

Tributação do Setor Comercial

Coordenadores

Eurico Marcos Diniz de Santi
Gustavo da Silva Amaral
Vanessa Rahal Canado

Autores

Aldo de Paula Junior
Argos Campos Ribeiro Simões
Clélio Chiesa
Elidie Palma Bifano
Evany Aparecida Leitão Oliveira Pace
Luiz Fernando Mussolini Júnior
Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli
Ricardo Vieira Landi
Roberto França de Vasconcellos
Vanessa Rahal Canado
Wagner Silva Rodrigues

DADOS DE COPYRIGHT

Sobre a obra:

A presente obra é disponibilizada pela equipe [X Livros](#) e seus diversos parceiros, com o objetivo de disponibilizar conteúdo para uso parcial em pesquisas e estudos acadêmicos, bem como o simples teste da qualidade da obra, com o fim exclusivo de compra futura.

É expressamente proibida e totalmente repudiável a venda, aluguel, ou quaisquer uso comercial do presente conteúdo

Sobre nós:

O [X Livros](#) e seus parceiros disponibilizam conteúdo de domínio público e propriedade intelectual de forma totalmente gratuita, por acreditar que o conhecimento e a educação devem ser acessíveis e livres a toda e qualquer pessoa. Você pode encontrar mais obras em nosso site: xlivros.com ou em qualquer um dos sites parceiros apresentados neste link.

Quando o mundo estiver unido na busca do conhecimento, e não lutando por dinheiro e poder, então nossa sociedade enfim evoluirá a um novo nível.

série **GVlaw**

Eurico Marcos Diniz de Santi
Gustavo da Silva Amaral
Vanessa Rahal Canado
Coordenadores

DIREITO TRIBUTÁRIO

Tributação do
Setor Comercial

Aldo de Paula Junior
Argos Campos Ribeiro Simões
Clélio Chiesa
Elidie Palma Bifano
Evany Aparecida Leitão Oliveira Pace
Luiz Fernando Mussolini Júnior
Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli
Ricardo Vieira Landi
Roberto França de Vasconcellos
Vanessa Rahal Canado
Wagner Silva Rodrigues

2011





Rua Henrique Schaumann, 270, Cerqueira César — São Paulo — SP
CEP 05413-909 – PABX: (11) 3613 3000 – SACJUR: 0800 055 7688 – De 2ª a 6ª, das 8:30
às 19:30

saraivajur@editorasaraiva.com.br

Acesse www.saraivajur.com.br

FILIAIS

AMAZONAS/RONDÔNIA/RORAIMA/ACRE

Rua Costa Azevedo, 56 – Centro – Fone: (92) 3633-4227 – Fax: (92) 3633-4782 – Manaus

BAHIA/SERGIPE

Rua Agripino Dórea, 23 – Brotas – Fone: (71) 3381-5854 / 3381-5895 – Fax: (71) 3381-0959 – Salvador

BAURU (SÃO PAULO)

Rua Monsenhor Claro, 2-55/2-57 – Centro – Fone: (14) 3234-5643 – Fax: (14) 3234-7401 – Bauru

CEARÁ/PIAUÍ/MARANHÃO

Av. Filomeno Gomes, 670 – Jacarecanga – Fone: (85) 3238-2323 / 3238-1384 – Fax: (85) 3238-1331 –
Fortaleza

DISTRITO FEDERAL

SIA/SUL Trecho 2 Lote 850 — Setor de Indústria e Abastecimento – Fone: (61) 3344-2920 / 3344-2951 – Fax:
(61) 3344-1709 — Brasília

GOIÁS/TOCANTINS

Av. Independência, 5330 – Setor Aeroporto – Fone: (62) 3225-2882 / 3212-2806 – Fax: (62) 3224-3016 –
Goiânia

MATO GROSSO DO SUL/MATO GROSSO

Rua 14 de Julho, 3148 – Centro – Fone: (67) 3382-3682 – Fax: (67) 3382-0112 – Campo Grande

MINAS GERAIS

Rua Além Paraíba, 449 – Lagoinha – Fone: (31) 3429-8300 – Fax: (31) 3429-8310 – Belo Horizonte

PARÁ/AMAPÁ

Travessa Apinagés, 186 – Batista Campos – Fone: (91) 3222-9034 / 3224-9038 – Fax: (91) 3241-0499 –
Belém

PARANÁ/SANTA CATARINA

Rua Conselheiro Laurindo, 2895 – Prado Velho – Fone/Fax: (41) 3332-4894 – Curitiba

PERNAMBUCO/PARAÍBA/R. G. DO NORTE/ALAGOAS

Rua Corredor do Bispo, 185 – Boa Vista – Fone: (81) 3421-4246 – Fax: (81) 3421-4510 – Recife

RIBEIRÃO PRETO (SÃO PAULO)

Av. Francisco Junqueira, 1255 – Centro – Fone: (16) 3610-5843 – Fax: (16) 3610-8284 – Ribeirão Preto

RIO DE JANEIRO/ESPÍRITO SANTO

Rua Visconde de Santa Isabel, 113 a 119 – Vila Isabel – Fone: (21) 2577-9494 – Fax: (21) 2577-8867 / 2577-9565 – Rio de Janeiro

RIO GRANDE DO SUL

Av. A. J. Renner, 231 – Farrapos – Fone/Fax: (51) 3371-4001 / 3371-1467 / 3371-1567 – Porto Alegre

SÃO PAULO

Av. Antártica, 92 – Barra Funda – Fone: PABX (11) 3616-3666 – São Paulo

ISBN 978-85-02-12699-2

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Direito tributário : tributação do setor comercial / coordenadores Eurico Marcos Diniz de Santi, Gustavo da Silva Amaral, Vanessa Rahal Canado. – São Paulo : Saraiva, 2011. -- (Série GV-law)

1. Direito tributário 2. Direito tributário – Brasil 3. Tributação – Brasil I. Santi, Eurico Marcos Diniz de. II. Amaral, Gustavo da Silva. III. Canado, Vanessa Rahal.
10-12890 CDU-34:336.2(81)

Índice para catálogo sistemático:

1. Direito penal econômico 34:336.2(81)

Diretor editorial Antonio Luiz de Toledo Pinto

Diretor de produção editorial Luiz Roberto Curia
Gerente de produção editorial Ligia Alves
Editorial Manuella Santos de Castro
Assistente editorial Aline Darcy Flor de Souza
Assistente de produção editorial Clarissa Boraschi Maria
Arte, diagramação e revisão Know-how Editorial
Serviços editoriais Ana Paula Mazzoco / Carla Cristina Marques
Produção gráfica Marli Rampim
Produção eletrônica Ro Comunicação

Data de fechamento da edição: 23-12-2010

Dúvidas?

Acesse www.saraivajur.com.br

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva.
A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo artigo 184 do Código Penal.

Aos alunos do *GVlaw*.

APRESENTAÇÃO

A FGV é formada por diferentes centros de ensino e pesquisa com um único objetivo: ampliar as fronteiras do conhecimento, produzir e transmitir ideias, dados e informações, de modo a contribuir para o desenvolvimento socioeconômico do país e sua inserção no cenário internacional.

Fundada em 2002, a Escola de Direito de São Paulo privilegiou um projeto diferenciado dos currículos tradicionais das faculdades de direito, com o intuito de ampliar as habilidades dos alunos para além da técnica jurídica. Trata-se de uma necessidade contemporânea para atuar em um mundo globalizado, que exige novos serviços e a interface de diversas disciplinas na resolução de problemas complexos. Para tanto, a Escola de Direito de São Paulo optou pela dedicação do professor e do aluno em tempo integral, pela grade curricular interdisciplinar, pelas novas metodologias de ensino e pela ênfase em pesquisa e publicação. Essas são as propostas básicas indispensáveis à formação de um profissional e de uma ciência jurídica à altura das demandas contemporâneas.

No âmbito do programa de pós-graduação *lato sensu*, o *GVlaw*, programa de especialização em direito da Escola de Direito de São Paulo, tem por finalidade estender a metodologia e a proposta inovadoras da graduação para os profissionais já atuantes no mercado. Com mais de 10 (dez) anos de existência, a unidade já se consolida no cenário jurídico nacional por meio de seus cursos de especialização, corporativos e de educação continuada. Com a presente “Série *GVlaw*”, o programa espera difundir seu magistério, conhecimento e suas conquistas.

Todos os livros da série são escritos por professores do *GVlaw*, profissionais de reconhecida competência acadêmica e prática, o que torna possível atender às demandas do mercado, tendo como suporte sólida fundamentação teórica.

O *GVlaw* espera, com essa iniciativa, oferecer a estudantes, advogados e demais profissionais interessados insumos que, agregados às suas práticas, possam contribuir para sua especialização, atualização e reflexão crítica.

Leandro Silveira Pereira
Diretor Executivo do GVlaw

PREFÁCIO

Em 2003 éramos poucos. O prof. Eurico de Santi havia sido convidado, ainda na fase de idealização da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, a coordenar o grupo de pesquisas em Direito Tributário e Finanças Públicas: Gustavo Amaral, Luciana Angeiras e Daniel Peixoto como pesquisadores; e Vanessa Rahal Canado como pesquisadora-júnior, termo utilizado à época pela “EDESP” para nominar os estagiários de graduação.

A ideia central era criar novas bases ao direito tributário e ao direito financeiro, resgatando os laços entre essas duas disciplinas, estudando a carga tributária sem descuidar do gasto público, olhando para o conceito e para as definições em suas necessárias relações com a realidade jurídica, sempre mediante a utilização de métodos de ensino diferentes das tradicionais aulas expositivas e mais efetivos ao processo de aprendizagem do direito: simulações (*role play*), método socrático, método caso etc.

Foram dois anos de intensas pesquisas, grupos de estudo, discussões e workshops para a montagem do curso de graduação, dos cursos de educação continuada e do primeiro curso de especialização em direito tributário do GVlaw, ao lado dos talentosíssimos parceiros Roberto Quiroga e Fernando Zilveti. Nessa época, já éramos mais. Agregaram-se, voluntariamente, ao nosso grupo de pesquisas, advogados, consultores, professores e empresários. Não poderíamos deixar de mencionar, neste prefácio, os seguintes nomes, cuja maioria ainda integra o nosso time: Nereida de Miranda Finamore Horta, Alexandre Siciliano Borges, Evany Aparecida Leitão de Oliveira Pace, Argos Campos Simões, Cassius Vinicius Carvalho, Joana Paula Batista, Simone Rodrigues Duarte Costa e Carmine Rullo. Estava montada a nossa “Tropa de Elite 1”.

Envolvidos no ambiente fértil da atual DIREITO GV, fomos todos inspirados a identificar novo paradigma de ensino para o direito tributário: um modelo completamente estruturado a partir da metodologia do estudo de casos. O chamado “método caso” propiciaria, a nosso ver, a possibilidade

de estudar o direito de forma contextualizada, i.e, sem desprezar, como usualmente víamos, seu suporte factual, necessariamente interdisciplinar, complexo e rico em elementos históricos, econômicos, sociais e políticos.

O percurso para a construção do material didático hoje utilizado nos cursos de direito tributário do GVlaw iniciou-se com o mapeamento de todos os problemas e todas as teses ligadas à legislação tributária. Resultado disso foi o nosso “CCC” – Cadastro de Casos Concretos, que relacionava cada tributo aos seus problemas e teses.

Com o nosso “CCC” em mãos, bastava a coragem, ínsita a todos os integrantes do nosso grupo de pesquisas, para fugir da opção de estudar o direito tributário fragmentado a partir de cortes normativos: “competência”, “normas gerais de direito tributário”, “conceito de tributo”, “obrigação tributária”, “crédito tributário”, “contribuinte e responsável”, “espécies tributárias”, “ICMS”, “IR”, “ISS”, “Contribuições” etc. Foi uma tarefa difícil, muitas idas e vindas, debates incansáveis que chegavam a bater às 23h em plena terça-feira.

A proposta foi traçar novos eixos para aglutinação das matérias tributárias ligadas aos segmentos da atividade econômica: “Tributação do Setor Comercial”, “Tributação Internacional e dos Mercados Financeiro e de Capitais”, Tributação do Setor de Serviços” e “Tributação do Setor Industrial”. Afinal, nenhuma indústria paga somente IPI, nenhum comerciante paga somente ICMS; paga-se, também, IR, PIS, COFINS, INSS etc. E todos esses tributos envolvem problemas de incidência, interpretação, conflitos de competência, prescrição, decadência, responsabilidade...

Com tal tarefa bem-sucedida, os cursos de direito tributário tiveram sua primeira turma em 2004. Desde então, novos colaboradores foram se aglutinando e formamos nossa “Tropa de Elite 2”, que, cuidadosamente, durante todos esses anos, vem atualizando e revisando todo o material didático dos cursos: Aline Santos, Carolina Miguel, Ciro Borges, Daniel Maya, Eduardo de Andrade, Helio Mello, Joanna Rezende, Ricardo Mourão e Thais Meira. Não poderíamos deixar de mencionar nossos guerreiros monitores, Frederico Seabra de Moura, Renata Vianna, Maria Eugenia Fortunato, Elisa Henriques, Natassia Okazaki, Fernando Ribeiro e Larissa

Lukjanenko, e toda a secretaria do GVlaw, decisivos para o funcionamento dos nossos cursos.

Enfim, este livro representa toda essa história e, concretamente, a estrutura de um módulo de 62 horas-aula, oferecido em 15 encontros semanais, agrupados em 14 Oficinas e uma aula inaugural. Boa leitura.

