legislativas em matéria tributária, sobretudo quando se observam as finalidades públicas a serem atingidas por cada integrante desse “*pacto*”, delineadas no mesmo âmbito normativo (*saúde, educação, assistência, cultura, infraestrutura, entre outros*).

Neste contexto, o ICMS revela-se como ferramenta indispensável para a garantia da autonomia política e administrativa dos estados-membros, assegurando-lhe uma base financeira capaz de sustentar suas ações públicas.

Contudo, a harmonia federativa muitas vezes sofre algumas ranhuras quando os estados-membros concedem benefícios fiscais unilateralmente, visando sensibilizar empresas ou grupos econômicos a instalar-se em seus domínios, gerando, porém, uma relação conflituosa entre seus membros. Aqui jaz o que se convencionou chamar de guerra fiscal.

No julgamento da ADI-MS n. 2021/SP, o Ministro Nelson Jobim assim delineou o fenômeno: “*O que define uma guerra fiscal é a concessão de incentivos com o objetivo de atrair empreendimentos para o território do Estado Federado. A atração de empresas pode não gerar, como no mais das vezes não gera, diretamente, receita do Estado. Cria, no entanto, empregos. Alavanca a economia regional. Gera renda adicional para os residentes do Estado, o que do ponto de vista econômico, é bom para a unidade federada. Em certas condições, pode gerar receita para a Fazenda Estadual, tendo em conta o impacto indireto do empreendimento. Os incentivos utilizáveis na guerra fiscal do ICMS são em geral de natureza financeiro-fiscal, que resul-*

*tam na redução ou devolução parcial do imposto a recolher. O que sublinho é a característica fundamental da guerra fiscal: atração de investimento”.*

### **3. O Estado fiscal brasileiro e o modelo federativo**

Na lição de José Casalta Nabais<sup>6</sup>, Estado fiscal é aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos.

Ideia compartilhada por Klaus Tipke<sup>7</sup>, para quem “el estado, fundado en la propiedad privada de los medios de producción, está obligado a sostener principalmente mediante impuestos las cargas financieras exigidas para el cumplimiento de su funciones. Sin impuestos y contribuyentes, no puede construirse ningún Estado, ni el Estado de Derecho ni, desde luego, el Estado social”.

É que o Estado desenvolve uma complexa atividade de arrecadação, gestão e gastos de recursos, dirigidos para a satisfação do bem comum, mediante a outorga de serviços públicos. Daí sua natureza eminentemente instrumental.

O exercício pleno da cidadania requer o acesso a serviços de natureza pública. Assim, um Estado será considerado como Democrático na medida em que distribua bens e direitos, sem desvincular-se da ideia de igualdade. A cidadania, portanto, exige o respeito aos direitos inerentes a educação, à saúde, à previdência, à cultura, à habitação, à segurança, porquanto a construção de uma sociedade ordenada está condicionada à proteção e valorização do homem, enquanto objeto de disciplina do fenômeno jurídico<sup>8</sup>.

---

6. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 191-192.

7. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 27.

8. Para Pedro M Herrera Molina, “El interes general puede definirse como el conjunto de condiciones y de bienes sociales necesarios para el pleno y libre desarrollo de la personalidad. La organización política debe fomentar y garantizar la existência de

Ao inaugurar a Constituição, o art. 1º modelou o Estado brasileiro como sendo republicano e federativo, atribuindo ao povo a origem de todo o poder. Ademais, ao qualificar juridicamente o Estado (*rule of law and not of man*), assentou suas bases na soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, valorização social do trabalho, na livre iniciativa e na pluralidade política.

Por outro lado, erigiu como princípios-fins do Estado, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e marginalização; a redução das desigualdades sociais, a promoção do bem de todos, sem preconceitos e discriminações (art. 3º, CF).

Entretanto, para concretizar os objetivos já elencados, garantindo ao cidadão o acesso e a fruição dos serviços públicos com qualidade, torna-se indispensável dotar o Estado de um suporte financeiro capaz de viabilizá-lo economicamente.

Sem dúvida, a obtenção de receitas se dá de várias formas, a exemplo da alienação do patrimônio estatal, da emissão de títulos públicos, da imposição de multas, da cobrança de tributos, da arrecadação de preços públicos.

Neste sentido, sobre representar um dever jurídico dos cidadãos, todos concorrendo para o custeio e manutenção do Estado, o tributo afigura-se como a mais poderosa ferramenta (*não a única*) para o atingimento das finalidades estatais. Por isso, não é demasiado afirmar que o Brasil é um Estado Fiscal<sup>9</sup>.

---

estos bienes y condiciones. Así lo exige el art. 92 de nuestra Norma suprema: ‘ corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y La igualdad del individuo y de los grupos em que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificultan su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos em la vida política, económica y social’. Cf. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 92.

9. A carga tributária em 2011 atingiu 36% do PIB brasileiro.

Foi a Constituição quem partilhou os impostos entre a União, os Estados e o Distrito Federal, como corolário do postulado federativo (art. 153, 155, 156).

Ora, a Federação pressupõe a existência de uma ordem jurídica central e várias ordens jurídicas parciais, caracterizando-se, ademais, pela prerrogativa de expedir leis, desde que observados critérios materiais de discriminação de competências, estipuladas no âmbito da Constituição (arts. 21, 22, 23 e 24, CF)<sup>10</sup>.

Finalmente, situa-se entre os artigos 157 a 159, a repartição de receitas tributárias que são transferidas para os estados membros, Distrito Federal e Municípios.

#### **4. O regime constitucional tributário do ICMS**

O sistema constitucional tributário vem demarcado entre os artigos 145 e 156.

Nele, identificamos um tipo de norma jurídica que encerra verdadeira competência tributária, corolário que é do pacto federativo (arts. 153, 155, 156, 148, 149, 154).

Também foram delineadas as materialidades/finalidades das 5 espécies tributárias (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios) entre os seus dispositivos.

De igual modo, a Lei Fundamental estabeleceu um catálogo de normas principiológicas (art. 150, CF) que orientam a atividade tributária do Estado (*limitação ao poder de tributar*), assim como protegem a esfera jurídica do cidadão, naquilo que se convencionou chamar de

---

10. “Na realidade, há uma relação de coalescência, na própria Federação, entre uma ordem jurídica total (que emana do próprio Estado Federal, enquanto comunidade jurídica total, e que se expressa, formalmente, nas leis nacionais) e uma pluralidade de ordens jurídicas parciais, que resultam da União Federal, dos Estados-membros, do Distrito Federal e dos Municípios” (ADI 3148-1/TO. Rel. Min. Celso de Mello).

“Estatuto do Contribuinte” (*legalidade, igualdade, não confisco, anterioridade, irretroatividade*).

Firmou ainda um conjunto de desonerações qualificadas constitucionalmente (art. 150, VI, a, b, c, d). São as imunidades tributárias, “classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas na Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas”<sup>11</sup>.

A Constituição Federal, ao atribuir um papel relevante à Lei Complementar, reservou-lhe a função de dirimir os conflitos de competência em matéria tributária, regular as limitações ao poder de tributar, estabelecer normas gerais, prevenir desequilíbrios de concorrência e estabelecer um sistema unificado e simplificado de tributação (art. 146, CF).

Reiterando: no sistema constitucional tributário brasileiro, sob o timbre da rigidez e exaustividade, foram disciplinadas matérias alusivas à competência tributária, normas-princípios, direitos fundamentais do contribuinte, imunidades, normas gerais e tipologia tributária.

Conquanto seja integralmente submetido ao regime constitucional já relatado, o ICMS, em particular, também se sujeita a um conjunto de regras específicas contidas no art. 155, CF.

Ostentando natureza específica de imposto, o ICMS tem vocação nitidamente fiscal, além de ser informado pelos atributos de não cumulatividade e seletividade, cuja competência foi outorgada aos estados membros.

Ademais, possuem alíquotas internas, interestaduais e de exportação, mínimas, máximas e diferenciadas, consoante prevê o art. 155, § 2º, IV a VIII, CF.

---

11. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 202.

Cinco materialidades foram cuidadosamente fixadas para o ICMS, a saber: a) operações relativas à circulação de mercadorias; b) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) prestação de serviços de comunicação; d) produção, importação, circulação, distribuição, consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e energia elétrica; e) extração, circulação, distribuição e consumo de minerais.

Quanto ao parâmetro normativo de concessão de benefícios fiscais<sup>12</sup>, obedece ao regime estipulado pelo art. 155, § 2º, XII, g e pelo art. 150, § 6º, CF.

Tem-se, por fim, na esteira do pensamento de Geraldo Ataliba<sup>13</sup>, que no Brasil a “tributação – em seus princípios básicos e fórmulas mais gerais – é matéria constitucional”.

## 5. As normas gerais de direito tributário

Muito se discutiu sobre o sentido e alcance da Lei Complementar fundada no art. 146, III da Constituição Federal, ao desempenhar a função de Norma Geral de Direito Tributário. Esta controvérsia originou duas teses doutrinárias, *verbis*: a teoria dicotômica<sup>14</sup> e a teoria tricotômica<sup>15</sup>.

Luís Eduardo Schoueri<sup>16</sup> nos remete a uma síntese histórica dos debates:

A origem da discussão estava na redação do § 1º do art. 18 da EC n. 1/1969: “Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito

---

12. Expressão utilizada neste texto de maneira ampla.

13. *República e Constituição*. São Paulo: Malheiros, p. 127.

14. A corrente dicotômica é representada pelas lições de Geraldo Ataliba, Roque Carrazza e Paulo de Barros Carvalho, entre outros.

15. Já a corrente tricotômica é sustentada por Ives Gandra da Silva Martins, Luciano Amaro, Tércio Sampaio Ferraz Junior, Hamilton Dias de Souza e Gilberto de Ulhôa Canto.

16. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, p. 71.

tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Sustentava a corrente dicotômica que não haveria espaço para que não se esgotasse nos conflitos de competência e na regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. A visão tricotômica, por sua vez, enxergava no dispositivo, três funções que não se confundiam: (i) estabelecer normas gerais; (ii) dispor sobre conflitos de competência; (iii) regular as limitações ao poder de tributar. A controvérsia era especialmente relevante quando se discutia o papel do Código Tributário Nacional. Afinal, como se apontou acima, este havia sido aprovado na forma de mera lei ordinária (Lei n. 5.172/66), em período em que não se cogitava, formalmente, lei complementar. Quando o texto constitucional subsequente previu a existência de lei complementar em matéria tributária, importava saber se seria a edição de tal diploma ou se o Código Tributário Nacional, materialmente, lhe fazia as vezes. Pacificou-se o entendimento de que ele foi recepcionado como lei complementar.

Um dos principais argumentos empregados pelos defensores da corrente dicotômica era o fato da lei complementar violar a autonomia Estadual e Municipal e, conseqüentemente, representar uma ruptura ao pacto federativo (art. 1º, CF) e a divisão das competências legislativas.

Assim, questionavam em termos objetivos: como poderia uma lei tributária editada pela União, através do seu órgão legislativo (Congresso Nacional), dispor sobre tributos, contribuintes, base de cálculo, lançamento, obrigação, crédito, prescrição e decadência que *aprioristicamente* não estão inseridos em sua competência tributária (art. 153, CF)?

Contraditando tais argumentos, defendia-se que a lei complementar veiculadora de Normas Gerais de Direito Tributário situava-se em patamar hierarquicamente superior à legislação ordinária. Ademais, a União, ao exercer a função prevista no art. 146, III, CF, atuava em nome da ordem jurídica nacional e não enquanto ordem jurídica parcial. Por fim, a lei complementar de caráter nacional, longe de com-

prometer a incolumidade do princípio federativo, cumpria o papel de harmonizar<sup>17</sup> e homogeneizar a legislação tributária entre a União, os Estados e os Municípios.

Observa-se, neste sentido, que o Código Tributário Nacional é a manifestação mais eloquente da Lei Complementar veiculadora de Normas Gerais de Direito Tributário, sem olvidar a Lei Complementar n. 116/2003 (*ISS*), a Lei Complementar n. 123/2006 (*Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte*) e a Lei Complementar n. 87/96 (*ICMS*).

No âmbito do STF, prevaleceu a tese esposada pela corrente tricotômica, especialmente representada pelo advento da Súmula Vinculante n. 8<sup>18</sup>, nestes termos:

Prescrição e decadência tributárias. Matérias reservadas à lei complementar. Disciplina no Código Tributário Nacional. Natureza tributária das contribuições para a seguridade social. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 e do parágrafo único do art. 5º do DL 1.569/1977. **As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1º, da CF de 1967/1969) quanto sob a Constituição atual (art. 146, b, III, da CF de 1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir**

---

17. “A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, ‘gerais’ não significa ‘genéricas’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federados e os administrados.’” (RE 433.352-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010, Segunda Turma, DJE de 28-5-2010.)

18. “São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do DL 1.569/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”



**regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica. Disciplina prevista no Código Tributário Nacional. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias. Natureza tributária das contribuições.** As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes. Recurso extraordinário não provido. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, por violação do art. 146, III, *b*, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 5º do DL 1.569/1977, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69. Modulação dos efeitos da decisão. Segurança jurídica. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento. (**RE 556.664** e **RE 559.882**, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12-6-2008, Plenário, *DJE* de 14-11-2008, com repercussão geral.) **No mesmo sentido: RE 560.626**, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 12-6-2008, Plenário, *DJE* de 5-12-2008, com repercussão geral; **RE 559.943**, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 12-6-2008, Plenário, *DJE* de 26-9-2008, com repercussão geral. **Vide: RE 543.997-AgR**, voto da Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 22-6-2010, Segunda Turma, *DJE* de 6-8-2010.

Logo, ao criar normas gerais de direito tributário, a Lei Complementar vincula a União, os Estados e os Municípios, sendo de observância obrigatória todos os conteúdos nela tratados.

## 6. O ICMS, os benefícios fiscais e o CONFAZ

No ordenamento jurídico brasileiro, a Lei Complementar n. 87/96<sup>19</sup> ocupa posição destacada, sobretudo ao dispor sobre normas gerais de direito tributário relativamente ao ICMS. Nela, estão contidos todos os elementos essenciais da obrigação tributária (contribuintes/responsáveis, base de cálculo, alíquotas, materialidade, momento e local de pagamento do tributo), concretizando a determinação constitucional prevista no art. 146, III cumulado com o art. 155, XII, CF:

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) 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;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”;
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a íntegro, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Por outro lado, ainda que na presença da LC 87/96, torna-se necessária a edição de lei específica de ICMS por cada unidade federativa,

---

19. Com as alterações das Leis Complementares n. 102/2000; 114/2002; 115/2002; 120/2005; 138/2010.

vigorando em seus limites territoriais e regulando questões peculiares e de interesse local.

Na sistemática do ICMS, a outorga de benefícios fiscais é regida pelo art. 155, § 2º, XII, g:

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:

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.

Neste sentido, coube à Lei Complementar n. 24/75 fixar a forma e o procedimento para concretizar o mandamento constitucional, nestes termos:

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 ou favores fiscais ou financeiros, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

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

Art. 2º - Os convênios a que alude o art. 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo federal.

§ 1º - As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º - A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de

Art. 7º - Os convênios ratificados obrigam todas as Unidades da Federação inclusive as que, regularmente convocadas, não se tenham feito representar na reunião.

Mediante a conjugação das normas jurídicas já apontadas, podemos extrair algumas conclusões:

- I – embora os Estados-membros sejam titulares da competência tributária para legislar sobre ICMS (art. 155, CF), suas leis específicas devem adequar-se à lei nacional de ICMS, veiculadora de normas gerais;
- II – a concessão de isenções, incentivos, subsídio, redução de base de cálculo, crédito presumido, anistia e remissão de ICMS somente terá validade se precedida de convênio;
- III – os convênios são aprovados através de deliberação do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ –, órgão colegiado composto pelos Secretários Estaduais da Receita/Fazenda e presidido pelo Ministro de Estado da Fazenda, cuja finalidade reside em promover ações necessárias à elaboração de políticas e harmonização de procedimentos e normas inerentes ao exercício da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, bem como colaborar com o Conselho Monetário Nacional – CMN na fixação da política de Dívida Pública

Interna e Externa dos Estados e do Distrito Federal e na orientação às instituições financeiras públicas estaduais (Convênio ICMS 133/97);

- IV – o quórum para aprovação e revogação dos benefícios fiscais no CONFAZ corresponde, respectivamente, a unanimidade dos estados representados e a aprovação de 4/5 dos representantes presentes;
- V – para projetar efeitos jurídicos no plano estadual, o convênio aprovado pelo CONFAZ precisa ser ratificado através de Decreto Legislativo, satisfazendo, deste modo, o postulado da legalidade tributária (RE539130/RS);
- VI – a concessão de benefícios fiscais unilateralmente pelo estado membro viola o art.155, § 2º, XII, g c/c o art. 150, § 6º, além de comprometer o postulado da livre concorrência.

## 7. A jurisdição do STF

O Supremo Tribunal Federal<sup>20</sup> vem repudiando todas as tentativas legislativas/administrativas dos estados membros em conceder benefícios

---

20. “A força normativa da Constituição da República e o monopólio da última palavra, pelo STF, em matéria de interpretação constitucional. O exercício da jurisdição constitucional – que tem por objetivo preservar a supremacia da Constituição – põe em evidência a dimensão essencialmente política em que se projeta a atividade institucional do STF, pois, no processo de indagação constitucional, assenta-se a magna prerrogativa de decidir, em última análise, sobre a própria substância do poder. No poder de interpretar a Lei Fundamental, reside a prerrogativa extraordinária de (re) formulá-la, eis que a interpretação judicial acha-se compreendida entre os processos informais de mutação constitucional, a significar, portanto, que ‘A Constituição está em elaboração permanente nos Tribunais incumbidos de aplicá-la’. Doutrina. Precedentes. A interpretação constitucional derivada das decisões proferidas pelo STF – a quem se atribuiu a função eminente de ‘guarda da Constituição’ (CF, art. 102, *caput*) – assume papel de essencial importância na organização institucional do Estado brasileiro, a justificar o reconhecimento de que o modelo político-jurídico vigente em nosso País confere, à

fiscais unilateral e indiscriminadamente, valorizando, de modo inequívoco, o primado da Federação, a teor do art. 1º, CF. Vejamos alguns casos concretos:

### **a) Crédito presumido e alteração de alíquota**

No julgamento da ADI 3664-RJ<sup>21</sup>, o STF declarou a inconstitucionalidade de decreto autônomo editado pelo Governador do Estado do Rio de Janeiro, que havia reduzido a alíquota do ICMS para 2% e concedido crédito presumido sem o respaldo de convênio do CONFAZ.

Relator da ADI, o Ministro Cezar Peluso apresentou seu voto, motivando suas razões: “Entrou o decreto investivado a exigir ICMS, à alíquota de 2%, calculados diretamente sobre a receita bruta do estabelecimento dedicado exclusivamente a produção de sal para alimentação humana. Essa determinação, aliada a manutenção e aproveitamento integral do crédito, configura indevido favorecimento aos contribuintes fluminenses, em detrimento dos demais contribuintes brasileiros e, mais ainda, em relação aos outros estados-membros, que se veem obrigados a reconhecer créditos correspondentes à integralidade das operações (12%, no caso de destinatários paranaenses), ainda que a incidência real no Rio de Janeiro se dê a uma alíquota de apenas 2%”.

E, finalmente, arrematou: “Ora, na medida em que o Estado do Rio de Janeiro concede favor fiscal a sua indústria – independentemente de qual seja a natureza da saída –, provoca desequilíbrio concorrencial, favorecendo os produtores fluminenses, cuja mercadoria passa a competir, em vantajosas condições artificialmente criadas, com aquela proveniente de outras unidades da federação, sem se amparar em prévio convênio

---

Suprema Corte, a singular prerrogativa de dispor do monopólio da última palavra em tema de exegese das normas inscritas no texto da Lei Fundamental.” (ADI 3.345, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 25-8-2005, Plenário, DJE de 20-8-2010).

21. DJ. 21/09/2011.

celebrado entre os Estados da Federação e o Distrito federal no âmbito do CONFAZ, incidindo naquilo que se denominou de “guerra fiscal”, fenômeno já amplamente repellido por esta Suprema Corte”.

## **b) Remissão**

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 2345-SC<sup>22</sup>, formulada pelo Governador do Estado de Santa Catarina, o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de lei que “cancelou as notificações fiscais emitidas com base na declaração de informações econômico-fiscais – DIEF, ano-base 1998, obrigando o Poder Executivo a restituir os valores eventualmente recolhidos aos cofres públicos, decorrentes das notificações fiscais canceladas no prazo de 30 dias”.

Para o Ministro Cezar Peluso, “a lei impugnada prevê a concessão unilateral e ilegítima de incentivo fiscal de ICMS. O cancelamento das notificações fiscais é, inequivocamente, benefício tributário. O benefício, porém, não tem respaldo em convênio do CONFAZ e, por isso, afronta o disposto nos artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, g, donde lhe vem a patente inconstitucionalidade.

## **c) Anistia**

Sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, a ADI 2906-RJ<sup>23</sup> foi ajuizada pelo Governador do Estado de São Paulo impugnando lei fluminense que havia exonerado os contribuintes do pagamento de multa e juros de mora, concernente ao ICMS.

Ao declarar a inconstitucionalidade da lei, o Relator destacou que “a toda evidência, está-se diante de diploma a merecer censura não só em razão do conflito com a Carta Magna, considerada a denominada guerra

---

22. DJ. 05/08/2011.

23. DJ. 02/06/2011.

fiscal, mas também o fator de haver implicado o drible a decisão liminar do Supremo”.

#### **d) Incentivo fiscal (PRÓ-DF)**

Trata-se da ADI 2549-DF<sup>24</sup> promovida pelo Governador do Estado de São Paulo que impugnou lei do Distrito Federal que havia criado um Fundo com a finalidade de fomentar a atividade industrial e econômica, mediante financiamento e empréstimo de valor devido do ICMS (PRÓ-DF).

Para Ricardo Lewandowsky (Relator), a lei padecia de inconstitucionalidade, pois “o empréstimo de até 70% do ICMS próprio, proveniente das operações e prestações decorrentes de empreendimento incentivado, não foi aprovado conjuntamente pelos demais Estados-membros, resultante patente a violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, CF”.

#### **e) Incentivo fiscal (MS-EMPREENDEDOR)**

A ADI 3794-PR<sup>25</sup> foi ajuizada pelo Governador do Estado do Paraná impugnando a lei do Mato Grosso que criara o Programa Estadual de Fomento a Industrialização, ao Trabalho e a Renda, destinado ao estímulo dos empreendimentos industriais locais e a indução a novos investimentos, criação de postos de trabalho e geração de renda. A vantagem concedida consistia na redução do saldo devedor do ICMS, podendo atingir 67% do valor do imposto devido.

No voto do Ministro-Relator Joaquim Barbosa, ficou registrado que o “ICMS tem feição nacional em razão da abrangência e da complexidade das operações tributadas. Considerando todo o ciclo produtivo típico das operações destinadas, ao final, a pôr mercadorias à disposição do mercado, em conjunção com a extensão do território nacional e das de-

---

24. DJ. 03/11/2011.

25. DJ. 01/08/2011.



sigualdades regionais, a Constituição contém mecanismos de unificação e centralização do tratamento tributário. Tais mecanismos operam na ponderação e na coordenação de interesses, como salvaguarda do pacto federativo contra o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Para a concessão de benefícios fiscais, a Constituição prevê a mediação da lei complementar, destinada a veicular a forma como os entes federados irão anuir e rejeitar a concessão de benefícios fiscais. A Lei Complementar n. 24/1975, recepcionada pela Constituição, versa sobre a forma de elaboração de convênios interestaduais, destinados a validar a concessão de benefícios fiscais”.

## **f) Direito a crédito de ICMS**

Cuida-se do Recurso Extraordinário n. 628075-RS<sup>26</sup>, interposto por empresa irrisignada com a decisão do TJ/RS que entendeu ser constitucional lei local e lei federal que permitem ao ente federado negar ao adquirente de mercadorias o direito ao crédito do ICMS destacado em notas fiscais, nas operações interestaduais, provenientes de estados da Federação que concedessem benefícios fiscais inconstitucionais e ilegais. A recorrente sustenta ter direito ao creditamento integral do valor destacado na respectiva nota fiscal que acoberta a entrada do bem (ICMS), bem como para permitir a utilização dos créditos que teriam deixado de ser aproveitados em razão das ilícitas vedações.

Em virtude da relevância do tema, o Ministro Joaquim Barbosa (Relator) solicitou que fosse emprestada repercussão geral a matéria tratada no Recurso Extraordinário.

Principia sua argumentação ao reconhecer que “o tema discutido é grave. Ele coloca em risco o desenvolvimento de atividades econômicas

---

26. Por ocasião do encerramento deste trabalho, o STF ainda não havia julgado o RE 628075-RS.

lícitas, a manutenção de empregos e a harmonia entre os entes federados”. Mais adiante, arremata: “Para solucionar o que entendem como lesões aos interesses locais, alguns entes federados têm anulado unilateralmente os efeitos econômicos dos benefícios fiscais, com o uso da autonomia legislativa e administrativa que a Constituição lhe confere. Em resposta, o ente federado concesso do benefício retalia, com similar glosa de créditos, a concessão de mais incentivos ou a colocação de barreiras burocráticas desnecessariamente custosas e lentas”.

### **g) E-commerce e ICMS**

Trata-se de ADI 4705/DF ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil que impugnou a Lei n. 9.582, de 12 de dezembro de 2011 do Estado da Paraíba, ao dispor sobre a exigência de parcela do ICMS incidente sobre operações interestaduais que destinem mercadorias ou bens a consumidor final, cuja aquisição ocorrer de forma não presencial.

O STF referendou por unanimidade a cautelar concedida pelo Ministro-Relator suspendendo a cobrança do ICMS. Há, ainda, trechos do voto que merecem se destacados: “A falta de prestação jurisdicional oportuna sobre as várias ramificações da guerra fiscal tende a consolidar quadros de difícil reversão, ao estimular a retaliação unilateral ao mesmo tempo em que desacredita as instituições constituídas para resolver esses impasses. Neste sentido, a imprensa registra que grande parte dos entes federados tem ignorado as decisões desta Suprema Corte, ao reinstaurar benefícios fiscais ilegais ou ao anistiar contribuintes que tenham utilizado os incentivos proibidos. Corremos o risco de neutralizar função de controle típica do *checks and counterchecks* republicanos, criando jurisprudência singelamente simbólica”. Mais adiante, arremata o Ministro Joaquim Barbosa, relator da ADI 4705, destacando que “os maiores prejudicados com a guerra fiscal são os consumidores finais, dentre os quais se destacam pessoas naturais que nem sempre têm a capacidade para

suportar o aumento indevido da carga tributária, que certamente será repassada ao preço pelos contribuintes de direito (a base de cálculo por dentro é imposição legal)”.

## 8. Conclusões

Parlamentares, economistas, empresários, juristas, governos e organizações civis vêm exigindo que se introduzam alterações no âmbito da Constituição (Reforma Tributária)<sup>27</sup> para: a) reduzir a carga tributária; b) simplificar procedimentos de arrecadação de tributos; c) harmonizar as normas brasileiras ao processo de globalização das economias, abolindo barreiras, garantindo concorrência e facilitando o comércio internacional; d) desonerar a tributação incidente sobre a massa salarial; e) abolir a guerra fiscal do ICMS, dentre outros.

Como restou demonstrado, guerra fiscal constitui uma luta entre irmãos que corrói as estruturas do federalismo brasileiro, comprometendo a capacidade e autonomia financeira dos estados membros. É a competição exacerbada, autofágica e irracional.

Muito embora o STF venha cumprindo rigorosamente seu papel de guardião da Constituição (art. 102, CF), declarando a inconstitucionalidade de leis que concedem benefícios fiscais ao arrepio do art. 155, § 2º, XII, g, acreditamos que a real solução para este impasse deve ser construída no âmbito do Poder Legislativo.

Por isso, o Congresso Nacional é o *habitat* natural para que todas as representações do país dialoguem e estabeleçam consensos em torno de temas estruturais, afastando questões episódicas e que se confinam à transitoriedade dos mandatos governamentais, especialmente os do Poder Executivo.

---

27. Sobre o assunto, tramita no Congresso Nacional a PEC 233/2008.

Mais recentemente, a propósito, o Senado Federal instalou uma comissão de especialistas com o objetivo de analisar questões federativas. Presidida por Nelson Jobim e tendo como integrantes João Paulo dos Reis Velloso, Bernardo Appy, Everardo Maciel, Ives Gandra da Silva Martins, Luís Roberto Barroso, Michael Gartenkraut, Mailson da Nóbrega, Paulo de Barros Carvalho, Bolívar Lamounier, Fernando Resende, Sérgio Prado, Manoel Felipe do Rêgo Brandão e Marco Aurélio Marrafon, a comissão fixou dentre os assuntos de pauta: a exigência do ICMS em operações que destinem mercadorias para o exterior; a Lei Kandir, o Fundo de participação dos estados e a guerra fiscal.

De igual modo, o Senado Federal, após as manifestações do STF sobre a matéria, aprovou a PEC 103/2011 que modificou os critérios de distribuição do ICMS incidente sobre o comércio de bens e serviços pela internet. No mesmo diapasão, o Senado aprovou também a Resolução n. 13/2012 que introduziu modificações nas alíquotas do ICMS nas operações interestaduais de bens e mercadorias importadas do exterior, abolindo a denominada “guerra dos portos”. Como se observa, o Parlamento vem adotando medidas que visam à salvaguarda e ao fortalecimento do federalismo brasileiro.

Neste aspecto, a Reforma Tributária constitui um imperativo para que o Estado brasileiro possa conviver diante dos novos cenários econômicos, valorizando o emprego, a distribuição de riquezas e, finalmente, tornando o cidadão-contribuinte o elemento fundamental da República.

## **9. Referências bibliográficas**

ABRUCIO, Fernando Luiz. A coordenação federativa no Brasil: a experiência do período FHC e os desafios do Governo Lula. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (org.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BONAVIDES, Paulo e ANDRADE, Paes. *História Constitucional do Brasil*. 4. ed. Brasília: OAB Editora, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Curso de Direito Tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MOLINA, Pedro M. Herrera Molina. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, 2002.



# NEOCONSTITUCIONALISMO, ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONSENSUALIDADE. REFLEXÕES SOBRE OS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Marcus Vinicius Cardoso Barbosa

## 1. Introdução

A ciência do Direito é o território da *ousadia envergonhada*<sup>1</sup>. A imperativa necessidade de se realizar a releitura dos pressupostos do Direito Tributário à luz dos valores, princípios e regras previstos no texto constitucional vigente, encontra sempre resistência. Na visão de Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, há um fetichismo institucional que obstaculiza a atuação do Direito, confinando-o; é o culto ao passado, a ditadura da superioridade dos antigos, a imobilização em face do arraigado, o medo do futuro, do novo<sup>2</sup>. Essa constatação parece ser ainda mais sentida no direito tributário, reforçando a necessidade de avanço.

Neste contexto inserem-se alguns dos principais argumentos evocados contra a criação de uma Lei Geral de Transação: (i) a supremacia do interesse público; (ii) a indisponibilidade do crédito tributário e (iii) o princípio da legalidade que determinaria a plena vinculação da Adminis-

---

1. SANTOS MENDONÇA, José Vicente. Ulisses e o Superego: novas críticas à legitimidade democrática do controle judicial de constitucionalidade. *Revista de Direito do Estado* n. 7. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 81-116.

2. GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação Tributária – Introdução à Justiça Fiscal Consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 23.

tração Tributária. Todos encontram leitura em pressupostos oitocentistas para justificar o apego à tradição.<sup>3</sup>

O objetivo do presente trabalho é discutir tais objeções à luz da Constituição para se verificar se de fato existe algum óbice relevante e intransponível ou, por outro lado, se as críticas devem se restringir aos aspectos de conveniência e oportunidade de adoção desse novo modelo; o que o trabalho não pretenderá discutir.

Para tanto, busca-se necessário apoio na doutrina de direito administrativo, em especial por se adotar a premissa que parece inescapável de que a cobrança do crédito tributário é atividade administrativa e que, portanto, não é infensa aos avanços colhidos naquela seara nos anos recentes. Nesse sentido, parece que administrativistas e constitucionalistas têm percebido de forma mais rápida e, principalmente, mais propositiva a mudanças de feição por que tem passado o Estado nos últimos anos. Tenta-se aqui estabelecer um liame que possa ser útil ao debate que se propõe a travar.

Para superar as principais críticas listadas, procura-se demonstrar nas linhas seguintes as mudanças de paradigmas do Direito Público moderno. Todavia, primeiramente cumpre registrar que a matéria tem como fio condutor duas premissas inexoráveis: (i) a ineficiência da Administração Tributária e (ii) a necessidade de uma mudança de paradigma imposta pelo princípio constitucional da eficiência, da busca de respostas materialmente positivas que devem funcionar como catalisadores da busca de um novo e adequado modelo.

Não se propõe um necessário abandono de todo o desenvolvimento teórico tradicional do direito tributário. Em verdade, o que parece

---

3. Diversos artigos foram publicados sobre o tema. Sintetizando em parte tais argumentos DE SANTI, Eurico Marco Diniz. *Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação?* In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.



urgente é a construção de um direito tributário mais consentâneo com a realidade social e normativa atual, o que passa por uma necessária releitura dos seus principais institutos sob a perspectiva do fenômeno neoconstitucionalista e pela verificação da possibilidade de utilização de novos instrumentos capazes de introduzir na prática tributária os valores constitucionais mais substantivos. Entre eles, sem dúvidas, está a transação tributária.

## **2. Premissas iniciais**

### **2.1. Ineficiência administrativa e a necessidade de mudança de paradigma**

Não obstante o trabalho efetuado pela Administração Tributária Federal que a cada ano supera as estimativas de arrecadação de receita, não há como negar o problema pelo qual passa no que se refere à execução forçada.

Segundo estimativas veiculadas pelo Ministério da Fazenda, a partir de dados coletados no ano de 2006, as fases administrativa e judicial de cobrança do crédito tributário têm duração média, respectivamente, de 4 e 12 anos. O sistema – caro, moroso e complexo – tem como principais efeitos: (i) a insegurança jurídica gerada ao contribuinte e (ii) contribuir para o baixo valor da arrecadação frente ao total da dívida ativa da União. Estima-se que, computados os valores arrecadados através de parcelamentos (ordinários e especiais), e aqueles provenientes de depósitos judiciais, no ano de 2011, o montante arrecadado (13,6 bilhões de reais) representou o percentual de 1,37% do estoque da dívida ativa da União que perfazia naquele ano quase 1 trilhão de reais<sup>4</sup>.

---

4. Dados disponíveis no sítio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no link <http://www.pgfn.gov.br/noticias/PGFN%20em%20numeros%202011.pdf> acessado em 13/12/2012.

A conclusão é mais triste do que óbvia. Grande parte do ‘*indisponível crédito tributário*’ perde-se em meio ao interminável sistema de idas e vindas a prateleiras empoeiradas; quer seja pela prescrição; quer seja pela insolvabilidade ao final. Perdem a Fazenda; a legalidade, a ética concorrencial e a sociedade.

Por fim, o quadro de ineficiência culmina em grave déficit de legitimidade à Administração Tributária. A tensão dialética entre uma sociedade carente e desigual como a nossa e o extenso elenco de direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal de 1988 clama pelo implemento de inúmeras políticas públicas. Ocorre que, infelizmente, *direitos não nascem em árvores*<sup>5</sup>. Administrar é, por essência, gerir recursos finitos para demandas ilimitadas. A cada decisão alocativa explícita, o administrador se vê diante de uma decisão desalocativa implícita. Muitas vezes, *o cobertor curto* impõe escolhas dramáticas. Habitação ou saúde. Educação ou infraestrutura. Não se trata de ‘mero’ pragmatismo econômico, mas sim, da efetivação de direitos fundamentais.

Em última análise, não estamos a falar apenas de números – sempre instrumentais –, mas sim de pessoas. Para além de assépticas hipóteses de laboratório e do purismo sistêmico acadêmico, o Direito almeja efetividade<sup>6</sup>. É a esta realidade que se dirigem as propostas normativas de modificação da Administração Tributária hoje em debate na sociedade brasileira<sup>7</sup>.

Dentre os instrumentos normativamente previstos para a atuação da Administração, repousava nos artigos 156, III e 171 do Código Tri-

---

5. GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos*: direitos não nascem em árvores. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

6. HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição* - trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

7. Tramitam hoje no Congresso Nacional também projetos de lei para criação de um modelo de execução fiscal administrativa – Projeto de Lei 5.080/09 –, e de regulamentação da dação em pagamento em matéria tributária, Projeto de Lei 5.081/09, como tentativa de modernizar o sistema de cobrança dos créditos tributários.

butário Nacional, quase que adormecida desde sua promulgação em 25 de outubro de 1966, a figura da transação tributária<sup>8</sup>. Ou seja, os contornos normativos para instituição de marco regulatório para a transação tributária na esfera federal há muito se encontram vigentes em nosso ordenamento jurídico.

Com efeito, nada mais urgente do que, diante do déficit de legitimidade da administração tributária e à luz dos novos paradigmas da contemporaneidade, pensar-se em novos mecanismos de atuação da Administração Tributária. Nesse contexto, a regulamentação da transação tributária surge para oferecer novos instrumentos à concretização do crédito tributário, mormente, em vista do dever de eficiência expressamente consagrado constitucional e legalmente, como se observa do art. 37, *caput* e do art. 70 *caput* da CRFB/88, bem como, art. 2º, *caput* da Lei n. 9.784/99.

Nada obstante, no momento em que se pretende a criação do novo marco regulatório, insta observar-se, inusitadamente, que a grande maioria das críticas não é dirigida ao seu texto normativo, mas sim aos seus pressupostos. É, portanto, sobre estes que o presente texto irá se debruçar.

---

8. Na verdade, como salientam Luis Inácio Lucena Adams e Luiz Dias Martins Filho, a transação tributária, mesmo antes de CTN, já teve tratamento no ordenamento jurídico federal através da Lei n. 1.341/51. ADAMS, Luis Inácio Lucena; FILHO, Luiz Dias Martins. Transação no Código Tributário Nacional – CTN – e novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. Em igual sentido, diversos outros entes federativos já estabeleceram normas a tornar aplicável a transação em sua esfera de competência tributária. Dentre outros, registre-se a Lei n. 4.901/94 do Estado do Espírito Santo; o convênio ICMS n. 33/00; a lei n. 13.435/99 do Estado de Minas Gerais; Lei n. 1843/02 do Município de Tangará da Serra, MT.

### 3. O fenômeno do Neoconstitucionalismo

Hoje se está diante de um novo modelo de Estado, capaz de conciliar os valores da Democracia e do Constitucionalismo com o fato do pluralismo social e político. Um Estado Democrático e de Direito. Nesta esteira, as últimas décadas do século XX assistiram ao surgimento de diferentes leituras do fenômeno, por inúmeros pensadores como Gustavo Zagrebelsky<sup>9</sup>, Robert Alexy<sup>10</sup>, Ronald Dworkin<sup>11</sup>, Paolo Commanduci<sup>12</sup>, entre outros, todos em busca de um novo paradigma para o Estado Constitucional de Direito atual. A esta profusão de ideias de variados matizes filosóficos e sociais tem-se denominado *Neoconstitucionalismo*<sup>13</sup>.

Independentemente do nome que se queira dar, o fato é que o direito constitucional tem passado por profundas transformações no período recente, sendo a constitucionalização do direito o resultado

---

9. ZAGREBELSKY, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derechos, justicia*. Madrid: Trotta, 2009.

10. ALEXY, Robert; BULYGIN, Eugenio. *La pretensión de corrección del derecho – la polémica sobre la relación entre derecho y moral*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 2001.

11. DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

12. COMMANDUCI, Paolo; CARBONELL, Miguel (ed.). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Trotta, 2003.

13. O termo Neoconstitucionalismo encerra distintos significados, muitos deles ainda em construção. Para estudo aprofundado sobre o tema vide: CARBONELL, Miguel. Neoconstitucionalismo: elementos para uma definición. In: MOREIRA, Eduardo Ribeiro; PUGLIESI, Márcio (coordenadores). *20 Anos da Constituição Brasileira*. São Paulo: Saraiva, 2009. Nesse trabalho Miguel Carbonell ressalta que a grande novidade do Neoconstitucionalismo está na ocorrência simultânea, no tempo e espaço, dos três elementos que o autor considera que lhe dão forma: constitucionalismo do 2º pós-guerra, práticas jurisprudenciais pautadas por novos parâmetros interpretativos, (ponderação, proporcionalidade, eficácia horizontal dos direitos fundamentais, etc.) e um desenvolvimento teórico que concebe o ato de concretização do direito, em especial pelo Judiciário, como uma atividade criativa e transformadora da realidade.

dessa ampliação da área de influência de um Direito Constitucional renovado<sup>14</sup>.

A faceta mais relevante da constitucionalização é a associada ao efeito expansivo e condicionante das normas constitucionais mais fundamentais e de mais elevado teor substantivo e axiológico. Os direitos fundamentais, os princípios fundamentais da República, os princípios e regras que traduzem os fins últimos do Estado têm, no atual estágio do desenvolvimento dogmático do direito constitucional, a capacidade não apenas de determinar a validade da legislação ordinária, mas também de inspirar a interpretação e aplicação dos mais diversos ramos do direito infraconstitucional.