Eurico Marcos Diniz de Santi e Vanessa Rahal Canado

SUMÁRIO

Apresentação

Prefácio

1 DA EXIGÊNCIA ANTECIPADA DO ICMS DOS ADQUIRENTES DE MERCADORIAS, CONTRIBUINTES VAREJISTAS DO IMPOSTO, DE FORNECEDORES DE OUTROS ESTADOS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Luiz Fernando Mussolini Júnior

1.1 Introdução

1.2 Análise de caso

1.3 Conclusão

Referências

2 O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS. CONTORNOS E PROBLEMAS A RESPEITO DE SUA

INCIDÊNCIA NA IMPORTAÇÃO DE BENS E MERCADORIAS

Ricardo Vieira Landi

Wagner Silva Rodrigues

2.1 Introdução

2.2 O ICMS e sua incidência na importação de bens e mercadorias

2.2.1 A atribuição de competência para a sua instituição

2.2.2 O ICMS incidente na importação de bens e mercadorias

2.3 Caso 1: prestadores de serviços médico-hospitalares

2.3.1 A Emenda Constitucional n. 33/2001

2.4 Caso 2: o adquirente situado em Minas Gerais

2.4.1 Extrapolação do caso

2.4.2 Solução para o conflito

2.4.3 A aplicação da solução nas importações por conta e ordem e por encomenda

2.5 Conclusão
Referências

3 ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE – LIMITES DA RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO E SUBSTITUÍDO

Clélio Chiesa

3.1 Apontamentos gerais sobre a substituição tributária

3.2 A substituição tributária como norma de caráter instrumental

3.3 Limites constitucionais à imputação do dever de recolher tributo alheio pela sistemática da substituição tributária

3.4 Da possibilidade ou não de a lei instituidora da substituição tributária projetar sua incidência sobre contribuintes estabelecidos em outros Estados

3.5 A função dos convênios na normatização da substituição tributária nas operações interestaduais

3.6 A delimitação da competência e o instrumento apto para a instituição da substituição tributária

3.7 Efeitos jurídicos decorrentes da retenção em relação ao substituído

3.8 Consequências jurídicas da não realização da retenção pelo substituto

3.9 Conclusões

Referências

4 NÃO CUMULATIVIDADE E CRÉDITOS NO ICMS – AQUISIÇÃO, TRANSFERÊNCIA E UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS; TOMADA DE CRÉDITO NO ATIVO IMOBILIZADO; TOMADA DE CRÉDITOS EM MATERIAL DE USO E CONSUMO, ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli

4.1 Introdução

4.2 A NÃO CUMULATIVIDADE COMO LIMITE OBJETIVO

4.3 A não cumulatividade e os seus critérios formais constitucionais

4.4 A não cumulatividade e os seus critérios formais infraconstitucionais

4.5 A não cumulatividade e os seus critérios materiais constitucionais

4.6 Dos bens de uso e consumo segundo a teoria econômica e a sua recepção pelo ordenamento jurídico

4.7 Conclusão: rol de relações jurídicas que ensejam o crédito do ICMS

Referências

5 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: DISCUSSÕES ENVOLVENDO IRREGULARIDADES NO AUTO E INFRAÇÃO NO CONTEXTO NORMATIVO DA LEI ORDINÁRIA PAULISTA N. 13.457/2009

Argos Campos Ribeiro Simões

5.1 Introdução

5.2 Do direito positivo – premissas necessárias

5.3 Do processo de concretização normativa

5.4 Do ato administrativo de formalização da norma sancionatória (da descrição da infração e da identificação do sujeito passivo)

5.5 A deficiência probatória e suas consequências no contexto normativo da Lei Ordinária Paulista n. 13.457/2009 (dois pensamentos)

5.6 Pensamentos finais

Referências

6 ICMS – COMUNICAÇÃO

Aldo de Paula Junior

6.1 Introdução: contexto fático-histórico e apresentação do problema

6.2 O que é “prestação de serviço de comunicação”?

6.2.1 O art. 155, II, da Constituição Federal e o significado da expressão “prestação de serviço”

6.2.2 Mas o que é “comunicação”?

6.3 Os demais contornos específicos do ICMS-comunicação

6.3.1 O aspecto espacial e a definição do sujeito passivo e do Estado competente para cobrar o tributo

6.3.2 O aspecto temporal da regra-matriz do ICMS-Comunicação

6.3.3 O aspecto quantitativo da regra-matriz do ICMS-Comunicação

6.4 Conclusões

Referências

7 INCIDÊNCIA E APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS: NOÇÕES FUNDAMENTAIS NO REGIME CUMULATIVO E O REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA

Elidie Palma Bifano

7.1 Breve histórico das contribuições incidentes sobre o faturamento e a receita

7.1.1 A contribuição devida ao Programa de Integração Social – PIS

7.1.2 A contribuição devida ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS

7.2 Cumulatividade e não cumulatividade dos tributos

7.2.1 Conceitos

7.2.2 A cumulatividade e os modernos conceitos de fiscalidade

7.3 A introdução da não cumulatividade das contribuições devidas ao PIS e à COFINS

7.3.1 A não cumulatividade do PIS como regra geral

7.3.2 A não cumulatividade da COFINS como regra geral

7.3.3 EC 42/2003 e a cumulatividade das contribuições como regra geral

7.3.4 A não cumulatividade e as disposições constitucionais sobre a matéria

7.4 A operacionalização e aplicação da não cumulatividade pelo legislador ordinário

7.4.1 Eleição de setores da atividade econômica

7.4.2 Principais características do regime não cumulativo das contribuições sociais

7.4.3 Não cumulatividade, cumulatividade, base de cálculo e alíquota

7.4.4 A cumulatividade das instituições financeiras e assemelhadas

7.5 Regime monofásico

Referências

8 PIS E COFINS: REGIMES CONTÁBEIS DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS, RECEITAS FINANCEIRAS E EXCLUSÕES DE BASE DE CÁLCULO

Vanessa Rahal Canado

8.1 Introdução

8.2 Regimes de caixa e competência: primeira delimitação do fato gerador do PIS e da COFINS

8.2.1 A contabilidade como linguagem hábil a constituir a realidade econômica das pessoas jurídicas

8.2.2 Os regimes contábeis de “caixa” e “competência”

8.2.3 Os regimes contábeis de “caixa” e “competência” e a tributação pelo Imposto sobre a Renda (IR), pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), pelo PIS e pela COFINS

8.2.4 O conceito de faturamento, o regime de competência para reconhecimento das receitas e o fato jurídico-tributário do PIS e da COFINS

8.2.5 A linguagem contábil, o efetivo ingresso e o conceito de faturamento tributável pelo PIS e pela COFINS: é possível a tributação somente dos valores efetivamente recebidos pelas pessoas jurídicas?

8.3 As receitas financeiras (inclusive variações cambiais): segunda delimitação do fato gerador do PIS e da COFINS

8.3.1 Variação cambial: a ausência de “precariedade” da receita para efeitos de tributação

8.3.2 Delimitação dos termos “faturamento”, “receita” e “receita bruta” pelo Supremo Tribunal Federal e pela legislação atual

8.4 As exclusões de base de cálculo: terceira delimitação do fato gerador do PIS e da COFINS

8.4.1 Regime cumulativo

8.4.2 Regime não cumulativo

8.5 Conclusão

Referências

9 CRÉDITOS NO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS: ASPECTOS GERAIS DA TOMADA DE CRÉDITOS, FORMAS DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS E AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS E SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

Evany Aparecida Leitão Oliveira Pace

9.1 Introdução

9.2 A técnica não cumulativa do PIS e da COFINS

9.2.1 Histórico

9.2.2 O método adotado pelo legislador

9.2.3 O sistema de desconto de créditos – sua diferenciação com a não cumulatividade do ICMS e do IPI

9.2.4 O nascimento da relação jurídica: sujeitos ativo e passivo

9.2.5 A natureza jurídica do crédito a descontar

9.2.6 A natureza jurídica do crédito: subvenção

9.2.6.1 Conceito de subvenção

9.2.6.2 Efeitos tributários

9.2.6.3 O crédito do PIS e da COFINS caracterizado como subvenção

9.3 Receitas desoneradas das contribuições ao longo da cadeia operativa

9.4 Conclusões

Referências

10 TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO EXTERIOR – PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO; TOMADA DE CRÉDITOS NA EXPORTAÇÃO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Roberto França de Vasconcellos

[10.1 Evolução legislativa](#)

[10.2 Razões para a criação do PIS/COFINS-Importação](#)

[10.3 Fato gerador](#)

[10.3.1 Fato gerador na importação de bens](#)

[10.3.2 Momento da ocorrência do fato gerador na importação de bens](#)

[10.3.3 Fato gerador na importação de serviços](#)

[10.3.4 Momento da ocorrência do fato gerador na importação de serviços](#)

[10.4 Sujeito passivo](#)

[10.5 Base de cálculo](#)

[10.5.1 Base de cálculo para os bens](#)

[10.5.2 Valor aduaneiro](#)

[10.5.3 Base de cálculo na importação de serviços](#)

[10.6 Alíquotas](#)

[10.7 Aproveitamento de créditos na importação](#)

[10.8 Aproveitamento de créditos na exportação](#)

[10.9 Conclusão](#)

[Referências](#)

1 DA EXIGÊNCIA ANTECIPADA DO ICMS DOS ADQUIRENTES DE MERCADORIAS, CONTRIBUINTES VAREJISTAS DO IMPOSTO, DE FORNECEDORES DE OUTROS ESTADOS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Luiz Fernando Mussolini Júnior

Professor do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; Bacharel em Ciências Jurídicas pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP); Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo; Especialista em Direito Empresarial pela Faculdade de Direito de Marília – Fundação de Ensino Eurípedes Soares da Rocha; Mestre em Direito do Estado pela PUCSP; Advogado; Contabilista; Juiz da Câmara Superior do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo.

1.1 Introdução

Dentro do larguíssimo contexto da “Tributação do Setor Comercial”, inserindo-se no campo menor, mas ainda muito extenso, da “Logística do ICMS II – Incentivos Fiscais e Convênios; Operações Internas; Operações Interestaduais e Diferencial de Alíquotas”, optamos pelo exame de situação específica da realidade econômica e seus reflexos sob o trato normativo que ela atualmente recebe no plano da incidência do ICMS, qual seja, a exigência antecipada do imposto dos contribuintes varejistas que adquirem

mercadorias para comercialização em transações realizadas com fornecedores de outras unidades da Federação.

A escolha do tema justifica-se pelas consequências que essa mecânica arrecadatória traz para o conjunto de agentes econômicos que compõem o setor comercial e pelas dúvidas flagrantes sobre a legitimidade sistêmica das regras impostas pelas unidades federativas.

1.2 Análise de caso

Vamos tomar como exemplo singelo o caso de um comerciante varejista de bicicletas e de suas peças, partes e acessórios, estabelecido no Município de São Paulo, que compra mercadorias de um fabricante ou atacadista sediado fora de nosso Estado.

A operação de que participar estará sujeita às regras dos arts. 313-Z5 e 313-Z6 do vigente Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/2000), cujos enunciados transcrevemos:

SEÇÃO XXVI – DAS OPERAÇÕES COM BICICLETAS

(Seção acrescentada pelo Decreto n. 54.105, de 12-03-2009; DOE 13-03-2009; Efeitos a partir de 1º de abril de 2009)

Artigo 313-Z5. Na saída das mercadorias arroladas no § 1º com destino a estabelecimento localizado em território paulista, fica atribuída a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto incidente nas saídas subsequentes (Lei n. 6.374/89, arts. 8º, XLV e § 8º, 1, e 60, I):

I – a estabelecimento de fabricante ou de importador ou a arrematante de mercadoria importada do exterior e apreendida, localizado neste Estado;

II – a qualquer estabelecimento localizado em território paulista que receber mercadoria referida neste artigo diretamente de outro Estado sem a retenção antecipada do imposto;

III – a estabelecimento localizado em outra unidade da Federação, conforme definido em acordo celebrado por este Estado. (Inciso acrescentado pelo Decreto n. 55.000, de 9-11-2009; DOE 10-11-2009)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se exclusivamente às mercadorias adiante indicadas, classificadas nas seguintes posições, subposições ou códigos da

Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado – NBM/SH:

- 1 – pneus novos de borracha dos tipos utilizados em bicicletas, 4011.50.00;
- 2 – câmaras de ar de borracha novas dos tipos utilizados em bicicletas, 4013.20.00;
- 3 – aparelhos de iluminação ou de sinalização visual dos tipos utilizados em bicicletas, 8512.10.00;
- 4 – bicicletas e outros ciclos (incluídos os triciclos), sem motor, 8712.00;
- 5 – partes e acessórios das bicicletas da posição 87.12, 8714.9.

§ 2º Na hipótese do inciso II:

1 – o imposto incidente na operação própria e nas subsequentes será pago conforme previsto no artigo 426-A; (Redação dada ao item pelo Decreto n. 54.250, de 17-4-2009; *DOE* 18-4-2009; Efeitos a partir de 1º de abril de 2009)

2 – na saída da mercadoria do estabelecimento será emitido documento fiscal nos termos do artigo 274 e escriturado o livro Registro de Saídas na forma do artigo 278;

3 – no tocante ao imposto pago de acordo com o item 1, aplicar-se-á o disposto no inciso VI do artigo 63 e no artigo 269;

4 – quando o estabelecimento que receber a mercadoria for armazém geral e o depositante estiver localizado em outra unidade da Federação, o armazém geral deverá calcular e pagar o imposto incidente na operação própria e nas subsequentes de acordo com as normas relativas ao regime jurídico da substituição tributária previstas neste regulamento, no período de apuração em que ocorrer a saída da mercadoria com destino a outro estabelecimento localizado em território paulista. (Item acrescentado pelo Decreto n. 54.375, de 26-5-2009; *DOE* 27-5-2009; Efeitos a partir de 1º de junho de 2009)

Artigo 313-Z6. Para determinação da base de cálculo, em caso de inexistência do preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, ou do preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, o percentual de margem de valor agregado previsto no artigo 41 será o Índice de Valor Adicionado Setorial – IVA-ST, divulgado pela Secretaria da Fazenda com base nas informações prestadas pelos contribuintes (Lei n. 6.374/89, arts. 28 e 28-A, na redação da Lei n. 12.681/07, art. 1º, II e III, e arts. 28-B e 28-C, acrescentados pela Lei n. 12.681/07, art. 2º, II e III).

Verifica-se, portanto, que a aquisição das mercadorias estará subsumida às disposições dos incs. III ou II do art. 313-Z5 do RICMS/2000, dependendo de se cuidar de compra a fornecedor que seja substituto tributário (por força da existência de acordo celebrado entre o Estado de

São Paulo e a unidade de origem) ou a fornecedor que não se revista dessa qualidade (dada a inexistência de ajuste entre as unidades envolvidas).

Vamos nos ocupar da segunda das hipóteses, vale dizer, caso em que o varejista paulista compra bicicletas, peças, partes e acessórios de contribuinte de outra unidade que não esteja obrigado a reter o ICMS em favor de São Paulo.

Nesse caso, estará obrigado a proceder nos termos do item 1 do § 2º do art. 313-Z5, isto é, deverá pagar o imposto incidente na operação própria que futuramente praticar, conforme previsto no art. 426-A, item 1, do RICMS/2000, como segue:

(Capítulo acrescentado pelo Decreto n. 52.515, de 20-12-2007; *DOE* 21-12-2007; Efeitos a partir de 1-2-2008, de acordo com a redação dada pelo Decreto n. 52.587, de 28-12-2007; *DOE* 29-12-2007)

Artigo 426-A. Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no § 1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento (Lei n. 6.374/89, art. 2º, § 3º-A): (Redação dada ao artigo pelo Decreto n. 52.742, de 22-02-2008; *DOE* 23-2-2008; Efeitos a partir de 1-2-2008)

I – do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II – em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se às mercadorias sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária referidas nos artigos 313-A a 313-Z20, exceto se o remetente da mercadoria tiver efetuado a retenção antecipada do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsto na legislação. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto n. 54.338, de 15-5-2009; *DOE* 16-5-2009; Efeitos a partir de 1-6-2009)

§ 2º O imposto a ser recolhido deverá ser calculado, em se tratando de mercadoria cuja base de cálculo da sujeição passiva por substituição seja:

1 – determinada por margem de valor agregado, pela aplicação da fórmula $IA = VA \times (1 + IVA-ST) \times ALQ - IC$, onde:

a) IA é o imposto a ser recolhido por antecipação;

b) VA é o valor constante no documento fiscal relativo à entrada, acrescido dos valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos suportados pelo contribuinte;

c) IVA-ST é o Índice de Valor Adicionado;

d) ALQ é a alíquota interna aplicável;

e) IC é o imposto cobrado na operação anterior.

2 – o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente, ou o sugerido pelo fabricante ou importador, aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, mediante a multiplicação dessa base de cálculo pela alíquota interna aplicável, deduzindo-se o valor do imposto cobrado na operação anterior, constante no documento fiscal relativo à entrada.

§ 3º Tratando-se de mercadoria remetida 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’, o imposto cobrado na operação anterior a que se refere a alínea ‘e’ do item 1 e o item 2 do § 2º será, na hipótese de o contribuinte paulista estar: (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto n. 54.135, de 17-3-2009; DOE 18-3-2009; Efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2009)

1 – enquadrado no Regime Periódico de Apuração – RPA, o valor do crédito do imposto indicado no campo ‘Informações Complementares’ ou no corpo do documento fiscal relativo à entrada (Lei Complementar Federal n. 123/06, art. 23);

2 – sujeito às normas do ‘Simples Nacional’, o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação ou prestação própria do remetente (Lei Complementar Federal n. 123/06, art. 13, § 1º, XIII, ‘a’ e ‘g’, e § 6º). (Redação dada ao item pelo Decreto n. 54.650, de 6-7-2009, DOE 7-8-2009; efeitos a partir de 1-8-2009)

§ 4º O imposto calculado nos termos do § 2º será recolhido na entrada da mercadoria no território deste Estado, por meio de guia de recolhimentos especiais, conforme disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

§ 5º A escrituração das operações a que se refere este artigo será efetuada nos termos do artigo 277, considerando-se o valor recolhido por antecipação como imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria, exceto no caso de contribuinte não varejista enquadrado no Regime Periódico de Apuração – RPA, hipótese em que o valor recolhido por antecipação será assim considerado:

1 – como parcela relativa ao imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria, o valor resultante da multiplicação da diferença entre a alíquota interna e a interestadual pela base de cálculo da operação de entrada da mercadoria;

2 – como parcela relativa ao imposto devido pelas operações subsequentes, na condição de sujeito passivo por substituição, o valor total recolhido, deduzido do valor calculado nos termos do item 1.

§ 6º Salvo disposição em contrário, fica dispensado o recolhimento a que se refere este artigo na entrada de mercadoria destinada a:

1 – integração ou consumo em processo de industrialização;

2 – estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto por sujeição passiva por substituição, em relação à mesma mercadoria ou a outra mercadoria enquadrada na mesma modalidade de substituição, hipótese em que a respectiva saída da mercadoria subordinar-se-á ao regime jurídico da substituição tributária previsto neste regulamento, ressalvado o disposto no § 6º-A; (Redação dada ao item pelo Decreto n. 52.836, de 26-3-2008; *DOE* 27-3-2008)

3 – estabelecimento paulista pertencente ao mesmo titular do estabelecimento remetente, hipótese na qual a responsabilidade pela retenção do imposto será do estabelecimento destinatário, que deverá observar as demais normas relativas ao regime jurídico da substituição tributária previsto neste regulamento, se, cumulativamente:

a) esse estabelecimento não for varejista;

b) a mercadoria entrada tiver sido fabricada, importada ou arrematada, quando importada do exterior e apreendida, por qualquer estabelecimento do mesmo titular.

§ 6º-A O disposto no item 2 do § 6º não se aplica na hipótese em que o estabelecimento destinatário da mercadoria: (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto n. 54.239, de 14-4-2009; *DOE* 15-4-2009)

1 – seja atacadista;

2 – tenha a responsabilidade tributária atribuída pela legislação apenas pelo fato de receber mercadoria de outra unidade da Federação.

§ 7º Na ocorrência de qualquer saída ou evento que descaracterize a situação prevista no § 6º, o recolhimento do imposto devido por antecipação nos termos deste artigo será exigido do estabelecimento paulista que recebeu a mercadoria procedente de outra unidade da Federação.

§ 8º O estabelecimento remetente da mercadoria, localizado em outra unidade da Federação, poderá ser autorizado a recolher o imposto de que trata este artigo, até o dia 15 (quinze) do mês subsequente ao da saída da mercadoria, mediante regime especial, concedido nos termos do artigo 489.

Artigo 426-B. Não sendo aplicável o recolhimento antecipado previsto no artigo 426-A, o imposto devido na condição de sujeito passivo por substituição deverá ser pago segundo as normas comuns relativas ao regime jurídico da substituição tributária previstas na legislação. (Artigo acrescentado pelo Decreto n. 53.002, de 15-5-2008; *DOE* 16-5-2008)

E o imposto será calculado de acordo com os parâmetros definidos nos §§ 1º e 2º do art. 1º da Portaria CAT 170, de 28 de agosto de 2009, *ipsis*

verbis:

Portaria CAT – 170, de 28-8-2009

(DOE 1º-9-2009)

Estabelece a base de cálculo na saída de bicicletas, suas partes, peças e acessórios, a que se refere o artigo 313-Z5 do Regulamento do ICMS

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto nos artigos 28-A, 28-B e 28-C da Lei n. 6.374, de 1º de março de 1989, nos artigos 41, *caput*, 313-Z5 e 313-Z6 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS, aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000, expede a seguinte portaria:

Art. 1º a base de cálculo para fins de retenção e pagamento do imposto relativo às saídas subsequentes das mercadorias arroladas no § 1º do artigo 313-Z5 do RICMS, com destino a estabelecimento localizado em território paulista, será o preço praticado pelo sujeito passivo, incluídos os valores correspondentes a frete, carreto, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ao adquirente, acrescido do valor adicionado calculado mediante a multiplicação do preço praticado pelo Índice de Valor Adicionado Setorial – IVA-ST.

§ 1º para fins do disposto neste artigo, o Índice de Valor Adicionado Setorial – IVA-ST será:

1 – 47% (quarenta e sete por cento), nas operações com bicicletas; 2 – 64,67% (sessenta e quatro inteiros e sessenta e sete centésimos por cento), nas operações com partes, peças e acessórios de bicicletas.

§ 2º na hipótese de entrada de mercadoria proveniente de outra unidade da Federação cuja saída interna seja tributada com alíquota superior a 12% (doze por cento), o estabelecimento destinatário paulista deverá utilizar o ‘IVA-ST ajustado’, calculado pela seguinte fórmula:

$$\text{IVA-ST ajustado} = [(1 + \text{IVA-ST original}) \cdot (1 - \text{ALQ inter}) / (1 - \text{ALQ intra})] - 1,$$
onde:

1 – IVA-ST original é o IVA-ST aplicável na operação interna, conforme previsto no *caput*;

2 – ALQ inter é a alíquota interestadual aplicada pelo remetente localizado em outra unidade da Federação;

3 – ALQ intra é a alíquota aplicável à mercadoria neste Estado.

§ 3º Quando não houver a indicação do IVA-ST específico para a mercadoria deverá ser aplicado o percentual estabelecido para o setor no Anexo Único da Portaria CAT-16/09, de 23 de janeiro de 2009.

Art. 2º Fica revogada a Portaria CAT-63/09, de 24 de março de 2009, a partir de 1º de outubro de 2009.

Art. 3º Esta portaria entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos no período de 1º de outubro de 2009 a 30 setembro de 2010.

Para ilustrar, façamos a simulação:

Imagine-se que o varejista paulista adquira cem bicicletas de atacadista paranaense na modalidade CIF¹, ao valor unitário de R\$ 200,00 (duzentos reais), que engloba as despesas com frete e seguro debitadas no documento fiscal, totalizando a transação o importe de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Calculando o “IVA-ST AJUSTADO”², porque a comercialização interna está sujeita à alíquota de 18%, teremos:

$$[(1 + 47\%) \times (1 - 12\%)] / [(1 - 18\%)] - 1$$

que resulta em

$$[(1,47 \cdot 0,88) / 0,82] - 1 = 0,5775$$

daí resultando que o valor adicionado será de

$$200.000 \cdot 0,5775 = 115.500$$

Formando um dos termos da base imponible da antecipação do ICMS, aquele que exprime o valor presumido de comercialização, teremos:

$$R\$ 200.000,00 + R\$ 115.500,00 = R\$ 315.500,00$$

Calculando o ICMS devido pelo comerciante varejista, teremos:

$$(R\$ 315.500,00 \cdot 18\%) - (R\$ 200.000,00 \cdot 12\%) = R\$ 32.790,00$$

Imaginando-se que as bicicletas adquiridas serão comercializadas ao largo de três meses, em ritmo constante de vendas, e que o prazo de recolhimento do ICMS do varejista para suas operações normais seja o décimo dia do mês subsequente ao da apuração, é fácil dimensionar o desfalque de capital de giro que redundará da exigência antecipada do ICMS.

Cabe perquirir sobre a legitimidade, na acepção jurídica, dessa forma de arrecadação. Este é o objeto do presente trabalho.

As referidas normas da legislação do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS/2000 e Portaria CAT-170/2009) têm amparo na Lei n. 6.374/89, à qual fazem remissão.

Artigo 8º São sujeitos passivos por substituição, no que se refere ao imposto devido pelas operações ou prestações com mercadorias e serviços adiante nominados: *(Redação dada pelo inciso I do artigo 1º da Lei n. 9.176/95, de 2-10-1995; DOE 3-10-1995):*

(...)

XLV – quanto a bicicletas, relativamente ao imposto devido nas operações subsequentes até o consumo final: *(Inciso acrescentado pela Lei n. 13.291, de 22-12-2008; DOE 23-12-2008)*

(...)

b) qualquer estabelecimento situado em outro Estado ou no Distrito Federal, que promova saída da mercadoria a estabelecimento paulista.

(...)

§ 8º Tratando-se de mercadoria ou serviço proveniente de outro Estado ou do Distrito Federal:

1 – sendo inaplicável a sujeição passiva por substituição, a responsabilidade pela retenção e pelo pagamento do imposto relativo à substituição é do destinatário estabelecido em território paulista, exceto o estabelecimento varejista;

(...)

Artigo 60. Poderá ser exigido o recolhimento antecipado do imposto devido pela operação ou prestação subsequentes, com a fixação do valor desta, se for o caso, nas seguintes situações, dentre outras:

I – entrada em território paulista de mercadoria ou recebimento de serviços originários de outro Estado ou do Distrito Federal;

(...)

A Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, fixa que a instituição e a cobrança do ICMS estão subordinadas, entre outras condições, à definição, por lei complementar, das regras gerais que consubstanciem a forma pela qual poderá ser concretizada a sistemática excepcional da substituição tributária, consagrada em seu art. 150, § 7º, que prevê que a atribuição, por

lei, a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

E frisamos a excepcionalidade dessa mecânica de arrecadação, só integrada à Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional n. 3/93, porque, como é consabido, quase intuitivamente, a obrigação tributária surge com a realização, *in concreto*, da situação hipotética definida na lei como apta a gerar a incidência do tributo. Esse é o comando inequívoco da Norma Geral de Direito Tributário inserta no art. 113 do Código Tributário Nacional, que tem *status* de lei complementar *ratione materiae* e subordina a atuação de todos os Entes Tributantes.

Em outras palavras: somente dentro dos estreitos limites da substituição tributária é que pode ser exigido tributo antes de concretizado o seu fato gerador. Tanto isso é verdadeiro que não há estipulação constitucional da figura da antecipação do recolhimento do tributo devido pelo próprio contribuinte –, e não por terceiros, quando atuaria como substituto –, para momento anterior à efetivação, no plano da realidade social, da situação desenhada abstratamente na lei como geradora da sua obrigação. Menos fosse porque é absolutamente ilógico e injurídico que alguém funcione como substituto tributário de si mesmo. Ou se substituem sujeitos passivos colocados em posição antecedente ou são substituídos sujeitos passivos postos em posição subsequente.

Assim é que, cumprindo o desiderato do constituinte, a Lei Complementar n. 87/96 editou as normas que lhe incumbia arquitetar, vertidas em seus arts. 6º a 10, abaixo transcritos.

Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (*Redação dada pela LCP 114, de 16-12-2002*)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (*Redação dada pela LCP 114, de 16-12-2002*)

Art. 7º Para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I – em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II – em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:

I – da entrada ou recebimento da mercadoria, do bem ou do serviço; (*Redação dada pela LCP 114, de 16-12-2002*)

II – da saída subsequente por ele promovida, ainda que isenta ou não tributada;

III – ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.

§ 2º Tratando-se de mercadoria ou serviço cujo preço final a consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido.

§ 3º Existindo preço final a consumidor sugerido pelo fabricante ou importador, poderá a lei estabelecer como base de cálculo este preço.

§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do *caput* será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.

§ 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do *caput*, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

§ 6º Em substituição ao disposto no inciso II do *caput*, a base de cálculo em relação às operações ou prestações subsequentes poderá ser o preço a consumidor final usualmente praticado no mercado considerado, relativamente ao serviço, à mercadoria ou sua similar, em condições de livre concorrência, adotando-se para sua apuração as regras estabelecidas no § 4º deste artigo. (*Redação dada pela LCP 114, de 16-12-2002*)

Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I – ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

II – às empresas geradoras ou distribuidoras de energia elétrica, nas operações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Art. 10. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

§ 1º Formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de noventa dias, o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo.

§ 2º Na hipótese do parágrafo anterior, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de quinze dias da respectiva notificação, procederá ao estorno dos créditos lançados, também devidamente atualizados, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Vê-se, com extrema clareza, que a Lei Complementar n. 87/96 não contempla – como não poderia contemplar – a permissão para que as unidades federadas venham a exigir o ICMS em instante anterior às operações de saídas de mercadorias que vierem a ser posteriormente praticadas pelos contribuintes que as adquirirem de fornecedores de outros Estados ou do Distrito Federal.

O que se admite – e é muito diferente – é que a legislação ordinária possa imputar ao contribuinte vendedor de um Estado ou do Distrito Federal, desde que haja acordo entre as unidades envolvidas, a responsabilidade pelo ICMS que for devido sobre as operações futuras que forem concretizadas pelo contribuinte comprador e pelos demais agentes econômicos, localizados em outro Estado ou no Distrito Federal, até que os bens cheguem ao consumidor final.

Fundamental é que não se confundam as figuras da substituição tributária com as da antecipação do recolhimento do ICMS devido pela operação própria do contribuinte não sujeita à sistemática da substituição.

Emerge, portanto, com notável limpidez, a ilegitimidade das disposições da legislação paulista, que obrigam o varejista, cuidando-se de mercadorias sujeitas à substituição tributária, a fazer o recolhimento antecipado do ICMS devido por sua própria e futura operação, porque arrepiam o art. 113 do Código Tributário Nacional e porque não têm respaldo na Lei Complementar n. 87/96.

A conduta do Estado de São Paulo não é, entretanto, comportamento isolado, tendo sido adotada mecânica similar em outras unidades federativas.

Para exemplificar, temos a postura do Estado do Rio Grande do Sul que, por meio do Decreto n. 39.651/99, alterado pelo Decreto n. 39.810/99, veio a exigir dos estabelecimentos varejistas sítios em seu território o pagamento antecipado do ICMS correspondente ao diferencial entre a alíquota interestadual (12%) e a alíquota interna (17% ou 25%), referente às compras a fornecedores de outros Estados ou do Distrito Federal.

Verifica-se, de plano, que se trata de exação menos gravosa que a paulista, na medida em que não atinge o valor agregado pelo contribuinte

gaúcho.

Houve reação coletiva a essa sistemática arrecadatória, contida no Mandado de Segurança intentado pelo Clube de Diretores Lojistas de Soledade – CDL, RS, *mandamus* esse deferido em 1º grau em sentença recentemente confirmada pela Primeira Câmara Cível do E. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, por maioria de votos, na apreciação da Apelação Cível n. 70030797450, Relator: Desembargador Luiz Felipe Silveira Defini.

O Ilustre Desembargador Relator deu como fundamentos essenciais de seu decreto as seguintes assertivas:

Busca a impetrante evitar a cobrança antecipada da diferença de alíquotas incidentes nas operações interestaduais pelo Estado do Rio Grande do Sul.

Em outras palavras, o Decreto n. 39.651/99, alterado pelo Decreto n. 39.820/99, exige dos estabelecimentos varejistas o pagamento do diferencial de alíquotas entre a praticada nas operações interestaduais (de 12%) e as relativas às posteriores saídas tributadas no Estado (de 17% ou 25% de acordo com as mercadorias).