Ao descrever as principais características de um ordenamento jurídico constitucionalizado, Riccardo Guastini as separa em relação aos setores influenciados pelo fenômeno: (i) o legislador está também vinculado à Constituição, de modo que não pode escolher livremente os fins a serem perseguidos, mas apenas os meios mais oportunos e/ou mais eficientes para realizar as finalidades pré-constituídas pela Constituição; (ii) a jurisprudência está condicionada pela Constituição já que os juízes estão obrigados a aplicar não apenas a lei, mas também diretamente a Constituição; (iii) as relações privadas também são condicionadas pela Constituição, ruindo a ideia de aplicação da Constituição apenas nas relações entre Estado e particular e consagrando o modelo que propõe a eficácia da Constituição também nas relações interprivadas; (iv) a doutrina também é afetada pela expansão do raio de influência da Constituição, assim passa-se a buscar nela o fundamento axiológico das leis e expor seu conteúdo normativo como mero desenvolvimento de princípios constitucionais correlatos de modo que todo estudo doutrinário inicia-se com

---

14. BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. IV, p. 63-119.

a análise dos princípios constitucionais que regem determinada matéria, qualquer que seja ela<sup>15</sup>.

Tratando do fenômeno no Brasil, o professor Luís Roberto Barroso, com a clareza que lhe é peculiar, assim o descreve:

Nesse ambiente, a Constituição passa a ser não apenas um sistema em si – com a sua ordem, unidade e harmonia – mas também um modo de olhar e interpretar todos os demais ramos do Direito. Este fenômeno, identificado por alguns autores como filtragem constitucional, consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Constituição, de modo a realizar os valores nela consagrados. Como antes já assinalado, a constitucionalização do direito infraconstitucional não tem como sua principal marca a inclusão na Lei Maior de normas próprias de outros domínios, mas, sobretudo, a reinterpretção de seus institutos sob uma ótica constitucional.

À luz de tais premissas, toda interpretação jurídica é também interpretação constitucional. Qualquer operação de realização do direito envolve a aplicação direta ou indireta da Lei Maior. Aplica-se a Constituição:

- a) Diretamente, quando uma pretensão se fundar em uma norma do próprio texto constitucional. Por exemplo: o pedido de reconhecimento de uma imunidade tributária (CF, art. 150, VI) ou o pedido de nulidade de uma prova obtida por meio ilícito (CF, art. 5º, LVI);
- b) Indiretamente, quando uma pretensão se fundar em uma norma infraconstitucional, por duas razões:
  - (i) antes de aplicar a norma, o intérprete deverá verificar se ela é compatível com a Constituição, porque se não for, não deverá fazê-la incidir. Esta operação está sempre presente no raciocínio do operador do Direito, ainda que não seja por ele explicitada;
  - (ii) ao aplicar a norma, o intérprete deverá orientar seu sentido e alcance à realização dos fins constitucionais. Em suma: a Consti-

---

15. GUASTINI, Riccardo. *Interpretación, Estado e Constitución*. Lima: Ara Editores, 2010. p. 156-157.

tuição figura hoje no centro do sistema jurídico, de onde irradia sua força normativa, dotada de supremacia formal e material. Funciona, assim, não apenas como parâmetro de validade para a ordem infraconstitucional, mas também como vetor de interpretação de todas as normas do sistema.<sup>16</sup>

Nesse ambiente, cresce de importância a ideia de que os direitos fundamentais, ponto central das Constituições contemporâneas, deixam de ser compreendidos exclusivamente como direitos subjetivos, reconhecendo-se também sua feição objetiva. Essa dimensão objetiva constitui-se na capacidade de irradiar efeitos e influenciar a interpretação e aplicação do direito infraconstitucional em seus mais diversos ramos, em especial quando se tratar de institutos ou normas dotadas de linguagem mais aberta e indeterminada. Nesse sentido, Daniel Sarmento, em passagem que sintetiza perfeitamente esse ponto, assevera:

(...) a constitucionalização do Direito vai desafiar antigas fronteiras como Direito Público/Direito Privado e Estado/sociedade civil. Isso porque, numa ordem jurídica constitucionalizada, a Constituição não é apenas a lei fundamental do Estado. Ela é a lei fundamental do Estado e da sociedade. Nenhum ramo do Direito escapa completamente às suas malhas. Se, por um lado, a pluralidade e a complexidade dos interesses presentes numa sociedade cada vez mais heterogênea continuam justificando e demandando uma crescente especialização no âmbito jurídico, por outro, há agora um centro de gravidade, capaz de recolher e juridicizar os valores mais importantes da comunidade política, no afã de conferir alguma unidade axiológica e teleológica ao ordenamento.<sup>17</sup>

---

16. BARROSO, Luís Roberto. *Neoconstitucionalismo e Constitucionalização do Direito. Temas de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. t. IV.

17. SARMENTO, Daniel. Ubiquidade Constitucional: os dois lados da moeda. In: SARMENTO, Daniel. *Livres e Iguais – Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 177.

Acredita-se, assim, que é o momento do direito tributário, não sem algum atraso, seguir os passos de outros ramos do direito cuja doutrina tem feito um esforço para promover a revisão de seus institutos à luz dessas novas premissas aqui já lançadas. Nesse ambiente, surge espaço também para a incorporação de novos instrumentos de atuação decorrentes de uma aproximação teórica do direito tributário com outros ramos jurídicos, reconectados por uma realidade constitucional comum e amplificada.

Por derradeiro, pode-se identificar nas diferentes teorias ‘neoconstitucionalistas’ alguns pontos de convergência: (i) reconhecem a democracia, nas suas mais diferentes teorias, como pressuposto de legitimidade do Estado<sup>18</sup>; (ii) partem da força normativa da Constituição<sup>19</sup> para afirmá-la como epicentro hierárquico e axiológico do ordenamento jurídico; (iii) reconhecem uma dimensão objetiva aos direitos fundamentais a exercer efeitos irradiantes sobre todo o ordenamento e a condicionar tanto as relações públicas quanto as privadas; (iv) a partir da retomada da distinção entre texto normativo e norma<sup>20</sup>, admitem, ao menos em parte, o caráter construtivo da atividade de interpretação/aplicação<sup>21</sup> do Direito; (v) ressaltam a importância normativa dos valores e dos princípios; (vi) especificamente no que se refere aos princípios, a partir de sua carga normativa, afirmam seu papel determinante na aplicação/interpretação do Direito; (vii) propõem a reaproximação entre

---

18. Nesse sentido v. FERRAJOLI, Luigi. Juspositivismo crítico y democracia constitucional. *Doxa. Revista de Teoría y Filosofía del Derecho*, núm. 16 (abril 2002), p. 7-20.

19. HESSE, Konrad. *A Força Normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.

20. GUASTINI, Riccardo. *Teoria e dogmática delle Fonti*, p. 16 e *Dalle Fonti alle Norme*, p. 20 e segs. *Apud* ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 22.

21. Para intrincado estudo na seara da filosofia e da filosofia do direito acerca das diferenças entre compreensão, interpretação e representação recomenda-se: LACOMBE CAMARGO, Maria Margarida. *Hermenêutica e Argumentação: uma contribuição para o estudo do Direito*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 15 e segs.



o Direito e a Moral, superando a lógica do Estado como um fim em si mesmo, exigindo-se novo resíduo de legitimidade para o ordenamento para além da autoridade estatal.

#### **4. A crise de pressupostos da administração pública contemporânea**

Constata-se, nesse contexto, que os pressupostos ideológicos do direito administrativo oitocentista se encontram em verdadeiro descompasso com as necessidades variadas e complexas da Administração Pública contemporânea. Como bem exposto por Gustavo Binbenbojm<sup>22</sup>, a crise

---

22. “Narra a história oficial que o direito administrativo nasceu da subordinação do poder à lei e da correlativa definição de uma pauta de direitos individuais que passavam a vincular a Administração Pública. Essa noção garantística do direito administrativo, que se teria formado a partir do momento em que o poder aceita submeter-se ao direito e, por via reflexa, aos direitos dos cidadãos, alimentou o mito de uma origem milagrosa e de categorias jurídicas exorbitantes do direito comum cuja justificativa teórica seria a de melhor atender à consecução do interesse público. (...)”

Tal história seria esclarecedora, e até mesmo louvável, não fosse falsa. Descendo-se da superfície dos exemplos genéricos às profundezas dos detalhes, verifica-se que a história da origem e do desenvolvimento do direito administrativo é bem outra. E o diabo, como se sabe, está nos detalhes. A associação da gênese do direito administrativo ao advento do Estado de direito e do princípio da separação de poderes na França pós-revolucionária caracteriza erro histórico e reprodução acrítica de um discurso de embotamento da realidade repetido por sucessivas gerações, constituindo aquilo que Paulo Otero denominou ilusão garantística da gênese. O surgimento do direito administrativo, e de suas categorias jurídicas peculiares (supremacia do interesse público, prerrogativas da Administração, discricionariedade, insindicabilidade do mérito administrativo, dentre outras), representou antes uma forma de reprodução e sobrevivência das práticas administrativas do Antigo Regime que a sua superação. A jurisdicação embrionária da Administração Pública não logrou subordiná-la ao direito; ao revés, serviu-lhe apenas de revestimento e aparato retórico para sua perpetuação fora da esfera de controle dos cidadãos”. BINENBOJM, Gustavo. Da Supremacia do Interesse Público ao Dever de Proporcionalidade: um novo paradigma para o Direito Administrativo. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

de paradigma do Direito Administrativo não constitui algo novo, mas, na verdade, é vício de origem.

Eis uma premissa fundamental para a discussão acerca da transação tributária: a imperativa necessidade de se realizar a releitura dos pressupostos do Direito Administrativo Tributário à luz dos valores, princípios e regras, previstos no texto constitucional vigente. Não faltaram vozes alegando violação ao princípio da legalidade ou ao princípio da supremacia do interesse público. Nada parece mais equivocado. Não se trata de violação, mas sim, da preservação através de necessária releitura de tais princípios face aos pressupostos neoconstitucionalistas, e da recobrada de sua legitimidade face à sociedade contemporânea.

#### **4.1. Releitura da supremacia do interesse público sobre o privado**

A primeira objeção que a ideia de uma transação tributária encontra soa quase temor reverencial: o imaculado dogma do princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse particular, do qual a indisponibilidade do crédito público, tratada a seguir, exsurge, segundo muitos, como corolário direto.

Durante muito tempo o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado reinou – como verdade acrítica – a justificar a atuação da Administração Pública Brasileira. No entanto, nos últimos anos, agrava-se a percepção de descompasso entre este e os novos paradigmas neoconstitucionalistas de uma sociedade personalista, com epicentro axiológico na dignidade da pessoa humana.<sup>23</sup> Assim, sob diferentes perspectivas, o princípio da supremacia do interesse público sobre o

---

23. Para completo estudo sobre o tema, ver: SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: \_\_\_\_\_ . *Livres e Iguais: Estudos de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 33-95.

privado vem sendo revisitado por autores do quilate de Humberto Ávila<sup>24</sup> e Marçal Justen Filho<sup>25</sup>.

Nesse sentido, tais autores afirmam não haver mais como conceber um princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento de existência do Estado, como afirma a doutrina clássica. Tanto a democracia quanto o constitucionalismo convergem para o fundamento último da promoção dos direitos fundamentais. Um Estado que se pretenda democrático e de direito como o nosso, não pode conceber-se como um fim em si mesmo.

Transportando tal raciocínio para a seara específica do direito tributário, são esclarecedoras e bem lançadas as palavras do professor Ricardo Lobo Torres que bem ilustram a quadra atual:

O princípio de supremacia do interesse público gerava a processualidade fundada na superioridade dos interesses da Fazenda Pública. A nova processualidade fiscal pressupõe a crítica vigorosa ao princípio da supremacia do interesse público. Hoje parte importante da doutrina brasileira repeliu a tese da superioridade do interesse público, separando interesse da Fazenda Pública do interesse público. O interesse fiscal, na época do processo administrativo tributário equitativo, só pode ser o interesse de arrecadar o imposto justo, fundado na capacidade contributiva.<sup>26</sup>

---

24. ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular. In: SARMENTO, Daniel (org.). *Interesses Públicos versus Interesses Privados: desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

25. JUSTEN FILHO, Marçal. *Conceito de interesse público e a "personalização" do direito administrativo*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 127.

26. TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 89-110.

Enfim, tanto o Estado quanto a Administração, em especial a Administração Tributária, devem ser entendidos como instrumentais. Visam promover os valores e princípios constitucionais, e, em última análise, os direitos e garantias fundamentais. Acrescente-se ainda que, ao trazer em si uma predefinição do resultado que deve advir de sua aplicação, a classificação da supremacia do interesse público como princípio torna-se uma contradição em termos. Afinal, por definição, um princípio é norma de textura aberta que permite uma concretização gradual, permitindo o uso do processo de ponderação em sua aplicação. Noutros termos, uma lógica de prevalência *prima facie* não se adequa a estrutura de princípio, para muitos assumida pela supremacia do interesse público.

## **4.2. O mito da indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário**

Um segundo obstáculo à transação tributária consistiria no princípio da indisponibilidade do interesse público, na hipótese, especialmente qualificado como indisponibilidade do crédito tributário.

Para entender o que de fato constitui o conteúdo da indisponibilidade proposta pelo referido princípio, é lapidar a lição do professor Diogo de Figueiredo Moreira Neto<sup>27</sup> que busca diferenciar o interesse público

---

27. “Certos interesses, porém, são considerados de tal forma relevantes para a segurança e para o bem-estar da sociedade que o ordenamento jurídico os destaca, os define e comete ao Estado satisfazê-lo sob regime próprio: são os interesses públicos. Destarte, ao definir esses interesses públicos a lei os coloca fora do mercado, submetendo-os, distintamente dos demais, ao princípio da supremacia, como força jurídica vinculante, e ao princípio da indisponibilidade, em regra, absoluta e, por vezes, relativa. A indisponibilidade absoluta é a regra, pois os interesses públicos, referidos à sociedade como um todo, não podem ser negociados senão pelas vias políticas de estrita previsão constitucional. A indisponibilidade relativa é a exceção, recaindo sobre interesses públicos derivados, referidos às pessoas jurídicas que os administram e que, por esse motivo, necessitam de autorização constitucional genérica e, por vezes, de autorização legal. Em outros termos e mais sinteticamente: está diante de duas categorias de interesses públicos, os primários e os secundários (ou derivados), sendo que os primeiros são indisponíveis e o

secundário e instrumental, representado pelo interesse da Fazenda Pública, do interesse público primário, fim último do Estado e por essência indisponível.

Em suma, devem ser entendidos como indisponíveis apenas os interesses que dizem respeito à sociedade diretamente e como um todo (interesse público primário) não aqueles interesses da Administração Pública em particular como gestora dos interesses da coletividade, por vezes, com clara expressão material (interesse público secundário) que se traduzem em meros instrumentos para a atingimento do *munus* público acometido ao Estado<sup>28</sup>.

Tal raciocínio emerge mesmo como corolário do princípio da finalidade, amplamente aceito como um dos mais basilares da administração pública. Não há como se entender como função ou finalidade última do Estado a arrecadação ou a realização de lucros, no caso estatal, mais comumente denominado superávit fiscal. Tais medidas somente podem ser concebidas como instrumentais para o atingimento da função precípua do Estado, no caso brasileiro, em especial, pelo cumprimento dos objetivos previstos no artigo 3º da CRFB/88 e pela promoção e defesa dos direitos fundamentais.

Note-se que não se está aqui a apregoar a dilapidação desenfreada dos bens públicos ou dos direitos de ordem patrimonial do Estado. Ao

---

regime público é indispensável, ao passo que os segundos têm natureza instrumental, existindo para que os primeiros sejam satisfeitos, e resolvem-se em relações patrimoniais e, por isso, tornaram-se disponíveis na forma da lei, não importando sob que regime. São disponíveis, nesta linha, todos os interesses e os direitos deles derivados que tenham expressão patrimonial, ou seja, que possam ser quantificados monetariamente, e estejam no comércio, e que são, por esse motivo e normalmente, objeto de contratação que vise a dotar a Administração ou seus delegados, dos meios instrumentais de modo a que estejam em condições de satisfazer os interesses finalísticos que justificam o próprio Estado". NETO, Diogo de Figueiredo Moreira. Arbitragem nos Contratos Administrativos. *Revista de Direito Administrativo*, v. 209, jul./set. 1997. p. 84 e 85.

28. DACOMO, Natalia de Nardi. *Direito Tributário Participativo. Transação e Arbitragem administrativas da obrigação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 63-78.

contrário, o que se mostra indisputável é que inexiste qualquer vedação de ordem constitucional para que uma lei confira ao Estado uma ferramenta mais célere e consensual de promoção do princípio constitucional da eficiência, mesmo que importe na disponibilidade do crédito tributário. E mais. Por não impositiva, em regra, a transação é mais legítima e pacificadora, já que abre a possibilidade de o administrado participar da construção da solução que termine ou previna o litígio com ganhos expressivos para o ideal democrático. Tais ganhos não se abrem a uma análise meramente matemática.

Noutros termos, não necessariamente a promoção e a defesa intransigente da arrecadação pela Fazenda Pública, por exemplo, são a melhor forma de alcançar a efetivação dos interesses públicos primários, embora não se possa perder de vista que, num país tão carente como o Brasil e ainda muito necessitado de prestações positivas do Estado, esse seja um importante instrumento para se buscar resolver tal problema. Mesmo porque, por vezes, uma defesa cega e irresponsável dos direitos de ordem patrimonial do Estado acaba por gerar passivos que, ao fim e ao cabo, tornam ilusórios os supostos ganhos.

Sobre a possibilidade de transação no âmbito da administração pública, não é outra a posição do Supremo Tribunal Federal, que quando teve a oportunidade de apreciar a questão, embora apenas em *obiter dictum*, assim se posicionou, como se pode observar do aresto<sup>29</sup> cuja ementa abaixo se transcreve:

Poder Público. Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. To-

---

29. STF, RE 253885 / MG - Minas Gerais. Recurso Extraordinário. Relator(a): Min. Ellen Gracie. Julgamento: 04/06/2002. Primeira Turma. Publicação: DJ DATA-21-06-02.

davia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à última opção deste interesse. Assim, tendo o acórdão recorrido concluído pela não onerosidade do acordo celebrado, decidir de forma diversa implicaria o reexame da matéria fático-probatória, o que é vedado nesta instância recursal (Súm. 279/STF). Recurso extraordinário não conhecido.

Especificamente no campo tributário, comentando a indisponibilidade do crédito fiscal, Ricardo Lobo Torres<sup>30</sup> novamente traz lição valiosa:

Princípio sensível das finanças públicas é o da indisponibilidade do crédito fiscal. A autoridade administrativa está obrigada a efetuar o lançamento fiscal, que é inteiramente vinculado à lei tributária (art. 142 do CTN). Não há margem de liberdade para o funcionário da Fazenda dispor do crédito fiscal.

Mas a atividade do lançamento, pela sua complexidade e pela dificuldade de apreender e interpretar os conceitos indeterminados e os tipos jurídicos, acaba por tolerar certa margem de apreciação da autoridade fiscal e até o abandono de parcelas do crédito do Estado. Os instrumentos jurídicos mais importantes para excepcionar o princípio da indisponibilidade do crédito fiscal são a discricionariedade administrativa, a tipificação administrativa casuística e a quantificação.

Em suma, a criação de legislação que autorize o uso do instituto da transação tributária não apresenta nenhum vício de inconstitucionalidade, mas encontra-se em perfeita sintonia com a moderna visão de consensualidade no direito administrativo e de obtenção de soluções mais

---

30. TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

adequadas à promoção dos interesses de fato últimos da Administração Pública, que não se confundem com os meramente patrimoniais. É dizer, não pode haver inconstitucionalidade em buscar alternativas válidas que melhor realizem o dever de eficiência.

### **4.3. Princípio da legalidade e a necessidade de novos critérios de legitimidade**

A possível crítica por violação ao princípio da legalidade, qualificado na plena vinculação da administração tributária, não parece revestir-se de maior robustez.

Na verdade, à primeira impressão, a solução é bastante simples. O mesmo Código Tributário que determina em seu artigo 3º que o crédito tributário será “*cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”; prevê, em seu artigo 156, III, a transação como forma de extinção do crédito tributário, e em seu artigo 171, faculta à lei estabelecer as condições nas quais a transação será autorizada pela autoridade competente. Despido o princípio da supremacia do interesse público de seu manto absolutista, não há parametricidade que sustente eventual inconstitucionalidade dos dispositivos que preveem a transação.

Não obstante, aprofundando-se um pouco mais a questão, forja-se, destarte, a premissa antropológica da Modernidade que concebe o homem como ser fundamentalmente livre, devendo as restrições à sua liberdade ser excepcionais e necessariamente justificadas pelo ordenamento jurídico. Já o Estado, por seu turno, somente pode ser mobilizado quando normas jurídicas (prévias, gerais, abstratas e impessoais) o autorizarem ou o ordenarem. A atividade administrativa, portanto, deveria estar integralmente vinculada à lei. Administrar era executar a lei. Essa



concepção ficou consagrada no direito brasileiro, sendo pela doutrina tradicional tantas vezes reproduzida na lição de Hely Lopes Meirelles<sup>31</sup>.

Nada obstante a repetição em mantra durante anos, a teoria cede ao peso da realidade. Como destaca Odete Medauar, “*a submissão total da administração à lei é irrealizável e provavelmente nunca se realizou*”<sup>32</sup>. Não são raras as vezes que o vínculo de legalidade restringe-se à atribuição de competência, como atribuição de poder, sem indicar o modo de exercício e as finalidades pretendidas. Outras vezes o legislador faz uso de expressões de conteúdo de difícil determinação. Em ambos os casos a lei não vincula plenamente a atividade administrativa. Cria-se uma zona de livre conformação administrativa, refletida na discricionariedade e nos atos de governo.

A quebra do dogma de uma razão onisciente imputa à lei a perda de poderoso suporte filosófico de legitimidade. Ao mesmo tempo, a complexidade das demandas sociais a exigir intervenção estatal dissolve a primazia normativa do legislativo e acentua a desvalorização da lei<sup>33</sup>. O executivo, pouco a pouco, passa a exercer ampla função normativa como legislador delegado e direto, seja por via de medidas provisórias, seja por regulamentos autônomos<sup>34</sup>. Com a pluralidade de interesses sujeitos à

---

31. “Na Administração Pública, não há liberdade nem vontade pessoal. Enquanto na administração particular é lícito fazer tudo que a lei não proíbe, na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. A lei para o particular significa ‘pode fazer assim’, para o administrador significa ‘deve fazer assim.’” MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 78. No mesmo sentido Celso Antônio Bandeira de Mello diz que “*o princípio da legalidade é o da completa submissão da Administração às leis. Esta deve tão-somente obedecê-las, cumpri-las, pô-las em prática*”. MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, p. 90.

32. MEDAUAR, Odete. *O direito administrativo em evolução*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. p. 145.

33. OTERO, Paulo. *Legalidade e Administração Pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade*, Almedina, 2003.

34. A existência, ou não, de regulamentos autônomos é objeto de ferrenha controvérsia na doutrina publicista pátria. Calcando-se nos princípios da legalidade e da

tutela do Estado, a sua atuação torna-se muito abrangente. A ‘*inflação*’ legislativa gera incerteza e insegurança jurídica<sup>35</sup>. O ordenamento passa a figurar de forma incoerente, contraditória, embora se exija de seus aplicadores uma interpretação sistêmica.

Por último, cabe registrar que o reconhecimento da força normativa da Constituição e da evolução da Jurisdição Constitucional retira das leis e dos códigos o papel de centro normativo do Estado e da sociedade. Esse é um dos pilares da ideia de Neoconstitucionalismo.

É evidente que o princípio da legalidade subsiste com extrema importância para o direito e continua a representar instrumento fundamental de garantia e implementação do Estado Democrático de Direito, resguardando os valores constitucionais de igualdade e liberdade. Na verdade, a crise está na visão originária do princípio, que restringia a análise estritamente à lei positivada.

Hodiernamente, o princípio da legalidade já não pode mais ser visto apenas pelo prisma normativista do positivismo jurídico – fórmulas típicas da pretensão de completude e da lei exaustiva. Com base nas transformações do Estado, e no sempre acelerado processo de demandas

---

separação de poderes, a posição conservadora sustenta a inexistência de regulamentos autônomos devido à sua incompatibilidade com a ordem constitucional iniciada em 1988. Não obstante, em sentido contrário, entende-se que o regulamento autônomo estaria embutido no próprio princípio da legalidade, mais especificamente nas regras constitucionais que tratam do poder regulamentar do Presidente da República (art. 84, IV e VI, da CF e 25, I, do ADCT). Ademais, argumenta-se, no plano jurídico, que a fundamentação dos regulamentos autônomos pode ser dada pela doutrina estadunidense com a “teoria dos poderes implícitos”; já no plano prático, aduz-se que as demandas de agilidade pragmática da vida social e o caráter técnico de certas questões não seriam compatíveis com a lentidão e a generalidade temática do Parlamento. Por seu turno, o STF já reconheceu, no caso do art. 237 da CF, a existência de regulamento autônomo no Brasil. Cf. CYRINO, André. *O Poder Regulamentar Autônomo do Presidente da República: a espécie regulamentar criada pela EC n. 32/2001*. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

35. MEDAUAR, Odete. *Ob. cit.*, p. 146.

sociais, a lei pode e deve continuar sendo a principal fonte de normas jurídicas e sociais, no entanto não mais a única e exclusiva.

Nesse sentido, “*o princípio da legalidade também em outros ordenamentos passou a assentar em bases valorativas, ‘amarrando’ a Administração não somente à lei votada pelo Legislativo, mas também aos preceitos fundamentais que norteiam todo o ordenamento*”<sup>36</sup>. Caminha-se, assim, para a construção de um princípio da legalidade não no sentido da vinculação positiva à lei, mas vinculação da Administração ao Direito, esse entendido como um sistema constitucional aberto sempre responsivo às mudanças que se processam incessantemente no meio social e também aos valores supranacionais; que tem papel dominante não apenas por ser o fundamento de validade de todo sistema, mas em razão da aplicabilidade imediata de todas as suas normas<sup>37</sup>. O princípio da legalidade ganha, nesse desiderato, a conotação de *princípio da juridicidade*.

A atuação administrativa passa a exercer a função de integração e densificação, eis que, a partir das prescrições abstratas das normas, constrói a norma adequada ao caso concreto. O emprego dessa técnica acarreta a inevitável ampliação do exercício do poder ‘discricionário’ que, até então, tinha seu emprego limitado aos casos fixados em lei e sob as condições gerais previstas na ordem jurídica vigente.

No caso particular da atuação da Administração Tributária, não se pode negar a existência de algum traço de discricionariedade, como bem lembra Ricardo Lobo Torres<sup>38</sup>:

---

36. MEDAUAR, Odete. *Ob. cit.*, p. 147.

37. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 115-116.

38. TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

Há discricionariedade quando, depois de interpretar os conceitos indeterminados acoplados às cláusulas discricionárias constantes da regra de incidência, a autoridade administrativa age nos limites da decisão equitativa.

É perceptível também a discricionariedade administrativa em alguns dos procedimentos necessários ao lançamento tributário. A possibilidade da escolha de métodos de investigação, a ponderação de interesses, a necessidade de coarctar os riscos fiscais provocados pelo contribuinte através de planejamento abusivo, a autorização legal para a requalificação dos atos praticados pelo sujeito passivo (LC n. 104/01), a permissão para o desvendamento do sigilo bancário dos devedores (LC n. 105/01), tudo conduz à ampliação do papel da Administração no lançamento, no controle da ocorrência do fato gerador do tributo e na sua busca da equidade na aplicação do direito tributário, simetricamente ao que vem ocorrendo no direito administrativo.

Essas características se aguçam a partir do fenômeno da globalização. Na Itália o tributarista Augusto Fantozzi vem chamando a atenção para uma nova fase da liquidação e cobrança de tributos, na qual o lançamento é visto menos como procedimento para recuperação de tributos do que como meio para o combate à evasão fiscal e para garantia contra o comportamento ilegítimo do contribuinte; na mesma linha de argumentação, Franco Gallo diz que há uma verdadeira discricionariedade administrativa nos casos em que se imponha a ponderação entre o interesse público e o privado. Na Argentina, Alejandro Altamirano afirma: “En El procedimiento tributario pueden apreciarse márgenes de discrecionalidad em El processo de determinación de oficio en La producción y fiscalización, en los sistemas preventivos”.

Ou seja, novamente torna-se necessário o desenvolvimento de novos parâmetros de controle da conformação da vontade administrativa para além das ideias liberais oitocentistas. A discricionariedade deixa de ser um espaço de livre escolha do administrador para convolar-se em um

resíduo de legitimidade<sup>39</sup>, a ser preenchido por procedimentos técnicos e jurídicos prescritos pela Constituição e pela lei com vistas à otimização do grau de legitimidade da decisão administrativa. Nesse desiderato, tem-se dado ênfase (i) aos meios de exercício do direito de participação e (ii) à eficiência como mecanismos de legitimação das escolhas discricionárias da Administração Pública.

## 5. A legitimidade pelo consenso

Não obstante a existência de mecanismos tradicionais de participação direta, tais como o plebiscito e o referendo, é o consenso o método pelo qual se alcança a maior efetividade do direito de participação. Como ressaltam Garcia de Enterría e Tomás-Ramón Fernández, “*a Administração negocia e a negociação converteu-se em um instrumento imprescindível para a tarefa de administrar*”<sup>40</sup>. Assim, tal atuar não deve ser considerado uma atividade de direito privado da Administração, mas um modo de exercício da função administrativa paritária, ao lado da imperativa, definido como “*uma modalidade de ação e de preparação de decisões que decorre do avanço participativo*”<sup>41</sup>.

Adentrando nas justificativas do consensualismo nas relações entre Estado e Sociedade Civil, Diogo de Figueiredo Moreira Neto explica que:

(...) não mais bastando o consenso na escolha de pessoas pelo voto formal, trata-se de buscar um consenso mais amplo sobre a escolha

---

39. A expressão é devida a Diogo de Figueiredo Moreira Neto, *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 561.

40. FERNANDEZ, Tomás-Ramón, GARCIA DE ENTERRIA, Eduardo. *Curso de derecho administrativo*. 9. ed. Madrid: Civitas, 1999. v. 1, p. 663.

41. DUARTE, David. *Procedimentalização, Participação e Fundamentação: para uma concretização do princípio da imparcialidade administrativa como parâmetro decisório*. Coimbra: Almedina, 1996. p. 112.

de políticas públicas através de outras formas institucionais que possam disciplinar com fidelidade e segurança o processo de formação da vontade participativa, ou seja, a crescente importância da processualidade adequada como instrumento democrático.

Essa processualidade participativa, como qualquer outra técnica jurídica que se destine a ação do Estado para conferir-lhe previsibilidade no procedimento e efetiva garantia dos direitos das partes, envolve sempre uma cuidadosa reafirmação do sentido formal do direito ao devido processo, constitucionalmente garantido, na esteira da contribuição jurisprudencial e doutrinária dos Estados Unidos da América, berço do moderno direito participativo, ao fundar na cláusula constitucional do *due process of law*, enunciada na Emenda V, o direito de participar em processos regulamentares, abrindo aos sistemas constitucionais de todo o mundo, não apenas a possibilidade mas o dever de instituir processos participativos adequados para a satisfação tanto do conteúdo formal quanto do material da referida cláusula<sup>42</sup>.

Assim, alude-se à Administração concertada “em que a Administração renunciaria ao emprego de seus poderes com base na imperatividade e unilateralidade, aceitando realizar acordos com os particulares destinatários da aplicação concreta desses poderes, ganhando assim uma colaboração ativa dos administrados<sup>43</sup>.” No mesmo sentido, Gaspar Ariño Ortiz, para quem o modelo estatal contemporâneo traduzir-se-ia em um Estado contratual<sup>44</sup>.

---

42. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novas tendências da democracia: consenso e direito público na virada do século – o caso brasileiro. *Revista Brasileira de Direito Público*. Belo Horizonte: Fórum, 2003, n. 3, p. 35-36.

43. FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *Curso de Derecho Administrativo*. 9. ed., 1999. vol. 1, p. 661.

44. “Do ponto de vista organizativo e institucional isso significa a substituição do antigo modelo de Estado administrativo-burocrático, hierárquico, unitário, centralizado e gestor direto, por um novo tipo de Administração em que uma multiplicidade de organizações, governamentais, privadas e o que vem sendo denominado ‘terceiro setor’ (público-privado), assumiriam a gestão de serviços com financiamento e controle

Percebe-se, pois, que a absorção da consensualidade pelo direito administrativo acarreta uma revisão da dogmática da disciplina. Provoca uma mudança de eixo. São tendências que vão modificando a Administração Pública tradicional, fundada na imperatividade, na desigualdade, no privilégio e na desconfiança entre as partes – modelo em que vigia uma crença quase absoluta na coerção como único ou primordial fator civilizatório – para torná-la inspirada na flexibilidade, na colaboração, na competição e, sobretudo, na confiança entre sociedade e Estado como parceiros. Cria-se assim uma nova certeza: a de que a consensualidade, aplicada a diversas situações, pode desempenhar papel ainda mais importante que a coerção no progresso humano.

Assim, o consensualismo deve atuar de forma a temperar, com as noções de negociação e de multilateralidade da autoridade, a lógica da imposição e da unilateralidade, comum da visão original do modelo administrativista francês. É no espírito dessa evolução que florescem os vínculos de consenso entre o Estado e os administrados, entre o fisco e o contribuinte, como pressupõe e proporciona a ideia de transação tributária.

## 6. A legitimidade pela eficiência

Críticos e defensores da ideia de transação podem até concordar que a criação de um marco regulatório para a transação tributária tem por finalidade uma maior adequação da Administração Tributária ao princípio da eficiência. Todavia, para os críticos a eficiência pragmática estaria

---

do Estado. Isso não é uma invenção, é simplesmente a volta do antigo sistema da ‘concessão’, do ‘concerto’ ou da ‘empresa mista’ como forma de realizar a gestão privada das atividades públicas. É também a volta do princípio da subsidiariedade, o qual recebe atualmente novas formulações. Assim, fala-se de uma das características mais importantes do Estado atual: sua condição de ‘Estado contratual’, apontando a utilização pelo Estado de organizações privadas, com ou sem fins lucrativos, para alcançar os seus fins públicos. ARIÑO ORTIZ, Gaspar. El retorno a lo privado: ante una nueva encrucijada histórica. tiempo.” In: \_\_\_\_\_ (org.). *Privatización y liberalización de servicios*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid, 1999. p. 19-35.

ilegitimamente sobrepondo-se à sagrada legalidade. Falso! A legalidade recobra legitimidade ao determinar seu conteúdo de ação através do princípio constitucional da eficiência. Vejamos.

Ao debate até aqui conduzido juntou-se, mais recentemente, o termo governança, cujo significado para o setor público liga-se primordialmente ao campo da efetividade da ação governamental. Até como um consecutório lógico dessa nova concepção juspolítica da superação do princípio da legalidade estrita, as outorgas constitucionais de competências à Administração não são meras autorizações formais para agir em persecução do interesse público. Muito mais do que isso, exigem realização efetiva positiva.<sup>45</sup>

Ora, os resultados constitucionalmente pretendidos constituem, afinal, não apenas a finalidade do agir da Administração, mas condicionantes da própria regra de competência. Representam a finalidade da atribuição constitucional da potestade de agir aos diversos órgãos e atores administrativos. Assim, não basta que a ação administrativa formalmente atenda à satisfação do interesse público primário, é determinante que substancialmente o realize.

Em outros termos, e em síntese, a juridicidade da atuação administrativa é uma imposição constitucional, vincula o agir não apenas à eficácia – aptidão para a produção de efeitos constitucionalmente pretendidos –, que é um dado formal apenas referido à legalidade, mas, também e mais além, à efetividade – produção real de efeitos constitucionalmente pretendidos.

Mas a leitura constitucional atual avança ainda mais um passo para além da exigência de juridicidade. Isso porque, arrola como dever da Administração não apenas a manifestação formal pelo cumprimento do interesse público primário – eficácia. Tampouco esse dever se esgota ao

---

45. CF. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações de Direito Público*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 44-45.



se alcançar materialmente a realização desse interesse público primário – efetividade. Impõe-se, ainda, o dever de perfazer uma boa administração desse interesse público primário a seu cargo dentro dos melhores padrões de qualidade possíveis – eficiência – <sup>46</sup>, que fora elevada a princípio constitucional explícito em nosso ordenamento pela Emenda Constitucional n. 19 de 1998.

Nesse sentido, concorda-se com Alexandre dos Santos Aragão quando este conclui que o princípio constitucional da eficiência (art. 37, *caput*, CF) não legitima a aplicação cega de regras legais, que leve a uma consecução ineficiente ou menos eficiente dos objetivos legais primários. As normas jurídicas passam a ter o seu critério de validade aferido não apenas em virtude da higidez do seu procedimento criador, mas também pela sua aptidão para atender as finalidades da política pública democraticamente eleita e capacidade de resolver os males que esta pretende combater<sup>47</sup>. Assim, a legalidade encontra no resultado substantivo da eficiência seu novo resíduo de legitimidade.

## 7. Conclusão

À guisa de conclusão tem-se como insofismável: (i) a morosidade, o elevado custo e a atual crise do sistema de constituição e cobrança dos créditos tributários bem como (ii) o dever constitucional e legalmente estabelecido de eficiência da atuação administrativa.

Assim, na atual quadra, em que exsurge a normatividade dos princípios e a prevalência dos direitos fundamentais tributários do Neoconstitucionalismo, é dever da Administração Tributária buscar novas fórmulas que possibilitem uma atuação consentânea com o que estabelece

---

46. MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de Direito Administrativo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 103.

47. ARAGÃO, Alexandre Santos de. O Princípio da Eficiência. *Revista Brasileira de Direito Público – RBDP*. Ano 1, n. 04, abr/jun. Belo Horizonte: Fórum, 2003. p.78.

a Carta Magna, em especial, eficiência (art. 37, *caput* da CRFB/88) e economicidade (art. 70, *caput* da CRFB/88), de modo a privilegiar uma Administração Pública de resultados e que garanta os meios (recursos financeiros) para consecução dos fins últimos (promoção dos direitos fundamentais) do Estado.

Também se deve destacar a derrocada da supremacia do interesse público como princípio, a uma porque não há fundamento constitucional para que este prevaleça *prima facie*; a duas porque considerar a existência da prevalência apriorística de um princípio é contradição em termos; e a três porque a promoção dos direitos fundamentais deve ser a verdadeira finalidade de um Estado que se pretenda Democrático e de Direito.

Corolário da supremacia do interesse público, a indisponibilidade do crédito tributário – além de merecer todas as críticas já lançadas à supremacia do interesse público – deve ser entendida como mera vedação legal, sem fundamento constitucional. Ou seja, os interesses instrumentais e meramente patrimoniais do Estado – interesse público secundário – podem, nos termos que a legislação estabelecer, ser disponíveis, em especial quando esta disposição pontual puder trazer impactos positivos na arrecadação global ou evitar prejuízos futuros ainda maiores, em suma, garantir eficiência na arrecadação.

Por fim, o princípio da legalidade estrita vem cedendo cada vez mais espaço a uma ideia mais ampla de vinculação à juridicidade, com a Constituição passando ao centro do espectro normativo, permeado em especial pelos ideários de consensualidade – decorrência de uma democracia participativa –, de eficiência e promoção dos direitos fundamentais.

Por tudo, o instituto da transação tributária conforme previsto no CTN surge como instrumento constitucional e legalmente válido e, em abstrato, com aptidão de incrementar a eficiência e os resultados na cobrança dos créditos tributários.

# PROTESTO DE CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA: INCOMPATIBILIDADE COM A COBRANÇA DE CRÉDITOS POR MEIO DE EXECUÇÃO FISCAL

Maurício Pereira Faro

Bernardo Motta Moreira

## 1. Introdução

O presente estudo busca analisar a possibilidade de que as Fazendas Públicas adotem o protesto de Certidões de Dívida Ativa (CDA's)<sup>1</sup> perante os Tabeliães de Protesto como meio de buscar o adimplemento de créditos tributários.

No entendimento do Fisco, a CDA seria título executivo passível de protesto, considerando que tal ato objetivaria tão somente comprovar a inadimplência e o descumprimento da obrigação tributária pelo devedor.

Por outro lado, é cediço que a única razão para a adoção do protesto pelo Fisco, é o incremento da arrecadação, por meio do constrangimento ao pagamento do crédito tributário devido, o que desviaria, portanto,

---

1. A título de exemplo, vale conferir o art. 3º da Lei do Estado do Rio de Janeiro n. 5.351, de 15 de dezembro de 2008, que dispõe o seguinte: “*Art. 3º Fica o Poder Executivo autorizado a: I - efetuar, nos termos da Lei Federal n. 9.492, de 10 de setembro de 1997, o protesto extrajudicial dos créditos inscritos em dívida ativa*”. Referido dispositivo é objeto de duas representações de inconstitucionalidade que tramitam no Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, sob o n. 0034654-96.2009.8.19.0000 (2009.007.00020) e n. 0034728-53.2009.8.19.0000 (2009.007.00055). A primeira foi ajuizada pelos Deputados Estaduais Srs. João Pedro de Andrade Figueira e Sr. Luiz Paulo Correa da Rocha e a segunda pela Associação Comercial do Rio de Janeiro. Ambas encontram-se pendentes de julgamento até a elaboração do presente estudo.

a própria finalidade do instituto. Com efeito, estaríamos diante de um perigoso e unilateral instrumento de coerção a ser adotado pelo Estado para satisfação de seus créditos, sejam aqueles realmente devidos ou até mesmo indevidos.

Nesse contexto, a intenção do presente trabalho é analisar, primeiramente, o reiterado uso das malfadas sanções políticas pelos Entes Públicos. Após, analisaremos as normas que regem o instituto do protesto e da Certidão de Dívida Ativa, no intuito de avaliar a compatibilidade entre referidos instrumentos de cobrança.

## **2. A inconstitucionalidade das chamadas sanções políticas**

Dentre os princípios fundamentais previstos na Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB, temos que “*a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos*” (art. 1º) “*os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa*” (inciso IV). A livre iniciativa é, portanto, princípio fundamental do Estado Democrático de Direito, sendo, inclusive, consagrado, dentre os direitos e garantias fundamentais, o direito individual de “*livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer*” (art. 5º, inciso XIII, CRFB).

Por seu turno, a ordem econômica é “*fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa*” (art. 170, CRFB), sendo “*assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei*” (art. 170, parágrafo único, CRFB).

Segundo Eros Grau, a valorização do trabalho humano e o reconhecimento do valor social do trabalho, “*em sua interação com os demais princípios contemplados no texto constitucional, expressam prevalência que*

*José Afonso da Silva reporta como prioridade sobre os demais valores da economia de mercado”<sup>2</sup>*

Desse modo, percebe-se que o princípio da valorização do trabalho encontra-se vinculado ao princípio da preservação da empresa. Tal se dá também em relação aos princípios constitucionais da dignidade, da livre iniciativa, da livre concorrência e do combate contra o abuso do poder econômico. Vale dizer, o princípio da preservação da empresa está implícito no ordenamento jurídico constitucional, da mesma forma que o princípio da função social da empresa.

Nesse contexto, se a empresa cumpre uma função social e é geradora de empregos e de riqueza, sua preservação não interessa apenas a seus credores, mas também ao Fisco. Por isso, o princípio da preservação da empresa não deve ser restringido ao período de crise econômico-financeira da entidade, mas estendido, em prol dos contribuintes, durante toda a existência da entidade no mercado, como proteção em face do poder de tributar. Nesse sentido, leciona a professora Misabel Derzi que “*tomar isoladamente a regra da continuidade da atividade empresarial, para somente aplicá-la em momentos de crise, é torná-la inócua, como lembra Calixto Salomão Filho. No decurso da atividade empresarial, tributos desproporcionais e inadequados à capacidade econômica da empresa, podem ser a causa direta de sua ruína e fulminam os fundamentos do Direito Tributário*”<sup>3</sup>.

A partir desses princípios e garantias constitucionais, temos que o Estado não poderá utilizar-se de meios coercitivos que obstem ou restrinjam o exercício de determinada atividade econômica, com o escopo único de impor ao contribuinte a quitação de seus débitos tributários. Cumpre ao Estado buscar satisfazer seu crédito por meio da cobrança

---

2. GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 99.

3. DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 336-358.

extrajudicial (lavrando o respectivo auto de infração em face do administrado inadimplente) ou judicialmente, por meio do processo de execução fiscal, no qual goza de inúmeros privilégios.

Sobre o tema, esclarece Ruy Barbosa Nogueira “*que dispondo o fisco o privilégio da execução fiscal, que desde logo se inicia pela penhora de bens do devedor, as chamadas sanções políticas não passam de resquícios ditatoriais, que deveriam desaparecer de nossa legislação, pois no Estado Democrático de Direito, não nos parece que seja justo à administração fazer uma verdadeira execução da dívida por suas próprias mãos e, nesse caso, ele efetivamente a faz, pois não convoca o Poder Judiciário e muitas vezes corresponde, mutatis mutandis, à verdadeira pena de morte, ou seja, ruína econômica das empresas, antes do julgamento pelo Poder Judiciário.*”<sup>4</sup>

As impropriamente denominadas sanções políticas se tratam de sanções administrativas não patrimoniais de caráter interventivo (sanções indiretas) que têm um caráter típico de garantia do crédito tributário, ao pretenderem, mediante força coercitiva, garantir o adimplemento das obrigações tributárias. Ao lado de garantias do crédito tributário e de sanções pesadas contra o inadimplente, são medidas que visam coagir o contribuinte a pagar a exigência ainda que a entenda indevida, ao ponto de tornar-lhe mais interessante pagar o tributo para depois discuti-lo.<sup>5</sup>

O Supremo Tribunal Federal já sumulou a inconstitucionalidade das referidas sanções<sup>6</sup>, nos termos seguintes: “*é inadmissível a interdição*

---

4. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 206.

5. Para uma análise precisa acerca das sanções tributárias, vale conferir TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de Perdimento de Bens nas Importações e seus Limites Constitucionais. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 162-200.

6. Ainda sobre a definição de sanção política, atente-se para a precisa lição do eminente professor e juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Hugo de Brito Machado: “*Em Direito Tributário a expressão sanções políticas corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias,*

*de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributos” (Súmula 70); “é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos” (Súmula 323) e “não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais” (Súmula 547).*

Entretanto, do exame da legislação tributária em regência, percebe-se que a Administração Tributária vem tentando, sistematicamente, impor sanções políticas aos contribuintes. Ante a necessidade de incremento da arrecadação para fazer frente ao aumento dos gastos públicos, o Estado, em todos os níveis da Federação, procura garantir suas receitas com instrumentos que possibilitem sua rápida realização, com o desestímulo ao não pagamento. Some-se a isto a presunção das Fazendas Públicas de que o contribuinte não quer pagar impostos, e que, em sua maioria, seriam todos sonegadores e que agiriam de má-fé.

Ocorre que o Estado Democrático de Direito não pode tolerar tais medidas, que estão limitadas por diversos princípios, como os princípios da moralidade administrativa, da proteção da confiança, da razoabilidade e proporcionalidade, além do princípio da preservação da empresa, que, no campo do Direito Tributário, estaria muito próximo ou mesmo se confundiria com o princípio da capacidade contributiva<sup>7</sup>. Ora, o po-

---

*o regime especial de fiscalização, entre outras. Qualquer que seja a restrição que implique cerceamento de liberdade de exercer atividade lícita é inconstitucional, porque contraria o disposto nos artigos 5º, inciso XIII, e 170, parágrafo único, do Estatuto Maior do País” (MACHADO, Hugo de Brito. Sanções Políticas no Direito Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário n. 30, São Paulo: Dialética, 1998. p. 46).*

7. Segundo a doutrina de Misabel Derzi, “o princípio da preservação da empresa – pelo menos no que tange à graduação dos impostos – é a versão, no campo tributário, do princípio da capacidade econômica de pagar impostos durante a vida societária. Restringi-lo ao período de crise econômico-financeira, quer no Direito Comercial, quer no Tributário (...) é negar-lhe efetividade. E mais, no que tange ao Direito Tributário seria ignorar a própria Constituição Federal que, de modo algum, autoriza a expropriação ou o confisco por meio de carga tributária excessiva”. DERZI, Misabel. O Princípio da Preservação das Empresas e o Direito à Economia de Imposto. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. v. 10, p. 336-358.

der de tributar jamais pode servir de entrave ao exercício dos direitos e garantias fundamentais. Certo é que o Estado tem o dever de combater a sonegação fiscal, de buscar a igualdade e a solidariedade entre os contribuintes e, ainda, de arrecadar tributos para a manutenção de suas atividades essenciais. Mas sempre com o respeito à liberdade.<sup>8</sup>

Visto esse ponto, cumpre agora entendermos por que o protesto de CDA configura meio coercitivo indevido para o adimplemento do débito tributário, isto é, uma verdadeira sanção política.

### **3. Impossibilidade de se levar a Certidão de Dívida Ativa a protesto por configurar ilegítima sanção política**

O ato de protesto, em nosso ordenamento, encontra-se regulamentado pela Lei Ordinária n. 9.492, de 10 de setembro de 1997, a qual dispõe, em seu art. 1º, no seguinte sentido:

Art. 1º Protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida.

---

8. Vale a transcrição das seguintes lições de Navarro Coêlho: “*Nossa Carta Magna assegura a todos o exercício dos ofícios e das profissões nos termos da lei. Mas esta lei, comum, requerida pela própria carta, é para explicitar a regulação do ofício ou da profissão, nunca para restringi-la em favor do ‘Príncipe e de seus Tributos’.* O dispositivo em foco assegura aos brasileiros o livre exercício dos ofícios e das profissões, obedecidas as condições de capacidade para o exercício das mesmas. Isto sendo satisfeito, tudo o mais que o legislador ordinário fizer visando direta ou indiretamente a impedir ou restringir o exercício dos ofícios e das profissões será inconstitucional. (...) Não pode o legislador, portanto, a título de sancionar descumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, impedir ou mesmo restringir as atividades dos contribuintes, interditando estabelecimentos, negócios ou instrumentos de trabalho. Tais atos só serão possíveis e legítimos se exercidos com base no poder de polícia da administração pública havendo motivo real para a interferência estatal e o poder seja exercitado regularmente, sem excesso, abuso ou desvio, conforme o direito administrativo” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Infração Tributária e Sanção*. In: MACHADO, Hugo de Brito [coord.]. *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 432).



Sendo assim, a importância em se efetuar o protesto do título reside justamente no fato de que, sem esse ato, não haveria prova apta e suficiente a permitir que o credor do título emitido pudesse levá-lo ao judiciário visando sua execução.

Acerca da natureza do protesto e a importância de sua realização, confira-se o magistério de Fábio Ulhoa Coelho:

(...) o protesto deve-se definir como ato praticado pelo credor, perante o competente cartório, para fins de incorporar ao título de crédito a prova de fato relevante para as relações cambiais.<sup>9</sup>

Cabe dizer, assim, que é o protesto que conferirá ao título de crédito, de maneira geral, a certeza e a liquidez necessárias para ser executado, decorrendo daí a importância de ser levado a protesto nos respectivos cartórios. *A contrario sensu*, nos casos em que o título não necessite desse ato de seu possuidor para ser executado, obviamente que o protesto do título configurará abuso de direito, acaso efetuado.

No caso de Certidões de Dívida Ativa, estas são títulos executivos extrajudiciais produzidos unilateralmente pela Fazenda Pública (federal, estadual, distrital ou municipal), cuja previsão encontra guarida no art. 585, inciso VII, do Código de Processo Civil:

Art. 585. São títulos executivos extrajudiciais: (...)  
VII - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.

Esta modalidade de título executivo extrajudicial, consoante disposto na regra acima transcrita, obedecerá às disposições da legislação

---

9. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. v. 1, p. 415.

específica para sua constituição, sendo certo que tais regras encontram-se inseridas na Lei n. 6.830/1980, a qual disciplina as Execuções Fiscais, mais especificamente no art. 2º, que dispõe de forma detida acerca da regular inscrição e respectiva expedição da Certidão de Dívida Ativa, afirmando por meio de seu § 3º que a inscrição em dívida ativa conferirá a liquidez e certeza do título:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (...)

§ 3º - A inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Nesse sentido, fácil a percepção de que a liquidez e certeza do título executivo acima mencionado decorrem diretamente da lei, sendo, portanto, absolutamente desnecessário seu protesto a fim de se iniciar a execução forçada. A simples expedição da Certidão de Dívida Ativa pelo ente público competente já é suficiente para que se promova a Execução Fiscal, nos moldes da referida lei especial.<sup>10</sup>

---

10. Não discrepam desse entendimento os dispositivos constantes do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar):

*“Art. 201 - Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.*

*Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.*

Repare-se que a não exigência do protesto no caso das CDA's decorre dos privilégios que foram garantidos à Fazenda Pública com a edição da Lei n. 6.830/80, a fim de facilitar a recuperação de seus créditos, agilizando assim, o início da fase judicial, cabendo a essa lei regular a constituição desse título de natureza pública.

Ademais, é inquestionável que esta norma não prevê a possibilidade de protesto do mencionado título em qualquer hipótese, sendo previsto tão somente para os demais títulos executivos, decorrentes de relações disciplinadas pelo Direito Civil ou Comercial.

Nesse passo, não se deve confundir um procedimento (protesto) no direito civil com outro (expedição de CDA), tendo em vista a relação jurídica entre credor e devedor. Na seara do Direito Civil e Comercial a relação é eminentemente privada, ao passo que no Direito Tributário o vínculo é de Direito Público, com todas as consequências inerentes a

---

*Art. 202 - O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:*

*I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;*

*II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;*

*III - a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;*

*IV - a data em que foi inscrita;*

*V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.*

*Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.*

*Art. 203 - A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior ou o erro a eles relativo são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.*

*Art. 204 - A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.*

*Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.”*

este, dentre as quais a necessidade de agir em consonância com a Lei n. 6.830/80, observando os preceitos nela inseridos.

E por que o protesto de CDA's configura sanção política?

Como visto anteriormente, o protesto de um título extrajudicial, ainda que supostamente líquido e certo, como é o caso da CDA, acarreta a indicação e inscrição do débito nele consubstanciado na Certidão de Protestos de Títulos, de modo que deverá ser expedida com efeitos de positiva, caso requerida por algum parceiro comercial do contribuinte.

Esse fato, obviamente, dificulta sobremaneira as atividades empresariais deste, posto se tratar de documento amplamente consultado no âmbito das relações privadas, eis que indicativo da adimplência dos débitos da parte. Ou seja, por meio dessa certidão, teoricamente, poder-se-ia aferir se o contratante usualmente costuma deixar de adimplir seus compromissos financeiros ou se, ao contrário, trata-se de fiel pagador de suas dívidas.

Nesse importante contexto, tendo em conta que a existência de protestos em nome de qualquer contribuinte que esteja sujeito à prática de atividades comerciais, é deletério ao deslinde de suas atividades negociais, por óbvio que se busca manter a Certidão de Protesto de Títulos sempre em caráter negativo, sendo certo que a efetivação do protesto desses títulos é meio coercitivo para o pagamento dos débitos consubstanciados nos mesmos.

Em âmbito privado, essa coerção é absolutamente razoável, haja vista que o título é produzido bilateralmente pelas partes<sup>11</sup>.

---

11. Venosa, citando Ermínio Amarildo Darold, assinala que o protesto “guarda, também, a relevante função de constranger legalmente o devedor ao pagamento, sob pena de ter lavrado e registrado contra si ato restritivo de crédito, evitando, assim, que todo e qualquer inadimplemento vislumbre na ação judicial a única providência jurisdicional possível” (VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 471).

Contudo, no âmbito do direito público, no qual é produzida a Certidão de Dívida Ativa, essa coerção indireta – verdadeira sanção política – é absolutamente inadmissível, já que a Administração Pública goza de meio específico para cobrar seus débitos, qual seja a Execução Fiscal, disciplinada pela Lei n. 6.830/80, sendo o protesto meio coercitivo absolutamente irrazoável e ilegal.

Analisando a questão, o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou reiteradas vezes acerca da completa falta de interesse da Fazenda Pública em protestar a Certidão de Dívida Ativa, decorrendo dessa interpretação que o único objetivo em efetuar-se o protesto é aplicar sanção política ao contribuinte.<sup>12</sup>

Como já dito anteriormente e corroborado pela jurisprudência do STJ, o protesto das CDA's é desnecessário para o ajuizamento da Execução Fiscal, restando claro que o uso deste meio de coerção pela Fazenda Pública configura verdadeira sanção política, objetivando coagir o contribuinte, de maneira indireta, ao pagamento dos valores consubstanciados nas mencionadas certidões, sem sequer possibilitar que se defenda por meio de Embargos à Execução, previstos na legislação que rege as Execuções Fiscais.

---

12. “*TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROTESTO PRÉVIO. DESNECESSIDADE. PRESUNÇÃO DE CERTEZA E LIQUIDEZ. (...) 2. Não há necessidade de protesto prévio do título emitido pela Fazenda Pública. Se a CDA tem presunção relativa de certeza e liquidez, servindo inclusive como prova pré-constituída, o inadimplemento é caracterizado como elemento probante. Logo, falta interesse ao Ente Público que justifique o protesto prévio da CDA para satisfação do crédito tributário que este título representa. (...)*” (AgRg no Ag 936.606/PR, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06/05/2008, DJe 04/06/2008).

“*II - A presunção legal que reveste o título emitido unilateralmente pela Administração Tributária serve tão somente para aparelhar o processo executivo fiscal, consoante estatui o art. 38 da Lei 6.830/80. (Lei de Execuções Fiscais). III - Dentro desse contexto, revela-se desnecessário o protesto prévio do título emitido pela Fazenda Pública.*” (REsp n. 287824/MG, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ de 20.02.2006).

Outro ponto relativo ao tema merece ser trazido ao debate: uma norma que pretenda transferir a terceiros a atividade de cobrança da dívida ativa, viola frontalmente o preceito do § 3º do art. 131 da Constituição da República de 1988, segundo o qual “*na execução da dívida ativa de natureza tributária, a representação da União cabe à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*”. Pelo princípio da simetria, nos Estados-Membros e Municípios, competirá, privativamente, às procuradorias estaduais e municipais a cobrança judicial e extrajudicial da dívida ativa.

Nesse sentido, veja-se o seguinte trecho do voto proferido pelo Min. Celso de Mello, relator da ADI n. 881-1/ES, DJ de 25.04.1997:

A outorga dessas funções jurídicas à Procuradoria-Geral do Estado – mais precisamente aos Procuradores de Estado – decorre de um modelo estabelecido pela própria Constituição Federal, que, ao institucionalizar a Advocacia de estado, delineou o seu perfil e discriminou as atividades inerentes aos órgãos e agentes que a compõem. O conteúdo normativo do artigo 132 da Constituição da República revela os limites materiais em cujo âmbito processar-se-á a atuação funcional dos integrantes da Procuradoria-Geral do Estado e do Distrito Federal. Nele contém-se norma que, revestida de eficácia vinculante e cogente para as unidades federadas locais, não permite conferir a terceiros – senão os próprios Procuradores do Estado e do Distrito Federal, selecionados em concurso público de provas e títulos – o exercício intransferível e indisponível das funções de representação estatal e de consultoria jurídica do Poder Executivo.

Cumpra registrar que, em matéria semelhante, a própria Associação Nacional dos Procuradores de Estado (ANAPE), impetrou ADI (n. 3786-2) contra a Resolução do Senado n. 33/2006 que “*autoriza a cessão, para cobrança, da dívida ativa dos Municípios a instituições financeiras*”, pois, dentre outros argumentos pela inconstitucionalidade, referida legislação retiraria importantes atribuições das Procuradorias, especificamente a que se refere à cobrança da dívida ativa.

E, naqueles autos, o Parecer do d. Procurador-Geral da República foi justamente pela inconstitucionalidade da resolução senatorial, ao fundamento de que “*a cobrança da dívida ativa não pode ser transferida a terceiros particulares, sob pena de violação à Constituição*” (fl. 289 dos autos).

É dizer, toda a atividade de cobrança judicial e extrajudicial do crédito tributário é de responsabilidade exclusiva das Procuradorias Federais, Estaduais e Municipais, sendo vedado que terceiros, como é o caso de Tabeliães de Protesto de Títulos, atuem nessa seara por meio dos atos de protesto.

#### **4. Conclusão**

Dessa forma, considerando que o protesto se demonstra como inegável medida de restrição ao contribuinte que objetiva, de forma indireta, o pagamento de tributo, cerceando o pleno exercício de sua atividade empresarial, configura-se manifesta sanção política aplicada pela Fazenda Pública o que, conforme já expressado pela doutrina e já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, afigura-se inconstitucional.<sup>13</sup>

---

13. “(...) o Estado não pode valer-se de meios indiretos de coerção, convertendo-os em instrumentos de acerto da relação tributária, para em função deles – e mediante interdição ou grave restrição ao exercício de atividade empresarial, econômica ou profissional – constranger o contribuinte a adimplir obrigações fiscais eventualmente em atraso.” (Voto do Min. Celso de Mello, do Supremo Tribunal Federal, nos autos RE n. 413.782/SC, Tribunal Pleno, Relator Min. Marco Aurélio, DJ de 03/06/2005).





# O ESTABELECIMENTO EMPRESARIAL VIRTUAL E O SUJEITO ATIVO DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS (ICMS) NAS OPERAÇÕES REALIZADAS PELA INTERNET

Thais Gaspar

## 1. Introdução: a realidade virtual

Atualmente, é inegável que a realidade não se resume mais ao ambiente físico. O uso cotidiano de computadores, internet em geral, redes sociais, *websites*, etc., tornando cada vez mais comum a realização de compras de produtos em ambientes virtuais, transpondo-se a sistemática tradicional de loja física para uma loja virtual, o que nos faz indagar acerca da repercussão tributária envolvida nessas operações.

Nesse sentido, a compra de produtos, seja ela realizada de forma física ou virtual, é conceitualmente uma operação de circulação de mercadoria, apta a ensejar a tributação por meio de ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviço). Dessa forma, partindo-se dessa premissa, serão analisadas as peculiaridades da concretização desta sorte de operações, a fim de se analisar se o local onde são ofertados os produtos, quais sejam, os sítios eletrônicos, correspondem ou não à tradicional conceituação de estabelecimento empresarial.

Esta análise, em um momento seguinte, viabilizará a definição de qual é o local de ocorrência da operação jurídica de circulação de mercadoria, diferenciando-se a circulação jurídica da física, no intuito de se precisar o que é determinante para a ocorrência da operação e o que é apenas afeto às necessidades de logística da compra realizada pela internet.

Por fim, definido o local da ocorrência da operação de circulação de mercadoria, poder-se-á afirmar quem é o sujeito ativo dessa relação jurídica tributária.

## **2. A regra-matriz de incidência tributária**

A regra-matriz de incidência tributária corresponde a uma estrutura lógica, cuja finalidade é expressar o conteúdo de uma determinada norma tributária. Entretanto, não é qualquer ilação empreendida pelo intérprete que leva à construção de uma regra-matriz de incidência tributária. Esta, como a própria nomenclatura denuncia, limita-se à construção normativa atinente à definição de uma tributação propriamente dita, ou seja, a uma hipótese normativa de imposição tributária. Nesse sentido, segundo CARVALHO, a construção da regra-matriz de incidência “é um instrumento metódico que organiza o texto bruto do direito positivo, propondo a compreensão da mensagem legislada num contexto comunicacional bem concebido e racionalmente estruturado, é subproduto da teoria da norma jurídica”<sup>1</sup>.

A regra-matriz decompõe a estrutura lógica da norma jurídica tributária. Parte-se da premissa de que toda norma jurídica implica um juízo hipotético, em que dois ou mais sujeitos se vinculam e se relacionam por um vínculo deôntico, se ocorrido o fato nela previsto. Assim, alcança-se a estrutura do antecedente e do consequente da norma, em que o fato hipoteticamente previsto é o antecedente, ao passo que o resultado relacional entre os sujeitos classifica-se como consequente. Portanto, no antecedente tem-se a descrição do fato jurídico capaz e apto a ensejar a tributação, com a descrição de todas as condições para tanto. Nesse tocante, necessário definir qual é o fato tributável, qual é a ação ou fato que denuncia signos presuntivos de riqueza e as delimitações da ocorrência

---

1. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Editora Noeses, 2008. p. 146.

do fato no tempo e no espaço. Assim, identificam-se o critério material, o critério espacial e o critério temporal. Por outro lado, traduzindo-se no aspecto deôntico da norma, o conseqüente traz a relação intersubjetiva e a quantificação dos deveres objeto da relação. Nele se enquadram os critérios pessoal e quantitativo. Aquele com a definição do sujeito passivo e ativo e este com a apuração do valor devido com fulcro na base de cálculo de alíquota.

Fazendo uso mais uma vez da lição de CARVALHO, temos que:

[...] o critério material é o núcleo do conceito mencionado na hipótese normativa. Nele há referência a um comportamento de pessoas físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e de tempo, de tal sorte que o isolamento desse critério, para fins cognoscitivos, é claro, antessupõe a abstração das condições de lugar e de momento estipuladas para a realização do evento. Já o critério espacial é o plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação há de acontecer. O critério temporal, por fim, oferece elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante ocorre o fato descrito<sup>2</sup>.

A funcionalidade da regra-matriz de incidência tributária, portanto, situa-se na condição oferecida ao intérprete de, com maior precisão, identificar a subsunção de um fato à hipótese normativa, de modo a ser capaz de aplicar a regra geral e abstrata às situações concretas, o que, conseqüentemente, originará a regra individual e concreta. Ao final do processo, pode-se dizer que, a partir do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instaura-se o liame obrigacional, por meio do qual uma pessoa, na qualidade de 'sujeito ativo', será detentora do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de 'sujeito passivo', o cumprimento de determinada prestação pecuniária.

---

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Editora Noeses, 2008. p. 147-150.

A hipótese de incidência tributária é a descrição normativa abstrata do evento objeto de tributação, ao passo que a concretude do evento nela descrito é que ensejará o surgimento de uma relação jurídica tributária propriamente dita. É justamente essa descrição do evento contida abstratamente na hipótese de incidência que corresponde ao critério material da regra-matriz de incidência tributária (antecedente da norma).

Por outro lado, o elemento pessoal da regra-matriz de incidência tributária situa-se no consequente da norma. Significa dizer que, constatados e concretizados os elementos previstos no antecedente da norma, uma consequência advirá. Essa consequência é justamente a formação da relação jurídica tributária. Tal consequência instaura-se entre duas pessoas e resulta no dever de pagamento de um determinado valor. Portanto, no consequente da norma, encontram-se os elementos pessoal e quantitativo da regra-matriz de incidência tributária. É com essa completude que se instaura o caráter deôntico, segundo o qual as relações são necessariamente intersubjetivas. É o consequente normativo que impõe à relação jurídica tributária o dever de cumprimento, a compulsoriedade, em decorrência da concretização do vínculo obrigacional.

Assim, pode-se afirmar que tanto os elementos componentes do antecedente quanto os elementos componentes do consequente são necessários e indispensáveis para a formação da relação jurídica tributária, pois é da conjugação deles que se extrai o vínculo jurídico entre duas pessoas, em que uma é obrigada a dar uma quantia em dinheiro a título de tributo e outra tem o dever de exigir o mesmo pagamento.

Portanto, a regra-matriz de incidência permite que se identifiquem todos os elementos da relação jurídica. Por meio dela, é possível identificar um critério material (comportamento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial), entre duas ou mais pessoas (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo, representativo do objeto da relação (base de cálculo e alíquota). A partir da identificação desses elementos extrai-se o vínculo obrigacional entre as partes.

## **2.1. A regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICMS**

Ao distribuir as competências tributárias entre os entes federados, a Constituição Federal declarou caber aos Estados a instituição e cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), incluindo-se nestes os de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação. É o que dispõe o artigo 155, II, da Constituição Federal. Porém, em razão da necessidade inafastável de delimitação do tema, nesta oportunidade somente será tratada a espécie tributária atinente à circulação de mercadorias (ICMS-Mercadoria), sendo a seguir expostos os elementos componentes da respectiva regra-matriz de incidência tributária.

### **2.1.1. Critério material**

A Constituição Federal, em seu artigo 155, foi expressa em prever que o ICMS é o imposto incidente sobre a circulação de mercadorias. Esta é, portanto, a sua materialidade. Em outras palavras, é esta ação definida como critério material da regra-matriz de incidência tributária do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias. Resta a indagação do que seja circulação e do que seja mercadoria.

Iniciando a explanação por esta última, tem-se que mercadoria, como a própria nomenclatura denuncia, é o objeto de mercancia, objeto do mercado. É o produto apto a sofrer negociações, a ser objeto de transações. Afirma-se isso para diferenciar do objeto estaque. Quando o objeto atinge essa condição estaque deixou de ser considerado um objeto de comércio para se tornar propriedade de alguém, tendo atingido o final da cadeia na qual foi inserido. A fim de exemplificar tal diferenciação, CARRAZZA afirma que uma caneta quando presente em uma loja, por exemplo, é objeto de comércio, sendo apta a ser adquirida, comercializada e sofrer transações. Por outro lado, a caneta pertencente a uma pessoa continua apresentando as mesmas características do objeto

em si, mas está fora do comércio. Nesse caso, o objeto apresenta a mesma natureza física, mas diferencia-se em sua natureza jurídica, pois não sofre circulação mercantil<sup>3</sup>.

Sendo assim, pode-se afirmar que mercadoria, para fins tributários, será o que for considerado como tal pelo Direito Comercial, pois é o ramo do Direito que regula a prática das coisas do comércio.

Pelo próprio conceito de mercadoria, extrai-se que a circulação apta a ensejar a tributação por meio de ICMS é aquela em que há transferência de domínio, de propriedade de uma pessoa para outra. Se a mercadoria é o objeto que está posto no comércio, supõe-se ser necessária a transferência de propriedade do bem, já que é justamente este o escopo da atividade comercial.

Logo, a operação que corresponde à hipótese de incidência do imposto tratado é a que acarreta transferência de propriedade de uma pessoa para outra, com alteração de titularidade.

Nesse tocante, ATALIBA afirma:

[...] Circular significa para o Direito mudar de titular. Se um bem ou uma mercadoria mudam de titular, circula para efeitos jurídicos. Convenciona-se designar por titularidade de uma mercadoria, a circunstância de alguém deter poderes jurídicos de disposição sobre a mesma, sendo ou não seu proprietário (disponibilidade jurídica).  
[...]<sup>4</sup>.

E acrescenta:

[...] 'circulação', tal como constitucionalmente estabelecido, (art. 155, I, b), há de ser jurídica, vale dizer, aquela na qual ocorre a efetiva

---

3. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 42-43.

4. *Apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Editora ESMAFE, 2009. p. 341-342.

transmissão dos direitos de disposição sobre a mercadoria, de forma tal que o transmitido passe a ter poderes de disposição sobre a coisa (mercadoria).

[...]⁵

Conclui-se, portanto, que o critério material do ICMS-Mercadoria é a transferência jurídica de uma mercadoria de uma pessoa para outra. Logo, somente a circulação jurídica será hábil a ensejar dita tributação. Na hipótese de deslocamento meramente físico de alguma mercadoria, pode-se dizer que houve circulação, mas não circulação jurídica e, assim sendo, não ensejará a cobrança do ICMS-Mercadoria. Por outro lado, havendo a transferência de titularidade de um produto de uma pessoa para outra, por si só, haverá a incidência do ICMS nesta espécie, ainda que não haja deslocamento físico do objeto transferido. O ato determinante para a caracterização do critério material do ICMS-Mercadoria é justamente a transferência de titularidade e não a alternância de local físico do produto. Por conseguinte, pode-se afirmar que quando se evoca o termo ‘circulação’, está-se referindo exatamente à circulação jurídica da mercadoria, com a implicação de sua transferência de titularidade, independentemente de ter havido ou não circulação física que a acompanhe.

### **2.1.2. Critérios temporal, espacial, pessoal e quantitativo**

Não obstante identifique o evento apto a ser objeto de tributação, o critério material, por si só, não é capaz de provocar a formação de uma relação jurídica tributária, pois a ação isoladamente considerada nada mais é do que um mero evento, um simples agir ocorrido, ainda sem qualquer repercussão jurídica. Somente com a completude das características particulares que envolvem esse evento é que se poderá falar em

---

5. *Apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Editora ESMAFE, 2009. p. 342.

formação da relação jurídica tributária. Para tanto, necessário saber onde e quando o evento ocorreu, quais pessoas estão envolvidas e qual a repercussão econômica que provoca.

Isso porque, tratando-se de relação jurídica, forçoso reconhecer a presença vinculada de dois sujeitos, ou seja, o liame obrigacional que enseja o surgimento do dever de prestar uma prestação por parte do devedor e o direito subjetivo do credor de exigir o cumprimento dessa mesma prestação. Além disso, considerando que a tributação envolve necessariamente uma prestação pecuniária em favor do credor, imprescindível se mostra a estipulação do valor devido.

São nessas particularidades que se expressam os critérios temporal, espacial, pessoal e quantitativo da regra-matriz de incidência tributária do ICMS-Mercadoria.

Os critérios temporal e espacial, juntamente com o critério material, definem os contornos fáticos do evento. Delimitam quando e onde ocorreu o evento juridicamente relevante para fins de tributação. Ambos têm como principal característica definir qual é a legislação vigente para uma determinada situação. Especialmente em relação ao ICMS, como todos os Estados Federados são, potencialmente, capazes de instituir e cobrar o tributo, somente com a delimitação de espaço e tempo é que se identificará a legislação aplicável ao caso. Dessa forma, a partir do momento em que se identificar que o evento ocorreu no âmbito territorial de um determinado Estado Federado, é a legislação local que será aplicável e, conseqüentemente, como será melhor visto a seguir, será este Estado Federado o sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Além disso, não é somente a definição de qual legislação será aplicável que é relevante para a formação da regra-matriz de incidência tributária e, conseqüentemente, da relação jurídica tributária. Quando definido o local da ocorrência do fato e, por conseguinte, de qual a legislação estadual aplicável, passa-se à indagação da aplicação da lei no tempo (*tempus*



*regit actum*). Isso porque é a data da ocorrência do evento que determinará qual é a lei aplicável.

O critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária indica quais são as pessoas envolvidas na relação jurídica tributária.

A sujeição passiva guarda pertinência com as pessoas que realizaram ou mantêm relação com a ocorrência do fato correspondente ao critério material da regra-matriz de incidência tributária. Desse modo, na espécie tributária em análise, será o sujeito passivo da relação jurídica tributária aquele que promover a circulação de mercadorias. Quem der ensejo à repercussão econômica do evento previsto abstratamente na norma geral é que estará obrigado ao recolhimento do tributo.

Já o sujeito ativo será a pessoa capaz de exigir o tributo. Para tanto, somente quem a Constituição Federal definiu como capazes de instituir e cobrar tributos é que podem ser intitulados de sujeitos ativos de relações jurídicas tributárias. No caso do ICMS, a competência prevista na Constituição Federal é genérica, ou seja, é concedida a todos os Estados Federados, de tal sorte que a todos eles é autorizada a instituição e cobrança do ICMS. Logo, todos os entes federados podem ser, em tese, sujeitos ativos do ICMS. Porém, tal consideração situa-se apenas no plano da competência tributária.

A concretude dessa competência será alcançada a partir do momento em que se identificar o local onde tiver ocorrido a circulação de mercadoria. Trata-se de uma delimitação territorial, demonstrando-se, assim, que os critérios componentes da regra-matriz de incidência interagem entre si, em uma relação dinâmica, no escopo de definir uma relação jurídica tributária. Essa verificação somente terá lugar na análise do caso concreto, na medida em que é ele que denuncia o local onde realmente ocorreu a circulação de mercadorias. Sendo assim, a partir do momento em que se identificar onde ocorreu a circulação de mercadoria, são os limites territoriais do Estado Federado respectivo que determinará qual é o ente político sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Por outro lado, o critério quantitativo viabiliza a determinação do valor objeto da relação jurídica tributária, a ser pago pelo sujeito passivo ao sujeito ativo. Com isso, tem-se o valor da prestação pecuniária. De acordo com o conceito legal trazido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, para ser exigível, a prestação deve ser expressa em valor pecuniário, ou seja, deve ser expressa em moeda corrente no país. É o critério quantitativo que determina esse valor, por meio da conjugação da base de cálculo com a alíquota.

No caso do ICMS-Circulação, partindo-se da delimitação do critério material da regra-matriz de incidência tributária, a base de cálculo será o valor da operação de circulação de mercadoria, uma vez que é a circulação de mercadoria o evento determinante e importante para a definição deste tributo. Sendo assim, é o valor dessa operação que servirá de parâmetro para o cálculo do tributo devido. E a alíquota, por fim, será aquela definida pela legislação de cada sujeito ativo que especifica qual é o percentual relevante dessa base de cálculo a ser despendido pelo sujeito passivo.

Cabe frisar que a base de cálculo somente ensejará uma legitimidade de mensuração em termos tributários se estiver em perfeita compatibilidade com o critério material, ou seja, se o parâmetro considerado para definir a grandeza do tributo estiver de acordo com as delimitações da definição do critério material. Assim, no caso do ICMS-Mercadoria, não é de se admitir que a base de cálculo seja incidente sobre outra referência que não a própria circulação de mercadoria. Se é a circulação de mercadorias o evento que determina a tributação, é essa manifestação de riqueza que deve ser considerada relevante para a quantificação do tributo. Se assim não for, o critério material da regra-matriz de incidência tributária estará sendo desvirtuado, o que não se pode admitir.

Nesse sentido, uma vez identificados os critérios componentes da regra-matriz de incidência tributária do ICMS-Mercadoria, de maneira geral, pode-se dizer que correspondem às premissas iniciais para se

analisar, posterior e especificamente, alguns critérios componentes da regra-matriz de incidência tributária do ICMS relativo a operações de circulação de mercadorias realizadas pela internet, principalmente os critérios espacial e pessoal, levando-se, ainda, em consideração, o conceito de estabelecimento trazido a seguir.

### **3. Conceito de estabelecimento empresarial**

Conforme já exposto acima, os critérios formadores da regra-matriz de incidência tributária do imposto em tela demonstram que a sua ocorrência concreta se dá no plano do comércio. Partindo da premissa necessária de que mercadoria é o objeto posto no comércio, ou seja, apto a sofrer alterações de titularidade inseridas em uma cadeia econômica, bem como a de que o significado do termo “circulação” significa justamente a transferência de titularidade de que é objeto a mercadoria, pode-se afirmar que os fatos que ensejam esta sorte de tributação estão imprescindivelmente atrelados à vida empresarial.

Por isso, em regra, a pessoa que realizar o fato imponible, isto é, aquele correspondente à descrição do critério material da regra-matriz de incidência tributária, será empresário, pois é ele quem pratica as operações de circulação, é ele quem coloca as mercadorias à disposição das negociações e transações que culminarão na dita circulação e, em outras palavras, na sua circulação entre pessoas de forma sucessiva.

Sendo assim, tem-se que, em regra, é o comerciante o sujeito passivo do imposto em estudo.

Consequentemente, a estrutura empregada para a realização de tal desiderato há de estar inegavelmente inserida no contexto empresarial de constituição, formação, apresentação e concretização de sua atividade. E nesse cenário encontra-se presente o estabelecimento empresarial.

Nesse sentido, a partir do momento em que se destaca uma atividade empresarial como apta a ensejar a tributação de determinadas situa-

ções no plano concreto, mister se faz observar as disposições normativas respectivas, tanto em relação ao ramo do Direito correspondente, qual seja, o Direito Empresarial, quanto ao Direito Tributário, já que é este que sedia a obrigatoriedade do pagamento do tributo e o surgimento da relação jurídica tributária.

A propósito, o artigo 966 do Código Civil reza que “considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. Vê-se, assim, que a definição contida no direito privado para o que seja atividade empresarial apresenta a mercancia como seu objeto, ou seja, é a atividade destinada a colocar em prática a circulação de mercadorias.

Para o exercício de tal atividade, o mesmo Código Civil prevê que “se considera estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária” (artigo 1.142).

Já no Direito Tributário propriamente dito, essa conceituação legal é relevante quando se analisa a concretização da situação fática a ensejar o surgimento da relação jurídica tributária.

De início, quando a Constituição Federal outorgou competência aos entes federados para a instituição e cobrança do ICMS, não especificou detalhes da formação da relação jurídica tributária, como, por exemplo, o seu aspecto espacial e temporal. Limitou-se a dispor sobre a materialidade do tributo, determinando quais são suas hipóteses imponíveis, por meio da redação do inciso II, do artigo 155, segundo o qual “competem aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre 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”, além da “transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos” e “propriedade de veículos automotores”, previstos nos incisos I e III, respectivamente.

Nesse sentido, ao tempo em que o Constituinte explicitou apenas a competência tributária, permitiu que a lei complementar se ocupasse da definição dos elementos da relação jurídica tributária, consoante consigna o artigo 146, III, da Constituição Federal. Os elementos da relação jurídica são justamente os critérios formadores da regra-matriz de incidência tributária, na medida em que são eles que fornecem os contornos da obrigação de pagamento do tributo por parte do sujeito passivo em favor do sujeito ativo e do direito subjetivo deste de cobrar o valor da referida prestação frente ao sujeito passivo, nas condições de tempo, lugar e quantidade extraídas da descrição normativa aplicada ao contexto fático apresentado.

Em perfeita compatibilidade com o Código Civil, a Lei Complementar n. 87/96, lei geral em matéria de ICMS, prescreve que “contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (artigo 4º).

A lei complementar, invocando os mesmos elementos contidos na prescrição de direito privado, define a atividade empresarial de comércio, cujo cerne é a própria circulação de mercadorias, como a hipótese impositiva do tributo em estudo.