No caso concreto, as empresas associadas, ora representadas pela impetrante, realizam operações interestaduais para futuras vendas, ou seja, não se trata de hipótese de mercadorias que se destinam ao consumidor final com regramento previsto no art. 155, § 2º, VII e VIII da CF.

Dessa forma, não pode o Estado, por meio de Decreto, exigir imposto antecipado, sem que haja previsão legal para tanto. Deve sim obedecer ao princípio do sistema geral de compensação, pois, como dito, não se trata de consumidor final do produto.

Reportou o magistrado aos ensinamentos de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, que transcreveu:

Criticável a tributação fundada em fatos inexistentes, situações, estados ou circulações eventuais e imagináveis, uma vez que as relações jurídicas devem ficar adstritas às imposições tributárias quando ocorre a subsunção do fato impositivo (situação concreta) à imagem normativa (substituição abstrata).

Inaplicável a figura da presunção, sendo inaceitável sua aplicação na cobrança de tributos sobre a circulação, uma vez que os comerciantes/industriais podem deixar de

praticar fatos geradores de ICMS por inúmeros motivos (insolvência, desistência, perdimento da mercadoria). Não se pode nunca asseverar de forma absoluta que as mercadorias venha a ser objeto de inexorável circulação tributável.

Dando fecho à motivação do voto, aludiu à jurisprudência do E. TJRS, realçando os arestos cujas ementas colacionou:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PEDIDO DE CONCESSÃO DE LIMINAR. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. RECOLHIMENTO ANTECIPADO DE DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS MEDIANTE DECRETO. IMPOSSIBILIDADE. PROVIMENTO LIMINAR DO AGRAVO DE INSTRUMENTO, NA FORMA DO ART. 557, § 1º-A, DO CPC. Não pode o Fisco mediante Decreto do Executivo, exigir tributação de forma antecipada de bens adquiridos em outras unidades da Federação, destinados à revenda e não sujeitas ao regime da substituição tributária, por empresas localizadas neste Estado. Ferimento ao Princípio da Reserva Legal. Precedentes desta Corte. Concessão da medida liminar indeferida na instância originária. AGRAVO PROVIDO LIMINARMENTE (Agravado de Instrumento n. 70015347222, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Henrique Osvaldo Poeta Roenick, j. 22-5-2006).

DIREITO TRIBUTÁRIO E FISCAL. ICMS. COBRANÇA ANTECIPADA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. A exigência da Fazenda Estadual, calcada nos decretos n. 39.651/99 e 39.820/99, no sentido de que o pagamento da diferença entre as alíquotas interna e estadual do ICMS relativo às mercadorias provenientes de outra unidade da federação ocorra quando da entrada destas em nosso Estado, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador, é ilegal e abusiva. Inexistência de previsão constitucional para a cobrança antecipada do tributo na hipótese em liça. APELO PARCIALMENTE PROVIDO (Apelação Cível n. 70010876043, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Túlio de Oliveira Martins, j. 3-5-2006).

AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. ALÍQUOTAS INTERESTADUAL E ESTADUAL. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DA DIFERENÇA NA ENTRADA EM TERRITÓRIO SUL-RIO-GRANDENSE. 1. É defeso ao Poder Executivo, por meio de Decreto, modificando o Regulamento do ICMS, exigir, relativamente a certos produtos, nas operações interestaduais, seja paga a diferença de alíquota entre a interestadual (menor) e a interna (maior), quando do ingresso das mercadorias em território da Unidade Federativa do estabelecimento destinatário. A

exigência de tal diferença só é possível quando o adquirente for consumidor final e contribuinte do ICMS. Nas demais situações, vigora o princípio geral do sistema de compensação. Ainda, o artifício caracteriza implantação de substituição tributária *sui generis* e sutil violação ao princípio da não discriminação tributária em razão da procedência. Exegese dos arts. 152 e 155, § 2º, I e VII, da CF. 2. Julgamento monocrático. Princípio da jurisdição equivalente. Se há orientação sedimentada no órgão colegiado que, se levado adiante, julgará o recurso, nada obsta que o relator o julgue desde logo. Em tais situações vigora o princípio da prestação jurisdicional equivalente. O relator nada mais faz do que dar à parte recorrente a prestação jurisdicional que seria dada se julgado pelo órgão fracionário. Trata-se, igualmente, de hipótese implícita, que revela a verdadeira teleologia do art. 557 do CPC. 3. Provimento liminar (art. 557, § 1º-A, do CPC) (Agravo de Instrumento n. 70012019824, Primeira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Irineu Mariani, j. 17-6-2005).

O exame da motivação do voto vencedor nesse julgamento deixa-nos em dúvida sobre qual a *ratio decidendi* que efetivamente prevaleceu.

A sistemática de exigência antecipada do ICMS para os casos em foco foi rejeitada tão só por ter sido instituída por decreto do Poder Executivo, ou também, por mais razão, pela circunstância de que, não sendo os varejistas consumidores finais das mercadorias, não existiria base constitucional para essa forma de cobrança?

Em outras palavras: bastaria que se editasse lei ordinária estadual com previsão desse esdrúxulo esquema arrecadatório para que ficasse validada a sua imposição?

A referência doutrinária do voto não auxilia no espancar da dúvida; ao contrário, consiste em ataque à tributação (mesmo que instituída por lei do Ente competente) lastreada em “*fatos inexistentes, situações, estados ou circulações eventuais e imagináveis, uma vez que as relações jurídicas devem ficar adstritas às imposições tributárias quando ocorre a subsunção do fato impositivo (situação concreta) à imagem normativa (substituição abstrata)*” (grifo nosso).

A análise da jurisprudência da Corte Maior do Rio Grande do Sul, incorporada ao voto do I. Desembargador Silveira Difini, também não acrescenta luz mais clara sobre a indagação que colocamos.

Do Agravo de Instrumento n. 70015347222, retiramos:

O mandado de segurança, donde se originou o presente recurso, tem por escopo coibir ação do Fisco gaúcho de exigência do pagamento da diferença entre a alíquota interestadual (de 12%) e as relativas às posteriores saídas tributadas no Estado (de 17 ou 25%, conforme a mercadoria) quando da entrada das mercadorias neste Estado. O agravante sustenta que a exigência fere preceitos constitucionais, máxime porque referidas mercadorias não estão sujeitas ao regime da substituição tributária.

Tenho para mim, numa análise perfunctória do feito, haver razão ao agravante.

Ao que parece, no caso dos autos, não se trata de hipótese prevista na regra do art. 155, § 2º, incs. VII e VIII, da CF, pois as mercadorias não se destinam a consumidor final, mas, sim, para varejista. Daí surgir uma situação inusitada. A empresa impetrante, por força de exigência do pagamento antecipado (na entrada das mercadorias no território gaúcho), teria de recolher o tributo em um verdadeiro regime de substituição tributária, totalmente indevido para a espécie em comento, ou seja, quem vende tem de pagar o imposto, e não quem compra. *Como se vê, por meio de Decreto, criou-se uma verdadeira substituição tributária 'sui generis' e de impossível acomodação no sistema legal vigente.* (grifo nosso)

O que o Estado quer, com o regime 'pretendido', é uma antecipação de imposto indevido e sem previsão legal. Deve ter calma e aguardar o momento próprio quando da saída de tais mercadorias, pois, aí então, o imposto será recolhido pelas alíquotas internas (entre 17% e 25%). Do cotejo entre débito e crédito (diferença das alíquotas), resultará o valor a ser recolhido aos cofres estaduais. (grifo nosso)

Da Apelação Cível n. 70010876043, extraímos:

Na presente hipótese, a Fazenda Estadual está cobrando ICMS relativamente às mercadorias provenientes de outras unidades da federação quando da entrada destas no Estado.

Alega o apelante que se trata de mera mudança no aspecto temporal da hipótese de incidência, não havendo nenhuma diferença relativamente à alíquota. Tal alteração ocorreu através dos Decretos n. 39.651/99, 39.820/99, os quais acrescentaram ao Livro I, do RICMS, o inciso VI do art. 46 e o apêndice XX.

Contudo, não pode o Estado, através de Decreto, realizar a referida alteração, a qual, em verdade, antecipa em parte o fato gerador, pois não há previsão constitucional nesse sentido. (grifo nosso)

A Constituição Federal dispõe uma hipótese de cobrança do imposto antes da ocorrência do fato gerador, no caso da substituição tributária (art. 150, § 7º), e um caso de cobrança da diferença de alíquota quando, na operação interestadual, o adquirente/contribuinte é consumidor final (art. 155, § 2º, VII, VIII).

Fora tais hipóteses, o ICMS somente pode ser exigido a partir da ocorrência do fato gerador; que se consubstancia com a saída da mercadoria adquirida na operação interestadual em nova operação. Nesse norte, a exigência do Fisco, no sentido de que a diferença entre as alíquotas interna e estadual do imposto seja paga quando da entrada da mercadoria no estado é ilegal e abusiva. (grifo nosso)

Do Agravo de Instrumento n. 70012019824, infere-se:

Resumindo os fatos, a ilustre autoridade coatora, baseada no Decreto n. 42.631, de 7-11-2003, exige que na entrada em solo gaúcho seja paga a diferença entre a alíquota interestadual de 12% e a estadual de 17%, fato que levou a impetrante a ajuizar o presente mandado de segurança, entendendo ferido direito líquido e certo.

A matéria, consoante referi, não é nova, e lembro que no precedente do qual fui relator, envolvendo outros produtos, a alíquota estadual oscilava entre 17% e 25%. Aqui, segundo consta nas respeitáveis informações, a alíquota é de 17% (fl. 58).

A atitude de exigir para certos produtos o pagamento da diferença entre as alíquotas quando da entrada em território deste Estado, foi deflagrada, pelo menos últimos tempos e que tem gerado processos, com Poder Executivo modificando o RICMS por meio do Decreto n. 39.651, de 5-8-99, que promoveu a Alteração n. 607, e Decreto n. 39.820, de 16-11-99, que promoveu a Alteração n. 694.

Com tais modificações, ficaram sujeitos ao regime diversos produtos, por exemplo, bebidas quentes, perfumes e artigos de limpeza. O rol foi ampliado pelo Decreto n. 40.215, de 28-7-2000, abrangendo, por exemplo, chicletes, chocolates, bombons, caramelos, conservas, alimentos para cães e gatos, xampus, cremes de barbear e desodorantes corporais. Isto vem confirmado nas duntas informações, quando acrescenta os Decretos ns. 41.885/2002, 41.914/2002, 42.227/2003, 42.631/2003, os quais ampliaram os itens submetidos ao regime, e, por último, o Decreto n. 42.631, de 7-11-2003.

*Resumindo, agora, a questão jurídica, o problema está precisamente na exigência de **antecipação** do pagamento da tal diferença de alíquota, uma vez que, pelo sistema vigente, há o direito de pagá-la por meio da compensação dos créditos em cada período de apuração, sendo por isso, necessária lei em sentido formal. E se do confronto sobejar débito, há prazo ao pagamento. Já a ilustre autoridade coatora, em essência, reduz tudo à questão do prazo para pagamento, o qual, como é sabido e consagrado na jurisprudência, pode ser definido por Decreto.*

Feitas essas considerações, passo ao exame das seguintes questões:

2.1. Pagamento antecipado da diferença. Diz o art. 155, § 2º, VII, da CF, que *em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor localizado em outro Estado, adotar-se-á: (a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; (b) a alíquota interna, quando o destinatário*

não for contribuinte dele. O inc. VII, numa situação similar à alínea a do inc. IX, diz que na hipótese da alíquota interestadual, isto é, quando o destinatário for contribuinte de ICMS, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Quando o inc. VII diz que a diferença entre a alíquota interna e a interestadual pertence ao Estado em que se localiza o consumidor, está dizendo que ela deve ser paga antes de a mercadoria ingressar no território do Estado credor da diferença. Por isso disse que a situação é similar à alínea a do inc. IX, que disciplina as operações de importação do exterior, dizendo que o imposto pertence ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário.

Tratando-se de operações interestaduais destinadas a consumidor, e desde que seja contribuinte, incide a alíquota interna. Digamos que a alíquota interna no RS seja de 17% e o vendedor esteja localizado em Santa Catarina. Ele cobra integralmente e repassa 12% (alíquota interestadual) para aquele Estado e a diferença de 5% (diferença) para o RS.

Ora, quando a CF diz que a cobrança antecipada da diferença só é possível quando o adquirente é consumidor, está dizendo também, por exclusão, que não é possível a cobrança antecipada quando o adquirente não é consumidor, como são as empresas atacadistas e varejistas.

Por outra: está dizendo que subsiste o princípio geral do sistema de compensação, tal como prevê o art. 155, § 2º, I, da CF, como é lógico e natural dentro do princípio da não cumulatividade, isto é, a empresa lança a diferença em débito na conta-corrente fiscal, fazendo a compensação com o crédito no final do período. Se sobejar crédito, transfere-o para o período seguinte; se sobejar débito, há o prazo normal para o pagamento.

2.2. Substituição tributária sui generis. *O Estado com esse artifício implantou uma substituição tributária camuflada ou sui generis. Explico. Embora não imponha obrigação a terceiro – o substituto tributário –, o efeito prático no que tange à antecipação da diferença de alíquota é exatamente o mesmo. A final, quando o produto ingressar no estabelecimento, o imposto já estará integralmente pago, quando, de outro modo parte dela (a diferença) é lançada em débito e entra para a câmara de compensação com o crédito.*

3. Discriminação em razão da procedência. *Diz o art. 152 da CF ser vedado aos Estados, ao DF e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.*

A exigência de pagamento antecipado da diferença de alíquota quando os citados bens são provenientes de outros Estados, ao meu ver caracteriza ainda sutil forma de tratamento tributário mais severo em razão da procedência, discriminação vedada

pelo art. 152 da CF. A sutileza não exclui a violação ao princípio constitucional, por isso que é proibida a diferença de qualquer natureza, isto é, tanto em modo quanto em grau (grifo nosso).

Na leitura que fazemos, temos que tanto o voto vencedor no acórdão sob exame (com menos explicitude) como aqueles que prevaleceram nos arestos referidos pelo primeiro (esses mais claramente) não se limitaram, no acatamento da insurgência dos contribuintes gaúchos, ao fato de que a antecipação do ICMS devido pelo diferencial de alíquotas nas compras interestaduais tenha sido instituída por ato do Poder Executivo; foram além, deixando pelo menos implícito que tal forma de exação, ainda que tivesse sido estabelecida em lei local, não encontraria respaldo nas normas superiores do sistema posto.

De se ressaltar que a decisão em comento não foi unânime, ficando vencido o I. Desembargador Jorge Maraschin dos Santos.

Reproduzimos o fulcro de seu r. voto, até porque busca estofo em posição do Superior Tribunal de Justiça que seria discrepante daquela adotada no voto vencedor.

Merece provimento o apelo, prejudicado o reexame necessário.

No caso, mostra-se possível, conforme a jurisprudência pacífica do STJ, o recolhimento antecipado do ICMS no regime normal de tributação, ou seja, nas hipóteses em que não há previsão da ocorrência de substituição tributária. Nesse contexto, desde 05 de julho de 2007, com a edição da Lei Estadual n. 12.741, que deu nova redação ao artigo 24 da Lei n. 8.820/89, existe autorização legislativa para viabilizar a cobrança antecipada do tributo. Inexiste, portanto, qualquer ilegalidade ou arbitrariedade na adoção do regime de antecipação tributária, sendo permitida a cobrança da diferença entre a alíquota interestadual e a interna quando da entrada da mercadoria em território gaúcho.