Doutro norte, tratando da ocorrência da operação de circulação de mercadoria, prescreve:

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:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

- b) onde se encontre, quando em situação irregular pela falta de documentação fiscal ou quando acompanhado de documentação inidônea, como dispuser a legislação tributária;
  - c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;
  - d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;
- [...]<sup>6</sup>

Da leitura do artigo 11 da Lei Complementar n. 87/96, depreende-se que estão elencados nas alíneas do inciso I indicações correspondentes ao critério espacial do ICMS-Mercadorias, uma vez que definem onde ocorre a circulação de mercadorias, invocando sempre o estabelecimento como referência.

Logo, a fim de saber com exatidão qual é o local de ocorrência do fato imponible, necessário precisar a conceituação do que seja estabelecimento, o que é veiculado pela mesma lei em seu parágrafo terceiro, cuja redação é a seguinte:

Artigo 11. [...]

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

I - na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação;

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular;

---

6. As demais alíneas não foram transcritas por não guardarem pertinência com o ponto de vista jurídico analisado no trabalho.

III - considera-se também estabelecimento autônomo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado;

IV - respondem pelo crédito tributário todos os estabelecimentos do mesmo titular.

Extrai-se da conceituação legal que o parâmetro determinante para a definição de estabelecimento é a própria realização da atividade de circulação de mercadoria. A lei considera relevante para definir o que seja estabelecimento justamente o abrigo da realização da atividade de circulação de mercadoria. Sendo esta a materialidade do tributo, a essência para efeito de definição de estabelecimento será justamente a identificação do local onde seja exercida tal atividade. Isso porque, o estabelecimento é justamente o local que abriga o comércio. No caso, o objeto de análise é a circulação de mercadorias, de tal sorte que o estabelecimento é o local onde se dá tal circulação.

Para tanto a lei não considera relevante a forma como esse estabelecimento é formado ou composto. Não interessa para a lei se é próprio ou se é físico. Para que seja considerado estabelecimento basta que seja o local onde se operacionaliza a circulação de mercadorias, basta que seja a estrutura que fornece suporte para que a atividade se realize, independentemente da forma como essa estrutura é concretizada.

A respeito do assunto GRECO expõe:

[...] Nesse sentido, a ideia de estabelecimento supõe o exercício de uma atividade econômica, profissional ou empresarial, vale dizer, a reunião de elementos objetivos (coisas, bens, estruturas, etc.) e subjetivos (pessoas na qualidade de dirigentes, funcionários, agentes, clientes, fornecedores etc.) que encontram no exercício da empresa seu critério aglutinador.

[...] Pode-se assumir, para fins da presente análise, que estabelecimento é conceito em que, na atualidade, o elemento funcional assume relevância, para não dizer predominância. Relevância, pois há quem sustente que até mesmo um vendedor ambulante possui um

estabelecimento comercial e, nesta hipótese, não se pode dizer que os elementos físicos formem a parte principal de tal caracterização. O principal, nesse caso, é a clientela, o desenvolvimento do negócio, da atividade de produção ou distribuição de bens e riqueza, a intermediação, enfim, o exercício de uma atividade econômica ou profissional que possa ser considerada como representativa de uma unidade ou contexto do relacionamento econômico e social.

A isso se acrescente que o Código Civil de 2002 trouxe, no seu artigo 1.142, uma definição de estabelecimento, assim entendido 'todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária'. Note-se a reunião nesta definição de três elementos: (a) bens de qualquer natureza (vale dizer, abrangendo corpóreos e incorpóreos); (b) a organização, como elemento funcional ligado à sua correlação e interação; e (c) a finalidade consistente no exercício da empresa<sup>7</sup>.

Sendo assim, considerando os conceitos legais de estabelecimento e a veiculação legal do critério espacial do ICMS-Mercadoria pela Lei Complementar n. 87/96, resta-nos indagar e esclarecer qual é ou o que é estabelecimento nas operações de circulação de mercadorias realizadas pela internet.

### **3.1 Conceito de estabelecimento empresarial virtual**

Nas operações realizadas pela internet tem-se a utilização de uma modalidade diversa de estabelecimento em relação aos convencionalmente considerados, compostos por um prédio e instalações móveis ocupadas por diversas pessoas com divisão de tarefas. Em vez disso, as operações são realizadas de acordo com diversas peculiaridades e especificidades

---

7. GRECO, Marco Aurélio. Estabelecimento Tributário e Sites de Internet. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto. *Direito & Internet: aspectos relevantes*. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005. p. 340.



técnicas e tecnológicas, pois são realizadas sobretudo em um ambiente tecnológico.

Consoante exposto acima, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente. Logo, extrai-se do conceito legal ora trazido que a estrutura física não é requisito essencial para a configuração do estabelecimento. A norma é expressa em dizer que o estabelecimento pode ser formado por um local edificado ou não.

Ainda da análise do mesmo conceito legal, extrai-se que o essencial para a caracterização de um local como estabelecimento empresarial é o exercício da atividade em caráter temporário ou permanente. Portanto, o que determina a definição do que seja estabelecimento é a atividade em si e não a forma como é estruturado o local destinado ao exercício da atividade.

No caso das operações realizadas pela internet, tem-se que o adquirente realiza a operação por meio de seu próprio computador, escolhendo o produto a ser adquirindo e pagando o respectivo preço por meio de uma transação eletrônica, como, por exemplo, emissão de boleto bancário ou mediante operação por cartão de crédito. Desse modo, torna-se desnecessária a presença física do usuário em um ponto, loja ou estabelecimento empresarial para que adquira o produto escolhido. A compra é feita de forma autônoma, via sistema tecnológico.

Pode-se dizer, portanto, que o adquirente não comparece fisicamente em um estabelecimento do alienante. É o alienante que comparece virtualmente perante o usuário. Para empresas que atuam conectadas à rede mundial de computadores, o estabelecimento não é meramente físico. Passa ele a ser uma realidade sobretudo virtual. “Logo não é incorreto admitir a existência do estabelecimento virtual, que nada mais é do que o próprio *website*. É o estabelecimento que atua no espaço cibernético, tão

real quanto qualquer outro estabelecimento clássico”, conforme afirma PERON<sup>8</sup>.

Realidade virtual significa dizer que um estabelecimento dessa natureza é capaz de funcionar de forma autônoma em qualquer computador que a ele esteja conectado. Cada uma das pessoas que o acessa tem condições de realizar operações, usufruindo das ferramentas disponibilizadas. No ambiente virtual, quando o adquirente acessa os *links* disponibilizados, a fim de pesquisar e escolher o produto desejado, em um *site* de compras, por exemplo, é como se estivesse transitando em meio a diversas prateleiras dispostas em um ambiente físico. A finalidade é a mesma, porém apresentada sob outra roupagem.

Nessa nova realidade, o estabelecimento empresarial não corresponde a um prédio, mas sim ao ambiente virtual, no qual o estabelecimento da empresa se “tele-transporta” para o computador de todas as pessoas que o estejam acessando em um determinado momento. Com efeito, a nova realidade permite que uma mesma empresa esteja presente para diversas pessoas simultaneamente, mediante o acesso concomitante de todas elas.

Não se trata, portanto, de uma cisão de estabelecimento, mas sim de uma conquista de ubiquidade empresarial para todas aquelas pessoas jurídicas que estejam inseridas nesse contexto.

Com isso, tem-se que tanto o estabelecimento físico tradicional quanto o estabelecimento virtual possuem a mesma funcionalidade, sendo que se diferenciam apenas na forma de acesso. Nesse sentido, COELHO afirma que “o tipo de acesso ao estabelecimento empresarial define a classifi-

---

8. PERON, Waine Domingos. *Estabelecimento empresarial no espaço cibernético*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade Autônoma de Direito (FADISP), 2009. p. 20.

cação deste. Quando feito por deslocamento no espaço, é físico; quando por transmissão e recepção eletrônica de dados, virtual”<sup>9</sup>.

Tecnicamente, então, tem-se que o Direito hodierno não mais se satisfaz com a conceituação clássica de estabelecimento, no sentido de se identificar um endereço físico e com instalações concretas. Hoje, graças às novas tecnologias existentes, é possível que uma empresa alcance ao mesmo tempo diversos usuários. Não se trata mais de endereçar uma empresa por rua ou avenida, mas sim por ‘*www*’.

De acordo com essa realidade, pode-se afirmar que o estabelecimento dessas empresas inicia-se no local onde estejam localizados seus equipamentos, tais como servidores, computadores, *modems*, etc., bem como seus técnicos, e estende-se até o computador do usuário que esteja acessando o serviço *on line* em um determinado momento. Nessa lógica, se apenas um usuário estiver *on line* somente uma extensão haverá, ao passo que se milhares de usuários conectarem-se concomitantemente, o estabelecimento se estenderá em tantos quantos forem os usuários conectados. Trata-se de uma espécie de mobilidade de estabelecimento diante da possibilidade de navegação em rede.

Assim, virtualmente considerado, o estabelecimento da empresa inserida no contexto em tela estará presente em cada uma das residências de seus usuários, de modo que a partir do momento em que um usuário acessa um *website*, passa a adentrar em seu estabelecimento, de tal sorte que se pode dizer que no caso de empresas que operam pela rede mundial de computadores ocorre uma particularidade nesse tocante: o ato praticado pelo adquirente para atingir a oferta da empresa limita-se ao acesso de seus produtos no ambiente virtual, ao passo que o próprio estabelecimento da prestadora desloca-se virtualmente para o computador do usuário, permitindo que ele tenha acesso à oferta de forma integral.

---

9. COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Editora Saraiva, 2002. p. 32.

Isso se dá porque o serviço viabilizado em um ambiente virtual opera-se por meio de uma conexão, em que um dos extremos está no *start* dado pela empresa e, como a própria denominação evoca, é o início da operação, enquanto que no outro extremo está o usuário, cujo acesso exaure a conexão empreendida. Assim, tem-se que são dois fatos que se enlaçam e formam o acesso completo, sendo que se inicia junto à empresa e se finda junto ao usuário. Trata-se de uma cadeia, impossível de ser cindida, pois caso contrário estará sendo interrompido o acesso do usuário aos produtos ofertados pela empresa.

Portanto, nesse caso, há aquisição de mercadorias por parte do usuário no estabelecimento empresarial. Todavia, esse estabelecimento não corresponde à estrutura física. Tal estabelecimento é o estabelecimento virtual e variará de localidade conforme o domicílio do adquirente seja situado em um ou em outro Estado. O estabelecimento virtual é o instrumento que promove a funcionalidade à empresa a fim de viabilizar a compra e venda de mercadorias no espaço cibernético, na medida em que apresenta a própria empresa aos usuários da internet.

“Nesse caso, o *site* acaba por funcionar como o ambiente escolhido pelas partes para operacionalizar certas transações, prestar determinados serviços ou viabilizar o fornecimento de determinados bens na própria rede virtual (se forem bens virtuais) ou através dela (se bens tangíveis tradicionais)”, como explica GRECO<sup>10</sup>.

Tal concepção vai ao encontro perfeito do conceito legal de estabelecimento contido no parágrafo 3º, do artigo 11, da Lei Complementar n. 87/96. Na medida em que o dispositivo não elege a estrutura física como requisito essencial para a caracterização do estabelecimento, não há impedimento legal para que o *website* disponibilizado na rede

---

10. GRECO, Marco Aurélio. Estabelecimento Tributário e Sites de Internet. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto. *Direito & Internet: aspectos relevantes*. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005. p. 342.

mundial de computadores seja considerado estabelecimento das empresas vendedoras. Ainda que seja necessária uma estrutura física para a sua funcionalidade, tais como computadores, servidores, técnicos, etc., a operacionalização ocorre em tantos lugares quantos forem os adquirentes que acessem as ofertas disponibilizadas *on line*, de tal sorte que é inafastável a extensão do estabelecimento desta estrutura física incipiente para o ambiente virtual.

Quando se trata da análise de operações de circulação de mercadorias tal diferenciação é mais clara ainda, pois é justamente no ambiente virtual que a oferta é realizada. É no ambiente virtual que o produto está posto à venda, sendo que a estrutura física não passa de um suporte para viabilizar a operacionalização da venda em si, ou seja, da circulação de mercadoria propriamente dita. Logo, se é a própria atividade, qual seja, a circulação de mercadorias, correspondente ao critério material da regra-matriz de incidência tributária do imposto ora tratado, que é determinante para definir o que seja estabelecimento, não há como negar que o ambiente virtual o seja.

Tratando-se de operação realizada pela internet, quando o adquirente realiza o acesso ao *website* da empresa vendedora é como se adentrasse fisicamente em uma loja e, da mesma forma, escolhe o produto e o adquire. Por conseguinte, se assim o é, é no ambiente virtual que a operação de circulação de mercadorias é realizada. É onde se desenvolve a atividade empresarial perante o público internauta.

Nesse sentido, PERON explica:

[...] Assim, o empresário que emprega um *website* como ferramenta aparelhada para projetar sua atividade no espaço cibernético, concebe um verdadeiro estabelecimento virtual, com funcionalidade autônoma a qualquer outro estabelecimento existente no plano físico, mesmo em relação àquele designado legalmente para ser sua base física, ou endereço material, para recebimento de notificações. Nesse contexto, o *website* atua como estabelecimento que disponibiliza para

a clientela internauta o acesso aos produtos e serviços ofertados pela empresa. Esse estabelecimento virtual constitui-se como instrumento por meio do qual a empresa se manifesta no espaço cibernético. Ao público internauta, é o website que revela e dá funcionalidade à empresa no espaço cibernético.

Assim, temos que o *website* empregado como instrumento para o exercício da empresa é um verdadeiro estabelecimento empresarial virtual, a porta de entrada da empresa pela Internet. Assim, tanto o *website* como o estabelecimento material a ele ligado (aquele que lhe confere as bases físicas e o endereço) são dois estabelecimentos distintos e inconfundíveis que compõem a empresa<sup>11</sup>.

Por outro lado, muito se discute a respeito da eventual necessidade de entrega do produto no domicílio do adquirente. Nesse sentido, muitos defendem que, havendo necessidade de armazenamento de mercadorias para posterior entrega aos adquirentes, o estabelecimento da empresa vendedora seria o local onde estejam situadas fisicamente as mercadorias. Porém, entende-se que esta não seja a melhor interpretação.

A hipótese aqui versada refere-se ao ICMS sobre a circulação de mercadorias, de modo que o foco de análise da questão deve ser a própria circulação de mercadorias. Nesse tocante, quando se fala em acesso do adquirente ao *website* da empresa vendedora, com o intuito de adquirir as mercadorias disponibilizadas, pode-se dizer que é nele que elas se situam. Logo, quando se analisa a circulação de mercadorias, é no *website* da empresa que estão situadas as mercadorias, pois é através dele que o adquirente a elas tem acesso, as escolhe e as compra. Se assim não fosse, não seria possível a realização da operação de circulação de mercadorias. É no contexto virtual que a operação de circulação de mercadorias se rea-

---

11. PERON, Waine Domingos. *Estabelecimento empresarial no espaço cibernético*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade Autônoma de Direito (FADISP), 2009. p. 74.

liza e se exaure, na medida em que é pelo *website* que se opera a aquisição do produto, ou, em outros termos, a circulação de mercadorias.

Logo, a sistemática inerente às operações de circulação de mercadorias realizadas pela internet encontra-se em consonância com a disposição contida na Lei Complementar n. 87/96 no que se refere ao conceito de estabelecimento. Isso porque, de acordo com seu artigo 11, § 3º, o estabelecimento prescinde de uma forma física para se apresentar como tal. Basta que nele se realizem as operações de circulação de mercadorias. Portanto, se as operações em análise ocorrem no ambiente virtual do sítio eletrônico da empresa vendedora, é ele o seu estabelecimento.

Vê-se que referido dispositivo, quando menciona a existência física da mercadoria no estabelecimento para sua configuração como tal, o faz de forma subsidiária em relação ao local onde se realizam as operações. O dispositivo em tela é expresso em preconizar que o estabelecimento é o local onde ocorrem as operações de circulação de mercadorias ou onde estas estejam armazenadas. Porém, as duas referências – o local onde ocorrem as operações de circulação de mercadorias e o local onde estejam estas armazenadas – não se encontram em igualdade. Referido dispositivo elenca uma ordem preferencial para a configuração conceitual do estabelecimento, elegendo em primeiro lugar o local onde tenha sido efetuada a operação ou prestação (inciso I, primeira parte). Apenas de forma subsequente é que elenca o local onde seja encontrada a mercadoria ou constatada a prestação (inciso I, parte final).

Além disso, não há óbice algum para que existam diversos estabelecimentos físicos destinados ao armazenamento da mercadoria. Tal estruturação, por exemplo, poderia ser empregada no caso de um *website* de grande porte, que dispõe de diversos depósitos ao longo do território nacional, a fim de melhor atender à demanda resultante do seu acesso. A adoção de diversos estabelecimentos apenas teria o condão de facilitar ou otimizar as necessidades de logística do referido *website*. Nem por isso, se poderá falar em identidade de estabelecimentos ou que esses es-

tabelecimentos é que correspondem, na realidade, ao estabelecimento da empresa. Isso porque a operação de circulação de mercadoria exauriu-se quando realizada diretamente no *website*, de tal sorte que o uso desses estabelecimentos físicos nada mais é do que instrumentos utilizados em operações subsequentes de transporte da mercadoria, ocorridas como consequência e desdobramento da operação de circulação de mercadoria anterior, objeto de outra relação jurídica tributária, a de incidência de ICMS sobre operação de transporte.

Assim, segundo PERON:

[...] Nota-se que, mesmo nos casos em que há um estabelecimento físico na retaguarda do *website*, que armazene as mercadorias vendidas neste e as remete em seguida ao contratante, o negócio mercantil já foi totalmente realizado por meio eletrônico. É neste local, virtual, que as partes se relacionam, discutem volume, cor, espécie da mercadoria, preço, condições e pagamento e, finalmente, pactuam a transação.

Todo o negócio jurídico é avençado no estabelecimento virtual. As partes envolvidas manifestam no *website* o interesse recíproco pela contratação da compra/venda. E, de modo totalmente virtual, ocorre entre elas a operação mercantil de circulação (jurídica) de mercadorias, única que interessa para fins de incidência do ICMS

[...] Notemos, pois, que, inclusive sob a ótica da hipótese de incidência do ICMS, temos que o *website* é capaz de desenvolver toda a operação mercantil, quebrando o paradigma de que somente pelos estabelecimentos físicos tal circunstância era possível. Nessa situação, ao contrário, o estabelecimento físico é secundário, servindo apenas como um despachante da mercadoria comercializada pelo estabelecimento virtual.

[...] A posterior entrega da mercadoria é ato de mera execução do contrato, que, em sua essência, já se encontra avençado de modo consensual por meio do *website*.

Bem se vê que, portanto, não é a circulação física da mercadoria que define o negócio de compra e venda firmada entre as partes. A entre-



ga da mercadoria é mera consequência de uma relação mercantil já pactuada via internet, por meio do estabelecimento virtual<sup>12</sup>.

Desse modo, quando ocorridas as operações de circulação de mercadorias por meio de acesso a sítio eletrônico, este é considerado o estabelecimento da pessoa responsável pela venda do produto.

#### **4. Os critérios espacial e pessoal (sujeição ativa) da regramatriz de incidência tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) nas operações realizadas pela internet**

Partindo do exposto até o momento, tem-se que a relevância de se alcançar a conceituação de estabelecimento empresarial nas operações realizadas pela internet é a possibilidade de se definir o local onde ocorrem estas operações e, por consequência, qual é o sujeito ativo da relação jurídica tributária, ou seja, o ente federado competente para cobrar o tributo nas operações dessa natureza.

No capítulo anterior, definiu-se o *website* como estabelecimento do alienante da mercadoria posta em circulação. Desse modo, a partir do momento em que se define o *website* como estabelecimento do alienante, passa ele a representar também o local da operação da circulação de mercadoria.

Isso porque o artigo 11, da Lei Complementar n. 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:

---

12. PERON, Waine Domingos. *Estabelecimento empresarial no espaço cibernético*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade Autônoma de Direito (FADISP), 2009. p. 88-90.

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

[...]

c) o do estabelecimento que transfira a propriedade, ou o título que a represente, de mercadoria por ele adquirida no País e que por ele não tenha transitado;

[...]

No caso, quando se fala em operação de circulação de mercadoria realizada pela internet, partindo-se da premissa fixada acima de que o *website* é o próprio estabelecimento, é possível afirmar que no momento do acesso ao mesmo, a mercadoria nele se situa, ou seja, enquanto houver oferta de um produto por meio de *website*, é porque está disponível para compra por este canal. Logo, na terminologia empregada pelo dispositivo legal em análise, tem-se que o fato gerador ocorre no momento da compra, ou seja, quando se operacionaliza a circulação jurídica da mercadoria, com a transferência de titularidade da empresa vendedora para o consumidor adquirente. Nesse sentido, se o fato gerador ocorre no momento em que se acessa o *website* para finalizar a compra, pode-se afirmar que é no *website* propriamente dito que a mercadoria se encontra.

Tal afirmativa se sustenta porque, conforme se expôs no capítulo precedente, o *website* é o local onde se tem acesso à mercadoria, onde esta é escolhida e adquirida, de modo que é inafastável a conclusão de que o próprio *website* é o local onde ocorre a operação de circulação de mercadoria. Da mesma forma, sendo o *website* o local onde a operação é concluída, pode-se afirmar que é o local onde ocorre a transferência de titularidade, consoante preceitua a alínea 'c' do inciso I, do dispositivo legal em foco.

No entanto, a determinação de que o *website* é o local onde a operação de circulação de mercadoria ocorre não é suficiente para se definir o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ICMS quando

se fala em ambiente virtual, pois, como já dito, o estabelecimento, quando na internet, pode se apresentar em diversos locais ao mesmo tempo.

Nesse vagar, fixou-se a premissa da ubiquidade do estabelecimento empresarial, pois é capaz de se apresentar em tantos lugares quantos forem os acessos realizados. Tratando-se o *website* como uma extensão do estabelecimento empresarial, fixou-se o entendimento de que em cada acesso a ele realizado, está-se diante de uma extensão do próprio estabelecimento, de modo que este estará presente em tantos lugares quantos forem os acessos feitos em locais distintos.

Porém, cada acesso é uma única operação, pois cada qual ensejará uma única oportunidade de circulação de mercadoria. Sendo assim, o critério espacial variará conforme o local de acesso por parte dos adquirentes. Cada acesso promove uma extensão do estabelecimento, de tal sorte que, se a operação de circulação de mercadoria for concluída, estar-se-á diante da fixação de um critério espacial. E tal sistemática se repetirá tantas vezes quantos forem os acessos que resultarem em operações de circulação de mercadorias. É claro que não basta que o acesso seja estabelecido para que se tenha fixado o critério material. Para tanto é imprescindível que desse acesso resulte a circulação jurídica de mercadorias.

Dessa forma, pode-se dizer que em relação a uma única empresa alienante que disponibilize um *website* de vendas na internet surjam, ao mesmo tempo, diversas operações de circulação de mercadoria, em diversos Entes Federados concomitantemente, sendo que, na medida em que cada operação corresponde a um critério espacial, cada um deles terá um sujeito ativo diferente. Este é definido a partir do local de ocorrência da operação. Se esta ocorreu em seu território, é ele o Estado competente para cobrar o ICMS correspondente.

O fundamento principiológico em questão é o de que os recursos decorrentes da tributação devem ser direcionados ao local onde tenha sido promovida a geração da riqueza econômica (princípio do destino), de modo que se a riqueza, em termos econômicos, foi gerada no território

de um determinado Estado, é ele que fará jus ao bônus tributário daí decorrente.

Sendo assim, em tese, é possível que este estabelecimento esteja presente em diversos Estados Federados concomitantemente. Todos esses Estados Federados são, potencialmente, sujeitos ativos do tributo, que variarão de acordo com a localidade onde se encontrar o adquirente. Ou seja, a definição variarará de acordo com o local do domicílio ou de acesso do adquirente. Portanto, cada uma das entidades federadas somente estará autorizada a cobrar ou exigir o ICMS-Mercadoria nas operações realizadas pela internet relativamente aos adquirentes situados em seus respectivos territórios, exaurindo-se nele a tributação. Não se trata, portanto, de se tributar o mesmo fato por diversas entidades federadas, mas sim de as definir como sujeitos ativos da relação jurídica tributária conforme o destino da circulação jurídica da mercadoria. São diversos fatos tributáveis ocorrendo concomitantemente.

Tendo em vista que dentro dessa realidade a empresa alienante tem a possibilidade de potencialmente estar presente no domicílio de todas as pessoas com acesso à internet, viabiliza-se a ocorrência de diferentes conexões simultâneas, o que é reflexo e consequência da ubiquidade inerente ao ambiente virtual.

Dessa forma, o sujeito ativo da relação jurídica tributária nas operações de circulação de mercadorias realizadas pela internet será o Estado onde estiver sido estabelecida a conexão pelo adquirente da mercadoria no momento em que realizar juridicamente a operação de circulação de mercadoria por este canal.

#### **4.1 A entrega (circulação física) da mercadoria ao adquirente nas operações de circulação realizadas pela internet**

No caso, o critério material da regra-matriz de incidência tributária do imposto em análise, como já exposto no primeiro tópico, já se exauriu

quando ocorrida a operação no ambiente virtual, pois foi nesse momento que a titularidade da mercadoria passou do vendedor para o adquirente. De acordo com a premissa estabelecida no referido capítulo, o critério material se dá quando ocorre a transferência jurídica da mercadoria em favor do adquirente. Logo, a partir do momento em que ocorre a compra, opera-se a circulação jurídica de mercadoria, exaurindo-se, assim, o critério material.

O fato de ser necessário o envio da mercadoria ao domicílio do adquirente é questão absolutamente indiferente à caracterização do critério material, pois neste não está inserido ou considerado. Tanto é que no ato de realização da compra são cobrados dois preços diversos, um correspondente à aquisição da mercadoria, que nada mais é do que a sua circulação jurídica, e outro correspondente ao frete do produto até o seu destino final. Esta operação é autônoma. É operação que se insere na cadeia de circulação de mercadorias, de maneira que a aquisição, ou circulação jurídica, da mercadoria pelo *website* corresponde ao primeiro fato tributável por ICMS-Mercadoria, ao passo que o transporte da mercadoria do armazém da empresa vendedora ao endereço do comprador corresponde a fato tributável do ICMS-Transporte.

Quando se considera o transporte da mercadoria adquirida ao domicílio do comprador, está-se diante de uma mera circulação física de mercadoria, realizada unicamente para atender a uma necessidade logística de entrega da mercadoria ao seu destinatário final, já que a ação determinante para a configuração do critério material da regra-matriz de incidência tributária é 'circular mercadoria'. Por conseguinte, a circulação jurídica é o quanto basta para a configuração da hipótese impositiva do ICMS-Mercadoria. Diante dessa peculiaridade pode-se dizer que a tradição da coisa não se aplica ao Direito Tributário no sentido de ensejar e concluir a transferência da propriedade. Esta, por si só, já ocorre desde quando a operação de circulação de mercadoria se realiza.

Logo, quando não há entrega imediata da mercadoria ao seu destinatário, configuram-se realizados dois fatos distintos e autônomos para efeito tributário: o primeiro, correspondente à circulação jurídica da mercadoria, concluída com a venda em si, enseja a tributação por meio do ICMS-Mercadoria, ao passo que o segundo, correspondente ao respectivo transporte, enseja a tributação por meio do ICMS-Transporte.

A respeito CARRAZZA expõe:

[...] Na verdade, a saída da mercadoria é apenas o momento em que a lei considera nascida a obrigação de pagar o ICMS. Este tributo surge, como vimos, quando ocorre a operação mercantil. A 'saída' é uma simples decorrência da transmissão da titularidade da mercadoria. É quanto se exterioriza tal transmissão.

De qualquer modo, desde que ocorra a operação mercantil, o tributo é devido, ainda que a mercadoria não transitar pelo estabelecimento do transmitente.

[...] <sup>13</sup>.

Pode-se afirmar, portanto, que o aspecto físico da circulação de mercadoria é absolutamente irrelevante para a configuração da hipótese de incidência do ICMS-Mercadoria, sendo que a necessidade de armazenamento ou entrega da mercadoria é igualmente irrelevante para a composição dos elementos formadores da relação jurídica tributária.

A fim de ilustrar o exposto, suponhamos que uma pessoa domiciliada na cidade de Salvador adquira um determinado produto, por meio de acesso ao *website* [www.xxx.com.br](http://www.xxx.com.br), cuja empresa mantenedora dispõe de um armazém de estocagem no Rio de Janeiro, de onde a mercadoria sai para ser entregue ao comprador, por uma transportadora contratada. Nesse caso, a partir do momento em que houve a aquisição pela pessoa domiciliada em Salvador, restou configurada a hipótese imponível do

---

13. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 135-136.

ICMS-Mercadoria, sendo desde já devido o tributo ao Estado onde tenha ocorrido a operação, ou seja, na Bahia. Isso porque, como vimos, o estabelecimento, apresentado de forma virtual sob a roupagem de um sítio eletrônico, estende-se até o domicílio do comprador. Após, quando da entrega da mercadoria, tendo a empresa vendedora contratado um serviço de transporte para entrega da mercadoria, promoveu ela a concretização da hipótese imponível do ICMS-Transporte, sendo este devido ao Estado onde tenha sido realizada a operação, ou seja, Rio de Janeiro. Logo, trata-se de duas operações autônomas, sendo que para cada uma delas há um sujeito ativo diverso.

#### **4.2 Considerações finais: a interpretação da norma jurídica**

Extraí-se do presente trabalho que o conceito de estabelecimento empresarial virtual, como sendo aquele onde se realizam as operações de circulação de mercadorias ocorridas na internet, encontra respaldo legal no artigo 11, parágrafo 3º da Lei Complementar n. 87/96. Além disso, constatou-se também que referido dispositivo está em consonância com o artigo 1.142, do Código Civil, na medida em que nenhum deles exige a estrutura física empresarial para a definição, ou configuração, do que seja o respectivo estabelecimento.

Sendo assim, considerando que todos os parâmetros necessários encontram-se previstos na norma, não há que se falar em outra sorte de interpretação senão a literal. A propósito da metodologia de interpretação da norma tributária, o Código Tributário Nacional veicula disposições expressas, em seu Capítulo IV (Interpretação e Integração da Legislação Tributária), formado pelos artigos 107 a 112, dos quais o 108 e 110 são transcritos a seguir, por apresentarem maior pertinência ao estudo.

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.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

[...]

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Vê-se que somente na ausência de disposição legal expressa sobre determinado assunto é que estará autorizado o emprego da analogia, dos princípios gerais de direito público e da equidade. Logo, a *contrario sensu*, tem-se que, se houver disposição expressa na legislação tributária, somente a interpretação literal é autorizada. E nem poderia ser diferente, pois se o texto legal é suficiente para a compreensão da matéria, a ponto de ser capaz de exaurir os elementos formadores do instituto em estudo, nem mesmo necessidade há de se empregar outra forma de interpretação.

Portanto, diante da conceituação de estabelecimento empresarial contida no artigo 11, § 3º da Lei Complementar n. 87/96, na medida em que apresenta os elementos necessários para tanto, é o quanto basta para o trabalho do intérprete, sendo despicienda qualquer imersão em outro ramo do Direito ou em qualquer ilação além da literalidade da norma.

Além disso, porque a norma tributária é suficiente para a definição do estabelecimento empresarial, ainda que virtual, despicienda também a imersão do intérprete no ramo do Direito Privado correspondente para a construção adequada do instituto. Porém, quando se fala da invocação



dos institutos privados pelo intérprete da norma tributária, necessário não se olvidar que, com isso, não é autorizada a alteração de sua definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas quando utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

No caso, o estabelecimento empresarial, embora não seja um instituto empregado pela norma expressamente para a definição de competência, é relevante, como visto, para a definição da ocorrência da operação de circulação de mercadoria e, conseqüentemente, da definição do sujeito ativo da relação jurídica tributária correspondente. Portanto, pode-se dizer que é empregado implicitamente pelo Direito para a definição de uma competência tributária. Tanto é que a conclusão do presente trabalho foi a de que o sujeito ativo da relação jurídica tributária do ICMS-Mercadoria nas operações realizadas pela internet é aquele onde se situa o adquirente da mercadoria quando acessa o *website* da empresa vendedora e nele adquire mercadorias.

Sendo assim, se o instituto em tela – o estabelecimento empresarial – encontra amparo na legislação privada, não poderia a norma tributária empregar sentido ou definição diversa, mormente para o fim de definir competência. No entanto, a disposição trazida pela Lei Complementar n. 87/96, em seu artigo 11, § 3º é absolutamente condizente com o disposto no artigo 1.142 do Código Civil, já que em ambos é dispensada a estrutura física para a formação ou conceituação do estabelecimento empresarial, de modo que não há que se falar em vício ou inadequação da norma tributária nesse tocante.

Logo, a construção conceitual em torno do estabelecimento empresarial, quando apresentado sob a roupagem de sítio eletrônico, está de acordo tanto com a disposição legal propriamente dita a seu respeito, quanto de acordo com a sistemática de interpretação da norma tributária veiculada pelo Código Tributário Nacional.

Por conseguinte, não há óbice legal algum para a consideração de que o *website* disponibilizado pela empresa vendedora é, na realidade, seu próprio estabelecimento empresarial, sendo que o local da operação é onde se situa o adquirente no momento em que realiza o respectivo acesso e nele adquire mercadorias (operação de circulação de mercadoria), o que, por consequência, determina que o sujeito ativo da relação jurídica tributária respectiva é o Estado Federado em que tal acesso se realizar.

## 5. Conclusão

No transcorrer deste trabalho buscou-se definir qual é o sujeito ativo da relação jurídica tributária nas operações de circulação de mercadorias realizadas pela internet. Para tanto partiu-se inicialmente da exposição acerca da regra-matriz de incidência tributária deste tributo, pois é nela que se encontram todos os elementos necessários para a formação da relação jurídica desta natureza.

Nesse sentido, foi primeiramente analisada a regra-matriz de incidência tributária em si, salientando a sua pertinência ao estudo e, posteriormente, analisada a regra-matriz de incidência tributária em si, relativamente às operações de circulação de mercadorias em geral. A partir das especificidades desta, passou-se ao estudo da regra-matriz de incidência tributária do ICMS referente às operações de circulação de mercadorias realizadas pela internet.

A partir daí foi possível precisar o local de ocorrência dessas operações e, conseqüentemente, definir o sujeito ativo da relação jurídica tributária correspondente.

A construção conceitual foi embasada na conceituação legal do estabelecimento empresarial, partindo da premissa de que as disposições normativas pertinentes, quais sejam, o artigo 11, § 3º da Lei Complementar n. 87/96 e artigo 1.142 do Código Civil, não erigem a estrutura física como requisito para a configuração do estabelecimento empresarial. Am-

bas partem do pressuposto de que o que fundamenta a caracterização do estabelecimento empresarial é a estrutura colocada em funcionamento para a realização da atividade desta natureza. Logo, tudo o que esteja envolvido no desenvolvimento da atividade empresarial, será considerado estabelecimento, independentemente de ser tangível fisicamente.

Sendo assim, na medida em que o sítio eletrônico é disponibilizado por uma determinada empresa para a compra e venda de seus produtos na internet, pode ser considerado uma parte do estabelecimento, uma vez que corresponde a um meio destinado ao atendimento da atividade empresarial em si. Dessa forma, outra premissa foi estabelecida: a de que o *website* é também estabelecimento empresarial, com a especificidade de que tem a capacidade de transpor-se para tantos locais quantos forem os acessos a ele realizados. Alcança-se, assim, a ubiquidade do estabelecimento empresarial, a ponto de se poder dizer que quando é acessado um *website* por um adquirente de mercadoria, o estabelecimento a ele se transpõe, se estende, de maneira virtual, mas não menos real.

As realidades física e virtual passam a ter na atualidade o mesmo peso e valor. Ambas são verdadeiras, sendo ambas capazes de ensejar o surgimento de direitos e obrigações. Diante dessa realidade, mostra-se imprescindível analisar qual é o local de ocorrência das operações de circulação de mercadorias pela internet para posteriormente se precisar qual é o sujeito ativo da relação jurídica daí surgida.

Nesse vagar, com base nas premissas estabelecidas acerca do estabelecimento empresarial apresentado sob a forma de sítio eletrônico chegou-se à conclusão de que o local da operação de circulação de mercadorias, de acordo, inclusive, com o artigo 11, da Lei Complementar n. 87/96, especialmente em seu inciso I, alíneas 'a' e 'c', é justamente o local onde é feito o acesso pelo adquirente, ou seja, o local da operação coincide com o local onde esteja o adquirente quando do acesso ao sítio eletrônico com a realização da operação de circulação jurídica da mercadoria.

Desse modo, a partir do momento em que é definido o local da operação, pode-se dizer qual é o sujeito ativo da relação jurídica tributária daí surgida. Se a operação é realizada no local onde se situa o adquirente, ou, em outras palavras, onde é realizado o acesso que culmine na aquisição da mercadoria, é o Estado Federado que abriga esta operação que será legitimado para cobrar o ICMS de circulação de mercadoria nas operações realizadas nesses moldes. Portanto, o sujeito ativo da relação jurídica em relação às operações de circulação de mercadorias realizadas pela internet é o Estado Federado onde tiver sido realizado o acesso que resultou na aquisição da mercadoria, pois esta operação corresponde justamente à circulação jurídica da mercadoria, critério material da regra-matriz de incidência tributária, capaz de caracterizar a incidência do tributo em tela.

## Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

BRASIL, Angela Bittencourt. O Comércio Eletrônico: E-Commerce. In: *A priori*, <<http://www.apriori.com.br/forum/node/283>>. Acesso em 22/08/2011.

BRASIL. *Código Civil*. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. *Constituição de República Federativa do Brasil*, de 05 de outubro de 1988.

BRASIL. *Lei Complementar n. 87*, de 13 de setembro de 1996.

BRUNO, Marcos Gomes da Silva. Aspectos Jurídicos dos Contratos Eletrônicos. In: *Jus.uol*, <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/2196/aspectos-juridicos-dos-contratos-eletronicos>>. Acesso em 15/08/2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

CARVALHO, Ivan Lira de. A Tributação das Operações Realizadas por Meio Eletrônico. IN: *R. CEJ*, Brasília, n. 22, p. 112-118, jul-set. 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Editora Noeses, 2008.

CASTRO, Aldemário Araújo. *Mercadoria Virtual: Aspectos Tributários Relevantes*. Dissertação de Mestrado. Brasília: Universidade Católica de Brasília, 2006.

CASTRO, Aldemário Araújo. Os Meios Eletrônicos e a Tributação. In: *Jus.uol*, <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/1813/os-meios-eletronicos-e-a-tributacao/2>>. Acesso em 15/08/2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Editora Saraiva, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. *Direito e Internet*. São Paulo: Editora Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direito e Internet: relações jurídicas nas sociedades informatizadas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

GRECO, Marco Aurélio. Estabelecimento Tributário e Sites de Internet. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto. *Direito & Internet: aspectos relevantes*. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto (coord.). *Direito & Internet: aspectos jurídicos relevantes*. 2. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

MACEDO, Mariana de Mattos; BARATTO, Gedalva. Regime Tributário do ICMS nas Transações Interestaduais – Harmonização Tributária ou Autonomia Estadual? In: *Revista Paranaense de Desenvolvimento*, Curitiba, n. 113, p. 9-30, jul/dez. 2007.

PAES, Nelson Leitão. A Implantação do Princípio do Destino na Cobrança do ICMS e suas Implicações Dinâmicas sobre os Estados. In: *RBE*, Rio de Janeiro, v. 63, n. 3, p. 233-248, jul-set. 2009.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Editora ESMAFE, 2009.

PERON, Waine Domingos. *Estabelecimento empresarial no espaço cibernético*. Dissertação de Mestrado. São Paulo: Faculdade Autônoma de Direito (FADISP), 2009.

ROCHA FILHO, Valdir de Oliveira *et al.* (coord.). *O Direito e a Internet*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2002.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001.

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Internet: o Direito na era virtual*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2001.

**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 sociedade 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 inclusive 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 cassado:

**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 prevenido penalidades como o desc credenciamento ou a própria tributação do papel em inúmeros casos.

‘Art. 15. A autoridade fiscal promoverá o desc credenciamento 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 pétreia 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. 1/69<sup>1</sup>.

---

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

Durante a Constituinte, nas audiências públicas para a oitava 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 tranquila 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 semelhantes<sup>2</sup>.

---

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.

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.



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 tributário<sup>3</sup>.

---

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 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

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.

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”<sup>4</sup>, 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. 150<sup>5</sup>.

---

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).

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,

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,

---

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 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)”

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)<sup>6</sup>.

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 ímpetos de aumentar a tributação<sup>7</sup>.

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 1<sup>a</sup>), aplicável aos impostos federais, estaduais e municipais (Seções 3<sup>a</sup>, 4<sup>a</sup> e 5<sup>a</sup>), foi que tal vedação absoluta ao poder de tributar constitui um dos cinco pilares constitucionais do sistema tributário brasileiro (Seção 2<sup>a</sup>).

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 Canto<sup>8</sup>.

---

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

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

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 maior<sup>9</sup>.

---

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).

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

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 público 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 tributar<sup>10</sup>.

---

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).

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” .

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 Público<sup>11</sup>.

---

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, 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

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 imprensa<sup>12</sup>.

---

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 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



Tratar diferentemente, em legislação inferior, quando o legislador superior não o fez é tisanar a Constituição de forma evidente<sup>13</sup>.

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

---

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 comento:

“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 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*).

– 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 desaguaram 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;

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 regulamentares<sup>14</sup>.

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.

---

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 4ksde 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 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 intempestividade 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 concessor 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 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 RESTRIÇÃO<sup>15</sup>.

---

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).

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).

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 IMPRENSA**<sup>16</sup>.

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

---

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, 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).

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 interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição<sup>17</sup>.

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.<sup>18</sup>

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

---

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.

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 quantidade 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 difíceis<sup>19</sup>.

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 inconstitucional, que não impõe qualquer restrição.

---

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).

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 constantes<sup>20</sup>.

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.

---

20. O Ministro Moreira Alves, em acórdão mencionado na RTJ 87;611, explicita 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 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 precípuo” (RTJ, 87:611).



Como se percebe, nos mesmos vícios incorreram os “regulamentos” 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 contribuinte<sup>21</sup>.

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 RE-COPI, 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 incondicionado<sup>22</sup>.

O artigo 15, por exemplo, do ato retrocitado, tem a seguinte redação:

---

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”.

22. É de se lembrar o acórdão do STF, que embasou a Súmula 547, com a seguinte dicção:

“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.

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 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 saúde<sup>23</sup>.

---

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).

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: .....

Lembro decisão do Pretório Excelso vedando a imposição de sanções prévias da Administração Estadual, por estar o contribuinte em débito com o Erário:

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 avulsa<sup>24</sup>.

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.

---

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;.....”.

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.

*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.

*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 possibilidade de controle difuso. Pessoalmente, como um dos autores do anteprojeto da ADPF (Lei 9.882/09)<sup>25</sup>, 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 admitiu<sup>26</sup>.

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.<sup>27</sup>

S.M.J.

---

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.

27. Nota da Editora: Embora esse parecer tenha sido publicado na *Revista de Direito Tributário da APET* n. 27, acreditamos ser pertinente sua republicação no atual momento, em que se institui o “RECOPI Nacional” por meio do Convênio ICMS n. 09/2012.

## JURISPRUDÊNCIA





## INTEIRO TEOR

### DÉBITOS DE ICMS. RESPONSABILIDADE DO CONTADOR PELA REGULARIDADE FORMAL NA ESCRITURAÇÃO DOS LIVROS CONTÁBEIS DO CONTRIBUINTE.

Apelação nº 0013168-06.2007.8.26.0073

Apelantes: Isuzu Osawa Quesada, Antonio Quesada Sanchez e Clovis de Oliveira

Apelado: Ministério Público do Estado de São Paulo

Comarca: Avaré - 2ª Vara Criminal

Ementa:

“Apelação - Crime contra a ordem tributária em continuidade delitiva (art. 1º, inc. I e II, da Lei nº 8.137/90 c.c art. 71, ‘caput’, do Código Penal) - Preliminares - Prescrição da pretensão punitiva estatal - Inocorrência - O lapso prescricional somente se inicia com a conclusão do processo administrativo fiscal e consequente inscrição do débito em dívida ativa.

Inépcia da denúncia - Nulidade da inicial acusatória - Denúncia genérica - Ausência de individualização das condutas delitivas – Inocorrência - Narrativa pormenorizada dos fatos indicando o ‘modus operandi’ dos acusados na gerência administrativa e financeira da empresa contribuinte, bem como na terceirização dos serviços contábeis – Preliminares afastadas.

Absolvção pretendida - Improcedência - Materialidade e autoria delitiva comprovada - Provas orais e documentais que demonstram a fraude à fiscalização tributária, com a inserção de elementos inexatos e omissões em livro próprio exigido pela lei fiscal, além de prestarem informações falsas às autoridades fazendárias - Dolo comprovado pelas circunstâncias delitivas - Sócios-proprietários da empresa contribuinte que eram auxiliados por contador terceirizado - Inadmissível a alegação de desconhecimento da Lei Tributária - Decisão definitiva em processo administrativo, com inscrição do débito fiscal em dívida ativa - Condenações de rigor.

## JURISPRUDÊNCIA

Dosimetria - Ausência de impugnação recursal - Pena e Regime bem fixados - Substituição da pena privativa de liberdade pelas restritivas de direitos - Recursos improvidos”.

### ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos do Apelação nº 0013168-06.2007.8.26.0073, da Comarca de Avaré, em que são apelantes ISUZU OSAWA QUESADA, ANTONIO QUESADA SANCHEZ e CLOVIS DE OLIVEIRA, é apelado MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE SÃO PAULO.

ACORDAM, em 4ª Câmara de Direito Criminal do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: “Negaram provimento ao recurso. V. U.”, de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmo. Desembargadores WILLIAN CAMPOS (Presidente) e EDISON BRANDÃO.

São Paulo, 16 de outubro de 2012.

SALLES ABREU

RELATOR

Apelação nº 0013168-06.2007.8.26.0073

Apelantes: Isuzu Osawa Quesada, Antonio Quesada Sanchez e Clovis de Oliveira

Apelado: Ministério Público do Estado de São Paulo

Comarca: Avaré - 2ª Vara Criminal

Voto nº 24.542

“Apelação - Crime contra a ordem tributária em continuidade delitiva (art. 1º, inc. I e II, da Lei nº 8.137/90 c.c art. 71, ‘caput’, do Código Penal) - Preliminares - Prescrição da pretensão punitiva estatal - Inocorrência - O lapso prescricional somente se inicia com a conclusão do processo administrativo fiscal e consequente inscrição do débito em dívida ativa.

Inépcia da denúncia - Nulidade da inicial acusatória - Denúncia genérica - Ausência de individualização das condutas delitivas – Inocorrência - Narra-

tiva pormenorizada dos fatos indicando o ‘modus operandi’ dos acusados na gerência administrativa e financeira da empresa contribuinte, bem como na terceirização dos serviços contábeis – Preliminares afastadas.

Absolvição pretendida - Improcedência - Materialidade e autoria delitiva comprovada - Provas orais e documentais que demonstram a fraude à fiscalização tributária, com a inserção de elementos inexatos e omissões em livro próprio exigido pela lei fiscal, além de prestarem informações falsas às autoridades fazendárias - Dolo comprovado pelas circunstâncias delitivas - Sócios-proprietários da empresa contribuinte que eram auxiliados por contador terceirizado - Inadmissível a alegação de desconhecimento da Lei Tributária - Decisão definitiva em processo administrativo, com inscrição do débito fiscal em dívida ativa - Condenações de rigor.

Dosimetria - Ausência de impugnação recursal - Pena e Regime bem fixados - Substituição da pena privativa de liberdade pelas restritivas de direitos - Recursos improvidos”.

Trata-se de recurso de apelação interposto por Antonio Quesada Sanchez, Isuzu Osawa Quesada e Clóvis de Oliveira contra a r. sentença de fls. 637/639, que julgou procedente a ação penal, e condenou Antonio e Isuzu ao cumprimento da pena de 03 (três) anos e 09 (nove) meses de reclusão, no inicial regime semiaberto, mais o pagamento de 18 dias-multa, no importe de um salário mínimo o dia, bem como condenou Clóvis ao cumprimento da pena de 03 (três) anos de reclusão, no regime inicial aberto, mais o pagamento de 15 dias-multa, no importe de um salário mínimo o dia, todos por infração ao art. 1º, inc. I e II, da Lei nº 8.137/90 c.c. art. 71, “caput”, do Código Penal, substituída a pena privativa de liberdade por prestação de serviços à comunidade pelo prazo da carcerária, e prestação pecuniária de 05 salários mínimos a serem pagos em favor de entidade assistencial a ser oportunamente definida pelo Juízo das Execuções Criminais. Irresignados, recorrem os acusados, pleiteando, preliminarmente, o reconhecimento da prescrição da pretensão punitiva estatal, aduzindo ainda, a inépcia da inicial, uma vez que a denúncia ofertada teria sido genérica, não individualizando as condutas delitivas. No mérito, pretendem a inversão do julgado e suas consequentes absolvições, argumentando, em síntese, com a ausência de dolo, fraude e erro de tipo (fls. 646/654 e 661/667).

O recurso foi bem processado, com contrariedade oferecida pelo Ministério Público que refuta parcialmente as argumentações expendidas pela defesa,

## JURISPRUDÊNCIA

pugnando pelo reconhecimento da prescrição da pretensão punitiva estatal com relação aos apelantes (fls. 692/702).

Instada a se manifestar, a d. Procuradoria de Justiça pugna pelo acolhimento da preliminar de prescrição e, no mérito, opina pelo improvimento do apelo defensivo (fls. 710/714).

Este, em apertada síntese, é o relatório, acrescido ao da r. sentença proferida pela d. juíza substituta Carla Santos Balestreri.

Inicialmente cumpre salientar que as preliminares aventadas pela defesa não merecem acolhida.

Isto porque, diversamente do entendimento esboçado pela defesa, não há que se falar na ocorrência da prescrição da pretensão punitiva estatal, uma vez que não se verificou o lapso temporal exigido para a espécie, 08 (oito) anos, tendo em vista as penas impostas aos corréus, 03 anos de reclusão para Clóvis e 03 anos e 09 meses de reclusão para Antonio e Isuzu, nos termos do art. 107, inc. IV, 1ª figura c.c. art. 109, inc. IV c.c. art. 110, § 1º todos do Código Penal.

Ocorre que nos crimes contra a ordem tributária, dentre eles a sonegação fiscal, estabelecida no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a contagem da prescrição só se inicia após a constituição do crédito fiscal definitivo e sua devida inscrição em dívida ativa, pois somente a partir desse momento é que se verificará a consumação do crime em apreço.

Nesse sentido, confira-se: *“PENAL PROCESSUAL PENAL CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA LEI Nº 8.137/90, ART. 1º - LANÇAMENTO FISCAL CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO FISCAL I. Falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, enquanto não constituído, em definitivo, o crédito fiscal pelo lançamento. É dizer, a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí, a prescrição. Precedente: HC nº 81.611/DF, Min. Sepúlveda Pertence, Plenário, 10.12.2003. II. HC deferido”* (STF HC nº 85051/MG Segunda Turma Rel. Min. Carlos Velloso, j. 07/06/2005).

Conforme se depreende dos autos houve o encerramento do processo administrativo fiscal e inscrição em dívida ativa consumação do delito somente em 16/12/2004 (fls. 333), sendo certo que o recebimento da denúncia se verificou em 11/03/2010 (fls. 448), bem antes de completar o lapso temporal exigido para a caracterização da prescrição.

Na sequência, também não se verificou o prazo prescricional entre o recebimento da denúncia e a publicação da r. sentença condenatória ocorrida em 07/10/2011 (fls. 640).

Nem se argumente, como fez a defesa, acerca de irregularidades existentes na inicial acusatória acostada aos autos, pois a mesma trouxe a narrativa pormenorizada dos fatos empregados pelos corréus, seja na gerência administrativa e financeira da empresa contribuinte, seja na terceirização dos serviços contábeis.

Desta forma, depreende-se dos autos que a denúncia atendeu aos requisitos estabelecidos no art. 41, “caput”, do Código de Processo Penal, elencando as circunstâncias delitivas, bem como a fraude à fiscalização tributária, com a inserção de elementos inexatos e omissões em livro próprio exigido pela Lei Fiscal, além de informações inverídicas prestadas às autoridades fazendárias.

Convém salientar que, diversamente do entendimento esboçado pela defesa, em crimes contra a ordem tributária, geralmente praticados por agentes vinculados a pessoas jurídicas, não se exige a descrição minuciosa da atuação de cada um dos envolvidos, bastando para tanto a narrativa dos fatos e das provas obtidas, de maneira que se evidencie o liame subjetivo entre as condutas e a supressão de tributos, permitindo assim, o exercício da ampla defesa pelos acusados.

Nesse sentido, confira-se o posicionamento jurisprudencial: *“HABEAS CORPUS. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DENÚNCIA. CRIME SOCIETÁRIO. ALEGAÇÃO DE FALTA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDOTA DOS PACIENTES. CONDIÇÃO DE SÓCIOS. PEÇA INAUGURAL QUE ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS EXIGIDOS E DESCRIVE CRIME EM TESE. AMPLA DEFESA GARANTIDA. INÉPCIA NÃO EVIDENCIADA. 1. Não pode ser acoimada de inepta a denúncia formulada em obediência aos requisitos traçados no artigo 41 do Código de Processo Penal, des-*

*crevendo perfeitamente as condutas típicas, cuja autoria é atribuída aos pacientes devidamente qualificados, circunstâncias que permitem o exercício da ampla defesa no seio da persecução penal, na qual se observará o devido processo legal. 2. Nos chamados crimes societários, embora a vestibular acusatória não possa ser de todo genérica, é válida quando, apesar de não descrever minuciosamente as atuações individuais dos acusados, demonstra um liame entre o seu agir e a suposta prática delituosa, caracterizado pela condição de sócios ou administradores da empresa, estabelecendo a plausibilidade da imputação e possibilitando o exercício da ampla defesa, caso em que se consideram preenchidos os requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal. 3. Não se pode olvidar que o artigo 11 da Lei n. 8.137/90 prevê a responsabilização do indivíduo que, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para a prática dos crimes ali definidos na medida de sua culpabilidade. 4. Na hipótese, os impetrantes se limitaram a arguir a inépcia da denúncia pelo fato do órgão ministerial ter imputado a autoria das condutas delituosas aos pacientes na condição de sócios da pessoa jurídica beneficiada com a redução ou supressão de tributos. Olvidaram-se, entretanto, de trazer à impetração argumentos e provas aptas a afastar sumariamente as suas responsabilidades criminais nos fatos narrados na exordial acusatória, seja, por exemplo, por ocuparem a posição de simples sócios-cotistas, sem poderes de gestão, ou por inequívoco dissenso à prática das condutas que deram ensejo à persecução criminal. 5. Ordem denegada” (STJ HC nº 194.694/SP Quinta Turma Rel. Min. Jorge Mussi DJe 29/02/2012).*

Rejeitam-se, pois, as preliminares arguidas.

No mérito, a despeito das argumentações expendidas pela defesa, temos que a condenação dos acusados Antonio Quesada Sanches, Isuzu Osawa Quesada e Clóvis de Oliveira como incurso no art. 1º, incs. I e II, da Lei nº 8.137/90 c.c. art. 71, “caput”, do Código Penal era mesmo medida que se impunha.

Consta da denúncia que nos dias 25 de maio e 01 de novembro de 1995, em horário incerto, na Avenida Donguinha Mercadante, nº 2851 Jd. Paineira Comarca de Avaré, os corréus Antonio Quesada Sanches e Isuzu Osawa Quesada, proprietários da empresa “Sonata Produtos Plásticos”, e Clovis de Oliveira, contabilista da empresa, por doze vezes, prestaram declarações falsas às autoridades fazendárias, de modo a suprimir e reduzir tributos, deixando de pagar ICMS no valor total de R\$ 972,30 por não haverem escriturado regularmente, em livro próprio, documentos de emissão do estabelecimento, cujas cópias se acham às

fls. 15 a 27 e relacionados no demonstrativo anexado às fls. 14, relativos a operação de venda tributada. Para o não pagamento dos tributos, houve emissão de notas fiscais sem o competente registro no livro de saída, deixando assim, de oferecer as operações à tributação.

Consta ainda, que no período de janeiro a setembro de 1995, em dezenove vezes, deixaram de pagar ICMS, no valor de R\$ 35.747,50, por erro na determinação da base de cálculo, ou seja, os documentos foram regularmente emitidos, mas o imposto foi lançado no livro próprio em valor inferior ao destacado no documento fiscal, conforme documentos de fls. 28 às 104. Ou seja, eles emitiram regularmente os documentos fiscais na saída das mercadorias, mas lançavam no livro de registro de saídas o imposto em valor inferior.

Consta ainda, que nos dias 25 e 26 de abril de 1995 deixaram de pagar o ICMS no valor de R\$ 3.769,41, devido pela entrada de mercadoria (resíduo de plástico) no estabelecimento industrial, conforme documentos de fls. 105/107 e 667/668.

Consta por fim, que nos dias 21/12/94, 10/01/95, 23/03/95, 27/03/95, 30/03/95, 05/04/95, 05/05/95, 15/05/95, 01/09/95, 05/09/95, 06/09/95, 15/09/95 e 25/09/95, creditaram-se, indevidamente, do ICMS, no valor de R\$ 40.146,91, em valor superior ao destacado nos documentos fiscais que acobertaram operações de compra de mercadorias.

A materialidade do crime contra a ordem tributária restou fartamente demonstrada pelo auto de infração e imposição de multa de fls. 10/11, demonstrativo de débito fiscal de fls. 12/13, notas fiscais de fls. 18/148, guias de informação e apuração de ICMS de fls. 149/162 e 316/318, certidão de dívida ativa de fls. 333, bem como pelas provas orais trazidas aos autos.

Assim, segundo se verifica da fiscalização efetuada pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, os acusados, em suma, creditaram-se de valores superiores aos destacados, emitiram notas fiscais sem o devido registro no livro de saída, lançaram em livro próprio imposto em valor inferior ao destacado no documento fiscal e deixaram de pagar imposto na entrada de resíduos plásticos.

## JURISPRUDÊNCIA

A despeito do alegado pelos recorrentes, a nosso ver, a autoria delitiva, bem como o dolo, também restaram comprovados.

A ré Isuzu, informou ser sócia da empresa Sonata, trabalhando na parte administrativa e financeira da empresa. Alegou que toda parte tributária era delegada para a empresa de contabilidade Orgatec, de propriedade de Clovis de Oliveira. Esclareceu que os funcionários Mario e Angela encaminhavam todas as notas fiscais à empresa de contabilidade. Informou que seu sócio Antonio era quem comprava as mercadorias e somente o contador apurava o imposto e já encaminhava para a empresa a guia de recolhimento. Esclareceu que a empresa existe desde 1981 e, na época em que passava por dificuldades financeiras somente alguns impostos eram pagos, sendo que a empresa aderiu alguns parcelamentos, mas foi excluído porque não conseguiu cumprir.

Por sua vez, o corréu Antonio informou que somente tomou conhecimento das alegações de sonegação após a fiscalização, alegando que desconhecia qualquer irregularidade já que todas as notas fiscais eram encaminhadas para a Orgatec. Informou que deixaram de pagar alguns tributos devido a crise pela qual a empresa passou.

Já o contador Clóvis de Oliveira, informou que faz a contabilidade dos corréus, somente com levantamento fiscal e que a empresa mandava as notas para seu escritório para escriturar e as vezes os dados eram passados por telefone. Alegou desconhecer a razão das diferenças apuradas na fiscalização. Narrou que a empresa dos corréus passou por problemas financeiros, momento em que deixaram de pagar alguns tributos.

A versão exculpatória apresentada pelos corréus de que desconheciam as irregularidades tributárias não convencem, pois pueris e dissociadas dos demais elementos de prova coligidos aos autos, restando devidamente rechaçadas pelo firme e coerente depoimento prestado pelos agentes fiscais responsáveis pela elaboração do auto de infração.

O agente fiscal de rendas, Noboru Ohi, informou que ao proceder a verificação fiscal junto a empresa Sonata foi constatado que o contribuinte emitia notas fiscais e registrava em valor inferior o ICMS a pagar. Além disso, afirmou



que foram emitidas notas fiscais, sem a devida escrituração no livro de saída. A testemunha explicou que a empresa, que trabalha com produtos plásticos comprava sucata e não recolhia o imposto que era sua obrigação, uma vez que os catadores de lixo são isentos de pagamento de tributo. Informou ainda que outros autos de infrações foram lavrados em desfavor da mesma empresa. Aduziu que a ré Isuzu era quem apresentava aos agentes os documentos da empresa, bem como era ela quem lhes dava as informações necessárias à fiscalização. Ao final esclareceu que a empresa 'Sonata' encerrou as atividades, porém no mesmo local foi aberta outra empresa que exerce a mesma atividade, tendo como proprietários os acusados.

No mesmo diapasão foram as declarações do fiscal Nelson Pedro, informando que ao fazer a inspeção nos livros fiscais da empresa, constatou que existiam defeitos na escrituração que ocasionou a redução de tributos. Especificou que a empresa creditou-se de valores superiores aos destacados, emitiu notas fiscais sem o registro no livro de saída, bem como lançou, em livro próprio, imposto em valor inferior ao destacado no documento fiscal, ressaltando que a senhora Isuzu não lhe forneceu qualquer justificativa acerca dos fatos.

Já as testemunhas de defesa ouvidas, José Luiz Guelfi Filho, Mario Francisco Aleu e Maria Ângela Garcia Margarido nada esclareceram acerca dos fatos, apenas relatando que a escrituração era feita por empresa terceirizada.

Anote-se que a defesa em nenhum momento negou as irregularidades constatadas pela fiscalização tributária, limitando-se a busca da absolvição dos acusados através da insistente alegação de ausência de dolo, fraude e erro de tipo, sob a alegação de que desconheciam a legislação tributária e as irregularidades ocorridas.

Contudo, a despeito da argumentação expendida pela defesa, temos que os elementos de prova obtidos no curso da instrução processual atestam que os acusados sempre atuaram ativamente na gerência administrativa e financeira da empresa, além da parte contábil, terceirizada ao escritório Orgatec, com o que sua responsabilidade pela sonegação fiscal ora apurada nos parece inafastável.

## JURISPRUDÊNCIA

Isto porque, muito embora a escrituração da empresa Sonata fosse feita pela empresa Orgatec, é evidente que os proprietários da empresa contribuinte tinham ciência do procedimento de escrituração adotado pelo escritório de contabilidade, mais precisamente pelo proprietário Clovis de Oliveira, que estava frente à empresa de 1981.

Tanto é verdade, que tinham ciência das irregularidades praticadas que foram uníssonos em afirmar que em épocas de dificuldades financeiras não recolhiam tributos, além do mais, quando da constatação dos ilícitos pelos agentes fiscais, nenhum argumento defensivo foi alegado.

Desta forma, restou demonstrado que Clóvis, proprietário da Orgatec, fazendo a contabilidade da empresa Sonata há mais de 20 anos, procedeu a escrituração das notas fiscais em montante inferior ao devido, assim prestando informações falsas às autoridades fazendárias a fim de reduzir tributos em benefícios dos corrêus.

Com bem asseverou a d. magistrada, percebe-se, na realidade, que os acusados, da maneira que lhes era mais conveniente, escolheram como e o quanto iriam recolher aos cofres públicos, e ainda, quiseram receber tais valores, locupletando-se indevidamente.

Assim, sendo a empresa Sonata a responsável pelo repasse dos valores à empresa Orgatec, e sendo esta, a responsável pela escrituração fiscal dos tributos devidos, não há que se falar em erro de tipo, ou eventual desconhecimento da legislação, pois se trata de contador e sócios-proprietários da empresa, de modo a restar fantasiosa a alegação de ausência de dolo, diante do nítido conhecimento dos valores devidos à Fazenda e não recolhidos, além dos créditos daqueles que não lhe eram devidos, restando clara a fraude praticada.

Constata-se, portanto, que restou apurado a ciência dos corrêus acerca das fraudes fiscais, diante da escrituração dos livros e documentos, mediante o auxílio do serviço contábil terceirizado, de modo a restar im procedente qualquer tese defensiva que objetive a exclusão de suas responsabilidades penais.

Assim, diversamente do afirmado pela defesa, a prova acusatória foi fartamente produzida, comprovando-se a existência da fraude, e a clara ciência dos apelantes acerca dos ilícitos praticados.

Logo, diversamente do entendimento esboçado pela defesa, não há que se falar na ausência de individualização da conduta delitativa ou de comprovação do dolo, pois atuando na administração/gerência da empresa, bem como na área contábil não poderia eximir-se de sua responsabilidade quanto a análise da regularidade formal e licitude das negociações comerciais realizadas, bem como na escrituração dos livros contábeis da empresa.

Diante do quadro probatório apresentado conclui-se que a confirmação da condenação dos corrêus era mesmo de rigor, não prosperando as teses defensivas absolutórias ou de trancamento da ação penal.

No tocante a dosimetria, ausente impugnação recursal, nenhum reparo há que se efetuar, permanecendo a pena-base fixada no mínimo legal para o corrêu Clovis e com aumento de 1/6 para os corrêus Antonio e Isuzu ante os maus antecedentes ostentados.

Diante da continuidade delitativa, a pena foi majorada em  $\frac{1}{2}$  para todos os corrêus e substituída a pena privativa de liberdade por duas penas restritivas de direitos, consistente na prestação de serviços à comunidade pelo prazo da carcerária e prestação pecuniária de 05 salários mínimos.

Em face dos antecedentes de cada corrêu, fixou-se o regime semiaberto para Antonio e Isuzu e para Clovis o regime aberto para início de cumprimento de pena.

Isto posto, pelo meu voto, rejeitadas as preliminares, nega-se provimento ao recurso interposto por Antonio Quesada Sanches, Isuzu Osawa Quesada e Clóvis de Oliveira, mantendo-se, na íntegra, a r. sentença recorrida.

Salles Abreu

Relator

(Ementa disponibilizada no Diário Eletrônico de 22.10.2012).

JURISPRUDÊNCIA

**ENTIDADE IMUNE. OBRIGAÇÃO DE CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.**

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 250.844 SÃO PAULO

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) :SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC

ADV.(A/S) :ROBERTO MOREIRA DA SILVA LIMA E OUTRO(A/S)

RECD.(A/S) :PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUAS DE SÃO PEDRO

ADV.(A/S) :SERGIO LUIZ FANELLI DE LIMA

IMUNIDADE – LIVROS FISCAIS. Se a pessoa jurídica de direito privado goza de imunidade, descabe impor a manutenção de livros fiscais. A obrigação acessória segue a sorte da principal.

**A C Ó R D Ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal em desprover o recurso extraordinário, nos termos do voto do relator e por unanimidade, em sessão presidida pelo Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata do julgamento e das respectivas notas taquigráficas.

Brasília, 29 de maio de 2012.

MINISTRO MARCO AURÉLIO – RELATOR

17/04/2012

PRIMEIRA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 250.844 SÃO PAULO

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) :SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC

ADV.(A/S) :ROBERTO MOREIRA DA SILVA LIMA E OUTRO(A/S)

RECD.(A/S) :PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUAS DE SÃO PEDRO

ADV.(A/S) :SERGIO LUIZ FANELLI DE LIMA

## RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – O recurso extraordinário foi interposto, com alegada base na alínea “a” do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo que implicou o não acolhimento de pedido formulado em apelação. A decisão ficou alicerçada nos seguintes fundamentos (folha 328):

... embora não se possa negar que o Hotel Escola SENAC de Águas de São Pedro goze de imunidade tributária, é forçoso concluir que está obrigado a utilizar e manter documentos, livros e escrita fiscal de suas atividades, assim como está sujeito à fiscalização dos poderes públicos.

Os embargos declaratórios que se seguiram foram desprovidos (folhas 338 e 339).

O recorrente arguiu ofensa ao artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Carta da República. Consoante alega, sendo entidade educacional de direito privado, sem fins lucrativos, goza de imunidade tributária e, por não ser contribuinte do Imposto sobre Serviços, não lhe cabe o cumprimento da obrigação acessória de manter livro de registro do ISS e autorização para a emissão de notas fiscais de prestação de serviços, documentos exigidos apenas dos contribuintes do tributo (folha 383 a 414).

A recorrida não apresentou contrarrazões (certidão de folha 423).

O Juízo primeiro de admissibilidade obistou o trânsito do recurso, processado em razão do provimento dado ao agravo em apenso, quando consignei:

O tema versado nestes autos está a merecer o crivo de Colegiado desta Corte, uniformizando-se o entendimento sobre o alcance da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal. É fato constante do acórdão impugnado mediante o extraordinário: o ora Agravante goza da imunidade tributária relativa aos impostos; mesmo assim, concluiu-se estar obrigado a

## JURISPRUDÊNCIA

manter documentação fiscal relativa ao Imposto sobre Serviços. Há de apreciar-se o tema sob o ângulo da utilidade e necessidade, valendo notar que não se trata de simples escrituração contábil, mas escrituração específica, ou seja, a fiscal, nos moldes da legislação concernente ao imposto.

O especial simultaneamente interposto teve a mesma sorte do extraordinário, seguindo-se a protocolação de agravo, desprovido no Superior Tribunal de Justiça.

A Procuradoria-Geral na República, no parecer de folhas 475 e 476, manifestou-se pela negativa de seguimento ao extraordinário.

É o relatório.

17/04/2012

PRIMEIRA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 250.844 SÃO PAULO

V O T O

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Na interposição este recurso, atendeu-se aos pressupostos gerais de recorribilidade. O extraordinário, subscrito por profissional da advocacia regularmente constituída (folha 29), foi protocolado no prazo assinado em lei.

Observem a organicidade e a dinâmica do Direito. O racionalismo direciona à utilidade, valendo notar que, pelo princípio do terceiro excluído, ou uma coisa é, ou não é. Pois bem, mostra-se estreme de dúvidas que o recorrente, Grande Hotel São Pedro – Hotel-Escola SENAC, goza de imunidade tributária. Assim, descabe cogitar de fiscalização quanto à parte fiscal, ou seja, a alusiva a certo tributo. Tendo sido assentada, no acórdão proferido pelo então Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo, a imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “c”, da Constituição Federal, cumpria dar a esse fato as consequências jurídicas próprias, afastando-se a viabilidade de a Previdência exigir-lhe livros fiscais.

O que aconteceria, por exemplo, se não estivessem em dia – se é que pessoa jurídica imune deva mantê-los em tal estado? Caberia a imposição de multa, no que se apresenta como sanção de caráter acessório. Há possibilidade de, sem o principal – obrigatoriedade de recolhimento de tributo –, cogitar-se de escrituração voltada a controlar esse recolhimento? A resposta é desenganadamente negativa, porquanto o acessório segue a sorte do principal. Aqueles que estão cobertos pela imunidade tributária não podem ser compelidos a práticas próprias aos contribuintes em geral. É como voto.

Provejo o extraordinário para assentar que o recorrente está desobrigado da manutenção dos livros fiscais.

17/04/2012  
PRIMEIRA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 250.844 SÃO PAULO

VISTA

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, eu julguei um recurso repetitivo lá no STJ e eu só queria confirmar o resultado, por isso peço vista.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Pergunto: o que aconteceria, por exemplo, se não estivesse em dia – se é que a pessoa jurídica imune deve mantê-los em tal estado? Caberia a imposição de multa?

PRIMEIRA TURMA  
EXTRATO DE ATA  
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 250.844  
PROCED. : SÃO PAULO  
RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO  
RECTE.(S) : SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC

## JURISPRUDÊNCIA

ADV.(A/S) : ROBERTO MOREIRA DA SILVA LIMA E OUTRO(A/S)  
RECDO.(A/S) : PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUAS DE SÃO PE-  
DRO  
ADV.(A/S) : SERGIO LUIZ FANELLI DE LIMA

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio, Relator, que dava provimento ao recurso extraordinário, pediu vista do processo o Senhor Ministro Luiz Fux. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. 1ª Turma, 17.4.2012.

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Luiz Fux e Rosa Weber. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Subprocuradora-Geral da República, Drª. Cláudia Sampaio Marques.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Coordenadora

29/05/2012  
PRIMEIRA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 250.844 SÃO PAULO

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: Trata-se de recurso extraordinário interposto pelo Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC) com fulcro no art. 102, III, “a”, da Constituição da República contra acórdão prolatado pela 5ª Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo que, ao confirmar a sentença proferida em primeira instância, assentou que mesmo entidades imunes à incidência tributária devem cumprir as obrigações fiscais acessórias, não obstante desoneradas do gravame principal.



Na hipótese, a Administração Regional do SENAC no Estado de São Paulo fora atuada na pessoa da sua unidade Grande Hotel São Pedro (Hotel Escola SENAC) pela Administração Tributária do Município de Águas de São Pedro, localizado naquele mesmo Estado, para que, no prazo de quinze dias, diligenciasse a confecção de (i) livro de registro de imposto sobre serviços de qualquer natureza, (ii) autorização para emissão de notas fiscais de prestação de serviços e (iii) talões de notas fiscais de prestação de serviços, sob pena de imposição de sanções previstas no art. 129 do Código Tributário daquela Edilidade.

Inconformada, a entidade paraestatal impetrou mandado de segurança, sustentando, em síntese, que “(...) *gozando o SENAC da mais ampla imunidade tributária, (...), não sendo, portanto, contribuinte de I.S.S., não está, conseqüentemente, obrigado ao cumprimento de obrigações acessórias, relativas a esse imposto, como a emissão de documentos fiscais, escrituração de livros fiscais, etc. (...)*” (fls. 12 – grifos no original).

A sentença (fls. 209-216) denegou a segurança, ao fundamento de que “*eventual isenção (sic) tributária não dispensaria a emissão de notas fiscais de prestação de serviço, e a manutenção de livros, talões e registros exigidos por lei*” (fls. 216). Em grau recursal, a 5ª Câmara do Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo manteve a sentença, aduzindo que “*embora não se possa negar que o Hotel Escola SENAC de Águas de São Pedro goze de imunidade tributária, é forçoso concluir que está obrigado a utilizar e manter documentos, livros e escrita fiscal de suas atividades, assim como está sujeito à fiscalização dos poderes públicos*” (fls. 327 – grifos no original).

Opostos embargos declaratórios, os mesmos foram rejeitados por unanimidade (fls. 338-339).

Em seu apelo extremo (fls. 383-414), a Recorrente arguiu suposta violação ao art. 150, VI, “c”, da Constituição da República pela decisão recorrida. Aduz que sendo beneficiária da imunidade tributária conferida às entidades educacionais de direito privado, sem fins lucrativos, não é contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de sorte a não lhe ser exigível o cumprimento de obrigações acessórias relacionadas à referida exação.

## JURISPRUDÊNCIA

Não foram apresentadas contrarrazões pelas autoridades recorridas, consoante certificado nos autos (fls. 423).

O recurso extraordinário foi inadmitido na origem (fls. 436-437). Contra tal decisão o ora Recorrente interpôs agravo de instrumento, autuado nesta Corte sob o nº 214.718 e distribuído ao Min. Marco Aurélio, que lhe deu provimento, determinando o regular processamento do apelo extremo.

A Procuradoria-Geral da República, em parecer de fls. 475-476, manifestou-se pelo conhecimento e desprovimento do recurso, forte no magistério de Leandro Paulsen, segundo o qual “o gozo de imunidade ou de benefício fiscal como a isenção ou a anistia não dispensa o beneficiado de cumprir as obrigações tributárias acessórias a que estão obrigados quaisquer contribuintes” (fls. 475).

Na sessão de 17 de abril de 2012, o Min. Marco Aurélio, Relator, trouxe o feito a julgamento. Pugnou pelo conhecimento e provimento do recurso extraordinário de modo a assentar que “aqueles que estão cobertos pela imunidade tributária não podem ser compelidos a práticas próprias aos contribuintes aos contribuintes em geral”. Consoante seu entendimento, é “estreme de dúvidas que o recorrente, Grande Hotel São Pedro – Hotel-Escola SENAC, goza de imunidade tributária. Assim, descabe cogitar de fiscalização quanto à parte fiscal, ou seja, a alusiva a certo tributo”. Isso porque não havendo obrigação tributária principal, inviável o cumprimento de obrigações acessórias, “*porquanto o acessório segue a sorte do principal*”.

Formulei pedido de vista no intuito de aprofundar as reflexões sobre a matéria. Maturadas minhas considerações, trago-as à apreciação da Turma.

De início, impende reconhecer que, sob o ângulo lógico-conceitual, a ideia de *acessoriedade* implica vínculo de dependência. Com efeito, o adjetivo “acessório”, segundo registra o dicionário, qualifica aquilo que “*não é fundamental, secundário, que se junta ao objeto principal, ou é dependente dele*” (Dicionário eletrônico Aurélio, verbete “acessório”). Todo elemento acessório carece, pois, de existência autônoma. Impossível cogitar-se de acessório sem reportar-se ao seu pressuposto lógico, o principal.

A clivagem principal/acessório é historicamente empregada nos domínios do direito privado para extremar as obrigações que bastam em si daquelas que dependem de outra específica para perdurar no universo jurídico. Emblemática, nesse sentido, é a fiança (CC/02, arts. 818 a 839), que se diz acessória do crédito garantido. Satisfeita a dívida pelo devedor principal, extingue-se de pleno direito a obrigação do fiador. No direito privado, para *cada* obrigação acessória corresponde *certa e determinada* obrigação principal.

No direito tributário, os rótulos principal/acessório ganharam positividade expressa no art. 113 da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional), cuja redação estabelece que “*a obrigação tributária é principal ou acessória*”. Em seguida, definem-se os respectivos conteúdos: a obrigação tributária principal “*tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente*” (CTN, art.

113, §1º); a acessória “*tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*” (CTN, art. 113, §2º).

A designação utilizada pelo legislador poderia sugerir que a acessoriedade existente no direito tributário seria idêntica àquela existente no direito privado. Isso, porém, não ocorre. E é aqui que inicia minha divergência para com o entendimento esposado pelo i. Min. Marco Aurélio.

No campo fiscal, o liame de dependência opera de modo distinto e peculiar. Não se dá entre *certa* obrigação principal e *determinada* obrigação acessória, ambas devidas especificamente por uma *mesma pessoa* quanto a um *mesmo tributo*. A dependência aqui pode estar relacionada a tributos distintos (aspecto objetivo), devidos pela mesma pessoa ou por pessoas diferentes (aspecto subjetivo). Noutras palavras: a imposição de certa obrigação acessória pode justificar-se pela necessidade de aperfeiçoar a fiscalização do recolhimento de outros tributos, devidos até mesmo por outras pessoas.

O que releva na essência da obrigação acessória é o propósito – autônomo – de “*levar ao conhecimento da Administração (curadora do interesse público) informações que lhe permitam apurar o surgimento (no passado e no presente) de fatos jurídicos tributários, a ocorrência de eventos que tenham o condão de suspender*

*a exigibilidade do crédito tributário, além da extinção da obrigação tributária*” (ZOCKUN, Maurício. *Regime jurídico da obrigação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 134). É esse o magistério de Hugo de Brito Machado, *verbis*:

“O ser acessória, em Direito Privado, significa estar ligada a uma outra determinada obrigação. O caráter de acessoriedade manifesta-se entre uma determinada obrigação, dita principal, e uma outra, também determinada, dita acessória. No Direito Tributário não é assim, mas o caráter de acessoriedade não deixa de existir, embora sob outro aspecto. Realmente, em Direito Tributário as obrigações acessórias não precisariam existir se não existissem as obrigações principais. São acessórias, pois, neste sentido. Só existem em função das principais, embora não exista necessariamente um liame entre determinada obrigação principal e determinada obrigação acessória. Todo o conjunto de obrigações acessórias existe para viabilizar o cumprimento das obrigações principais. Um comerciante, ao vender determinada mercadoria isenta de ICMS, é obrigado a emitir nota fiscal. A operação de venda, no caso, não gera obrigação de pagar o ICMS. Inexiste, portanto, a específica obrigação tributária à qual diretamente esteja ligada a obrigação acessória de emitir a nota fiscal. Não obstante, a emissão da nota fiscal lhe é exigida porque se presta a controlar sua receita, elemento formador da base de cálculo do imposto de renda. Presta-se, ainda, para o controle dos custos ou despesas do adquirente, ou pelo menos para o controle da circulação das mercadorias.

A obrigação acessória, portanto, tem o objetivo de viabilizar o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais. Justifica-se, assim, sejam qualificadas como acessórias, posto que somente existem em razão de outras obrigações, ditas principais”. (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 124 – grifos no original).

Compartilha desse entendimento Luciano Amaro:

“A acessoriedade da obrigação dita ‘acessória’ não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributária assim qualificada dependa da existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos

(obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embarçar a fiscalização etc.”. (AMARO, Luciano. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999, p.235).

Destarte, no direito tributário a relação de acessoriedade entre obrigações não se circunscreve aos limites *objetivos* e *subjetivos* típicos do direito privado. É dizer: certa hipótese da realidade empírica pode não sofrer a incidência de qualquer gravame fiscal (independentemente da causa jurídica da desoneração) e, não obstante isso, ensejar a observância de obrigações tributárias acessórias que se mostrem aplicáveis a operações idênticas sujeitas à incidência da norma tributária impositiva, desde que envolvam manifestação de riqueza cujo desdobramento possa ser relevante para apuração de outros tributos, devidos por quaisquer dos agentes envolvidos.