Nesse sentido também refiro a jurisprudência deste Tribunal, Apelação n. 70030564488, 22ª Câmara Cível, Relator Des. Carlos Eduardo Zietlow Duro:

APELAÇÃO REEXAME NECESSÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. MERCADORIAS ADVINDAS DE OUTROS ESTADOS. EXIGÊNCIA ANTECIPADA PELO FISCO ESTADUAL DO PAGAMENTO DA DIFERENÇA DE ICMS ENTRE A ALÍQUOTA

INTERESTADUAL E A INTERNA NO MOMENTO DO INGRESSO NO ESTADO. POSSIBILIDADE PORQUE existente previsão legal autorizadora. SEGURANÇA DENEGADA.

A exigência do pagamento da diferença de alíquota do ICMS entre a alíquota interestadual e a interna é possível porque houve a edição da Lei Estadual n. 12.741/07, que deu nova redação ao artigo 24 da Lei n. 8.820/89, permitindo o recolhimento antecipado do imposto, sendo, pois, perfeitamente legal o procedimento adotado pelo fisco estadual. Precedentes do TJRS e STJ. Apelação provida liminarmente. Prejudicado o reexame necessário.

Nesse julgado foi mencionada recente decisão monocrática do STJ sobre a matéria, autorizando a cobrança antecipada de ICMS, como no caso em exame, a qual transcrevo:

A questão tratada nos autos refere-se à exigência antecipada, pelo Estado do Rio Grande do Sul, de parcela do ICMS relativo à comercialização de determinadas mercadorias. Esse montante, equivalente à diferença entre a alíquota interestadual e a interna, é cobrado na entrada do bem no território estadual.

O Tribunal de origem afastou a exigência, entendendo tratar-se de cobrança anterior ao fato gerador, o que seria inviável. A única hipótese de antecipação do recolhimento seria a da substituição tributária, que não é o caso discutido aqui.

Há notório dissídio com a jurisprudência do STJ.

De fato, conforme sustenta o recorrente, há diversos precedentes desta Corte que reconheceram a possibilidade de cobrança antecipada do ICMS, ainda que não se trate de substituição tributária “para frente”, especificamente no caso dos Estados do Rio Grande do Sul (hipótese dos autos) e de Sergipe:

TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL – ICMS – MANDADO DE SEGURANÇA – ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA – LEGALIDADE – SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO – IMPOSSIBILIDADE.

1. A controvérsia essencial dos autos restringe-se à legalidade da incidência do ICMS, na forma do art. 8º, XV, da Lei do Estado de Sergipe n. 3.796/1996, que estabelece a antecipação tributária de mercadorias ou de bens provenientes de outros Estados da Federação.

2. Ao contrário do alegado pelo recorrente, inexistente ilegalidade ou arbitrariedade na adoção do regime de antecipação tributária, nos moldes eleitos pela recorrida; não havendo, outrossim, comprovação de que a imposição do aludido regime viola qualquer direito líquido e certo do impetrante.

Recurso em mandado de segurança improvido.

(RMS 19.885/SE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 28-11-2006, DJ 11-12-2006, p. 334).

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. RICMS. INCLUSÃO DE EMPRESA NO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO (ART. 150, § 7º, DA CF). LEI ESTADUAL N. 3.796/96. LEGALIDADE. INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

1. Os atos perpetrados pelos agentes fiscais, em cumprimento ao regime do sistema de fiscalização especial previsto na Lei Estadual n. 3.796/96, a que foi submetido o contribuinte inadimplente, são legítimos se realizados dentro dos limites estabelecidos na lei.

2. “O artigo 150, § 7º, acrescido pela Emenda Constitucional n. 03/93, legitima a cobrança antecipada do ICMS através do regime de normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária, na forma determinada pela Lei Estadual n. 3.796/96, do Estado de Sergipe, e regulamentada pelo Decreto n. 17.037/97, com alterações procedidas pelos Decretos ns. 18.536/99 e 20.471/02” (RMS n. 17511/SE, relator Ministro Teori Albino Zavascki, *DJ* 22-8-2005).

3. A inclusão do contribuinte no sistema especial de controle e fiscalização, desde que prevista em lei, não implica violação de direito líquido e certo, estando comprovadas irregularidades fiscais referentes à sonegação de tributos.

4. Recurso ordinário não provido.

(RMS 20.520/SE, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 2-2-2006, *DJ* 21-3-2006, p. 107).

TRIBUTÁRIO. ICMS. REGIME DE PAGAMENTO ANTECIPADO SEM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DECRETO ESTADUAL 39.820/99. LEI ESTADUAL 8.820/89.

1. É legítima a cobrança antecipada do ICMS através do regime normal de tributação, vale dizer, sem substituição tributária, na forma preconizada pela Lei Estadual n. 8.820/89 e pelo Decreto Estadual n. 39.820/99.

2. Precedentes jurisprudenciais do STJ: RMS 17.511/SE, Relator Ministro Teori Zavascki, *DJ* 22-8-2005; RMS 17303/SE, Relatora Ministra Eliana Calmon, *DJ* 13-9-2004 e EDcl no RMS 16098/SE, Relator Ministro José Delgado, *DJ* 17-11-2003.

3. Recurso especial provido.

(REsp 722.207/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 28-11-2006, *DJ* 14-12-2006, p. 258).

É possível, conforme a jurisprudência pacífica do STJ, o recolhimento antecipado do ICMS (parcela dele, no caso dos autos), no regime normal de tributação, ou seja, sem substituição tributária.

Diante do exposto, nos termos do art. 557, § 1º-A, do CPC, dou provimento ao Recurso Especial.

Publique-se.

Intimem-se.

Brasília (DF), 15 de outubro de 2008.

Discordamos, com o devido respeito, da posição assumida no voto vencido no julgamento do E. TJRS, pelos argumentos inicialmente tecidos.

Vale frisar que as decisões do Superior Tribunal de Justiça por ele referidas não expressam, ao que consta, o entendimento da Primeira Seção da Corte Federal; mais que isso: parte delas foi sacada sobre situações factuais diametralmente distintas daquelas aqui tratadas, que quiçá poderiam, nas suas particularidades, merecer o trato legal de obrigatoriedade de antecipação de recolhimento do ICMS pelo contribuinte destinatário em operações interestaduais, por força de que seja inadimplente ou porque esteja, dadas as irregularidades que anteriormente praticou, sujeito a regime especial de fiscalização. Não se cuidou, à evidência, de caso de contribuinte em situação regular. *Mutat factum mutat ius*.

1.3 Conclusão

É pública nossa posição favorável à sistemática de arrecadação do ICMS, designada “substituição tributária para frente”.

Como antigo operador do Direito Tributário, advogado de empresas e juiz decano do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, estamos plenamente conscientes dos benefícios que marcam a instituição dessa mecânica arrecadatória, muito especialmente quando o objeto tributável é mercadoria que conta com estreito conjunto de produtores industriais, largo espectro de distribuição atacadista e um universo enorme de comerciantes varejistas.

A concentração da fiscalização e da cobrança no *starting point* (ponto inicial) do ciclo de circulação é lúdima medida assecuratória dos interesses estatais (a César o que é de César) e tem, no anverso da moeda, reflexo positivo sobre as atividades dos agentes privados da Economia, dificultando o uso da sonegação como instrumento desleal e deletério da livre

concorrência. Torna-se mais segura e fluída a arrecadação, e equilibra-se a competição nos diversos segmentos do mercado.

Nossa afeição pela sistemática está limitada à sua implantação com adoção de bases de cálculo que respeitem a realidade dos preços praticados nos segmentos comerciais (o que muitas vezes não ocorre), bem como à possibilidade de ressarcimento para a hipótese de realização dos fatos geradores futuros por montantes inferiores aos presumidos, bem ainda à obrigatoriedade de complemento para as situações em que os valores praticados no comércio sejam superiores aos estimados, como sábia e justamente ainda prevê, embora restritivamente, a legislação do Estado de São Paulo que, sem embargo, é objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2777-8, cujo julgamento pende de voto final no Supremo Tribunal Federal (há empate até então).

Todavia, isso não significa que possamos admitir como legítima a exigência do ICMS antes da concretização da hipótese de incidência do tributo, em caso não submetido à substituição tributária.

Não há suporte constitucional para tal forma de exação, que, como tanto, não merece disciplina pela legislação complementar.

A excepcionalidade de se cobrar o imposto antes da realização de seu fato gerador não pode ser ampliada ao nuto dos Entes Tributantes, sob pena de assolarmos pilar fundamental do sistema tributário nacional.

Parece-nos, em conclusão, inaceitável a postura decisória do E. Superior Tribunal de Justiça, acreditando-se que possa ser revertida ao largo do tempo.

Alçar-se a permissão extravagante para a substituição tributária a situações não subsumidas a esse regime é conduta que seduz o Fisco, com certeza, mas que não tem respaldo em nosso sistema de direito posto. Oxalá tanto venha ser reconhecido pelo Poder Judiciário.

REFERÊNCIAS

Legislação

BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 3, de 17 de março de 1993**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc03.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso: 15 jul. 2010.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto n. 39.651, de 05 de agosto de 1999**. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=4641&hTexto=&Hid_IDNorma=4641>. Acesso: 15 jul. 2010.

RIO GRANDE DO SUL. **Decreto n. 39.810, de 11 de novembro de 1999**. Disponível em: <http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=4414&hTexto=&Hid_IDNorma=4414>. Acesso: 15 jul. 2010.

SÃO PAULO. **Lei n. 6.374, de 01 de março de 1989**. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei%20n.6.374,%20de%2001.03.1989.htm>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

SÃO PAULO. Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000. **Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (RICMS /2000)**. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/portal/site/Internet/IntegraDDILEI?vnextoid=2ddd0b9198067110VgnVCM100000590014acRCRD&tipoNorma=3>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

SÃO PAULO. **Portaria da Coordenação da Administração Tributária – CAT-170, de 28 de agosto de 2009**. Disponível em:

<http://www.pfe.fazenda.sp.gov.br/st_legislacao_4_15.shtm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

SÃO PAULO. Secretaria da Fazenda. **Simples Nacional**. Disponível em: <http://www.pfe.fazenda.sp.gov.br/st_simplesnacional.shtm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

Jurisprudência

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível n. 70030797450**. Decisão: Acórdão. Relator: Desembargador Luiz Felipe Silveira Defini, Porto Alegre, RS, j. 26-8-2009, *DJ* 1º-10-2009. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso: 15 jul. 2010.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Agravo de Instrumento n. 70015347222**. Decisão: Monocrática. Relator: Henrique Osvaldo Poeta Roenick, Porto Alegre, RS, j. 22-5-2006, *DJ* 7-6-2006. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso: 15 jul. 2010.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Apelação Cível n. 70010876043**. Decisão: Acórdão. Relator: Túlio de Oliveira Martins, Porto Alegre, RS, j. 3-5-2006, *DJ* 8-6-2006. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso: 15 jul. 2010.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. **Agravo de Instrumento n. 70012019824**. Decisão: Monocrática. Relator: Irineu Mariani, Porto Alegre, RS, j. 17-6-2005, *DJ* 1º-7-2005. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso: 15 jul. 2010.

1 A sigla CIF significa “Cost, insurance and freight”, traduzido para o português como “custo, seguro e frete”.

2 IVA-ST (Índice de Valor Adicionado Setorial) é margem de valor agregado obtida em pesquisas de mercado que estima o acréscimo de valor que a mercadoria terá até a venda ao consumidor final.

O IVA-ST ajustado será empregado nas entradas de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação cuja saída interna seja tributada com alíquota superior a 12%, ou seja, nessas condições, qualquer estabelecimento paulista, inclusive optante do Simples Nacional, precisa aplicar o IVA-ST ajustado nas entradas interestaduais. Informações constantes na página eletrônica da Secretaria da Fazenda do Governo do Estado de São

Paulo. Disponível em: <http://www.pfe.fazenda.sp.gov.br/st_simplesnacional.shtm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

2 O IMPOSTO SOBRE A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE XINTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS. CONTORNOS E PROBLEMAS A RESPEITO DE SUA INCIDÊNCIA NA IMPORTAÇÃO DE BENS E MERCADORIAS

Ricardo Vieira Landi

*Especialista em Direito da Empresa e Econômico pelo programa de
educação continuada e especialização em Direito GVlaw;
Especialista em Direito Tributário pela Coordenação Geral de
Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo (COGEAE/PUCSP);
Sócio do Escritório Landi, Rodrigues, Nakano e Giovannetti Advogados.*

Wagner Silva Rodrigues

*Especialista em Direito Tributário pela Coordenação Geral de
Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo (COGEAE/PUCSP); Sócio do Escritório Landi,
Rodrigues, Nakano e Giovannetti Advogados.*

2.1 Introdução

A tarefa constitucional de atribuir competência para a instituição de tributos ganha relevância em uma Federação, pois traz consigo o dever de repartir territorialmente a aptidão delegada às unidades federadas, ou seja: não basta atribuir a competência para que os Estados e o Distrito Federal instituíam o ICMS; é necessário, ainda, que sejam fornecidos os mecanismos necessários para a definição de qual unidade da Federação será a habilitada para a exigência do imposto devido em uma dada situação, em detrimento de todas as outras¹.

Um importante exemplo para ilustrar a execução da aludida tarefa está na norma veiculada pela alínea *a* do inc. IX, § 2º, art. 155, da Constituição Federal de 1988, que, em sua redação original, dispôs incidir o ICMS na seguinte situação:

Sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço (ICMS--Importação).

E, ao alargar a descrição do campo de incidência do ICMS, fazendo com que dele constem as operações de importação de mercadorias, o constituinte mostrou-se sensível à percepção de que o tratamento tributário das importações deve estar alinhado com as práticas que objetivam desonerar, como regra geral no cenário internacional, as exportações. Regra esta que foi muito bem apresentada por Mizabel Derzi (2006, p. 341):

(...) a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços importados chegam ao país do destino livres de todo imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos

interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que sofre a incidência do IPI e do ICMS.

A um só tempo, então, a Constituição atribui a competência para que os Estados e o Distrito Federal instituíam o ICMS sobre as operações de importação e credencia o Estado em que estiver o destinatário da mercadoria para instituí-lo.

O presente trabalho tem como escopo, então, a investigação da efetiva realização desses mandamentos, especialmente ao analisar duas situações concretas escolhidas para ilustrar que, aparentemente, o esforço do constituinte não foi suficiente para eliminar os possíveis antagonismos da relação entre aqueles que devem pagar o imposto e aqueles que devem exigí-lo e, pior, evitar a séria divergência entre os próprios Estados, o que não raramente proporciona insegurança e, sobretudo, conduz a um cenário hostil para o desenvolvimento de qualquer atividade econômica no País.

Neste cenário, os prestadores de serviços não contribuintes do ICMS, personagens do primeiro dos casos – *“Prestadores de serviços médico-hospitalares”* –, assim como as pessoas físicas, valeram-se da parte inicial do dispositivo constitucional em comento para buscar, judicialmente, o direito de não se submeterem à incidência do ICMS-Importação.

No segundo caso – *“O adquirente situado em Minas Gerais”* –, será enfrentado o fato dos próprios Estados imprimirem, por meio dos ordenamentos locais, significados conflitantes para a parte final da alínea *a* do inc. IX, § 2º, art. 155, da Constituição – “cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço”. De sorte que uma dada importação pelo contribuinte “A”, com estabelecimento no Estado “X”, Estado para o qual o ICMS-Importação foi recolhido, poderá ensejar nova exigência do imposto sobre a mesma importação, mas, desta vez, por parte do Estado “Y”, no qual está estabelecido o contribuinte “B”, que adquiriu do contribuinte “A” o bem importado.