In casu, embora o Grande Hotel São Pedro (Hotel Escola SENAC) seja entidade imune (CRFB, art. 150, VI, “c”), atua no mercado mediante prestação serviços a terceiros. Nesse cenário, é do interesse da Administração Tributária (municipal, estadual e federal) ter informações acerca de quais são os serviços prestados, quem são os sujeitos contratantes e qual o preço desses serviços. Isso porque, a despeito de a prestação em si do serviço pelo Recorrente não dar ensejo à tributação, constitui fato econômico relevante para apuração de tributos eventualmente devidos pelos sujeitos que tomam esses mesmos serviços. Basta imaginar o sujeito que contrate serviços do SENAC em valores incompatíveis com a renda declarada para a Receita Federal. Tal fato seria indiciário de infração à legislação do imposto de renda, viabilizando sua apuração e correção pela Administração Tributária federal a partir do cruzamento de dados com a Administração tributária municipal. Tudo isso em conformidade com a cooperação que se espera das entidades federativas, na forma do art. 199, caput, do Código Tributário Nacional.

A escrituração de livros fiscais de ISS, bem como a emissão de notas fiscais pelos serviços prestados são providências salutares para o interesse da arrecadação, na medida em que viabilizam o registro de dados relevantes sobre as transações econômicas ocorridas. Sem esses dados, a fiscalização tributária seria tarefa ainda mais complexa e custosa, em prejuízo de toda a coletividade. O

fundamento jurídico das obrigações ditas acessórias é o dever de todo cidadão colaborar com a Fazenda Pública, independentemente de ser ou não contribuinte de determinada exação. Sua imposição é, portanto, legítima desde que pautada pelo princípio da proporcionalidade e da razoabilidade (CRFB, art. 5º, LIV).

Vê-se, assim, que o cumprimento da obrigação tributária acessória nada tem a ver com a existência, concomitante, de certa e determinada obrigação principal, ambas devidas pelo mesmo sujeito. O cumprimento de obrigações acessórias possui relevância *externa e independente* da relação articulada a partir do dever de pagar certo tributo. Projeta-se sobre outras relações jurídico-tributárias, travadas ou não entre os mesmos sujeitos em torno de exações também idênticas ou não.

Em verdade, toda controvérsia sobre a matéria decorre do emprego, pela legislação, de um mesmo rótulo (principal/acessória) para designar realidades distintas nos campos civil e tributário. Daí por que a terminologia “acessória”, vista em abstrato, é equívoca. Melhor seria que as mesmas fossem indicadas, pelo menos no campo justributário, por expressão mais precisa e infensa a ambiguidades, tal como “deveres instrumentais”. Sem embargo, o *nomen iuris* empregado pelo legislador não tem o condão de alterar-lhes a essência, a qual, esta sim, deve informar o regime jurídico aplicável à hipótese.

Há mais, porém. Ao lado dessa finalidade *externa* da obrigação acessória (*i.e.*, impositiva de uma visão *global* do fenômeno tributário, desprendida da específica relação jurídica emergente do dever de pagar certo e determinado tributo pelo próprio sujeito passivo da obrigação acessória), existe, na espécie, também outra, a *interna*. Cuida-se da fiscalização quanto ao preenchimento dos requisitos indispensáveis para o gozo da imunidade tributária, sem os quais o dever fundamental de recolher tributos exsurge em sua plenitude.

De fato, a imunidade estampada no art. 150, VI, “c”, da Constituição não é ampla e irrestrita, compreendendo, pela própria dicção da Lei Maior, “*somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas*” (CRFB, art. 150, §4º).

Diante disso, o cumprimento de obrigações acessórias representa instrumento indispensável para averiguar se as atividades desempenhadas pelas entidades imunes enquadram-se ou não nos limites de suas finalidades essenciais. Mais especificamente, a escrituração de livros fiscais de ISS e emissão de notas fiscais pelos serviços prestados constituem instrumentos idôneos e necessários para que a Administração Tributária municipal possa aferir se os serviços concretamente prestados pelo SENAC estão ou não cobertos pela norma imunizante.

Nesse diapasão, é de se ver que as obrigações acessórias revelam-se dotadas de finalidades próprias e autônomas quando exigíveis das entidades imunes arroladas no art. 150, VI, “c”, da Constituição. Trata-se de dar cumprimento ao §4º do mesmo art. 150, da Carta Magna. Isso porque é pressuposto da aludida imunidade tributária que a materialidade econômica desonerada situe-se nos limites da finalidade essencial da entidade. Só há como fruir da norma imunizante após tal demonstração, o que é realizado justamente pelo cumprimento desses deveres instrumentais. Contrária a lógica, portanto, sustentar que, na hipótese, a inexistência de obrigação principal torna inexigível a obrigação acessória, já que só com cumprimento da obrigação acessória é que se pode afirmar a inexistência de obrigação principal.

Em suma, os deveres instrumentais (como a escrituração de livros e a confecção de documentos fiscais) ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, porquanto dotados de finalidades próprias e independentes da apuração de certa e determinada exação devida pelo próprio sujeito passivo da obrigação acessória.

Consequentemente, não merece reforma o acórdão recorrido, tendo em vista a constitucionalidade da exigência veiculada em lei municipal (i) de manutenção de livro de registro de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, (ii) de prévia autorização para emissão de notas fiscais de prestação de serviços e (iii) de conservação de talões de notas fiscais de prestação de serviços.

*Ex positis*, voto pelo conhecimento e desprovimento do recurso extraordinário, com as vênias de praxe ao entendimento do Min. Relator.

JURISPRUDÊNCIA

29/05/2012

PRIMEIRA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 250.844 SÃO PAULO

RELATOR :MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) :SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC

ADV.(A/S) :ROBERTO MOREIRA DA SILVA LIMA E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) :PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUAS DE SÃO PEDRO

ADV.(A/S) :SERGIO LUIZ FANELLI DE LIMA

EXPLICAÇÃO

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, aqui, essa é apenas questão tributária; eu queria apenas pedir vênua, porque eu tenho um recurso repetitivo lá no Superior Tribunal de Justiça, que eu vou repetir aqui.

Quer dizer, não há, no Direito Tributário, essa vinculação que o acessório segue o principal, porque há obrigações acessórias autônomas e há obrigação principal tributária.

No caso, trata-se de uma entidade imune. Só que a entidade imune, ela tem a imunidade em relação a determinados tributos. Então, ela precisa manter os livros fiscais.

29/05/2012

PRIMEIRA TURMA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 250.844 SÃO PAULO

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Presidente, Vossa Excelência me permite?



O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Claro.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Vou reajustar o voto.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Ah, está bem. Então, eu aguardo.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO (RELATOR) – Cumpre ao juiz evoluir, tão logo convencido de assistir maior razão à tese contrária ao que sustentou inicialmente. Evoluem aqueles que realmente têm segurança para fazê-lo, sem receio de o perfil ficar respingado.

O que temos? Não há a menor dúvida, o Hotel Escola SENAC de Águas de São Pedro goza de imunidade tributária. Questionamento: está compelido a manter atualizados os livros, a escrita fiscal? Eis o que revela o artigo 14 do Código Tributário Nacional:

Art. 14 - O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

O artigo 9º tem esta redação:

Art. 9º - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV - cobrar imposto sobre:

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

Cuida da imunidade. E se tem no inciso III do artigo 14:

“III - manterem” – aqueles que detêm a imunidade – “escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.”

## JURISPRUDÊNCIA

A exigência, portanto, mostra-se consentânea com o gozo da imunidade tributária, que é o afastamento de tributo, segundo a Constituição Federal.

Evoluo para, no caso, portanto, negar provimento ao recurso.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - E eu vou juntar o voto porque eu não conversei antes com o Ministro Marco Aurélio.

PRIMEIRA TURMA

EXTRATO DE ATA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 250.844

PROCED. : SÃO PAULO

RELATOR : MIN. MARCO AURÉLIO

RECTE.(S) : SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM COMERCIAL - SENAC

ADV.(A/S) : ROBERTO MOREIRA DA SILVA LIMA E OUTRO(A/S)

RECDO.(A/S) : PREFEITURA MUNICIPAL DE ÁGUAS DE SÃO PEDRO

ADV.(A/S) : SERGIO LUIZ FANELLI DE LIMA

Decisão: Após o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio, Relator, que dava provimento ao recurso extraordinário, pediu vista do processo o Senhor Ministro Luiz Fux. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. 1ª Turma, 17.4.2012.

Decisão: A Turma negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Relator, que reajustou o seu voto. Unânime. Não participou, justificadamente, deste julgamento, a Senhora Ministra Cármen Lúcia. Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. 1ª Turma, 29.5.2012.

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à Sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Cármen Lúcia, Luiz Fux e Rosa Weber.

Subprocuradora-Geral da República, Dra. Cláudia Sampaio Marques.

Carmen Lilian Oliveira de Souza

Secretária da Primeira Turma

(Ementa disponibilizada no DJe-STF 205/2012, disponibilizada em 18.10.2012, p. 23).

**TRANSPORTE INTERNO DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. ALCANCE DA ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 14 DA MP 2.158-35/2001.**

RECURSO ESPECIAL Nº 1.251.162 - MG (2011/0089579-9)

RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA  
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : TRANSVERSAL TRANSPORTES LTDA  
ADVOGADO : ANDRÉ LUIZ MARTINS FREITAS

**EMENTA**

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. TRANSPORTE INTERNO DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. SITUAÇÃO NÃO ABRANGIDA PELA ISENÇÃO DO ART. 14 DA MP 2.158-35/2001. INTERPRETAÇÃO NEUTRA E NÃO AMPLIATIVA DA REGRA DESONERATIVA. ART. 111 DO CTN.

1. O transporte interno de mercadorias entre o estabelecimento produtor e o porto ou aeroporto alfandegado, ainda que posteriormente exportadas, não configura transporte internacional de cargas, de molde a afastar a regra de isenção do PIS e da COFINS prevista no art. 14 da MP 2.158-35/2001.

2. A interpretação extensiva defendida pela impetrante e acolhida pelo aresto recorrido encontra óbice no CTN, especificamente no seu art. 111, inciso II, segundo o qual “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre (...) outorga de isenção”.

3. 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: “Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Humberto Martins, acompanhando o Sr. Ministro Castro Meira, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.” Os Srs. Ministros Humberto Martins (voto-vista), Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 08 de maio de 2012 (data do julgamento).

Ministro Castro Meira

Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.251.162 - MG (2011/0089579-9)

RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA  
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : TRANSVERSAL TRANSPORTES LTDA  
ADVOGADO : ANDRÉ LUIZ MARTINS FREITAS

## RELATÓRIO

**O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator):** O Tribunal Regional Federal da 1ª Região negou provimento ao apelo da União e à remessa oficial nos termos da seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS/PASEP. ISENÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.

1. O transporte de cargas destinadas à exportação mesmo quando realizado internamente, entre o estabelecimento do industrial exportador e a zona alfandegada (Portos, Aeroportos e etc.), caracteriza o transporte internacional de cargas, como definido no art. 14, V, § 1º, da MP n.º 1.858-6/99 (atual MP n.º 2.158-35/2000).

2. Se o objetivo da norma é tornar o produto nacional mais competitivo no mercado internacional, exigir das empresas exportadoras que se localizam no interior do País o recolhimento da COFINS e do PIS/PASEP sobre o custo do transporte interno da mercadoria a ser exportada, não encontra suporte legal se o pagamento do transporte internacional é isento.

4. Apelação e remessa a que se negam provimento. (e-STJ fl. 110)

Os embargos de declaração opostos na sequência foram acolhidos apenas para sanar as omissões apontadas, sem efeitos infringentes, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. EMBARGOS ACOLHIDOS PARA SANAR AS OMISSÕES APONTADAS SEM ALTERAÇÃO DO JULGADO.

1. São inaplicáveis os entendimentos das Súmulas 269 e 271, ambos do STF, se à luz da Súmula 213 do STJ o mandado de segurança pode ser utilizada para declaração do direito à compensação tributária e os pedidos do impetrante não possuem conteúdo econômico definido e “*a compensação no âmbito do lançamento por homologação não necessita de prévio reconhecimento da autoridade fazendária (...), para a configuração da certeza e liquidez dos créditos*”(REsp 129.627/PR)..

2. Não há de se falar em decadência da ação mandamental (art. 18, Lei 1.533/51), por se tratar de mandado de segurança que possui natureza inclusive preventiva (REsp 833709/PE) e quanto à prescrição a mesma se rege pela tese dos 5 + 5 anos, afastada a LC 118/2005, conforme pacífica jurisprudência.

3. Desnecessária a prévia comprovação de que o contribuinte é sujeito passivo do tributo questionado ou mesmo que o tenha recolhido, pois “*a compensação no âmbito do lançamento por homologação não necessita de prévio reconhecimento da autoridade fazendária (...), para a configuração da certeza e liquidez dos créditos*” (REsp 129.627/PR).

## JURISPRUDÊNCIA

4. Embargos de declaração acolhidos apenas para sanar as omissões apontadas, mas no mérito, são rejeitados. (e-STJ fl. 140)

Alega a recorrente que o aresto viola o disposto no art. 1º da Lei 1.533/51, ao argumento de que o mandado de segurança não pode ser utilizado como sucedâneo de ação de repetição de indébito com efeitos patrimoniais pretéritos.

Aponta ofensa ao art. 18 da Lei 1.533/51, por entender que o mandado de segurança não é preventivo, diferentemente do que entendeu a Corte regional, devendo ser reconhecida a decadência do direito à impetração.

Aduz, também, contrariedade ao art. 8º da mesma Lei 1.533/51, já que ausente direito líquido e certo da impetrante a ser amparado em mandado de segurança. Afirma que falta prova pré-constituída de que a impetrante efetivamente realiza transporte internacional de cargas.

Por fim, assevera que o aresto impugnado infringe o disposto no art. 14 da MP n.º 2.158-35/2001, bem como os arts. 97, 111, 175, I, e 176, todos do CTN. Entende que a isenção do PIS e da COFINS sobre a receita decorrente do transporte internacional de cargas não abrange o transporte interno, realizado entre o estabelecimento produtor e o porto ou aeroporto alfandegado, ainda que a mercadoria transportada seja destinada à exportação. Defende a interpretação literal e restritiva das isenções, nos termos do art. 111 do CTN.

Recurso extraordinário interposto simultaneamente. (e-STJ fls. 144-175)

Contrarrazões não ofertadas.

Inadmitido na origem o apelo, subiram os autos em razão do provimento dado a agravo.

É o relatório.

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.251.162 - MG (2011/0089579-9)**

### **EMENTA**

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. TRANSPORTE INTERNO DE MERCADORIAS DESTINADAS À EXPORTAÇÃO. SITUAÇÃO NÃO ABRANGIDA PELA ISENÇÃO DO ART. 14 DA MP

2.158-35/2001. INTERPRETAÇÃO NEUTRA E NÃO AMPLIATIVA DA REGRA DESONERATIVA. ART. 111 DO CTN.

1. O transporte interno de mercadorias entre o estabelecimento produtor e o porto ou aeroporto alfandegado, ainda que posteriormente exportadas, não configura transporte internacional de cargas, de molde a afastar a regra de isenção do PIS e da COFINS prevista no art. 14 da MP 2.158-35/2001.

2. A interpretação extensiva defendida pela impetrante e acolhida pelo aresto recorrido encontra óbice no CTN, especificamente no seu art. 111, inciso II, segundo o qual “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre (...) outorga de isenção”.

3. Recurso especial provido.

## VOTO

**O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA (Relator):** A questão controvertida resume-se em definir se estão isentas da contribuição ao PIS e da COFINS as receitas auferidas com o transporte de mercadorias no território nacional, posteriormente exportadas.

O art. 14, inciso V, c/c o § 1º da MP 2.158-35/2001 estabelece a isenção do PIS e da COFINS para receitas decorrentes do transporte internacional de cargas, *verbis*:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

(...)

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do *caput*.

Com base nesse regramento, a impetrante intenta desonerar-se da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre a receita auferida com o transporte de mercadorias entre o estabelecimento produtor e o porto de Santos, onde são exportadas.

## JURISPRUDÊNCIA

Saliente-se que a autora não é empresa exportadora, mas apenas transporta mercadorias para terceiros, que efetivamente as exportam.

Com razão a Fazenda Nacional. A leitura do dispositivo acima transcrito deixa claro que o benefício fiscal refere-se à receita decorrente do transporte internacional de cargas ou passageiros.

A correta exegese do dispositivo não permite estender a isenção ao transporte interno, prévio à exportação, realizado entre o estabelecimento do produtor e o porto ou aeroporto alfandegado.

O transporte interestadual ou intermunicipal de mercadorias destinadas ao exterior – transporte de mercadorias até o porto ou aeroporto nacional onde serão embarcadas com destino ao exterior – não se confunde com o transporte internacional.

A interpretação extensiva defendida pela autora encontra óbice no CTN, especificamente no seu art. 111, inciso II, segundo o qual “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre (...) outorga de isenção”.

Em pesquisa à jurisprudência da Corte, localizei apenas um precedente específico, da relatoria do Min. Herman Benjamin, cuja ementa é a seguinte:

### TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. TRANSPORTE INTERNO ANTERIOR À EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.

1. A isenção de PIS/Cofins prevista no art. 7º, I, da LC 70/1991 e no art. 14, V e § 1º, da MP 2.158-35/2001 refere-se estritamente à exportação de serviços para o exterior, o que é reconhecido pela própria contribuinte.

2. A interpretação dos benefícios fiscais deve ser restritiva. A regra é a tributação, e as exceções (isenções) não podem ser ampliadas pelo aplicador da lei. Essa é a norma positivada no art. 111, II, do CTN.

3. Falta similitude fática com precedentes relativos ao ICMS. Além disso, o STF fixou entendimento de que, no caso do tributo estadual, o benefício fiscal (imunidade, naquela hipótese) é inextensível ao transporte interno que antecede a exportação.

4. Recurso Especial não provido. (REsp 1.114.909/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 06.04.10)



Esse precedente guarda sintonia com outro de que fui relator que examinou questão semelhante à luz do art. 4º da Lei 9.715/98, dispositivo similar ao art. 14, V, da MP 2.158-35/2001, de que ora se cuida.

Naquela oportunidade, a Segunda Turma assim concluiu:

TRIBUTÁRIO. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS E PASSAGEIROS. PIS. ISENÇÃO. LEIS NOS 9.004/95 E 9.715/95. CONTRATO. EMPRESA DOMICILIADA NO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS.

1. De acordo com a redação do caput do art. 4º da Lei n.º 9.715/98, as hipóteses de isenção então instituídas encontravam-se atreladas à norma contida na Lei n.º 9.004/95, a qual se destinava essencialmente a desonerar as operações de exportação.

2. Se o próprio caput do art. 4º da Lei n.º 9.715/98 determinou expressamente que as isenções concedidas deveriam observar os preceitos da Lei n.º 9.004/95, torna-se inarredável a conclusão de que a “exportação” constitui elemento indispensável para se afastar a incidência do PIS sobre operações que envolvam transporte internacional de cargas e passageiros.

3. A inovação legal objetivava estimular a exportação de serviços, facilitando a contratação do transporte internacional por empresa tomadora domiciliada no estrangeiro, não se mostrando admissível que o comando legal seja desvirtuado para contemplar as receitas decorrentes de avenças de frete para o exterior pactuadas apenas entre residentes no país.

4. Recurso especial provido. (REsp 824.176/PR, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 14.04.09)

Pela pertinência dos argumentos, transcrevo os seguintes fragmentos do voto condutor:

A controvérsia resume-se em saber se a isenção conferida pelo já revogado art. 4º, III, da Lei n.º 9.715/98 - fruto da conversão da Medida Provisória n.º 1.212/95 - abrange somente as receitas advindas da prestação de serviços de transporte internacional contratadas por empresas domiciliadas no exterior, como quer o Fisco, ou se a correta interpretação do referido dispositivo legal permite que tal benefício seja deferido independentemente do domicílio do tomador do serviço.

## JURISPRUDÊNCIA

A Corte de origem adotou a segunda tese com esteio nos seguintes fundamentos:

“A controvérsia centra-se no cabimento da exclusão das receitas de prestação de serviços destinadas ao exterior da base de cálculo do PIS.

A Medida Provisória n.º 1.212, de 28-11-95, posteriormente convertida na Lei 9.715/98, prevê a exclusão da base de cálculo do PIS as receitas correspondentes ao transporte internacional de cargas e passageiros, *in verbis*:

Art. 4º. Observado o disposto na Lei n.º 9.004, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição serão também excluídas as receitas correspondentes:

(...)

III. ao transporte internacional de cargas e passageiros.

A Lei n.º 9.004/95, mencionada pelo dispositivo legal supratranscrito, dispõe sobre a possibilidade de exclusão do valor da receita de exportação de mercadorias nacionais da receita operacional bruta quando da determinação da base de cálculo da contribuição ao PIS, bem como explicita que serão consideradas exportadas as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora.

Por seu turno, a Fazenda Nacional sustenta que somente é isenta do PIS a receita decorrente da venda de serviços para o exterior quando esses serviços são contratados fora do país.

Todavia, a legislação não condiciona o deferimento da isenção a nenhum requisito relativo ao domicílio do tomador do serviço. A lei não faz essa distinção, não cabendo ao intérprete fazê-la.

Neste sentido, o precedente desta Turma:

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. RECEITAS ORIUNDAS DO TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS. DOMICÍLIO DO TOMADOR DO SERVIÇO. MP 1.212/95. MP 2.158/01. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 10%.

1. A Medida Provisória n.º 1.212, de 28.11.1995, já previa a exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS das receitas auferidas no caso de transporte internacional de cargas e passageiros.

2. Não havendo na lei limitação quanto ao domicílio do tomador de serviço, não pode a Administração proceder à restrição inexistente em lei.

3. Mantida a condenação nos honorários advocatícios, posto que fixados em conformidade com os parâmetros desta Turma (10% do valor da causa) e em consonância com o artigo 20 do CPC.

(AC 200372020018881/SC, 2º Turma, Rel. Des. Fed. Dirceu de Almeida Soares, DJU 30-06-2004, pág. 688).

Dessarte, há que se acolher a pretensão da autora para declarar a inexigibilidade do PIS incidente sobre as receitas decorrentes de transporte internacional de mercadorias a partir da vigência da MP n.º 1.212/95, tornando, assim, insubsistente a exação fiscal constante no processo administrativo nº 13982.000105/99-17.

Ante o exposto, dou provimento à apelação, na forma da fundamentação. É como voto” (fls. 285).

O acórdão recorrido merece ser reformado, pelas razões que passo a demonstrar.

Assim rezava o art. 4º, III, da Lei n.º 9.715/98:

“Art. 4º. **Observado o disposto na Lei n.º 9.004**, de 16 de março de 1995, na determinação da base de cálculo da contribuição serão também excluídas as receitas correspondentes:

I - aos serviços prestados a pessoa jurídica domiciliada no exterior, desde que não autorizada a funcionar no Brasil, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

II - ao fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves de tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

III - **ao transporte internacional de cargas e passageiros”.**

A aludida Lei n.º 9.004/95 - também não mais em vigor - estabelecia em seu art. 1º que, “*para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), instituídas pelas Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta*”, sublinhando ainda que seriam consideradas exportadas, para os fins legais, as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora.

Nesse passo, revela-se nítido que o escopo do art. 4º da Lei n.º 9.715/98 fora ampliar as hipóteses de isenção do PIS concernentes à receita de exportação, aditando àquela prevista na Lei n.º 9.004/95 outras operações de exportação que não seriam suscetíveis de tributação, dentre elas o transporte internacional de cargas e passageiros (inciso III).

Ora, se o próprio *caput* do art. 4º da Lei n.º 9.715/98 determinou expressamente que as isenções então concedidas deveriam observar os preceitos da Lei n.º 9.004/95, torna-se inarredável a conclusão de que a característica de “**exportação**” constitui elemento indispensável para se afastar a incidência do PIS sobre operações envolvendo transporte internacional de cargas e passageiros.

Tal conclusão fica ainda mais evidente pela leitura conjugada do teor da Exposição de Motivos da Lei n.º 9.004/95, – que bem ressalta a necessidade de uma “operação externa” –, com a ementa da Lei n.º 9.715/98, ao se referirem ao incremento das receitas de exportação:

Exposição de Motivos n.º 304/MF:

“Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Tenho a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência Projeto de Medida Provisória que estabelece estímulos à expansão das exportações brasileira, na forma de isenção do PIS/PASEP, para os **produtos e nas vendas às companhias comerciais exportadoras**.

2. Conforme é de conhecimento de Vossa Excelência, o Governo Federal vem desenvolvendo esforços no sentido de eliminar toda a tributação indireta incidente sobre as exportações, com o objetivo de aumentar a competitividade de nossos produtos comercializáveis no exterior e, assim, permitir a expansão dos mercados para os bens nacionais.

3. Os fundamentos para tal política, além da importância setorial em termos de geração de emprego e renda são de duas ordens. A primeira é que os

países concorrentes do Brasil assim procedem com relação ao tratamento fiscal dessas operações. A segunda repousa no fato de que as normas do GATT permitem que os tributos indiretos sejam excluídos dos custos das exportações, para efeito de aumentar a competitividade comercial.

4. Afora essas razões, é de se ressaltar que a própria Constituição Federal, dentro da mesma política, já autoriza a eliminação de produtos como o IPI e o ICMS das **operações externas**. O processo que vem sendo desenvolvido pelo Governo de Vossa Excelência objetiva, também, desonerar as contribuições sociais incidentes sobre essas operações, devendo ser destacada a edição recente do Decreto n.º 1.030, de 29.12.93, que regulamentou a isenção da COFINS, prevista no art. 7º da Lei Complementar n.º 70/91.

5. Finalmente, devo dizer que a medida não é incompatível com o equilíbrio requerido para as finanças públicas, uma vez que envolve uma renúncia imediata de receita mensal da ordem de U\$ 7.78 milhões, **compensável por uma geração de impostos internos derivados da expansão das vendas ao exterior**” (sem grifos no original).

Ementa da Lei n.º 9.715/95:

“Dispõe sobre as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), **incidentes sobre receitas de exportação** e dá outras providências”.

Aliás, o fundamento no qual se alicerça o acórdão recorrido – necessidade de interpretação da norma isentiva sem a exigência de requisitos não estatuídos em lei – representa exatamente um dos motivos que justificam a modificação do posicionamento adotado pela Corte de origem.

Com efeito, não pode o magistrado simplesmente desconsiderar a categórica ressalva inscrita no início do art. 4º da Lei n.º 9.715/98 e interpretar o seu inciso III de maneira desvinculada, como se fosse uma norma independente, dela suprimindo tópico essencial à sua interpretação. Impende conferir interpretação adequada à norma isentiva, examinando-a na sua inteireza, conjugando a literalidade do inciso III com a expressa dicção do *caput*. Em última análise, tal importa em negar vigência a parte da norma legal.

Ademais, conforme dispõe o inciso II, do art. 111, do Código Tributário Nacional:

Art. 111. Interpreta-se **literalmente** a legislação tributária que disponha sobre:

II - outorga de isenção;

No caso, está-se diante de uma hipótese clara de isenção tributária, por meio da qual o legislador buscou estimular a exportação de serviços, a partir da contratação de transporte internacional por empresa tomadora domiciliada no exterior, e, como consequência, a entrada de divisas no país.

Repita-se, foi retirada da hipótese de incidência de PIS apenas a receita correspondente ao transporte internacional quando decorrente de uma operação de exportação, isto é, quando o tomador dos serviços de transporte tiver domicílio fora do país.

De outro modo, haveria desvirtuamento do comando legal caso a exclusão do crédito tributário fosse estendida, para também contemplar as receitas decorrentes de avenças pactuadas entre residentes no país, caso em que, em última análise, não ocorre a prestação de serviço para o exterior, tampouco a entrada de moeda estrangeira que o legislador tinha em mira.

Esse ponto acha-se bem elucidado neste excerto da sentença proferida pelo MM. Juiz Federal Adriano Copetti, ao denegar a segurança:

“Na base de cálculo do PIS estariam compreendidas, ordinariamente, as receitas decorrentes de transporte internacional de cargas ou pessoas. Todavia, o legislador assim não quis, criando um favor fiscal, vale dizer, isenção, a qual reclama, na forma exposta, exegese restritiva.

Atualmente, é consabido que toda norma, por mais singela que seja, deve ser interpretada, com todo o instrumental disponível ao exegeta, buscando-se, sempre, a exegese mais razoável e consentânea com os fins do legislador ou da norma. Portanto, pode e deve o intérprete revelar o sentido da norma, ainda que o ato interpretativo passe também pela hermenêutica gramatical.

Nesse contexto, olhos postos à necessidade de a exegese ser restritiva, para não se ampliar o favor fiscal, no conceito internacional de cargas ou pessoas, deveras, está ínsita a exportação do serviço de transporte. Tal compreensão decorre da vinculação intrínseca da Lei 9.715/98 com a Lei 9.004/95, que cuidou de hipóteses de exclusão da base de cálculo das receitas incidentes sobre a exportação de mercadorias sujeitas ao PIS. Dita vinculação é patente,

bastando ver a menção expressa no caput do art. 4º da Lei 9.715, consistente na oração ‘observado o disposto na Lei 9.004’.

Evidencia-se, assim, que a *mens legis* ou *legislatoris* foi a de estimular a exportação de mercadorias e serviços, como forma de auferir divisas necessárias à balança de pagamentos do país, carente de dólares, pela engenharia da política econômica adotada nos últimos anos.

Em assim sendo, serviço de transporte internacional é só aquele em que o tomador está radicado no exterior. Ocorre que o transporte das mercadorias para o exterior, contratado pelo exportador brasileiro, não pode ser considerado internacional, uma vez que o tomador de serviços de transporte é o próprio produtor-exportador.

De fato, como acentuou o Fisco, ‘para configurar exportação de serviço, ao contrário da de mercadorias, a simples venda para o exterior a contratante lá domiciliado não é suficiente; necessário se faz a prestação efetiva do serviço pelo contratado, para que este seja considerado o exportador do serviço. Assim, o contrato deve ter de um lado o prestador do serviço, que auferirá a receita de exportação, e de outro, o tomador do serviço domiciliado no exterior’.

Tal exegese não viola o princípio da estrita legalidade, o Código Tributário Nacional ou o princípio da razoabilidade, porque não se está a aumentar a base de cálculo nem a criar tributo sem base legal, e sim, apenas, interpretando-se a norma desonerativa e concluindo-se que ela não tem o alcance pretendido pela impetrante” (fls. 247-248).

Em suma, o art. 4º, III, da Lei n.º 9.715/95 afastou a incidência de PIS tão-somente sobre as operações de transporte internacional de cargas e passageiros contratadas por tomador de serviços domiciliado no exterior, hipótese em que realmente ocorre a exportação de serviços.

Ante o exposto, **dou provimento ao recurso especial.**

Não há dúvida, portanto, da correção da tese sustentada pela Fazenda Nacional. O transporte interno de mercadorias entre o estabelecimento produtor e o porto ou aeroporto alfandegado, ainda que posteriormente exportadas, não configura transporte internacional de cargas, de molde a afastar a regra de isenção do PIS e da COFINS prevista no art. 14 da MP 2.158-35/2001, à semelhança da interpretação que já dera a Segunda Turma ao art. 4º da Lei 9.715/95.

## JURISPRUDÊNCIA

Por fim, vale a pena registrar que o Supremo Tribunal Federal, ao examinar a regra de imunidade do art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/88, entendeu que a não incidência ali prevista não abarca o transporte interno que antecede a exportação, *verbis*:

É pacífico o entendimento de ambas as Turmas desta Corte no sentido de que a **imunidade** tributária prevista no artigo 155, § 2º, X, “a” da Constituição Federal, excludente da incidência do **ICMS** às operações que destinem ao exterior produtos industrializados, não é aplicável às prestações de serviço de **transporte** interestadual de produtos industrializados destinados à exportação. Agravo regimental desprovido. (RE 340.855 AgRg/MG, Relatora Min. Ellen Gracie, Primeira Turma, j. 03.09.02)

Embora a orientação firmada limite-se ao ICMS e diga respeito à norma do art. 155, § 2º, X, “a”, da CF/88, serve de balizamento à exegese do art. 14 da MP 2.158-35/2001, aqui debatida.

Acolhida a tese da Fazenda Nacional quanto ao mérito, ficam prejudicadas as alegações de contrariedade à antiga Lei do mandado de segurança.

Ante o exposto, **dou provimento ao recurso especial.**

É como voto.

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.251.162 - MG (2011/0089579-9)**

### **VOTO-VENCIDO**

#### **O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA:**

Sr. Presidente, discordo do voto do Sr. Ministro Relator, tendo por esteio o decidido pela Primeira Turma, no Recurso Especial n. 412.063, da relatoria do Ministro Luiz Fux, em que S. Exa. traz, além de fundamentos próprios, a lição do Prof. Roque Carrazza, que penso que se ajusta à hipótese. Cita S. Exa. o seguinte trecho extraído da obra ICMS, Malheiros Editores, 8ª Edição, págs. 348/349:



“A imunidade contemplada no art. 155, § 2º, X, a, da CF também alcança o transporte, para o exterior, de produtos industrializados, ainda que executado dentro do território nacional.

De fato, como vimos acima, o benefício em tela alcança todas as pessoas que tornaram possível a exportação do produto industrializado. Ora, entre estas pessoas estão aquelas que o transportaram, até o ponto de embarque para o exterior.

Noutras palavras, o transporte, no território nacional, de produtos industrializados destinados à exportação é imune à tributação por meio de ICMS.

Esclarecemos, por oportuno, que não estamos, neste passo, fazendo alusão ao serviço de transporte internacional, autonomamente considerado. Este, conforme já demonstramos, não sofre a incidência do ICMS.

Estamos nos referindo, sim, ao transporte de produtos destinados a exportação, a nosso ver também imune ao ICMS, porque alcançado pela norma constitucional que concede o benefício a este tipo de operação.

É o típico caso de percussão da milenar regra *accessorium sequitur suum principale*.

Explicitando, temos para nós que os serviços de transporte em tela são meras atividades-meio, necessárias à concretização da exportação, devendo, por isso, receber o mesmo tratamento tributário a ela dispensado.

Em linguagem mais técnica, disponibilizar os meios e modos necessários a exportação dos produtos industrializados (“v.g., transportando veículos até os portos de embarque) não passa de uma etapa deste processo, que se confunde, para fins de imunidade, com a própria exportação desses bens.

Dada sua imprescindibilidade - já que, se nos for permitida a ousadia das imagens, os produtos industrializados não ‘brotam espontâneos’ nas dependências portuárias (ou aeroportuárias), nem a elas se dirigem por conta própria - , esta atividade-meio não pode ser apartada no que atina ao benefício fiscal em estudo. Noutras palavras, o ICMS não incide também sobre as etapas (transporte) necessárias à execução da exportação, sob pena de virem desvirtuados os propósitos do art. 155, § 2º, X, a, da Carta Magna.

Esta linha de pensamento vem abonada por Alberto Xavier e Nanci Gama: ‘Devemos, pois, distinguir, doutrinariamente, a par de um conceito de ‘transporte internacional por natureza’, conceito de transporte internacional por acessoriedade ou conexão’: enquanto o primeiro é aquele que, atendendo ao critério físico do local da execução dos serviços, se inicia em um país e termina

## JURISPRUDÊNCIA

em outro, o segundo é aquele que, embora todo prestado dentro de um país é acessório de um contrato internacional de compra e venda em que a exportação se traduz. Que o conceito de transporte internacional contido implicitamente no inciso II do art. 155 da Constituição Federal (por contraposição ao transporte interestadual e intermunicipal) é o conceito econômico que atende ao destino das pessoas e de bens, resulta claramente do objetivo da não-tributação, consistente em libertar a exportação de bens de todo e qualquer ônus fiscal no país do exportador, incluindo eventuais impostos incidentes sobre os serviços acessórios de transporte, que, de outra forma, onerariam o exportador e seriam repercutidos para o país de destino’.

Em suma, o transporte realizado em vista à exportação do produto industrializado não passa de atividade-meio, que, levando ao fim colimado, é absorvida pela imunidade.” (*in* ICMS, Malheiros Editores, 8ª Edição, págs. 348/349).

Coaduno-me com essa linha de pensamento. Entendo que a orientação nesse sentido não resulta um benefício ao contribuinte, mas ao País. De fato, o beneficiário aqui não é o contribuinte, é o País, que tem o seu produto mais competitivo.

Então, com essas considerações e pedindo vênias ao eminente Relator, vou discordar de S. Exa. para, no caso, negar provimento ao recurso especial.

### **CERTIDÃO DE JULGAMENTO**

#### **SEGUNDA TURMA**

Número Registro:  
20110089579-9

**PROCESSO  
ELETRÔNICO**

**REsp 1.251.162/MG**

Números Origem: 1328758 200538000004423 5038600

PAUTA: 15032012

JULGADO: 15032012

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS EDUARDO DE OLIVEIRA VASCONCELOS

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NA-  
CIONAL  
RECORRIDO : TRANSVERSAL TRANSPORTES LTDA  
ADVOGADO : ANDRÉ LUIZ MARTINS FREITAS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições  
Sociais - Cofins

### **SUSTENTAÇÃO ORAL**

Dr(a). THIAGO DA PAIXÃO RAMOS BOTELHO, pela parte RECOR-  
RIDA: TRANSVERSAL TRANSPORTES LTDA

### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em  
epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Após o voto do Sr. Ministro-Relator, dando provimento ao recurso e o voto  
divergente do Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha, negando-lhe provimento, pediu  
vista dos autos o Sr. Ministro Humberto Martins.”

Aguardam os Srs. Ministros Herman Benjamin e Mauro Campbell Mar-  
ques.

## JURISPRUDÊNCIA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.251.162 - MG (2011/0089579-9)

RELATOR : MINISTRO CASTRO MEIRA  
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : TRANSVERSAL TRANSPORTES LTDA  
ADVOGADO : ANDRÉ LUIZ MARTINS FREITAS

### VOTO-VISTA

#### O EXMO. SR. MINISTRO HUMBERTO MARTINS:

Cuida-se de recurso especial interposto pela FAZENDA NACIONAL, com fundamento no art. 105, III, “a”, da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, assim ementado (fl. 110-e):

*“TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS/PASEP. ISENÇÃO. TRANSPORTE INTERNACIONAL DE CARGAS.*

*1. O transporte de cargas destinadas à exportação mesmo quando realizado internamente, entre o estabelecimento do industrial exportador e a zona alfandegada (Portos, Aeroportos e etc.), caracteriza o transporte internacional de cargas, como definido no art. 14, V, § 1º, da MP nº 1.858-6/99 (atual MP nº 2.158-35/2000).*

*2. Se o objetivo da norma é tornar o produto nacional mais competitivo no mercado internacional, exigir das empresas exportadoras que se localizam no interior do País o recolhimento da COFINS e do PIS/PASEP sobre o custo do transporte interno da mercadoria a ser exportada, não encontra suporte legal se o pagamento do transporte internacional é isento.*

*4. Apelação e remessa a que se negam provimento.”*

Argui a recorrente que há violação do art. 1º da Lei n. 1.533/51, porque a recorrida teria se utilizado da via mandamental para fazer as vezes de demanda de repetição de indébito.

Nesse mesmo sentido, assevera (fl. 219-e):

*“É de consignar-se que o Impetrante pretende, nestes autos, ver reconhecido alegado direito líquido e certo à restituição da Contribuição ao PIS e da COFINS, pela via da compensação, tendo impetrado este remédio em 7 de janeiro de 2005, para discutir a exigência da exação a partir da MP nº 1.858-6/99.*

*Definitivamente, portanto, pretende ver no presente writ um substitutivo para a ação de repetição de indébito, o que é inviável.”*

Alega, ainda, que o acórdão recorrido violou o art. 18 da Lei n. 1.533/51, porque *“não considerou o r. julgado que a isenção pleiteada foi prevista muito antes da presente impetração”*, mas, *“desde então (advento da MP) era possível, assim, a impugnação à exação objeto desta demanda, via mandamus”* (fl. 222-e).

Sustenta a recorrente, também, que *“não foi acostada qualquer documentação, inclusive contábil, que demonstre, de forma cabal, o recolhimento destas exações sobre as receitas oriundas do transporte internacional de cargas”* (fl. 225-e).

Por derradeiro, defende que o conceito de **transporte internacional** constituiu termo que não pode ser ampliado, por força do comando dos arts. 97, 111, 175 e 176, todos do Código Tributário Nacional, pois se trata de matéria reservada à estrita legalidade, com interpretação restrita.

Pleiteia a recorrente a revisão do julgado.

Contrarrazões apresentadas ao recurso especial (fls. 238/261-e), por intermédio das quais defende:

(a) a aplicabilidade da Súmula 126/STJ, porque a recorrente não impugnou fundamentos constitucionais adotados pelo acórdão recorrido que, isoladamente, são suficientes para mantê-los íntegro;

(b) que não está utilizando a demanda mandamental com o objetivo de repetição de indébito tributário, já que a sua pretensão se resume a *“saber se o*

## JURISPRUDÊNCIA

*transporte de mercadorias destinadas à exportação, até o porto marítimo, é ou não tributado pelo PIS e pela Cofins, e se é possível a compensação dos valores pagos indevidamente”;*

(c) o mandado de segurança impetrado tem natureza preventiva, o que afasta a alegação de decadência da impetração, feita pela recorrente;

(d) as alegações de violação dos arts. 97, 111, 175, I, e 176, todos do CTN não foram questionadas, atraindo a aplicação da Súmula 211/STJ.