Antes, porém, de percorrer os sinuosos caminhos que estes casos oferecem para a aplicação unívoca da norma constitucional em relevo, alguns apontamentos de perfil mais teórico sobre o ICMS e sobre a sua

incidência na importação de produtos merecem destaque, pois que servirão de referência para trilhar os temas suscitados.

2.2 O ICMS e sua incidência na importação de bens e mercadorias

Conquanto o intérprete possa articular diversas regras de incidência relativas ao ICMS, com base nos textos legais de cada uma das unidades da federação, um fator será constante: os mecanismos fixados pela Constituição Federal com a finalidade de assegurar a uniformidade e harmonia do imposto em todo o território nacional.

É, portanto, a partir destes mecanismos constitucionais que se propõe a investigação necessária para a definição de uma proposta de regra de incidência para o ICMS-Importação.

2.2.1 A atribuição de competência para a sua instituição

Já é célebre o enunciado proposto por Luciano Amaro (2001, p. 96) no sentido de que “A Constituição não cria tributos; ela outorga competência tributária, ou seja, atribui aptidão para criar tributos”.

Mas o que isso significa?

Significa, em um exercício de pragmatismo extremo, que nenhuma autoridade administrativa investida na função de controle quanto à aplicação das normas tributárias e, via de consequência, habilitada para a confecção do lançamento tributário poderá exigir do contribuinte o cumprimento de qualquer obrigação tributária munida apenas da Constituição Federal.

Significa dizer que não são os contribuintes os destinatários das aludidas normas constitucionais.

As normas constitucionais que repartem as competências tributárias têm como destinatário imediato o legislador (CARRAZZA, 2006, p. 469), a quem caberá inovar a ordem jurídica, instituindo, por meio de lei, os tributos de competência do respectivo ente político e, conseqüentemente, abstando-se de fazê-lo em relação aos tributos cuja competência foi

endereçada, na Constituição Federal, a outro membro da Federação, sob pena de inconstitucionalidade da norma tributária produzida.

Se esta é a forma que o constituinte escolheu para assegurar a realização de seus comandos no plano infraconstitucional, cabe pontuar, neste trabalho, os principais contornos desse mecanismo no que diz respeito ao ICMS.

O texto constitucional, ao regram a aptidão para disciplinar o ICMS, não deixou de levar em conta que os Estados estão em pé de igualdade no pacto federativo, o que exige equilíbrio no exercício das respectivas atribuições e, sobretudo, não admite a adoção de práticas diferenciadas por parte de qualquer das unidades federadas com o objetivo de concorrer artificialmente com as demais².

Nessa linha, a primeira das providências articuladas na Constituição foi a de tornar compulsório o exercício da competência para a instituição do ICMS.

Apesar de inexistir comando expresso neste sentido, a obrigatoriedade quanto à criação do ICMS é percebida pelo intérprete na medida em que: (i) se prevalecesse a total liberdade para os Estados instituírem o imposto, comprometer-se-ia o equilíbrio entre aqueles que fazem parte do pacto federativo; (ii) houve a delegação para que a lei complementar, com índole nacional, no prazo de 60 (sessenta) dias a contar da promulgação da Constituição Federal, instituisse o imposto, *delimitando a competência impositiva estadual* (MATTOS, 2006, p. 60); (iii) mantendo-se inerte o legislador complementar, como de fato ocorreu até 1996, os Estados e o Distrito Federal deveriam fixar as *normas para regular provisoriamente a matéria* por meio de convênio (§ 8º do art. 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias); e (iv) transcendendo a simples atribuição de competências, o art. 155, § 2º, inc. XII, alínea g, da Constituição Federal limitou a autonomia dos Estados, proibindo-os de instituírem exonerações relativas ao ICMS de forma unilateral.

As delegações que o constituinte fez ao legislador complementar, ao Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) – órgão responsável pela produção dos convênios – e até mesmo ao Senado Federal pronunciam, por sua vez, a preocupação quanto à uniformidade do ICMS em todo o território nacional. Sim, pois quanto maior for o plexo de aspectos a serem

disciplinados por meio de lei complementar, convênios ou mesmo de resoluções do Senado, menor será a liberdade dos legisladores estaduais para inovar nos respectivos ordenamentos locais.

Sobre a lei complementar em questão, não é demais lembrar que, apesar de ser produzida pelo Congresso Nacional, ela não rege questões afetas à União, mas, sim, temas de interesse nacional com aplicação, indistintamente, a todos os entes políticos.

E, conquanto não seja tarefa fácil divergir daqueles que, em homenagem à autonomia dos entes que compõem a Federação, apontaram limitações para as matérias que a lei complementar deve reger, notadamente, a competência para veicular normas gerais de direito tributário atinentes à definição dos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos estaduais e municipais listados na Constituição (CARRAZZA, 2006, p. 871), essa é a inclinação deste trabalho.

A busca incansável do constituinte por mecanismos que assegurem a uniformidade destes impostos em todo o País indica que a lei complementar exerce um papel fundamental na modelagem da competência atribuída aos legisladores locais, papel este que não conviveria com a aludida limitação.

Chama a atenção, nesse sentido, o fato de ter o constituinte qualificado a competência do legislador complementar para reger o ICMS, na medida em que rompe com o regime jurídico das competências concorrentes e supletivas³, previsto no art. 24 da Constituição Federal, e delega ao convênio celebrado entre os Estados – e não ao poder legislativo estadual supletivamente, como haveria de ser – a competência para fixar normas provisórias necessárias à instituição do imposto no caso de omissão do legislador complementar (art. 34, § 8º, do ADCT).

Evidentemente, não poderá a lei complementar nem o convênio – enquanto ela não é editada – dispor sobre as matérias de sua competência em desacordo com os conteúdos previamente estabelecidos na Constituição.

Os convênios, por sua vez, encontram, em decisão relatada pelo Ministro Celso de Mello para o julgamento da Medida Cautelar na ADI 1247-9/PA, a expressão de sua finalidade, como se depreende do seguinte trecho, *in verbis*:

Esses convênios – enquanto instrumentos de exteriorização formal do prévio consenso institucional entre as unidades federadas investidas de competência tributaria 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 (ADI 1247-9/PA. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Celso de Mello, Brasília, DF, j. 17-8-95, *DJ* 8-9-95).

Apesar do tema ali discutido circunscrever-se à concessão de benefícios fiscais, mais adiante, no mesmo julgado, o Ministro faz alusão à lição de Sacha Calmon, na qual “o tratamento uniforme, que o legislador constituinte buscou dispensar ao ICMS” é sublinhado como a viga mestra das limitações impostas aos legisladores locais:

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 impositivo entre os diversos Estados-membros da Federação, o que antecipou sérias dificuldades no manejo do gravame que deveria ter ‘perfil nacional’ uniforme. A consequência 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 convênio forçado em que uma só podia fazer o que os demais permitissem ou tolerassem. (**Revista Mineira Jurídica**, v. 96/69, 82, jul./ago. 1992) (Voto do Relator na ADIn 1247-9).

Com efeito, as limitações da competência estadual, no que tange ao ICMS, são de todo justificáveis na medida em que acabam por realizar outros princípios relevantes para a Constituição Federal, tais como os princípios da isonomia, da livre concorrência e o próprio federalismo, que expressa não apenas a autonomia das unidades federadas – a qual, diga-se, só existe na exata medida em que foi desenhada pelo constituinte – mas

também a união destas, em condição de igualdade e atuando em colaboração recíproca (HESSE, 1998, p. 180).

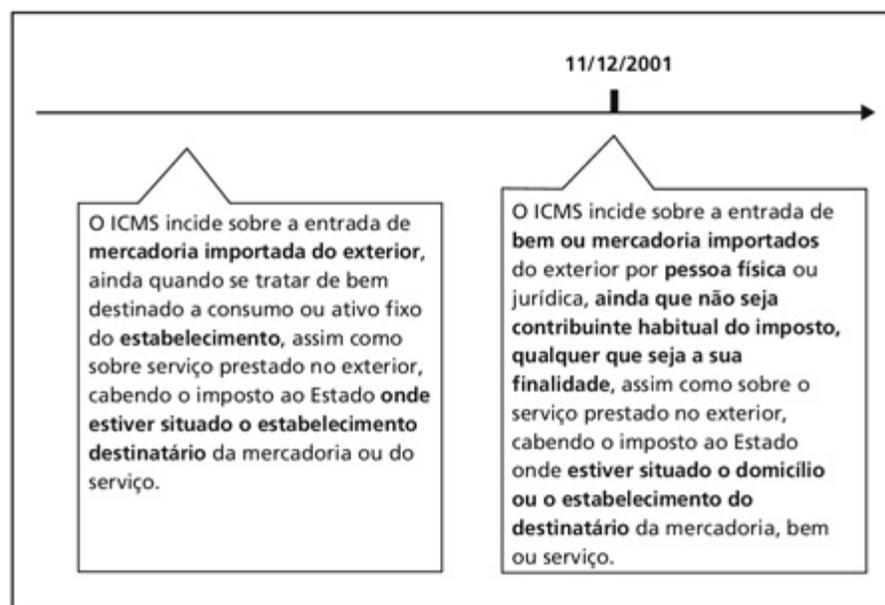
Enfim, conquanto o legislador de cada Estado e do Distrito Federal tenha recebido a aptidão para instituir o ICMS, ao fazê-lo, deverá estar atento para um rol de assuntos que o constituinte reservou para outros veículos – lei complementar⁴, convênios⁵ e resolução do Senado⁶ –, subordinando-se materialmente ao que ali for disciplinado (CARVALHO, 2000, p. 205).

2.2.2 O ICMS incidente na importação de bens e mercadorias

Uma vez mapeados os caminhos demarcados pelo constituinte para a instituição do ICMS, o que se propõe, agora, é identificar qual é a regra de incidência modelada para a criação do imposto incidente sobre as importações de bens e mercadorias (ICMS-Importação).

Já foi mencionado que, na atual ordem constitucional, a atribuição de aptidão para disciplinar a incidência do ICMS-Importação foi inaugurada com a alínea *a* do inc. IX, § 2º, do art. 155 da Constituição Federal.

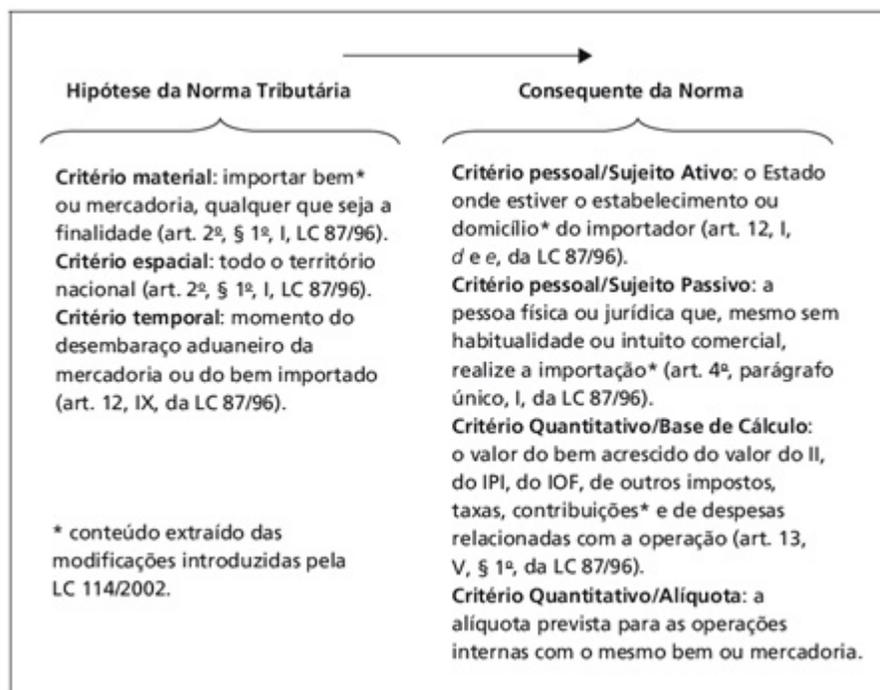
Aludido comando foi profundamente modificado em 11 de dezembro de 2001, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 33/2001. Confira-se a mudança introduzida no texto constitucional:



No plano infraconstitucional, a matéria atinente à regulamentação do ICMS foi veiculada, provisoriamente, pelo Convênio ICM n. 66, de 16 de dezembro de 1988, até a edição da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, quando, então, este convênio perdeu sua eficácia. As modificações propostas pela Emenda Constitucional n. 33/2001, por sua vez, foram incorporadas em 16 de dezembro de 2002 com a publicação da Lei Complementar n. 114/2002.

Atualmente, portanto, é na lei complementar que está definida a grande parte dos aspectos básicos e necessários para a uniformização do ICMS em todo o território nacional e, por isso mesmo, os critérios⁷ indispensáveis para aqueles que pretendam formular um modelo básico de regra matriz de incidência a ser seguido pelos Estados.

Aludida formulação, aliás, poderia ser assim representada:



A operação de importação, núcleo da regra de incidência proposta acima, é o fenômeno pelo qual um bem estrangeiro é incorporado à

economia nacional. Esse fenômeno é fruto do comércio exterior, atividade econômica regulada pelo Estado,

que deve manter mecanismos capazes de proteger aqueles setores econômicos que sucumbiriam ante uma concorrência externa predatória, como também zelar pelo equilíbrio de sua balança comercial e de serviços, assim como acautelar-se com o ‘comércio’ de produtos de alta periculosidade social etc.⁸.

No ordenamento jurídico pátrio, a competência para dispor sobre a matéria é, exclusivamente, da União (art. 22, VIII, da CF). A partir daí, o interprete poderá sistematizar um ordenamento próprio, com regras para disciplinar a entrada e a saída de bens do território nacional (Direito Aduaneiro).

Esse regramento prescreve um rito próprio para a realização da importação – o despacho aduaneiro de importação (art. 542 do Regulamento Aduaneiro – RA, aprovado pelo Decreto n. 6.759, de 05 de fevereiro de 2009) –, de tal maneira que será esse procedimento o fato relevante para outras disciplinas que, tomando-o como pressuposto, produzem os efeitos que lhes são próprios. Assim ocorre, também, com a incidência do ICMS-Importação.

E, como o controle atinente à importação de bens dá-se em todo o *território aduaneiro*, o qual compreende a integralidade do território nacional (art. 2º do RA), a importação sujeita ao ICMS poderá ocorrer em qualquer ponto do território nacional – aspecto espacial –, devendo ser ressaltado que o local onde a mercadoria é desembarçada não é relevante para a definição de qual Estado deve receber o imposto.

Nada impede que o ICMS incidente sobre uma importação levada a efeito por meio do porto situado no Estado “X” seja recolhido ao Estado “Y”, no qual está estabelecido o importador, dado ser este – local do estabelecimento ou domicílio do importador –, e não aquele – local do desembarço – o critério eleito para a definição do sujeito ativo da relação jurídica tributária.

Ademais, o legislador, ao escolher o momento do desembaraço aduaneiro como a exata ocasião em que se dá por ocorrida a importação, optou pela situação em que toda a operação de importação se faz traduzir em um ato de controle quanto ao ingresso do produto importado, visto que o desembaraço aduaneiro representa “a conclusão da conferência aduaneira” (art. 571 do RA).