O eminente Ministro Castro Meira, relator, deu provimento ao recurso especial da recorrente, por entender, em suma, que *“a interpretação extensiva defendida pela impetrante e acolhida pelo aresto recorrido encontra óbice no CTN, especificamente no seu art. 111, inciso II, segundo o qual ‘interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre (...) outorga de isenção’.*

É, no essencial, o relatório.

Pedi vista dos autos para melhor examinar a matéria.

Segundo narra o acórdão recorrido (fl. 106-e), *“sustenta a apelada em sua petição inicial, sua atividade preponderante ‘... consiste no transporte, até o Porto de Santos, de contêineres contendo café em grão destinado à exportação, remetidos por empresas situadas no Estado de Minas Gerais. No mencionado porto, os contêineres são embarcados em navios que os transportam até os países onde se situam os importadores do café exportado.’*”

Ainda segundo o acórdão recorrido (fl. 106-e), *“considerando que o transporte que realiza é imprescindível à atividade exportadora, posto que se desenvolve dentro da mesma cadeia comercial, afirma não assistir razão à Secretaria da Receita Federal ao reconhecer que o transporte de cargas destinadas à exportação, quando realizado entre o estabelecimento do industrial exportador e a zona alfândegada (Portos, Aeroportos e etc.), não caracteriza o transporte internacional de cargas, como definido no art. 14, V, § 1º da MP nº 1.858-6/99 (atual MP nº*

2.158-35/2000), uma vez que o ponto de embarque e o de destino estão situados dentro do território nacional”.

Portanto, a discussão trazida a esta Corte reside em estabelecer se o transporte de bens que a recorrente realiza em favor de exportadores estabelecidos em Minas Gerais, para o Porto de Santos, pode ser considerado transporte internacional de cargas, para o fim da desoneração da tributação das operações pelo PIS/PASEP e pela COFINS, nos termos do art. 14, inciso V, e § 1º, da MP n. 2.158-35/2001, que dispõe, *verbis*:

“Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

(...)

V - do transporte internacional de cargas ou passageiros;

(...)

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.”

Inclino-me a acompanhar o eminente relator.

Assim o faço porque:

(a) **primeiro**, não me parece razoável considerar que os serviços de transporte prestados pela recorrente em favor de empresas exportadoras possam ser caracterizados fisicamente como **transporte internacional de carga**, pois são prestados dentro do território nacional, envolvendo itinerário certo e determinado entre Minas Gerais e o porto de Santos;

(b) **segundo**, o transporte internacional de cargas é estabelecido pelo art. 2º, parágrafo único, inciso II, da Lei n. 9.611/98, nos seguintes termos:

“Art. 2º (...)

Parágrafo único. O Transporte Multimodal de cargas é:

*I - nacional, quando os pontos de embarque e de destino estiverem situados no território nacional;*

*II - internacional, quando o ponto de embarque ou de destino estiver situado fora do território nacional.”;*

(c) **terceiro**, como a isenção constitui exceção à regra geral da tributação, as excepcionais hipóteses de não incidência são taxativamente previstas, pelo que não se admite interpretação extensiva;

(d) **quarto**, por mais que se considere que a tributação de tais operações de transporte oneram o exportador, confrontando a finalidade última de desonerar a exportação de bens para o exterior, do ponto de vista da justiça fiscal seria imperiosa a modificação da legislação (*de iure condendo*), e não a extensão da benesse sem amparo legal.

Não bastando tais observações, ainda verifico que há precedente da Segunda Turma, relatado pelo Ministro Herman Benjamin, como se infere da ementa a seguir transcrita:

*“TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. TRANSPORTE INTERNO ANTERIOR À EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.*

*1. A isenção de PIS/Cofins prevista no art. 7º, I, da LC 70/1991 e no art. 14, V e § 1º, da MP 2.158-35/2001 refere-se estritamente à exportação de serviços para o exterior, o que é reconhecido pela própria contribuinte.*

*2. A interpretação dos benefícios fiscais deve ser restritiva. A regra é a tributação, e as exceções (isenções) não podem ser ampliadas pelo aplicador da lei. Essa é a norma positivada no art. 111, II, do CTN.*

*3. Falta similitude fática com precedentes relativos ao ICMS. Além disso, o STF fixou entendimento de que, no caso do tributo estadual, o benefício fiscal (imunidade, naquela hipótese) é inextensível ao transporte interno que antecede a exportação.*

*4. Recurso Especial não provido.”*

(REsp 1114909/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 23/03/2010, DJe 06/04/2010)



Com essas considerações, na mesma linha do que decidiu a Segunda Turma, por intermédio do REsp 1.114.909/RS, relatado pelo Ministro Herman Benjamin, onde se discutiu idêntica questão, acompanhando o relator dou provimento ao recurso especial.

É como penso. É como voto.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO**

**SEGUNDA TURMA**

Número Registro: 20110089579-9

**PROCESSO  
ELETRÔNICO**

**REsp 1.251.162/  
MG**

Números Origem: 1328758 200538000004423 5038600

PAUTA: 08052012

JULGADO: 08052012

**Relator**

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro HERMAN BENJAMIN

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EDILSON ALVES DE FRANÇA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

**AUTUAÇÃO**

## JURISPRUDÊNCIA

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL  
ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL  
RECORRIDO : TRANSVERSAL TRANSPORTES LTDA  
ADVOGADO : ANDRÉ LUIZ MARTINS FREITAS

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - Cofins

### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia SEGUNDA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

“Prosseguindo-se no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Humberto Martins, acompanhando o Sr. Ministro Castro Meira, a Turma, por maioria, deu provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Vencido o Sr. Ministro Cesar Asfor Rocha.”

Os Srs. Ministros Humberto Martins (voto-vista), Herman Benjamin e Mauro Campbell Marques votaram com o Sr. Ministro Relator.

(Ementa disponibilizada no DJe de 05.11.2012).

Decisões monocráticas

### **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR QUE INGRESSOU APÓS A OCORRÊNCIA DOS FATOS GERADORES.**

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0022579-97.2012.4.03.0000/SP  
2012.03.00.022579-4/SP

RELATOR : Desembargador Federal COTRIM GUIMARÃES

AGRAVANTE : JAIRO LUCIO DOS SANTOS

ADVOGADO : FRANSKINE SINGLE FLORIANO

AGRAVADO : União Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E AFONSO GRISI NETO

ENTIDADE : Instituto Nacional do Seguro Social - INSS

ADVOGADO : HERMES ARRAIS ALENCAR

PARTE RE' : AUTO POSTO ESTRELA MAIOR LTDA

ORIGEM : JUIZO FEDERAL DA 3 VARA DE SANTO ANDRÉ>26ª  
SSJ>SP

No. ORIG. : 00056927620014036126 3 Vr SANTO ANDRE/SP

#### DECISÃO

**Decisão agravada:** proferida nos autos de execução fiscal ajuizada pela UNIÃO FEDERAL (Fazenda Nacional) em face de AUTO POSTO ESTRELA MAIOR LTDA E OUTRO, que deferiu a inclusão no pólo passivo do sócio (fls. 129).

**Agravante:** O sócio JAIRO LUCIO DOS SANTOS pretende a reforma da decisão, sustentando, em síntese, que a pessoa jurídica tem existência distinta da de seus sócios e patrimônio próprio, que não se confunde com o destes, caso contrário, se porá em risco os fundamentos que levaram a construção da pessoa jurídica como entidade autônoma e distinta de seus sócios.

Pede, por fim, a concessão do efeito suspensivo ao presente recurso.

Relatados.

DECIDO.

Nos termos do art. 558 do CPC, a suspensão da eficácia de decisão agravada encontra-se condicionada à presença de dois fatores: a relevância da fundamentação e a configuração de situação que possa resultar lesão grave ou de difícil reparação, que, neste aspecto, deve ser certa e determinada, capaz de comprometer a eficácia da tutela jurisdicional.

Os sócios respondem em relação ao débito tributário junto com a pessoa jurídica, nas estritas hipóteses do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

## JURISPRUDÊNCIA

*“art. 135 - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infrações de lei, contrato social ou estatutos.*

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.”*

Assim, para a responsabilização dos sócios, necessária se faz a demonstração da presença dos requisitos estabelecidos no dispositivo acima transcrito, diante da indiscutível natureza tributária das contribuições previdenciárias.

Destarte, a norma autoriza a responsabilização de terceiro, que não o sujeito passivo da relação jurídica tributária, como forma de garantia de satisfação de seu crédito, sendo que, a inclusão dos sócios no pólo passivo da execução se justifica seja porque demonstrado o excesso de poder, infração de lei, contrato social ou estatuto.

Analisando os autos, verifica-se que os débitos correspondentes aos períodos de 05/97 a 02/98, foram inscritos em dívida Ativa, tendo como devedor o Auto Posto Estrela Maior Ltda., e como corresponsáveis Concetta Drago Mendes e Luiz Gonzaga Mendes.

O sócio JAIRO LUCIO DOS SANTOS, conforme a Ficha Cadastral Completa da Junta Comercial de São Paulo, cuja cópia foi juntada às fls. 124/127, deste instrumento, foi admitido na sociedade, na situação de sócio administrador, somente em 10/07/2008.

Dessa forma, nesta análise superficial da avença, defiro o efeito suspensivo ao presente recurso.

Comunique-se o MM. Juízo *a quo*. Intime-se a agravada para, querendo, apresentar contraminuta, nos termos do disposto no artigo 527, V, do Código de Processo Civil.

Publique-se. Intimem-se.

São Paulo, 13 de setembro de 2012.

COTRIM GUIMARÃES

Desembargador Federal

(Decisão monocrática disponibilizada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região em 21.09.2012, p. 618/620).

**GUERRA FISCAL. ICMS. BENEFÍCIO CONCEDIDO SEM APROVAÇÃO DO CONFAZ. MEDIDA CAUTELAR *AD REFERENDUM* DO PLENÁRIO.**

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.635 SÃO PAULO

RELATOR :MIN. CELSO DE MELLO

REQTE.(S) :GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS

PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO AMAZONAS

INTDO.(A/S) :GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO

INTDO.(A/S) :ASSEMBLÉIA LEGISLATIVA DO ESTADO DE SÃO PAULO

**EMENTA: ICMS. “GUERRA FISCAL”. CONCESSÃO DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DA RESERVA CONSTITUCIONAL DE CONVÊNIO COMO PRESSUPOSTO LEGITIMADOR DA OUTORGA, PELO ESTADO-MEMBRO OU PELO DISTRITO FEDERAL, DE TAIS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS. PERFIL NACIONAL QUE QUALIFICA A ESTRUTURA JURÍDICO-NORMATIVA DO ICMS. A EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO INTERGOVERNAMENTAL COMO LIMITAÇÃO CONSTITUCIONAL AO PODER DE EXONERAÇÃO FISCAL DO ESTADO-MEMBRO/DISTRITO FEDERAL EM TEMA DE ICMS. RECEPÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75 PELA VIGENTE ORDEM CONSTITUCIONAL. O SIGNIFICADO DA IMPRESCINDIBILIDADE DO CONVÊNIO INTERESTADUAL NA OUTORGA DE ISENÇÕES, INCENTIVOS E BENEFÍCIOS FISCAIS REFERENTES AO ICMS. DOCTRINA. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. INSTITUIÇÃO DE REGIME DIFERENCIADO DE TRIBUTAÇÃO EM MATÉRIA DE ICMS QUE CULMINA POR INSTAURAR SITUAÇÃO DE APARENTE “COMPETIÇÃO FISCAL INCONSTITUCIONAL” LESIVA AO ESTADO DO AMAZONAS E A SEU POLO INDUSTRIAL. POSSÍVEL TRANSGRESSÃO, PELOS DIPLOMAS NORMATIVOS PAULISTAS, AO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO, QUE CONSAGRA O “PRINCÍPIO DA NÃO-DIFERENCIAÇÃO**

**TRIBUTÁRIA. PRECEDENTE DO STF. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA “AD REFERENDUM” DO PLENÁRIO.**

**DECISÃO:** Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade, com pedido de medida liminar, que, **ajuizada** pelo Governador do Estado do Amazonas, **objetiva impugnar** as “*normas contidas (i) nos arts. 84-B, II e 112 da Lei n.º 6.374, de 01.03.1989, do Estado de São Paulo; (ii) no inciso XXIII do art. 1º do Decreto Estadual n.º 51.624, de 28 de fevereiro de 2007, com a redação dada pelo Decreto n.º 57.144, de 18/07/2011, ambos do Estado de São Paulo; (iii) no art. 51 do Decreto n.º 45.490 (RICMS/SP), de 30 de novembro de 2000, no que diz com a referência ao art. 26, I, do Anexo II daquele Decreto*” (grifei).

Os preceitos normativos ora impugnados têm o seguinte conteúdo:

**“Lei n.º 6.374/89, do Estado São Paulo:**

**Artigo 84-B – No interesse da arrecadação tributária, da preservação do emprego, do investimento privado, do desenvolvimento econômico do Estado e competitividade da economia paulista, bem como para garantia da livre concorrência, o Poder Executivo poderá adotar cumulativamente as seguintes medidas: (Artigo acrescentado pela Lei 13.918, de 22-12-2009; DOE 23-12-2009)**

(...)

**II – incentivos compensatórios pontuais;**

**Art. 112 – Sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceder benefícios fiscais ou financeiros, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, com inobservância de disposições da legislação federal que regula a celebração de acordos exigidos para tal fim e sem que haja aplicação das sanções nela prevista, o Poder Executivo poderá adotar as medidas necessárias à proteção da economia do Estado.**

.....  
**Decreto Estadual n.º 51.624/2007, com a redação dada pelo Decreto n.º 57.144/2011, do Estado de São Paulo:**

**Art. 1º – O estabelecimento fabricante que promover saída tributada pelo ICMS dos produtos adiante relacionados, classificados nos seguintes códigos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH, pode-**

*rá optar pelo crédito de importância equivalente à aplicação de 7,0% (sete por cento) sobre o valor de sua operação de saída, em substituição ao aproveitamento de quaisquer créditos:*

(...)

**XXIII** – máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm<sup>2</sup> (**‘Tablet’ PC**) – 8471.41.90 (**Inciso acrescentado** pelo Decreto 57.144, de 18-07-2011, DOE 19-07-2011)

.....  
**Decreto n.º 45.490/2000**

**Artigo 51** – **Fica reduzida a base de cálculo** nas operações ou prestações arroladas no Anexo II, exceto na operação própria praticada por contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – ‘Simples Nacional’, em conformidade com suas disposições (Lei 6.374/89, art. 5º e Lei Complementar nº 123/06). (**Redação dada** ao artigo pelo Decreto 54.650, de 06-08-2009, DOE 07-08-2009; efeitos a partir de 01-08-2009)

**Parágrafo único** – **A redução de base de cálculo** prevista para as operações ou prestações internas **aplica-se**, também:

**1** – nas saídas destinadas a não-contribuinte do imposto localizado em outra unidade da Federação;

**2** – no cálculo do valor do imposto a ser recolhido a título de substituição tributária, quando a redução da base de cálculo for aplicável nas sucessivas operações ou prestações até o consumidor ou usuário final.

(...)

**ANEXO II – REDUÇÕES DE BASE DE CÁLCULO**

(Relação a que se refere o artigo 51 deste regulamento)

(...)

**Artigo 26** (DESENVOLVIMENTO INDUSTRIAL E AGROPECUÁRIO) – **Fica reduzida a base de cálculo** do imposto incidente nas saídas internas dos produtos industrializados adiante indicados, **realizadas** pelo estabelecimento fabricante, **de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de 7% (sete por cento)** (Lei 6.374/89, artigo 112); (Acrescentado o art. 26 pelo inciso I do art. 1º do Decreto 48.112, de 26-09-2003; DOE 27-09-2003, efeitos a partir de 27-09-2003).

*I – produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, fabricados por estabelecimento industrial que estivesse abrangido pelas disposições do artigo 4º da Lei federal 8.248, de 23-10-91, na redação vigente em 13 de dezembro de 2000, e pela redação da a esse artigo pela Lei 10.176, de 11-1-01;*” (grifei)

**Solicitadas, previamente, as informações necessárias** à apreciação do pedido de medida cautelar, **prestaram-nas** o Governador e a Assembléia Legislativa do Estado de São Paulo, **defendendo, ambos, a plena constitucionalidade** das normas ora questionadas.

**Ante a relevância** do tema versado **na presente** ação direta, **determinei**, nos termos do art. 10, § 1º, da Lei nº 9.868/99, **a audiência prévia** do eminente Advogado-Geral da União, **que se pronunciou** “*pela concessão parcial da medida cautelar postulada*”.

**O Ministério Público Federal, por sua vez, em pronunciamento** subscrito pela ilustre Vice-Procuradora-Geral da República, Dra. DEBORAH MACEDO DUPRAT DE BRITTO PEREIRA, **aprovado** pelo eminente Chefe do Ministério Público da União, Dr. ROBERTO MONTEIRO GURGEL SANTOS, **ao opinar** na presente sede de fiscalização normativa abstrata, **manifestou-se** em parecer assim ementado:

*“Ação direta de inconstitucionalidade. Arts. 84-B, II, e 112 da Lei 6.374/1989; art. 1º, XXIII, do Decreto 51.624/2007; art. 51 do Decreto 45.490/2000 ‘no que diz com a referência ao art. 26, I, Anexo II daquele Decreto’, e art. 26, I, do Anexo II do Decreto 45.490/2000, todos do Estado de São Paulo. Preliminares. Legitimidade ativa. Ofensa direta à Constituição. Fundamentação do pedido. Mérito. ICMS. Guerra fiscal. Concessão de benefícios fiscais sem prévia celebração de convênio no âmbito do Confaz. Contrariedade aos arts. 152 e 155, § 2º, XII, ‘g’, CR. Parecer pela concessão da medida cautelar para que (i) seja suspensa a eficácia do art. 26, I, do Anexo II do Decreto 45.490/2000 e do art. 1º, XXIII, do Decreto 51.624/2007, ambos do Estado de São Paulo e (ii) seja declarada a nulidade, sem redução do texto, da interpretação dada aos arts. 84-B, II, e 112, da Lei paulista 6.374/1989 segundo a qual é possível a edição de atos normativos que concedam benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio no âmbito do Confaz.”* (grifei)



**Por ser inviável, no momento, a submissão imediata** do pleito cautelar **ao Plenário** do Supremo Tribunal Federal, **em face** do julgamento, *ora em curso*, da AP 470/MG, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, **examino** o pedido de provimento liminar, **fazendo-o** “*ad referendum*” do E. Plenário desta Suprema Corte.

E, *ao fazê-lo, conheço, preliminarmente*, da presente ação direta, **no que concerne** às normas dispostas **no art. 1º, inciso XXIII**, do Decreto estadual nº 51.624/2007 (**na redação** dada pelo Decreto estadual nº 57.144/2011), **no art. 51** do Decreto nº 45.490/2000 (**nos termos** estabelecidos pelo Decreto estadual nº 54.650/2009) **e no art. 26, I, do Anexo II** deste último Decreto (**a este acrescentado** pelo Decreto estadual nº 48.112/2003), **eis que** mencionados diplomas infralegais **revestem-se de conteúdo normativo, qualificando-se, em consequência**, como atos estatais **suscetíveis** de controle normativo abstrato de constitucionalidade **perante** o Supremo Tribunal Federal.

**Tenho para mim** que referidos decretos representam típicos **atos autônomos**, *claramente revestidos de conteúdo normativo*, **editados** com a finalidade **de instituir**, *de um lado*, “*regime especial de tributação pelo Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS para contribuintes da indústria de informática*” **e de aprovar**, *de outro*, o “*Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS*”.

**A leitura** de mencionados decretos **permite constatar** *que não foram eles editados para regulamentar, exclusivamente, o que dispõe a Lei estadual nº 6.374*, de 01 de março de 1989, **pois, além de conterem** prescrições autônomas e absolutamente inovadoras, **que não encontram** qualquer fundamento neste último diploma legislativo, os referidos decretos governamentais **parecem desrespeitar** o quadro normativo delineado **tanto pela Constituição da República quanto por convênios interestaduais celebrados** com apoio no art. 155, § 2º, XII, “**g**”, do estatuto fundamental **e na Lei Complementar nº 24/75**, objeto de recepção **pelo vigente** ordenamento constitucional (ADI 902/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO), **eis que** tais atos executivos destinam-se a conceder, **em tema de ICMS**, e no ponto ora questionado **na presente** sede de fiscalização normativa abstrata, “*crédito de importância equivalente à aplicação de*

**7,0% (sete por cento) sobre o valor de sua operação de saída” e redução da “base de cálculo do imposto incidente nas saídas internas de produtos industrializados adiante indicados, realizadas pelo estabelecimento fabricante, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de 7% (sete por cento)” (grifei).**

**Entendo**, desse modo, que os decretos estaduais ora impugnados **qualificam-se, para fins de controle abstrato de constitucionalidade (RTJ 143/510, Rel. Min. CELSO DE MELLO)**, como espécies **inteiramente** revestidas de **conteúdo normativo**.

**De outro lado**, verifico **restar configurado, na espécie**, o requisito da pertinência temática, **que se caracteriza** pela existência **do nexo de afinidade** entre o dever de proteção **que incumbe, no plano institucional**, ao Governador do Estado do Amazonas, **na preservação** dos interesses dessa unidade da Federação, **de um lado**, e o conteúdo material dos dispositivos por ele impugnados na presente sede processual.

*Com efeito, existe, no caso*, esse nexo de pertinência temática, **eis que o conteúdo** dos atos normativos ora questionados – **que versam** a concessão, **pele Estado de São Paulo**, de benefícios fiscais pertinentes ao ICMS – **relaciona-se, de modo direto, com** o interesse do Estado do Amazonas, **eis que, como explicitado** pela douta Procuradoria-Geral da República, **“No caso ora em exame, o requisito é satisfeito pelo simples fato de que a concessão de benefícios fiscais do ICMS, sem a prévia celebração de convênio no âmbito do Confaz, é capaz de causar impactos na economia dos demais Estado da Federação” (grifei).**

**Cabe lembrar, no ponto, que a jurisprudência** do Supremo Tribunal Federal, **ao interpretar** o alcance da cláusula **inscrita** no art. 103, **inciso V**, da Carta Política – **e após definir** o vínculo de pertinência temática **como requisito caracterizador** da própria legitimidade ativa **“ad causam”** dos Governadores de Estado **ou** do Distrito Federal para o processo de controle abstrato de constitucionalidade (**ADI 902/SP**, Rel. Min. CARLOS VELLOSO – **ADI 2.157-MC/BA**, Rel. Min. MOREIRA ALVES – **ADI 2.396-MC/MS**, Rel. Min. ELLEN GRACIE – **ADI 2.656/SP**, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA – **ADI 2.747/DF**, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – **ADI 3.312/MT**, Rel. Min. EROS GRAU) –, **firmou orientação no sentido de atribuir, ao Governador de Estado**

ou do Distrito Federal, **qualidade** para agir em sede jurisdicional concentrada, **sempre** que o conteúdo normativo de regra estatal proveniente de outra unidade da Federação **provocar discussão** que repercuta, *como sucede na espécie*, sobre a própria economia do Estado-membro **representado** pelo Governador **que ajuíza** a ação direta.

**Cumprir enfatizar**, *ainda*, por necessário, **que não se registra**, *no caso*, situação de ofensa **meramente** reflexa ao texto da Constituição Federal, **cuja autoridade** – segundo **sustenta** o Governador do Estado do Amazonas – *teria sido diretamente vulnerada* pelos atos normativos impugnados **na presente** sede de fiscalização abstrata de constitucionalidade.

**Diversa** seria a situação, *no entanto*, **se a constatação** da hipótese de conflituosidade com o ordenamento constitucional **exigisse**, *para caracterizar-se*, **prévio** confronto **com** qualquer estatuto **de caráter meramente legal**, o que tornaria, *então*, **inadmissível** a própria instauração do controle normativo abstrato, **consoante** diretriz jurisprudencial **assim firmada e exposta** por esta Suprema Corte:

*“Não se legitima a instauração do controle normativo abstrato, quando o juízo de constitucionalidade **depende**, para efeito de sua prolação, do **prévio** cotejo entre o ato estatal impugnado e o conteúdo de outras normas jurídicas **infraconstitucionais** editadas pelo Poder Público.*

*A ação direta **não pode ser degradada** em sua condição jurídica de instrumento básico de defesa objetiva da ordem normativa inscrita na Constituição. A válida e adequada utilização desse meio processual exige que o exame ‘**in abstracto**’ do ato estatal impugnado seja realizado, **exclusivamente**, à luz do texto constitucional.*

*Desse modo, a **inconstitucionalidade deve transparecer diretamente do texto do ato estatal impugnado**. A prolação desse juízo de desvalor **não pode nem deve depender**, para efeito de controle normativo abstrato, **da prévia análise de outras espécies jurídicas infraconstitucionais**, para, somente a partir desse exame e num desdobramento exegético ulterior, efetivar-se o reconhecimento da ilegitimidade constitucional do ato questionado.” (RTJ 147/545-546, Rel. Min. CELSO DE MELLO)*

“**O confronto do ato questionado com os dispositivos da Carta teria que passar, primeiramente, pelo exame in abstracto de outras normas infraconstitucionais, de tal forma que não haveria confronto direto da lei em causa com a Constituição. Não-conhecimento da ação.**”

(ADI 1.692/SP, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – grifei)

Tal, porém, não sucede no caso, pois a vulneração constitucional parece evidenciar-se pelo simples, direto e imediato cotejo entre o teor dos atos ora impugnados e o texto da própria Constituição da República, como bem observado pela douta Procuradoria-Geral da República:

“15. Também não merece acolhida a preliminar de ofensa reflexa suscitada pelos requeridos.

16. Ao contrário do que sustentado, a concessão de benefício fiscal do ICMS sem a prévia celebração de convênio implica contrariedade ao art. 155, § 2º, XII, ‘g’, CR, e não à Lei Complementar 24/1975.

17. Isto porque a obrigatoriedade de deliberação entre os Estados e o Distrito Federal decorre do próprio texto constitucional. A lei complementar disciplina, apenas, a forma segundo a qual o acordo deve ser celebrado.

18. Nesse particular, essa Corte já conheceu de diversas ações diretas cujo fundamento principal é justamente a violação ao art. 155, § 2º, XII, ‘g’, CR (ADI 2.549, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe 209, de 3/11/2011; ADI 4.152, Rel. Min. Cezar Peluso, DJe 181, de 21/9/2011; e ADI 3.794, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe 146, de 1º/8/2011, entre muitas outras).” (grifei)

Igual entendimento é perfilhado pelo Senhor Advogado-Geral da União, cujo pronunciamento, sobre esse específico ponto, destaca a adequação do meio processual ora utilizado e afasta a alegação de ofensa reflexa ao texto constitucional, como suscitada pelo Senhor Governador e pela Augusta Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo:

“(…) observa-se que a concessão de benefícios fiscais sem a prévia deliberação dos Estados e do Distrito Federal, por meio de convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, segundo alegado na petição inicial, implica ofensa direta ao Texto Constitucional, em especial ao

artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g', da Carta Republicana. **Isso porque a Lei Complementar nº 24/75 regulamenta, apenas, a forma** pela qual 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, decorrendo a indispensabilidade** da referida deliberação das unidades federadas, **diretamente**, do dispositivo constitucional acima referido.

**Registre-se que esse Supremo Tribunal Federal já conheceu de ações diretas de inconstitucionalidade em que se discutia a compatibilidade** de normas estaduais com o disposto no artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'g', da Carta Republicana. (...)." (grifei)

**Superadas** essas questões preliminares suscitadas **tanto** pela Augusta Assembleia Legislativa **quanto** pelo Senhor Governador do Estado de São Paulo, **passo a analisar** a postulação cautelar ora deduzida **nesta** sede de fiscalização concentrada de constitucionalidade.

Eis, em síntese, os fundamentos em que se apoia a pretensão formulada pelo Senhor Governador do Estado do Amazonas, autor da presente ação direta:

**"No presente caso, conforme se verá na fundamentação, apesar de se estar atacando o conjunto normativo de outra unidade da federação, pretende-se, na verdade, a preservação dos interesses** relativos à manutenção das características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais conferidos pelos arts. 40 e 92, do ADCT, à **Zona Franca de Manaus**, situada na capital do Estado do Amazonas, que está em risco em razão da criação de **incentivos fiscais no Estado de São Paulo** que não atendem aos preceitos da norma constitucional.

**É que os incentivos** fiscais concedidos pela legislação impugnada, ainda que restritos ao Estado de São Paulo, **acabam por criar competição fiscal** inconstitucional em relação ao Estado do Amazonas e seu pólo industrial, distorcendo o espírito da Constituição Federal no que respeita às desigualdades regionais, especialmente relacionados à Região Norte e o projeto de desenvolvimento sustentável denominado Zona Franca de Manaus, pois **estabelecem competição desigual** entre os produtos fabricados em Manaus e aqueles fabricados e comercializados em São Paulo, favorecendo com **carga tributária de 0%** (zero por cento) o mesmo produto ('tablet', no caso específico) que, se fabricado na ZFM, seria **taxado a 12 %** (doze por cento) de ICMS.

*A **garantia constitucional**, advinda dos arts. 40 e 92, do ADCT, não se dirige, única e exclusivamente, aos incentivos fiscais em si, mas **alcança a diferenciação de regime tributário** que torne mais vantajoso, sob a ótica fiscal, o desenvolvimento da atividade econômica **naquela região** do que em outras. Esta diferença no tratamento fiscal é constitucionalmente reputada necessária e adequada para enfrentar outras diferenças inversas que a região apresenta **comparativamente** às demais regiões do País (floresta, distância em relação aos mercados consumidores etc.).*

.....

***Observa-se**, portanto, sempre que as questões relativas à Zona Franca de Manaus chegam à apreciação dos Ministros deste Colendo Tribunal, é **reafirmada** a posição expressada no julgamento da liminar na **ADIN 310**. Ou seja, assenta-se a constitucionalização dos preceitos relativos à ZONA FRANCA DE MANAUS e **rejeita-se a permanência**, na ordem jurídica, **de atos** que excluam ou reduzam os incentivos fiscais da mesma.*

.....

*As **normas impugnadas** estabelecem **incentivos fiscais** à produção de 'tablets' por meio de **redução de base de cálculo** e da fixação de um **crédito tributário** que resulta em uma **alíquota efetiva** de ICMS de 0% (zero por cento) quando o produto for fabricado no Estado de São Paulo. **Lado outro**, para o mesmo produto fabricado na ZFM, a alíquota do imposto estadual, quando da entrada do produto, é de 12 % (doze por cento), nos termos do art. 34, § 1.º, item 23 do Regulamento do ICMS de São Paulo, c/c Resolução da Secretaria de Fazenda de São Paulo n.º SF-31, de 30 de junho de 2008.*

*O **art. 51** do Regulamento do ICMS impugnado (Decreto n.º 45.490/2000) **reduz a base de cálculo** dos itens previstos no **inciso I** do art. 26 do **Anexo II** (onde se insere a produção de 'tablets') de forma a representar carga tributária efetiva de 7%. Por sua vez, o Decreto n.º 51.624/07, com a redação dada pelo Decreto n.º 57.144/11, **concede crédito presumido** de ICMS de 7%.*

.....

***Demonstrado**, portanto, o **tratamento diferenciado** em razão da **origem do produto** e a concessão de benefícios fiscais **sem a oitiva do CONFAZ**, o que, na prática, implica na alíquota de 12% para o produto oriundo da ZFM e de 0% para os fabricados no Estado de São Paulo, o que viola os arts. 152 e 155 da Constituição Federal e arts. 40 e 92 do ADCT.*

.....

*A figura do convênio em matéria de ICMS – criada pela reforma tributária de 1965 e regulamentada pela **Lei Complementar n. 24/75** – objetiva impedir a utilização do ICMS como incentivo de cada Estado, procedimento permissivo de disputas entre as Unidades da Federação, pela localização industrial ou na ‘**guerra fiscal**’ por maior arrecadação. **É que**, apesar de ser o ICMS um imposto da competência dos Estados-membros e do Distrito*

*Federal (art. 155, II, CF), tem o mesmo um caráter **nitidamente nacional**.*

.....

*A interpretação conjunta do art. 150, § 6º, e do art. 155, § 2º, XII, ‘g’, ambas da Constituição Federal, **esclarece** que, relativamente ao ICMS, **os governos estaduais não podem conceder incentivos e benefícios fiscais unilateralmente**, de forma a causar prejuízo a arrecadação dos demais Estados.*

.....

*Assim, a concessão unilateral de benefícios fiscais **relativamente ao ICMS**, pelo Estado de São Paulo, **com fulcro** na Lei n.º 6.374, de 01/03/1989, e nos **Decretos Estaduais** n.º 45.490/00 (RICMS) e n.º 51.624, de 28/02/2007, **com a redação** dada pelo Decreto n.º 57.144, de 18/07/2011, **porque não observa a Lei Complementar 24/75**, recepcionada pela CF/88, e **sem a celebração de convênio**, apresenta-se manifestamente inconstitucional, **por afronta** à norma inscrita no 155, § 2º, inciso XII, **alínea g**, da Carta de 1988.*

.....

***Dai decorre** que os bens de informática, dentre os quais se insere o ‘**tablet**’, fabricados na Zona Franca de Manaus, e que antes correspondiam a 64,25% da produção nacional (em 2005), representam hoje apenas 17,69% da produção nacional.*

.....

*A causa desta **distorção** é exatamente a existência de incentivos fiscais **não aprovados** pelo CONFAZ, como no presente caso. **O Estado perde competitividade** para a instalação de novas plantas industriais e, pior, tem **inviabilizada a competição** dos produtos aqui já fabricados, com a **taxação diferenciada** e superior aos bens fabricados no Estado de São Paulo. (...).” (grifei).*

O Governador do Estado de São Paulo, **ao prestar as informações que lhe foram requisitadas**, defendeu a plena validade constitucional das normas impugnadas, **ênfatizando** que a edição desses atos estatais **decorreu** do legítimo

exercício, *pelo Estado de São Paulo*, **da plena competência** de que dispõe **para legislar** sobre matéria tributária, **notadamente** no que concerne à concessão, *mesmo em tema de ICMS – e independentemente* de sua veiculação em convênio interestadual **ou** de sua autorização pela lei complementar a que se refere o art. 155, § 2º, XII, “**g**”, da Carta Política –, **dos correspondentes** benefícios de ordem tributária.

**A posição sustentada** pelo Senhor Governador e pela Augusta Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo **antagoniza-se**, *de modo frontal*, **com a tese exposta** pelo Senhor Governador do Estado do Amazonas, **eis que os órgãos** de que provieram as normas paulistas ora impugnadas **salientam que** “*a autorização conferida pelos arts. 84-B e 112 da Lei estadual nº 6.374/89 ao Chefe do Executivo para adotar as providências neles delineadas encontra-se em consonância com o disposto no art. 4º, § 2º, da Lei Complementar nº 24/75*” e que “*os artigos 84-B e 112, da Lei estadual nº 6.374/89, não afrontam a Constituição Federal. Caracterizam-se, isto sim, como normas de estrutura ou de produção normativa*”.

**Esse dissídio bem evidencia** o relevo jurídico do tema ora “*sub examine*”, **pois o eventual** acolhimento da tese **defendida** pelo Governador e pela Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo **implicaria**, *aparentemente*, o reconhecimento de ampla e irrestrita competência exonerativa dos Estados-membros **em tema** de ICMS.

O Ministério Público Federal, **em pronunciamento** da douta Procuradoria-Geral da República, **ao opinar** *pela concessão* do provimento cautelar ora postulado pelo autor **da presente** ação direta, **vislumbrou**, com apoio **em fundadas razões** de ordem jurídico-constitucional, **ofensa** ao art. 155, § 2º, **inciso XII, alínea “g”** (**que legitima**, em tema de ICMS, a *reserva constitucional de convênio*), e ao art. 152 (**que veda a discriminação tributária em razão** da origem **ou** do destino), **ambos** da Constituição da República:

“25. *Superadas as preliminares, a medida cautelar deve ser concedida.*

26. *O art. 155, § 2º, XII, ‘g’, da Constituição da República dispõe caber à lei complementar regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS serão concedidos. A disciplina da matéria está contida na Lei Complementar*



24/1975, **cuja recepção** pela Constituição de 1988 foi reconhecida por esta Corte em diversas ocasiões.

27. **Nesse sentido**, embora seja tributo da competência estadual e distrital, **o ICMS recebe conformação nacional** pela Lei Complementar 27/1975, **que estabelece a prévia celebração** de convênio como condição para a concessão de benefícios fiscais.

**Trata-se de exigência** que tem por objetivo evitar a prática de guerra fiscal, **que, em última análise, provoca a desestruturação do próprio pacto federativo, mediante o exorbitante favorecimento do ente público desonerador, em prejuízo aos demais entes da Federação.**

.....

30. **Outro não é o entendimento** do Supremo Tribunal Federal, **que possui jurisprudência pacífica** no sentido da **inconstitucionalidade** da concessão de benefícios fiscais **relativos** ao ICMS **sem prévia** celebração de convênio entre os Estados e o Distrito Federal nos termos da Lei Complementar 24/1975. (...).

.....

31. **Nesse contexto**, o art. 26, I, do Anexo II do Decreto 45.490/2000, e o art. 1º XXIII, do Decreto 51.624/2007 **violam** o comando do art. 155, § 2º, XII, 'g', CR.

32. **Isso porque, sem que haja convênio** celebrado entre os Estados e o Distrito Federal no âmbito do Confaz, **os dispositivos permitem a redução da base de cálculo** na fabricação e comercialização de 'tablets', **de forma que** a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento), **e concedem crédito presumido de iguais 7%** (sete por cento) **relativo** ao ICMS incidente sobre produtos da indústria de informática fabricados por empresas que investirem em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação.

33. **Ressalte-se que a concessão** dos referidos benefícios **é confirmada** pelo requerido ao afirmar que '(...) foram concedidos incentivos à produção de 'tablets' (computadores portáteis), por meio da redução da base de cálculo e fixação de crédito presumido de ICMS (...) (fl. 32 da **Petição 74.583/2011**).

34. **A inconstitucionalidade é verificada** também em relação aos arts. 84-B, II, e 112 da Lei 6.374/1989.

35. **Entre as diversas interpretações** que podem ser persuasivamente atribuídas a esses dispositivos, **está a autorização** para que o Governador edite atos normativos que, **sem a prévia celebração** de convênio no âmbito do Confaz,

**concedam** benefícios fiscais relativos ao ICMS **de modo a reagir** a igual postura assumida por outra unidade da federação.

36. **Essa interpretação é fundamento** dos dispositivos infralegais ora impugnados, **conforme apontam tanto o requerente quanto o Governador do Estado de São Paulo.**

37. **Nesse ponto, o requerido assevera ser necessário** ‘reconhecer a postura ‘reativa’ do Estado de São Paulo, que, com apoio na legalidade, visa apenas eliminar desequilíbrios concorrenciais decorrentes de normas tributárias inconstitucionais (...)’ (... - fl. 35 da Petição 74.583/2011).

38. **Ao analisar questão semelhante, esta Corte consignou** que ‘o propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam’ (ADI-MC 2.377/1MG, Rel. Min. Sepúlveda Pertence) (...).

39. **É necessário, portanto, declarar a nulidade, sem redução de texto, da norma contida nos arts. 84-B, II, e 112 da Lei 6.374/1989, a qual permite ao Governador a edição de atos normativos que concedam** benefícios fiscais relativos ao ICMS **sem a prévia celebração** de convênio no âmbito do Confaz.

40. **De mais a mais, o art. 26, I, do Anexo II do Decreto 45.490/2000, contraria também o art. 152 da Constituição da República, uma vez que confere tratamento privilegiado** às operações com produtos da indústria de processamento eletrônico de dados fabricados no Estado de São Paulo, **em comparação ao tratamento dispensado** às mesmas operações provenientes de outras unidades da federação.

.....

42. **No mais, não se verifica a alegada ofensa aos arts. 40 e 92 do ADCT, pois as normas impugnadas não implicam a mitigação do regime diferenciado a que está submetida a Zona Franca de Manaus.” (grifei)**

O eminente Advogado-Geral da União, *por sua vez*, **também reconheceu a existência, na espécie, de vulneração** às prescrições constitucionais **que proclamam, de um lado, a indispensabilidade** de prévia celebração de convênio intergovernamental, **para efeito de válida concessão** de isenções, incentivos e benefícios fiscais em matéria de ICMS (CF, art. 155, § 2º, XII, “g”), **e, de outro, que vedam tratamento discriminatório**, em sede tributária, em razão da procedência ou da destinação de bens e serviços de qualquer natureza (CF, art. 152).

**Tenho para mim**, em sede de estrita deliberação, **que se reveste** de plausibilidade jurídica a pretensão cautelar ora deduzida pelo Senhor Governador do Estado do Amazonas, **considerando**, *para tanto*, os substanciosos fundamentos **expendidos** pela douta Procuradoria-Geral da República e pelo eminente Senhor Advogado-Geral da União.