A situação descrita acima, quando verificada em concreto, habilitará a formação de uma relação jurídica – descrita no conseqüente da norma –, na qual a pessoa física ou jurídica que importou o bem ou a mercadoria do exterior – sujeito passivo – deverá recolher o ICMS-Importação.

O imposto será calculado sobre o valor aduaneiro da operação declarado pelo contribuinte ou que venha a ser fixado em procedimento aduaneiro próprio⁹. A este valor serão somados, ainda, os valores dos demais tributos incidentes na importação e de outras despesas inerentes à execução da operação.

Ainda sobre a base de cálculo do ICMS-Importação, é importante sublinhar que a Emenda Constitucional n. 33/2001, ao inserir a alínea *i* no inc. XII, § 2º, art. 155, da Constituição, remeteu ao texto constitucional a inclusão do próprio ICMS em sua base de cálculo, por meio do denominado *cálculo por dentro* ou *gross up*.

A definição do montante a ser entregue pelo sujeito passivo dependerá, também, da alíquota aplicável. E, nesse aspecto, o legislador local terá mais liberdade, podendo fixar as alíquotas do ICMS para as operações internas (que se iniciam e se encerram dentro do Estado), as quais serão aplicáveis às importações. Deverá estar atento, apenas, ao comando constitucional que veda a fixação das alíquotas em patamar inferior ao que o Senado estabelecer para as operações interestaduais¹⁰, ressalvada a existência de convênio em sentido contrário (art. 155, § 2º, IV e V, CF), bem como àquele de que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, § 2º, III, CF).

O imposto apurado será, então, recolhido ao sujeito ativo, identificado em razão da localização do estabelecimento ou domicílio do destinatário do produto importado, tal como delineado pelo constituinte. Conquanto o legislador complementar, inadvertidamente, tenha modificado parcialmente este comando, atribuindo a competência para o Estado em que estiver o

estabelecimento onde ocorrer a entrada física, é evidente que prevalece a interpretação em conformidade com a Constituição Federal, consoante posicionamento há muito estabelecido no Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL – MANDADO DE SEGURANÇA – ICMS E IMPORTAÇÃO DE ÁLCOOL CARBURANTE – ENTRADA NO PORTO DO RIO DE JANEIRO – IMPORTADOR LOCALIZADO EM ALAGOAS – LOCAL DA OPERAÇÃO PARA EFEITOS DA COBRANÇA DO IMPOSTO E DEFINIÇÃO DO ESTABELECIMENTO RESPONSÁVEL – LEI COMPLEMENTAR 87/96, ART. 11, INC. I, ALINEAS “D” E “E”. O local da operação, para efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é aquele em que se localiza o estabelecimento que promoveu a importação do bem. Recurso especial a que se dá provimento (Recurso Especial n. 256.814/RJ. Segunda Turma, Relatora: Ministra Nancy Andrighi, Brasília, DF, j. 15-8-2000, DJ 11-9- 2000)[11](#).

Pois bem. Apresentadas estas considerações a respeito do imposto estadual e sobre a sua incidência nas operações de importação, os casos a seguir servem para ilustrar alguns dos problemas que a aplicação dessas regras pode ocasionar.

No primeiro caso, será retratado o conflito entre a interpretação dos particulares e aquela patrocinada pelas autoridades fiscais, ao passo que no segundo caso será abordada a divergência entre os próprios Estados.

2.3 Caso 1: prestadores de serviços médico-hospitalares

Há certo tempo, os prestadores de serviços médico-hospitalares, interessados em expandir suas atividades, viram-se na contingência de importar os equipamentos utilizados na prestação destes serviços e, para tanto, lançaram mão de medidas judiciais que lhes assegurassem o direito de não sofrerem a exigência do ICMS-Importação no momento do desembaraço aduaneiro.

E qual o fundamento para tanto?

O fundamento estava na interpretação conjunta do inc. II do art. 155 da Constituição Federal, que orienta a incidência do imposto sobre a realização de *operações relativas à circulação de mercadorias*, com a alínea *a* do inc. IX, § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, a qual, em sua redação original, determinava a incidência do ICMS sobre *mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento*, excluindo do alcance do ICMS-Importação as importações realizadas por aqueles que não são contribuintes usuais do ICMS.

A reiterada utilização da expressão *mercadoria* para qualificar a operação sujeita ao ICMS subtraiu do conjunto das operações capazes de atrair a incidência do gravame estadual aquelas que têm por objeto a circulação de bens que não atingem a condição de mercadoria ou que não se relacionem com o exercício da atividade mercantil.

Isso porque as *coisas* não são mercadorias por sua natureza¹². Pelo contrário, adquirem ou perdem essa qualidade, conforme a destinação que se dê a determinado bem, em determinado momento. É claro, nesse sentido, o magistério de Paulo de Barros (1980, p. 256):

A natureza mercantil do produto não está, absolutamente, entre os quesitos que lhe são intrínsecos, mas na destinação que se lhe dê. É mercadoria o chapéu exposto à venda entre outros adquiridos para esse fim. Não o será aquele que mantenho em minha casa e se destina a meu uso pessoal. Não se operou a menos modificação, no seio do objeto referido. Apenas sua destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias.

No caso proposto, os bens eram importados com a finalidade de compor o ativo imobilizado de hospitais, clínicas e laboratórios, e não para a posterior revenda ou composição de um estabelecimento com vocação mercantil.

E precisamente por essa razão é que mais um fundamento se articulava em favor dos prestadores dos serviços em questão: por não serem contribuintes habituais do ICMS, não lhes seria aplicável o princípio constitucional da não cumulatividade, inerente ao imposto estadual.

Enquanto os contribuintes do imposto têm o direito de aproveitar o montante pago a título de ICMS-Importação como crédito em sua escrita fiscal, os hospitais, clínicas e laboratórios não desfrutam desta mesma possibilidade.

Esses fundamentos restaram definitivamente consolidados quando o Supremo Tribunal Federal, seguindo a orientação que já havia firmado sobre as importações realizadas por pessoas físicas¹³, julgou, em sessão plenária, o Recurso Extraordinário n. 185.789-7, com a seguinte ementa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BEM POR SOCIEDADE CIVIL PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS MÉDICOS. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não cumulatividade do ICMS. Importação de aparelho de mamografia por sociedade civil, não contribuinte do tributo. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Inexistência de circulação de mercadoria. Não ocorrência da hipótese de incidência do ICMS (RE 185789/SP. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator para Acórdão: Ministro Maurício Corrêa, Brasília, DF, j. 3-3-2000, *DJ* 19-5-2000).

Do voto proferido pelo Relator, destaque-se o seguinte:

Sr. Presidente, reportando-me ao RE 203.075, de que fui designado redator para o acórdão, julgado em 05.08.1998, em caso absolutamente similar ao presente, disse que a incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. Não sendo comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria.

No caso presente, cuida-se de importação feita por médicos, de aparelho de mamografia, não sendo eles contribuintes do ICMS. Por isso mesmo, a taxação não pode ser imposta à semelhança do precedente indicado. É o que resulta do comando do artigo 155, I, b, c/c § 2º, IX, 'a', da Constituição Federal (RE 185789/SP. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator para Acórdão: Ministro Maurício Corrêa, Brasília, DF, j. 3-3-2000, *DJ* 19-5-2000).

Após diversos julgamentos sobre o assunto, o STF editou a Súmula 660, que, parecendo pôr fim à discussão, anuncia: “Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto”.

2.3.1 A Emenda Constitucional n. 33/2001

A irresignação daqueles que não compartilhavam das razões que permeavam a solução ofertada pelo STF e, até mesmo, a percepção de que a norma constitucional original merecia aprimoramento proporcionam a continuidade das discussões a respeito do presente caso, mas, agora, sob a perspectiva imposta pela Emenda Constitucional n. 33/2001.

Já se viu que a EC 33/2001 expandiu a competência dos Estados e do Distrito Federal para instituir o ICMS-Importação, fazendo com que dela passasse a constar a aptidão para gravar as importações de *bens ou mercadorias importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade*.

Assim, em razão desse novo comando, é evidente que o caso em tela exige uma nova análise para avaliar: (i) se o advento do novo texto constitucional é suficiente para suprimir os fundamentos que, até então, afastavam a incidência do ICMS-Importação das operações realizadas por não contribuintes; e (ii) sendo suficiente, se é ela, emenda à constituição, capaz de convalidar a exigência do ICMS-Importação de não contribuintes, com base no aparato legislativo preexistente.

Quanto à primeira das questões suscitadas, o texto não poderia ser mais claro no sentido de modificar a competência atribuída para que dela passe a constar as operações de importação realizadas por não contribuintes. De tal forma que, inexistindo vedação para que o poder constituinte derivado assim proceda, há que se considerar ampliada tal competência.

Contudo, relativamente à segunda das questões que a edição da EC 33/2001 provoca, é evidente, consoante abordado anteriormente, que a modificação introduzida no texto constitucional, por si só, não basta para que as autoridades fiscais de cada unidade federada passem a exigir o ICMS-Importação nas operações realizadas por não contribuintes.

De fato. Se o constituinte se propôs a atribuir e repartir as competências para a instituição de tributos, é imprescindível que os destinatários dessa atribuição exerçam a competência, produzindo os regramentos indispensáveis para a criação dos gravames.

E a estrutura eleita pelo constituinte para a instituição uniforme do ICMS em todo o território nacional faz com que o exercício da competência se faça duplamente necessário.

Coube ao legislador complementar modificar as normas originariamente veiculadas pelo texto da Lei Complementar n. 87/96, o que efetivamente foi realizado com a edição da Lei Complementar n. 114/2002.

Ato contínuo, os poderes legislativos de cada Estado e do Distrito Federal, atentos ao novo modelo básico de regra matriz de incidência a ser seguido, devem produzir as respectivas normas a fim de incorporá-la nos ordenamentos locais.

Uma vez cumpridas estas etapas e, não menos importante, após restar percorrido o lapso temporal necessário para a realização do princípio constitucional da anterioridade é que poderá a autoridade fiscal de cada Estado exigir o ICMS-Importação em sua nova formatação.

Finalmente, em hipótese alguma se deve imaginar ser possível a constitucionalização superveniente das regras preexistentes em razão da promulgação da emenda constitucional, algo que vale tanto para o regramento no âmbito nacional (razão pela qual a Lei Complementar n. 114/2002 foi editada) como no de cada localidade.

Neste sentido, para sedimentar a ideia aqui sustentada, confira-se, por fim, o quanto restou decidido monocraticamente pela Ministra Cármen Lúcia, ao decidir o RE 562.710/RS (*DJE* n. 58, divulgado em 25-3-2009), *in verbis*:

6. No presente caso, apesar de a importação do bem ter ocorrido na vigência da Emenda Constitucional n. 33/2001, a cobrança do tributo deu-se com base na Lei Estadual n. 8.820/1989, sob o argumento de que a norma em questão se teria ‘constitucionalizado’ a partir da edição da Emenda Constitucional n. 33/2001, sendo perfeitamente legítima sua aplicação.

Esse entendimento não pode ser mantido. A inconstitucionalidade da Lei n. 8.820/1989 não é sanável pela alteração constitucional posterior à sua publicação, pois

o Supremo Tribunal Federal entende que ‘o sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente’ (RE 390.840, Relator: Ministro Marco Aurélio, Plenário, *DJ* 15-8-2006).

2.4 Caso 2: o adquirente situado em Minas Gerais

Os contribuintes mineiros adquirentes de produtos importados e já nacionalizados por importador estabelecido em outra Unidade da Federação devem sempre atentar para a possibilidade das autoridades fiscais de seu Estado exigirem o recolhimento do ICMS-Importação aos cofres mineiros.

Isso ocorre porque o ordenamento local, em especial as normas editadas pelo poder regulamentar, atribui conteúdo próprio ao critério constitucional de repartição da competência para a instituição do ICMS-Importação, dispondo¹⁴ ser o local da operação, para efeitos de cobrança na importação, o do:

- (i) estabelecimento que, direta ou indiretamente, promover a importação para consumo, imobilização, comercialização ou industrialização;
- (ii) estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação for promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra Unidade da Federação, de mesma titularidade daquele ou que com ele mantenha relação de interdependência;
- (iii) estabelecimento destinatário da mercadoria ou do bem, quando a importação promovida por outro estabelecimento, ainda que situado em outra unidade da Federação, esteja previamente vinculada ao objetivo de destiná-lo àquele;
- (iv) domicílio do adquirente, quando não estabelecido; e
- (v) ingresso físico da mercadoria ou bem nas demais hipóteses.

Para orientar as autoridades fiscais e contribuintes do Estado, a Instrução Normativa n. DLT/SER 02, de 12 de novembro de 1993, assim dispôs:

1 – É devido ao Estado de Minas Gerais o ICMS correspondente à importação de mercadoria ou bem do exterior, promovida:

- a) direta ou indiretamente por estabelecimento situado em território mineiro;
- b) por estabelecimento situado em outra unidade da Federação;

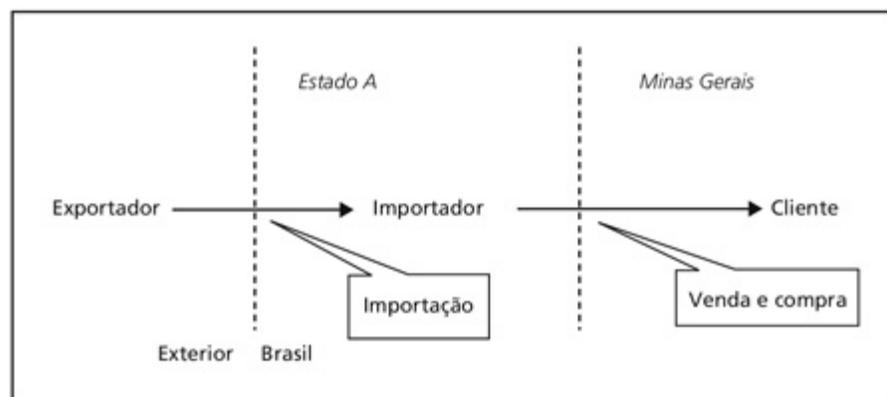
b.1) pertencente ao mesmo titular, ou que mantenha relação de interdependência com o estabelecimento mineiro, destinatário da mercadoria ou do bem, ou

b.2) quando a importação seja vinculada ao objetivo de destinar a mercadoria ou o bem a este Estado.

2 – Nas hipóteses descritas no item anterior, não é admitido o aproveitamento do crédito do ICMS, pago a outro Estado, referente à entrada da mercadoria no estabelecimento mineiro, quando remetida por estabelecimento localizado em outra unidade da Federação.

Conseqüentemente, na situação em que o distribuidor de um dado produto importado traga para o País um lote deste produto, objetivando atender ao pedido de um cliente mineiro, a orientação acima suscitaria uma série de problemas para os contribuintes envolvidos na operação.

A situação proposta poderia ser assim ilustrada:



Na operação de importação, o importador, na qualidade de destinatário do produto importado (quem mantém o relacionamento jurídico e comercial

com o exportador), irá pagar o ICMS-Importação ao Estado “A”, creditando desse imposto pago em sua escrituração fiscal. Já na operação subsequente, na qual há a venda e compra dos produtos importados para o cliente, o importador fará incidir o ICMS sobre a operação interestadual, lançando-o em favor do Estado “A” em seus livros fiscais, ao passo que o cliente registrará a entrada desses produtos em seu estabelecimento, escriturando o respectivo crédito, salvo se for o caso de vedação ao crédito.