**Com efeito**, as normas legais em questão, **ao possibilitarem a interpretação** de que o Poder Executivo estadual *estaria autorizado* a conceder, em caráter provisório, mediante decreto específico, **e independentemente** de deliberação do CONFAZ, benefícios fiscais ou financeiros que importem em redução ou em exclusão do ICMS, **nos casos em que se identifique**, a juízo **exclusivo** do Governador, *“interesse da arrecadação tributária, da preservação do emprego, do investimento privado, do desenvolvimento econômico do Estado e competitividade da economia paulista, bem como para garantia da livre concorrência”* (art. 84-B, II), **ou** *“Sempre que outro Estado ou o Distrito Federal conceder benefícios fiscais ou financeiros, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus tributário, com inobservância de disposições da legislação federal (...)”* (art. 112), **parecem transgredir**, *notadamente*, as cláusulas inscritas no art. 152 e no art. 155, § 2º, XII, **“g”**, ambos da Constituição da República.

**Daí a proposta** formulada pela douta Procuradoria-Geral da República **de que se declare** *“a nulidade, sem redução de texto, da norma contida nos arts. 84-B, II, e 112 da Lei 6.374/1989”*, **em ordem a excluir qualquer possibilidade interpretativa** que busque legitimar *concessões unilaterais* de isenções, incentivos e benefícios fiscais **referentes** ao ICMS, **independentemente do prévio convênio intergovernamental a que alude** o art. 155, § 2º, XII, **“g”**, da Constituição, e cuja celebração *continua a ser regida* pela Lei Complementar nº 24/75.

**Impõe-se destacar**, neste ponto, **e mais expressivamente** no que concerne aos atos normativos veiculados no **Decreto** nº 45.490, de 30 de novembro de 2000, e no **Decreto** nº 51.624, de 28 de fevereiro de 2007, **ambos editados** pelo Senhor Governador do Estado de São Paulo, **que o tema concernente** à exoneração tributária em matéria de ICMS, **mediante deliberação autônoma e unilateral do Estado-membro, tem constituído** matéria apreciada pelo Supremo Tribunal Federal em inúmeros julgados.

**Todos sabemos** que o poder de exonerar **constitui** derivação do poder de tributar, de tal modo que, **ausente este**, *torna-se inviável* o exercício da competência **para definir** hipóteses de isenção **ou** de não incidência das espécies tributárias em geral.

**Tratando-se do ICMS** – e *tal como unanimemente enfatizado* pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal **no julgamento da ADI 930-MC/MA**, Rel. Min. CELSO DE MELLO –, **a Constituição** delineou-lhe, **no que concerne** ao exercício, pelo Estado-membro, *de sua competência exonerativa*, um regime jurídico-tributário próprio e estrito, com disciplina normativa **exorbitante** daquela peculiar **às demais** espécies tributárias.

O **tratamento uniforme** que o legislador constituinte buscou dispensar ao ICMS **encontra justificção** no magistério de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO (“**Revista Jurídica Mineira**”, vol. 96/69, 82, Jul-Ago/1992), que, **ao versar** esse específico aspecto do tema, **observa**:

*“O ICM, por ser (...) um imposto nacional que difunde os seus efeitos pelo território inteiro do país, em razão, principalmente, do seu caráter não cumulativo, viu-se – imposto deveria ser da União – na contingência de ser retalhado em termos de competência impositiva entre os diversos Estados-Membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter ‘perfil nacional’ uniforme. A conseqüência foi o massacre da competência estadual, já que o imposto teve que se submeter a um regramento unitário pela União através de leis complementares e resoluções do Senado. E, para evitar políticas regionais autônomas e objetivos extrafiscais paraninfados pelos Estados de ‘per se’, foram ideados os convênios de Estados-Membros, espécie de convívio forçado em que um só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem.” (grifei)*

**Isso significa** que o Estado-membro **sofre** importantes restrições de índole constitucional **no que concerne** ao regramento peculiar ao ICMS, **notadamente** quanto ao uso das técnicas de exoneração tributária.

O **perfil nacional** peculiar à estrutura jurídico-normativa do ICMS – **que impõe** expressivas limitações à competência impositiva do Estado-membro no

tratamento legislativo dessa espécie tributária – **foi bem realçado** em magistério expandido por RUY BARBOSA NOGUEIRA (“**Curso de Direito Tributário**”, p. 135/136, 14ª ed., 1995, Saraiva):

*“Se, como já referimos, essa disciplinação constitucional desse imposto estadual é excessivamente pormenorizada, **procurando impedir a chamada guerra tributária**, pode-se ainda observar que, entre Estados, esse imposto continua, em seus traços fundamentais, prefigurado no texto e contexto da Constituição e de sua legislação complementar. Neste sentido, as últimas disposições desta seção sobre o ICMS reforçam certas observações, pois o item XII estabelece que 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.*

*Reservando à lei complementar, que é de caráter nacional, dispor sobre todos esses itens básicos do ICMS, vê-se que a Constituição Federal previu a maior concentração e unificação da disciplina desse imposto que, embora pertença aos Estados e ao Distrito Federal, é prioritariamente regido por legislação nacional, por deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal, pouco restando à criatividade legislativa dos Estados, de ‘per si’.” (grifei)*

**A Carta Política, consoante ressaltado, prescreve**, em seu art. 155, § 2º, XII, “**g**”, **que se inclui** no domínio normativo da lei complementar **nacional** – lei esta que se acha inscrita na esfera de competência da União Federal – **a regulação** da forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais poderão ser concedidos e revogados por deliberação dos Estados-membros.

**Essa norma constitucional**, destinada a estabelecer padrões normativos uniformes em tema de exoneração tributária **pertinente** ao ICMS, acha-se teleologicamente vinculada a um objetivo de nítido caráter político-jurídico: **impedir a guerra tributária** entre os Estados-membros.

**Daí a advertência** de CELSO RIBEIRO BASTOS (“**Lei Complementar – Teoria e Comentários**”, p. 87, 1985, Saraiva), que, **ao analisar**, no regime

constitucional anterior, regra de conteúdo semelhante ao da cláusula referida, **acentuou:**

*“O propósito desse dispositivo é evitar a chamada guerra tributária. A outorga de isenções do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, desde que feita unilateralmente pelos Estados, se presta a que se instaure entre eles uma luta consistente nos objetivos entre si conflitantes de cada um dos Estados ganhar parcela do mercado dos outros mediante a liberação desse imposto.”* (grifei)

Esse propósito teleológico visado pelo legislador constituinte com a norma inscrita no art. 155, § 2º, XII, “g”, da Carta Política levou o Pleno do Supremo Tribunal Federal a conceder medida cautelar suspensiva da eficácia de ato normativo editado pelo Estado de São Paulo, quando do julgamento da ADI 902/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, cujo voto, nas passagens mais expressivas, após destacar a imprescindibilidade do convênio interestadual como veículo legitimador da concessão de isenção e de benefícios fiscais em tema de ICMS e reconhecer a recepção, pelo vigente ordenamento constitucional, da Lei Complementar nº 24/75, assim analisou a questão jurídica ora renovada na presente sede processual:

*“Dispõe o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea ‘g’, da Constituição Federal, que à lei complementar cabe regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. A norma é de abrangência maior, no que cogita não apenas de isenções, mas também de incentivos e benefícios fiscais. Não se trata de inovação da Carta de 1988, razão pela qual, ao menos de início, deixo de evocar o que se contém no artigo 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, ressaltando, no entanto, que o preceito respectivo também cuida de convênio a ser celebrado pelos Estados.*

*Na espécie, o que se nota é que, mediante decreto, o Estado de São Paulo introduziu benefício fiscal que tem inegável repercussão na política de incentivo de outros Estados, objetivando à manutenção e o alargamento do próprio parque industrial.*

*Quanto à relevância do tema, constata-se que se relegou a plano secundário a necessidade de o benefício estar disciplinado, no tocante às linhas gerais, e nestas situa-se o convênio, à lei complementar. O risco decorre da desigualdade estabelecida e, portanto, da possibilidade de prejuízo para o Estado do Paraná, relativamente à extensão do respectivo parque industrial.” (grifei)*

Esse **mesmo** entendimento jurisprudencial **firmou-se** em julgamento que, **emanado** do Plenário desta Suprema Corte, **restou consubstanciado** em acórdão assim ementado:

**“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – INEXISTÊNCIA DE PRAZO DECADENCIAL – ICMS – CONCESSÃO DE ISENÇÃO E DE OUTROS BENEFÍCIOS FISCAIS, INDEPENDENTEMENTE DE PRÉVIA DELIBERAÇÃO DOS DEMAIS ESTADOS-MEMBROS E DO DISTRITO FEDERAL – LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DO ESTADO-MEMBRO EM TEMA DE ICMS (CF, ART. 155, 2º, XII, ‘G’) – NORMA LEGAL QUE VEICULA INADMISSÍVEL DELEGAÇÃO LEGISLATIVA EXTERNA AO GOVERNADOR DO ESTADO – PRECEDENTES DO STF – MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA EM PARTE.**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE E PRAZO DECADENCIAL:** *O ajuizamento da ação direta de inconstitucionalidade **não está sujeito** a observância de qualquer prazo de natureza prescricional ou de caráter decadencial, eis que atos inconstitucionais **jamais** se convalidam pelo mero decurso do tempo.*

Súmula 360. **Precedentes** do STF.

**DIREITO DE PETIÇÃO E AÇÃO DIRETA:** *O direito de petição, presente em **todas** as Constituições brasileiras, qualifica-se como importante prerrogativa de caráter democrático. Trata-se de instrumento jurídico-constitucional posto a disposição de **qualquer** interessado – mesmo daqueles **destituídos** de personalidade jurídica –, com a explícita finalidade de viabilizar a defesa, **perante as instituições estatais**, de direitos ou valores revestidos tanto de natureza pessoal quanto de significação coletiva. Entidade sindical que **pede** ao Procurador-Geral da República o ajuizamento de ação direta perante o STF. ‘Provocatio ad agendum’. Pleito que traduz o exercício concreto do direito de petição. **Legitimidade** desse comportamento.*

**ICMS E REPULSA CONSTITUCIONAL À GUERRA TRIBUTÁRIA ENTRE OS ESTADOS-MEMBROS:** *O legislador constituinte republicano, com o propósito de impedir a 'guerra tributária' entre os Estados-membros, enunciou postulados e prescreveu diretrizes gerais de caráter subordinante destinados a compor o estatuto constitucional do ICMS. Os princípios fundamentais consagrados pela Constituição da República, em tema de ICMS, (a) realçam o perfil nacional de que se reveste esse tributo, (b) legitimam a instituição, pelo poder central, de regramento normativo unitário destinado a disciplinar, de modo uniforme, essa espécie tributária, notadamente em face de seu caráter não-cumulativo, (c) justificam a edição de lei complementar nacional vocacionada a regular o modo e a forma como os Estados-membros e o Distrito Federal, sempre após deliberação conjunta, poderão, por ato próprio, conceder elou revogar isenções, incentivos e benefícios fiscais.*

**CONVÊNIOS E CONCESSÃO DE ISENÇÃO, INCENTIVO E BENEFÍCIO FISCAL EM TEMA DE ICMS:** *A celebração dos convênios interestaduais constitui pressuposto essencial à válida concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos ou benefícios fiscais em tema de ICMS. Esses convênios – enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributária em matéria de ICMS – destinam-se a compor os conflitos de interesses que necessariamente resultariam, uma vez ausente essa deliberação intergovernamental, da concessão, pelos Estados-membros ou Distrito Federal, de isenções, incentivos e benefícios fiscais pertinentes ao imposto em questão.*

**O pacto federativo,** sustentando-se *na harmonia* que deve presidir as relações institucionais entre as comunidades políticas que compõem o Estado Federal, **legitima as restrições** de ordem constitucional **que afetam** o exercício, pelos Estados-membros e Distrito Federal, **de sua competência normativa** em tema de exoneração tributária **pertinente** ao ICMS.

**MATÉRIA TRIBUTÁRIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA:** *A outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn 1.296-PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO.” (ADI 1.247-MC/PA, Rel. Min. CELSO DE MELLO)*



**Vale referir, para efeito de mero registro**, o fato **de que os arts. 2º, § 2º, e 4º** da LC nº 24/75, **que exigem concordância unânime de todos** os Estados-membros e do Distrito Federal, **para efeito** de concessão de isenções, reduções de base de cálculo e, *ainda*, **demais** benefícios tributários **em matéria** de ICMS, *estão sendo questionados*, nesta Corte, **mediante** ação de arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF 198/DF, Rel. Min. DIAS TOFFOLI), **na qual se sustenta ofensa** ao art. 1º da Constituição da República, **bem assim** aos postulados da “*autonomia dos Estados federados*”, da “*supremacia da vontade da maioria*”, do princípio federativo, do princípio democrático e do princípio da proporcionalidade.

**Mostra-se importante rememorar, no entanto, que a jurisprudência** desta Corte Suprema, **ao pronunciar-se** sobre a necessária observância *da reserva constitucional de convênio*, **tem reafirmado, em sucessivas decisões, que ofende** a cláusula inscrita no art. 155, § 2º, **inciso XII, alínea “g”**, da Constituição *a concessão unilateral*, por parte de Estado-membro, *sem anterior convênio interestadual, de quaisquer* benefícios tributários **relacionados** ao ICMS, **tais como, exemplificativamente, (a) concessão de isenções** (ADI 260/SC, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – ADI 286/RO, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA – ADI 1.247/PA, Rel. Min. DIAS TOFFOLI – ADI 1.308/RS, Rel. Min. ELLEN GRACIE – ADI 1.522-MC/RJ, Rel. Min. SYDNEY SANCHES – ADI 2.155-MC/PR, Rel. Min. SYDNEY SANCHES – ADI 2.376/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – ADI 2.377-MC/MG, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – ADI 2.439/MS, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – ADI 2.688/PR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA – ADI 3.312/MT, Rel. Min. EROS GRAU – ADI 3.702/ES, Rel. Min. EROS GRAU – ADI 3.794/PR, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA); **(b) reduções de base de cálculo** (ADI 84/MG, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – ADI 2.548/PR, Rel. Min. GILMAR MENDES – ADI 4.152/SP, Rel. Min. CEZAR PELUSO – ADI 4.457/PR, Rel. Min. MARCO AURÉLIO); **(c) reduções de alíquota** (ADI 1.587/DF, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI – ADI 2.021-MC/SP, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA – ADI 3.246/PA, Rel. Min. AYRES BRITTO – ADI 3.413/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – ADI 3.674/RJ, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – ADI 3.936-MC/PR, Rel. Min. ROSA WEBER); **(d) outorga de créditos presumidos** (ADI 902-MC/SP, Rel. Min. MARCO AURÉLIO – ADI 1.999-MC/SP, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI – ADI 2.157-MC/BA, Rel. Min. MOREIRA ALVES – ADI 2.352-MC/ES, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE – ADI 2.458-MC/AL, Rel. Min. ILMAR GALVÃO – ADI 3.664/RJ, Rel. Min. CEZAR PELU-

SO – **ADI 3.803/PR**, Rel. Min. CEZAR PELUSO); **(e)** *dispensa de obrigações acessórias* (**ADI 2.906/RJ**, Rel. Min. MARCO AURÉLIO); **(f)** *diferimento do prazo para pagamento* (**ADI 1.179/SP**, Rel. Min. CARLOS VELLOSO) e **(g)** *cancelamentos de notificações fiscais* (**ADI 2.345/SC**, Rel. Min. CEZAR PELUSO), *dentre outros precedentes*.

Tudo o que vem de ser exposto **concorre** para o reconhecimento **do indiscutível** relevo jurídico do pedido, **tanto mais quando se tem presente** que a doutrina, **ao analisar** o tema da exoneração tributária em matéria de ICMS, **não prescinde**, *qualquer que seja o veículo de exteriorização da competência isençional, da prévia e necessária celebração* de convênio entre os Estados-membros. **Assim**, para AURELIO PITANGA SEIXAS FILHO (“**Teoria e Prática das Isenções Tributárias**”, p. 73, 1989, Forense):

*“Visando a impedir uma ‘guerra fiscal’ entre os Estados, a concessão e a revogação de isenções e de quaisquer incentivos ou benefícios fiscais dependem de deliberação conjunta dos Estados e do Distrito Federal, através de convênios como exigia o art. 23, § 6º, da Constituição de 67/69, e que, de acordo com a Carta de 1988, deverá ser regulada por uma lei complementar, conforme o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘g.’” (grifei)*

**Cabe lembrar**, *tal como anteriormente assinalado*, **que a jurisprudência** do Supremo Tribunal Federal **tem censurado** *a validade constitucional* de leis, decretos e outros atos normativos **pelos quais** os Estados-membros, **sem** prévia celebração de convênio interestadual, **têm concedido** isenções, incentivos e benefícios fiscais **em matéria** de ICMS, **o que permite invocar**, *no caso*, **alguns dos muitos** precedentes firmados pelo Plenário desta Corte Suprema, **em situações normativas** que virtualmente se identificam com a ora em exame, em que as regras impugnadas – **tal como observou** a douta Procuradoria-Geral da República – “(...) **permitem a redução da base de cálculo** na fabricação e comercialização de ‘tablets’, **de forma que** a carga tributária seja equivalente a 7% (sete por cento), **e concedem crédito presumido de iguais 7%** (sete por cento) **relativo ao ICMS incidente sobre produtos da indústria de informática fabricados por empresas que investirem em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação**”:

“**ICMS – Crédito presumido** nas operações de saída de produtos resultantes de abate.

Relevância da contestação desse benefício, perante o disposto nos **artigos 155, § 2º, XII, ‘g’ e 150, § 6º** (cláusula final). **Medida cautelar deferida.**” (ADI 1.999-MC/SP, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI – grifei)

“**2. INCONSTITUCIONALIDADE.** Ação direta. Decreto nº 52.381/2007, do Estado de São Paulo. Tributo. **Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Benefícios fiscais. Redução de base de cálculo e concessão de crédito presumido**, por Estado-membro, mediante decreto. **Inexistência de suporte em convênio celebrado no âmbito do CONFAZ**, nos termos da LC 24/75. **Expressão da chamada ‘guerra fiscal’.** **Inadmissibilidade. Ofensa aos arts. 150, § 6º, 152 e 155, § 2º, inc. XII, letra ‘g’, da CF. Ação julgada procedente. Precedentes. Não pode o Estado-membro conceder isenção, incentivo ou benefício fiscal, relativos ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de modo unilateral, mediante decreto ou outro ato normativo, sem prévia celebração de convênio intergovernamental no âmbito do CONFAZ.**” (ADI 4.152/SP, Rel. Min. CEZAR PELUSO – grifei)

**Nem se pretende** justificar a legitimidade constitucional dos atos questionados **mediante** a alegação de que o Estado de São Paulo **teria assim agido** com o objetivo **de assumir** “postura reativa”, **para**, em função desta, “(...) eliminar desequilíbrios concorrenciais decorrentes de normas tributárias inconstitucionais”, **como sustentado**, *sem razão*, pelo Senhor Governador do Estado de São Paulo (item 83 de suas Informações).

**Quanto a esse específico aspecto, cabe rememorar** julgamento desta Suprema Corte que repudiou semelhante conduta, **advertindo** que “(...) o propósito de retaliar preceito de outro Estado, inquinado da mesma balda, não valida a retaliação: inconstitucionalidades não se compensam” (ADI 2.377-MC/MG, Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE).

**Há a considerar, ainda, a controvérsia sob a égide** do art. 152 da Constituição da República, **que veda** tratamentos tributários discriminatórios **em razão** da procedência **ou** da destinação de bens e serviços de qualquer natureza.

Os atos estaduais em questão *parecem também haver transgredido* a ordem constitucional sob o aspecto ora destacado, **o que permite invocar**, em desabono de referidos atos **editados** pelo Estado de São Paulo, **precedente** específico do Supremo Tribunal Federal:

**“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRIBUTÁRIO. ICMS. BENEFÍCIO FISCAL. REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA CONDICIONADA À ORIGEM DA INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA. SAÍDAS INTERNAS COM CAFÉ TORRADO OU MOÍDO. DECRETO 35.528/2004 DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. VIOLAÇÃO DO ART. 152 DA CONSTITUIÇÃO.**

*O Decreto 35.528/2004, do Estado do Rio de Janeiro, ao estabelecer um regime diferenciado de tributação para as operações das quais resultem a saída interna de café torrado ou moído, em função da procedência ou do destino de tal operação, viola o art. 152 da Constituição. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente.”*

(ADI 3.389/RJ, Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Pleno – grifei)

**Finalmente**, e uma vez reconhecida a indiscutível plausibilidade jurídica da tese (“*fumus boni juris*”), **cumpre ter presente que resulta evidenciado**, na hipótese, **o requisito** do “*periculum in mora*”, **em face da irrecusável** repercussão econômico-financeira **provocada** pelas ora questionadas regras concessivas de **unilateral** exoneração tributária de ICMS.

**A própria disciplina nacional** conferida pela Constituição ao ICMS, **rompida** pela concessão isolada e unilateral de exoneração fiscal ora impugnada, **torna imperioso** que se outorgue o provimento cautelar ora pleiteado.

**Sendo assim**, e nos termos do parecer da douta Procuradoria-Geral da República, **concedo**, “*ad referendum*” do E. Plenário desta Suprema Corte, o provimento cautelar **requerido**, *para suspender*, **até final** julgamento **da presente** ação direta, a eficácia, a execução e a aplicabilidade do art. 26, I, do Anexo II do Decreto nº 45.490/2000 (**acrescentado** pelo Decreto estadual nº 48.112/2003) e do art. 1º, XXIII, do Decreto nº 51.624/2007, **na redação dada** pelo Decreto nº 57.144, de 18/07/2011, **ambos** do Estado de São Paulo, **sustando**, *ainda*, **cautelamente**, sempre “*ad referendum*” do Plenário do Supremo Tribunal Fe-

deral, **qualquer** interpretação que, **fundada** nos arts. 84-B, II, e 112, **ambos** da Lei paulista nº 6.374/89, **torne possível** a edição de atos normativos, **por parte** do Estado de São Paulo e de seu Governador, **que outorguem** benefícios fiscais **ou** financeiros, **bem assim** incentivos compensatórios pontuais, **dos quais resulte** redução **ou** eliminação, *direta ou indireta*, do respectivo ônus tributário, **em matéria** de ICMS, **sem que tais medidas sejam precedidas** *da necessária celebração de convênio* **no âmbito** do CONFAZ.

**Comunique-se** a presente decisão ao autor desta ação direta, ao Senhor Governador do Estado de São Paulo e à Augusta Assembleia Legislativa dessa mesma unidade da Federação.

Publique-se.

Brasília, 22 de outubro de 2012.

Ministro CELSO DE MELLO

Relator

(Decisão monocrática publicada no STF - DJe nº 216/2012, disponibilização 31.10.2012, publicação 05.11.2012, p. 71-76).

**DESPACHO ADUANEIRO. AUSÊNCIA DE PRAZO PARA VERIFICAÇÃO DOS BENS IMPORTADOS PELA ANVISA. FIXAÇÃO DE PRAZO PELO JUIZ.**

22ª VARA FEDERAL CÍVEL DE SÃO PAULO

PROCESSO N.º 0019893-68.2012.403.6100

IMPETRANTE: SAMSUNG MEDISON BRASIL COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE EQUIPAMENTOS MÉDICOS LTDA.

IMPETRADO: AUTORIDADE SANITÁRIA AEROPORTUÁRIA DO POSTO AEROPORTUÁRIO DO AEROPORTO DE CONGONHAS - PACGH/ANVISA REG. N.º /2012

DECISÃO EM PEDIDO DE MEDIDA LIMINAR Trata-se de mandado de segurança, com pedido de liminar, para que fique assegurado o direito do impetrante de ver suas anuências respectivamente sobre os licenciamentos de

## JURISPRUDÊNCIA

importação de números LI (12/3758125-1) e LI (12/3745145-5), analisados e decididos no prazo de 05 (cinco) dias e, conseqüentemente, concluídos no prazo máximo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 49, da Lei n.º 9.784/99.

Afirma que registrou em 22/10/2012 e 23/10/2012, no Sistema de Comércio Exterior (SISCOMEX), 02 (dois) Licenciamentos de Importações Não Automáticos de importação de EQUIPAMENTOS E SISTEMAS DE DIAGNÓSTICO POR IMAGEM, provenientes da República da Coréia do Sul. Desembarcados e removidos ao Entreposto Aduaneiro EADI CNAGA de competência do Posto Aeroportuário Congonhas, lá permaneceram sob o status PARA ANÁLISE, aguardando inspeção física dos produtos pela autoridade impetrada para conseqüente anuência e liberação. No entanto, a Resolução RDC ANVISA de n.º 81/2008, a qual dispõe acerca da execução do ato administrativo sanitário, não prevê prazo certo e/ou razoável para execução do ato de inspeção física e análise conclusiva para anuência à importação de produtos médicos, motivo pelo qual resolveu acional o Poder Judiciário para assegurar o direito que entende devido. Por fim, afirma que a demora injustificada para a concessão do pleito tornará a medida ineficaz, gerando sérios e graves prejuízos econômicos e sociais e, ainda, à sociedade enferma, em razão da referida demora da entrega dos produtos a hospitais e clínicas públicas e privadas. Acosta aos autos os documentos de fls. 22/73.

É o relatório.

Decido.

Dispõe o inciso III do artigo 7.º da Lei n.º 12.016/2009, que o juiz, ao despachar a petição inicial, ordenará que se suspenda a eficácia do ato que deu motivo ao pedido quando for relevante o fundamento do ato impugnado e puder resultar na ineficácia da medida, caso seja deferida ao final, devendo esses pressupostos estar presentes cumulativamente.

Compulsando os autos, constato que, em 09/11/2012 (fl. 40), o impetrante apresentou à autoridade impetrada, documentação referente aos licenciamentos de importação para análise, nos termos da Resolução RDC 81, de 05/11/2008 (fls. 40/51), após ter registrado no SISCOMEX, em 22/10/2012 e 23/10/2012, as referidas licenças.

Verifico, outrossim, que em 09/11/2012, a impetrante protocolizou pedidos de urgência quanto ao deferimento de suas licenças de importação, uma vez que alguns hospitais estão no aguardo dos referidos equipamentos, sem a possibilidade de diagnosticar os pacientes e ter uma melhor precisão no atendimento (fls. 71/72).

No caso, a Resolução RDC ANVISA de n.º 81/2008, a qual dispõe acerca da execução do ato administrativo sanitário, não prevê prazo certo e/ou razoável para execução do ato de inspeção física.

E, o art. 49 da Lei 9784/99, estabelece o prazo de 30 dias prorrogável por igual período, contado a partir do encerramento da instrução, para que a administração decida o processo administrativo.

Assim, tendo em vista que a impetrante tem urgência na medida, em razão da necessidade de distribuição dos mencionados equipamentos aos hospitais respectivos e, em razão da Resolução de n.º 81/2008, não estipular prazo para a referida análise, entendo presente o direito líquido e certo afirmado pela parte impetrante.

Dessa forma, DEFIRO O PEDIDO LIMINAR, para determinar a autoridade impetrada que analise e decida, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, em consonância com o art. 49, da Lei n.º 9784/99, os pedidos de licenciamentos de importação de números LI (12/3758125-1) e LI (12/3745145-5).

Notifique-se a autoridade impetrada para cumprimento desta decisão, bem como para prestar as informações no prazo legal. Prestadas as informações, dê-se ciência ao representante judicial da pessoa jurídica interessada, nos termos do art. 7º, inciso II, da Lei n.º 12.016/2009, bem como ao Ministério Público Federal para o parecer, tornando conclusos para sentença.

Publique-se. Intime-se. Oficie-se.

São Paulo,

JOSÉ HENRIQUE PRESCENDO

Juiz Federal

(Decisão monocrática disponibilizada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região em 23.11.2012, p. 129/130).

Ementas

**ARRENDAMENTO MERCANTIL. CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.**

JURISPRUDÊNCIA

AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 612.083  
ORIGEM :AMS - 200670000053902 - TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4º REGIÃO  
PROCED. :PARANÁ  
RELATORA :MIN. CÁRMEN LÚCIA  
AGTE.(S) :MARCOS ANTONIO CORPA E CIA LTDA  
ADV.(A/S) :ROSELI CACHOEIRA SESTREM  
AGDO.(A/S) :UNIÃO  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Decisão: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da Relatora. 2ª Turma, 16.10.2012.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ARRENDAMENTO MERCANTIL. CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(Acórdão publicada no STF - DJe nº 219/2012, disponibilização 06.11.2012, publicação 07.11.2012, p. 24).

**ICMS. EMPRESA COM DÉBITOS DO IMPOSTO. EXIGÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO. INCONSTITUCIONALIDADE.**

AG.REG. NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 784.651  
ORIGEM :AC - 10362009 - TRIBUNAL DE JUSTIÇA ESTADUAL  
PROCED. :SERGIPE  
RELATORA :MIN. CÁRMEN LÚCIA  
AGTE.(S) :ESTADO DE SERGIPE  
PROC.(A/S)(ES) :PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DE SERGIPE  
AGDO.(A/S) : JOÃO TAVARES DE ANDRADE LTDA  
ADV.(A/S) : JOSÉ RINALDO FEITOZA ARAGÃO



Decisão: A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da Relatora. Não participou, justificadamente, deste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 25.09.2012.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - ICMS. IMPOSSIBILIDADE DE IMPOR AO CONTRIBUINTE EM DÉBITO COM A FAZENDA A OBRIGAÇÃO DE RECOLHER O TRIBUTO ANTECIPADAMENTE . PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(Acórdão publicada no STF - DJe nº 223/2012, disponibilização 12.11.2012, publicação 13.11.2012, p. 32).

**SIGILO BANCÁRIO. OBTENÇÃO DE DOCUMENTOS BANCÁRIOS PELA RECEITA FEDERAL. AUSÊNCIA DE INCONSTITUCIONALIDADE.**

APELAÇÃO CRIMINAL Nº 0000955-78.2009.4.03.6181/SP

2009.61.81.000955-2/SP

RELATOR : Juiz Convocado MÁRCIO MESQUITA

APELANTE : Justica Publica

APELADO : RITA DE CASSIA DI NARDO

ADVOGADO : JOSE JAIME DO VALE e outro

EXCLUÍDO : SERGIO DI NARDO JUNIOR (desmembramento)

No. ORIG. : 00009557820094036181 7P Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

PENAL. CONSTITUCIONAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO FISCAL COM BASE EM EXTRATOS BANCÁRIOS OBTIDOS DIRETAMENTE PELA RECEITA FEDERAL. LICITUDE DA PROVA. DESNECESSIDADE DE ORDEM JUDICIAL DE QUEBRA DE SIGILO BANCÁRIO. MATERIALIDADE E AUTORIA COMPROVADAS. RECURSO PROVIDO.

## JURISPRUDÊNCIA

1. Apelação da Acusação contra sentença que absolveu a ré com fundamento no artigo 386, inciso II, do Código de Processo Penal, da imputação do crime do artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/1990.

2. O artigo 11, §2º, da Lei nº 9.311/1996 fixa a obrigação das instituições responsáveis de prestarem “à Secretaria da Receita Federal as informações necessárias à identificação dos contribuintes e os valores globais das respectivas operações”.

3. A Lei nº 10.174/2001 alterou a redação do referido dispositivo, dispondo que “a Secretaria da Receita Federal resguardará, na forma da legislação aplicável à matéria, o sigilo das informações prestadas, facultada a sua utilização para instaurar procedimento administrativo tendente a verificar a existência de crédito tributário relativo a impostos e contribuições”.

4. O artigo da Lei nº 9.430/1996 considera omissão de receita ou rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimentos em relação aos quais o titular não comprove a origem dos recursos, mediante documentação hábil e idônea, quando regularmente intimado.

5. O artigo 8º da Lei nº 8.021/1990 estabelecia que “iniciado o procedimento fiscal, a autoridade fiscal poderá solicitar informações sobre operações realizadas pelo contribuinte em instituições financeiras, inclusive extratos de contas bancárias, não se aplicando, nesta hipótese, o disposto no art.38 da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964”.

6. A Lei complementar nº 105/2001, revogou o artigo 38 da Lei nº 4.595/1964, que tratava do sigilo das operações efetuadas por instituições financeiras, estabelecendo ainda, que “não constitui violação do dever de sigilo o fornecimento das informações de que trata o §2º do art.11 da Lei nº 9.311”. Dispôs ainda que “as autoridades e os agentes fiscais e tributários... somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes à contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente”, assinalando que “os resultados dos exames, as informações e documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo” (art.6º, caput e parágrafo único).

7. Estabelece a Constituição, em seu artigo 145, parágrafo 1º, que é “facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei,

o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. A legislação referida respeitou os direitos individuais.

8. O sigilo bancário não se encontra ao abrigo da garantia inculpada no inciso XII do artigo 5º da Constituição, que protege as comunicações de dados, bem como as comunicações telegráficas e a correspondência, vedando a interceptação das mesmas, ainda que por ordem judicial, permitindo-se esta apenas para a interceptação de comunicações telefônicas. Não se encontra vedado, contudo o acesso aos dados em si, como também não se encontra impedido o acesso à correspondência já recebida, e aos registros decorrentes das comunicações telegráficas já consumadas.

9. A prosperar a tese de que o acesso aos dados bancários - e não somente a interceptação da comunicação de dados - seja vedada pelo inciso XII do artigo 5º da Constituição, forçoso seria concluir que nem mesmo por ordem judicial seria possível a quebra do sigilo bancário, o que configura se absurdo. Precedente do Supremo Tribunal Federal.

10. A legislação questionada tampouco atinge a garantia constante do inciso X do artigo 5º da Carta. É certo que os dados bancários podem revelar fatos afetos à vida privada e à intimidade das pessoas. Contudo, a legislação assegurou a preservação da privacidade ao vedar a inserção, nas informações a serem prestadas pelas instituições financeiras, de qualquer elemento que permita identificar a origem dos recursos ou a natureza dos gastos.

11. De posse desses dados, que não implicam em invasão da privacidade do correntista, poderão as autoridades fiscais ter acesso aos registros de dados das instituições financeiras, desde que haja processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso, e que o acesso seja considerado indispensável, o que só ocorre se o próprio contribuinte não fornecer à autoridade fiscal os elementos suficientes para verificação ou não da ocorrência de fato gerador a justificar o lançamento de tributos ou contribuições.

12. Constitui-se em mero sofisma a tese de que não ocorre quebra do sigilo em razão da obrigação da autoridade tributária de conservar o sigilo de tais informações. Ainda que conserve o caráter sigiloso, a ampliação do acesso aos dados em questão, que das mãos apenas das instituições financeiras passam também à autoridade tributária, configura evidentemente quebra da do sigilo bancário.

13. Os direitos e garantias individuais, inclusive o direito à privacidade, não se revestem de caráter absoluto, cedendo em razão do interesse público, ou diante de conflitos entre as próprias liberdades públicas, merecendo cuidadosa

interpretação, de forma a harmonizar os preceitos, sem que prevaleça um deles, anulando os demais.

14. A legislação questionada respeitou os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, uma vez que restringiu o direito à privacidade apenas na medida em que é necessário à satisfação do interesse na arrecadação tributária, interesse público expressamente prestigiado no parágrafo 1º do artigo 145 da Carta.

15. A quebra do sigilo tampouco está incluída no princípio constitucional da reserva de jurisdição. É certo que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 389808, assentou, por apertada maioria (cinco votos a quatro) que “conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal - parte na relação jurídico tributária - o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte”. Contudo, a questão ainda está por ser decidida, pelo próprio Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, no RE 601314, pendente de julgamento.

16. No caso dos autos, sequer há que se cogitar em violação ao princípio da irretroatividade das leis, posto que a denúncia refere-se a fatos ocorridos nos anos-calendário de 2002 e 2003, posteriores, portanto, à Lei nº 10.174/2001 e à Lei Complementar nº 105/2001.

17. Ainda que assim não fosse, não há que se confundir aplicação imediata da norma com efeito retroativo. A lei nova que regula a matéria de processo administrativo tributário aplica-se imediatamente, ainda que no processo discutam-se fatos anteriores à vigência da lei, não significando isso aplicação retroativa.

18. Tratando-se de norma tributária de natureza procedimental, sua aplicação é imediata, a teor do disposto no artigo 144, §1º, do Código Tributário Nacional. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e desta Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

19. Alegação de nulidade do procedimento administrativo fiscal, por ausência de intimação válida do contribuinte, rejeitada. A Receita Federal efetuou tentativas de notificação da pessoa jurídica, bem como dos sócios nos endereços declarados perante o Fisco. Não foi feita a tentativa de notificação da empresa na pessoa da ré pois constava dos cadastros da Receita que ela retirou-se da sociedade em 16/08/2006, e o procedimento fiscal iniciou-se em julho de 2007. No âmbito do processo administrativo-tributário, a notificação é apenas e tão somente da pessoa jurídica, ainda que na pessoa de seus sócios, mas não das pessoas físicas destes.

20. Materialidade delitiva comprovada pela representação fiscal para fins penais e documentos que a acompanham, bem como dos extratos bancários.

21. A autoria delitiva encontra suporte no conjunto probatório, porquanto o contrato social e alteração demonstram que a ré era sócia da empresa à época dos fatos. A acusada retirou-se da sociedade em momento bem posterior aos fatos investigados. Verifica-se da documentação encaminhada pelos bancos que a participação da acusada não era apenas formal, pois ela assinava pela empresa junto com as instituições financeiras.

22. Apelação provida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, ACORDAM os integrantes da Primeira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, **dar provimento** à apelação do Ministério Público Federal para condenar a ré RITA DI CÁSSIA DI NARDO como incurso no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990, à pena de 03 (três) anos e 06 (seis) meses de reclusão, em regime inicial aberto, e o pagamento de 17 (dezesete) dias-multa, substituída a pena privativa de liberdade por restritiva de direitos nos termos especificados, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 06 de novembro de 2012.

MARCIO MESQUITA

Juiz Federal Convocado

(Ementa disponibilizada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região em 13.11.2012, p. 70/72).

**REPETIÇÃO DO INDÉBITO. INCLUSÃO DOS EXPURGOS INFLACIONÁRIOS NO CÁLCULO DE LIQUIDAÇÃO. AUSÊNCIA DE MANIFESTAÇÃO NA DECISÃO CONDENATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO. INOCORRÊNCIA DE OFENSA A COISA JULGADA.**

APELAÇÃO CÍVEL Nº 0037850-73.1998.4.03.6100/SP

2001.03.99.017718-1/SP

RELATOR : Desembargador Federal ANDRÉ NEKATSCHALOW

## JURISPRUDÊNCIA

APELANTE : CERMICA MARISTELA S/A

ADVOGADO : RICARDO GOMES LOURENCO e outro

APELADO : Uniao Federal (FAZENDA NACIONAL)

ADVOGADO : MARLY MILOCA DA CAMARA GOUVEIA E AFONSO GRISI NETO

ENTIDADE : Instituto Nacional do Seguro Social - INSS

No. ORIG. : 98.00.37850-2 13 Vr SAO PAULO/SP

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. CONTA DE LIQUIDAÇÃO. EXPURGOS INFLACIONÁRIOS. COISA JULGADA.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça distingue os casos em que o título executivo judicial, transitado em julgado, indicou o critério de correção monetária a ser usado, das hipóteses em que não se fez tal previsão. Na hipótese de expressa indicação do critério de correção monetária a ser utilizado, entende-se inaplicáveis os expurgos inflacionários não adotados no título executivo na fase de liquidação, sob pena de violação da coisa julgada (STJ, AGA n. 1.301.206, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 19.08.10 e STJ, AgREsp n. 706.968, Rel. Min. Jorge Mussi, j. 15.12.09). Por outro lado, omissa o título executivo quanto aos índices de correção monetária a serem empregados e pleiteada a incidência dos expurgos na execução, entende-se que a sua inclusão não viola a coisa julgada, ainda que não discutidos no processo de conhecimento (STJ, AgREsp n. 1.130.535, Rel. Min. Celso Limongi, Des. Conv. TJSJ, j. 30.06.10 e STJ, AgRg no RE n. 1.118.042, Rel. Min. João Otávio de Noronha, j. 17.08.10). Ressalve-se que se pretendida a inclusão dos expurgos na execução e tratando-se de hipótese em que já homologados os cálculos de liquidação por sentença transitada em julgado, firmou-se no Superior Tribunal de Justiça o entendimento de ser imutável o critério de atualização judicialmente reconhecido para inclusão de índices expurgados relativos a períodos anteriores à prolação da sentença de liquidação. No entanto, admite-se a inclusão de índices de períodos posteriores ao trânsito em julgado da sentença homologatória de cálculos (STJ, REsp n. 1.120.267, Rel. Min. Luiz Fux, j. 17.08.10).

2. No caso, o acórdão que condenou o INSS à repetição de indébito não fixou os critérios de correção monetária, razão pela qual devem ser aplicados os expurgos inflacionários pretendidos pela embargada (IPC dos meses de 04.90, 05.90 e 02.91).

3. Apelação provida.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Quinta Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por unanimidade, dar provimento à apelação, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

São Paulo, 05 de novembro de 2012.

Andre Nekatschalow

Desembargador Federal Relator

(Ementa disponibilizada no Diário Eletrônico da Justiça Federal da 3ª Região em 13.11.2012, p. 229/230).