Com todas essas providências, dever-se-ia imaginar o encerramento da operação de importação, com a produção de todos os efeitos esperados, inclusive no que concerne à incidência do ICMS. Mas não é o que ocorre.

A qualquer momento, as autoridades fiscais mineiras, entendendo tratar-se de uma importação indiretamente realizada pelo estabelecimento mineiro ou com o prévio intuito de atendê-lo, podem lançar mão da disciplina vigente naquele Estado para, mediante lançamento de ofício, exigir do cliente mineiro e do importador, solidariamente, novo recolhimento do ICMS-Importação em favor do Estado de Minas Gerais, bem como determinar ao cliente que estorne o crédito escriturado em razão da compra e venda realizada após a importação.

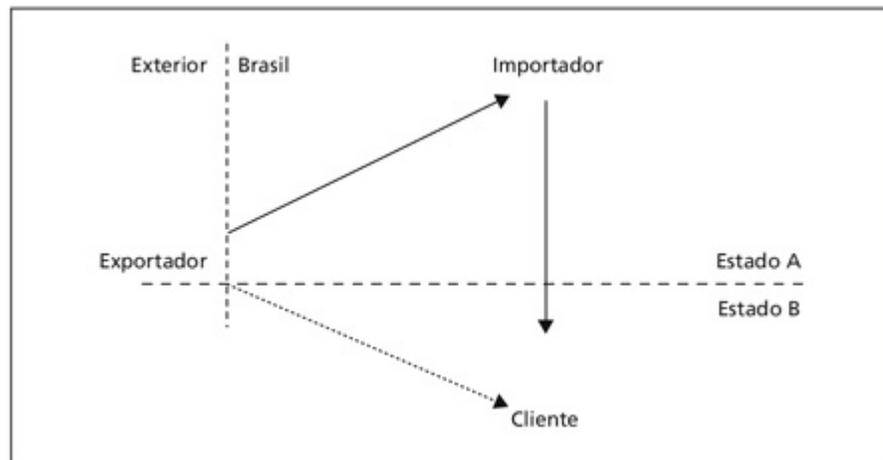
Mas, o que realmente revela a divergência entre os Estados na aplicação das regras atinentes ao ICMS é a noção de que, se tivessem o importador e seu cliente observado, desde o início, o procedimento exigido pelas autoridades mineiras, seria o Estado “A” que exigiria para si o recolhimento do ICMS-Importação e do ICMS incidente na operação interestadual subsequente.

Fixados esses contornos, é marcante a imprevisibilidade a que os contribuintes estão sujeitos, fruto da divergência entre os Estados para tratar de um mesmo assunto. E, ainda que a questão venha a ser solucionada judicialmente, validando apenas uma das posturas, é claro que não há a estabilidade desejada para o desenvolvimento de qualquer atividade econômica.

2.4.1 Extrapolação do caso

O problema acima não é uma exclusividade do Estado de Minas Gerais. Este Estado, por meio dos atos que editou, apenas deixou mais evidente qual é o critério que reputa correto para orientar a atividade da fiscalização quanto ao cumprimento das obrigações relativas ao ICMS-Importação.

Outros Estados adotam a mesma postura, agravando-se a situação quando é verificado, no território de um mesmo Estado, o desembaraço e a entrega da mercadoria pelo importador ao adquirente na seguinte estrutura triangular:



Neste caso, assim como no anterior, o importador, estabelecido no Estado “A”, continua a ser o destinatário da mercadoria importada, porém, por qualquer questão econômica ou logística, o desembaraço é efetivado no território do Estado “B”, seguindo, a partir daí, para ser entregue ao cliente.

A entrada do produto importado ocorre simbolicamente no estabelecimento do importador e, também simbolicamente, é registrada a saída com destino ao cliente, em razão da venda e compra celebrada por ambos no mercado doméstico.

Aqui, a ausência de *circulação física* da mercadoria no Estado “A” servirá de fundamento para que o Estado “B” formule a exigência referente ao ICMS-Importação, assim como faria o Estado de Minas Gerais no caso anterior.

2.4.2 Solução para o conflito

Antes de qualquer outra digressão, propõe-se uma indagação: quantas são as operações descritas nos casos acima? Quantos são os fatos geradores capazes de atrair a incidência do ICMS em suas diferentes modalidades?

Vale lembrar que o ICMS incide, antes de tudo, sobre operações relativas à circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF e art. 2º, I, da LC 87/96).

Assim, se a operação entre o importador e seu cliente no mercado interno preencher as condições para atrair nova incidência do ICMS, outra não poderá ser a resposta para a indagação acima, senão a de que os casos apresentados revelam a realização de duas operações distintas: (i) a importação; e (ii) a operação subsequente de venda e compra no mercado interno.

E o fato dessa segunda operação ocorrer logo após o desembarço aduaneiro ou vir a ser realizada simbolicamente não prejudica, por si só, a sua relevância para uma nova incidência do gravame estadual, já sobre a circulação de mercadoria em solo nacional.

Aliás, as legislações dos Estados preveem a incidência do ICMS mesmo quando a operação relativa à circulação de mercadorias ocorre simbolicamente, isso é, sem transitar pelo estabelecimento do contribuinte.

O importante é, pois, que se verifique, em concreto, a presença dos elementos que qualificariam qualquer outra operação a receber a incidência do ICMS.

A percepção quanto à existência dessas duas operações e, portanto, de duas incidências tributárias distintas – ICMS-Importação na importação e ICMS na operação subsequente – impede, logicamente, que se aponte a existência de uma única operação de importação cujo destinatário seria o adquirente do produto já no mercado interno.

O que se vê, então, é a interpretação sistemática do regramento referente ao ICMS, considerando a aplicação harmônica das normas que tratam do imposto em suas diferentes formulações, oferecendo uma solução para o problema sugerido.

O Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais também enfrentou este problema e verificou, na existência de duas operações autônomas e na irrelevância da segunda para fins da incidência do ICMS-Importação, a impossibilidade do Estado de Minas Gerais formular nova exigência dessa exação ao adquirente mineiro:

Logo, nada mais comum o recolhimento do tributo ao Estado em que figura o importador tendo como base a Guia de Importação, porque é naquele território que operou o negócio e aprioristicamente seria ele o destinatário da mercadoria, e não pode o Estado de Minas Gerais, como está pretendendo, exigir o tributo do importador apenas porque a mercadoria fora transportada para território mineiro. Seria impossível subverter o princípio da territorialidade do ICMS, simplesmente porque o importador tenha destinado a mercadoria a terceira pessoa com a qual mantenham outra relação jurídica estranha ao próprio fato gerador do imposto (Apelação Cível n. 1698638-68.2000.8.13.0000. Voto do Relator Desembargador Orlando Carvalho, Belo Horizonte, MG, j. 22-2-2000, DJ 25-2-2000).

Além disso, é necessário, ainda, que prevaleça um único critério indicativo da unidade federada habilitada para a cobrança do ICMS-Importação.

A Constituição Federal, ao dispor que caberá o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço, prestigiou aquele Estado no qual está quem efetivamente realiza a operação de importação.

Quem realiza a operação é aquele que leva a efeito a operação de comércio exterior, enlaçando-se na relação jurídica de direito privado que dá suporte ao ingresso do bem no território nacional. É, portanto, o *destinatário jurídico* do bem importado.

O Estado que verificar, em seu território, a presença desse destinatário/importador é que será, então, aquele credenciado para a cobrança do ICMS-Importação, a despeito da localidade onde ocorra o desembaraço aduaneiro e de operação subsequente que promova nova transferência da propriedade da mercadoria, já dentro do território nacional.

É neste sentido que a designação “localização do estabelecimento ou domicílio do destinatário do produto importado”, critério utilizado para a definição do sujeito ativo na regra matriz de incidência do ICMS, deve ser encarado.

Essa também foi a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 299.079-5/RJ, assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. IMPORTAÇÃO. SUJEITO ATIVO. ALÍNEA 'A' DO INCISO IX DO § 2º DO ART. 155 DA MAGNA CARTA. ESTABELECIMENTO JURÍDICO DO IMPORTADOR.

O sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário jurídico da mercadoria (alínea 'a' do inciso IX do § 2º do art. 155 da Carta de Outubro); pouco importando se o desembaraço aduaneiro ocorreu por meio de ente federativo diverso. Recurso extraordinário desprovido (RE 299.079-5/RJ. Primeira Turma, Relator: Ministro Carlos Britto, Brasília, DF, j. 30-6-2004, *DJ* 16-6-2006).

No voto do Relator Ministro Carlos Brito, percebe-se, claramente, a solução de um impasse similar aos casos anteriormente reportados:

A questão dos autos resume-se à competência tributária quanto ao sujeito ativo do ICMS. Empresa sediada no Estado de Pernambuco realizou a importação de álcool anidro – produto isento do referido imposto naquela localidade – para vendê-lo à Petrobras, com sede no Estado do Rio de Janeiro. Porém, visando à economia e praticidade, preferiu que a mercadoria fosse entregue, diretamente, à Petrobras de Duque de Caxias (RJ), local onde ocorreu o desembaraço.

5. Isto assentado, o Estado do Rio de Janeiro sustenta que o ICMS pertence a ele, tendo em vista ser o Rio de Janeiro a localidade do estabelecimento destinatário do produto. (...)

7. A discussão posta nos autos cinge-se à abrangência da expressão 'cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria', inserta na parte final do art. 155, § 2º, inciso IX, 'a', da *Carta-Cidadã*.

8. O ICMS, incidente na importação de mercadoria, não tem como sujeito ativo da relação jurídico-tributária o Estado onde ocorreu o desembaraço aduaneiro – momento do fato gerador –, mas o Estado onde se localiza o sujeito passivo do tributo; ou seja, aquele que promove juridicamente o ingresso do produto. No presente caso, o Estado de Pernambuco (RE 299.079-5/RJ. Primeira Turma, Relator: Ministro Carlos Britto, Brasília, DF, j. 30-6-2004, *DJ* 16-6-2006).

2.4.3 A aplicação da solução nas importações por conta e ordem e por encomenda

As matérias referentes às importações por conta e ordem e por encomenda, introduzidas pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e pela Lei n. 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, respectivamente, trazem um novo cenário para a aplicação do regramento pertinente ao ICMS-Importação. Essas novas modalidades de importação demandam a análise de como o critério encontrado para a indicação do sujeito ativo do imposto irá se comportar. É essa a avaliação que se pretende fazer nessa inserção.

Por encomenda é a importação em que o importador realiza a operação de comércio exterior em nome próprio e com recursos próprios, suportando todos os riscos a ela inerentes. Haverá, entretanto, o prévio propósito de revender a mercadoria importada, no mercado interno, a um adquirente predeterminado, o encomendante.

A importação por encomenda revela, como se vê, a presença de duas operações, a importação e a posterior revenda ao encomendante, as quais se sucedem tal como se viu nos casos antes abordados. O encomendante não participa e não é o destinatário da operação de importação; ele é, isso sim, o destinatário da operação subsequente de compra e venda no mercado interno.

Assim como a importação comum, a importação por encomenda continua a ser protagonizada pelo importador. Conseqüentemente, será o local do estabelecimento do importador que determinará o Estado capaz de cobrar o ICMS-Importação.

A importação *por conta e ordem*, por sua vez, tem no adquirente, e não no importador, o desempenho das principais funções para a realização do negócio internacional. Ao adquirente cabe pactuar as condições comerciais e suportar os respectivos ônus. O importador, aqui, atua apenas em nome do adquirente e não adquire, em momento algum, a propriedade do bem importado, é apenas um prestador serviços e, pelos serviços prestados, é remunerado.

Nesse caso, parece ser evidente que o destinatário jurídico da importação é o adquirente, o qual recebe a propriedade do bem importado

diretamente do vendedor situado no exterior, de tal maneira que o ICMS-Importação caberá ao Estado em que ele, adquirente, estiver estabelecido.

Por conseguinte, e como na importação por conta e ordem a relação estabelecida entre o importado e o adquirente é a de mera prestação de serviços, não haverá que se falar em nova incidência do ICMS sobre o simples trânsito do bem importado até o estabelecimento do adquirente.

Com essas considerações, o critério fixado com base nas prescrições constitucionais, para a definição do sujeito ativo do ICMS-Importação, mostra-se perfeitamente capaz de resolver, também, eventuais conflitos que essas novas modalidades de importação podem suscitar.

Contudo, registre-se, finalmente, não ser pertinente que uma importação por conta e ordem receba o tratamento atinente à importação comum ou à importação por encomenda, pois, nesse caso, o ICMS-Importação poderá ser incorretamente recolhido¹⁵.

2.5 Conclusão

Embora a Constituição Federal tenha fixado, de forma quase exaustiva, os contornos do ICMS, delegando grande parte das matérias relevantes para serem regradas em âmbito nacional, é notável como os inúmeros conflitos de interesses, inclusive entre os próprios Estados e o Distrito Federal, tornaram-se um terreno fértil para uma série de disputas. Essas disputas, em última instância, prejudicam a aplicação coesa e uniforme das regras de incidência referentes ao ICMS, tal como objetivado pelo constituinte.

De qualquer maneira, como o ordenamento jurídico não admitiria o convívio indeterminado desses embates, faz-se necessário que o aplicador do direito aponte para uma única solução, a qual deverá prevalecer sobre as demais, a fim de devolver às relações jurídicas a necessária estabilidade.

Assim, os problemas que se apresentam para a aplicação harmônica do ICMS, tais como aqueles que foram articulados neste trabalho, devem receber um desfecho capaz de realizar, sobretudo, os aspectos mais relevantes inseridos no texto constitucional para definir o desenho dessa exação.

REFERÊNCIAS

Doutrina

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2001.

ARAUJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BULGARELLI, Waldirio. Verbetes. *In*: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977. v. 52.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. Hipótese de incidência do ICM. **Revista de Direito Tributário**, n. 11-12, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

_____. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998.

DERZI, Misabel Abrau Machado. Notas. *In*: BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FREITAS, Vladimir Passos (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Porto Alegre: SAFE, 1998.

MATTOS, Aroldo Gomes de. **ICMS — Comentários à Legislação Nacional**. São Paulo: Dialética, 2006.

Legislação

BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.ht

m>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Decreto n. 1.765, de 28 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1995/D1765.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Decreto n. 6.759, de 05 de fevereiro de 2009. Regulamento Aduaneiro – RA. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 11.281, de 20 de fevereiro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2006/Lei/L11281.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/lcp87original.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei Complementar n. 114, de 16 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/lcp87original.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho de Política Fazendária. **Convênio ICM n. 66, de 16 de dezembro de 1988**. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/1988/CV066_88.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

MINAS GERAIS. Secretaria de Estado de Fazenda. **Instrução Normativa n. DLT/SER n. 02, de 12 de novembro de 1993**. Disponível em: <http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/instrucoes_normativas/indlt_sre02_1993.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade MC/ADI 1247/PA**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Celso de Mello, Brasília, DF, j. 17-8-95, *DJ* 8-9-95. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=346923>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 185789/SP**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator para Acórdão: Ministro Maurício Corrêa, Brasília, DF, j. 3-3-2000, *DJ* 19-5-2000. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=228832>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 203075/DF**. Primeira Turma, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator para Acórdão: Ministro Maurício Corrêa, Brasília, DF, j. 5-8-98, *DJ* 29-10-99. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=238613>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 268586/SP**. Primeira Turma, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 24-5-2005, *DJ* 18-11-2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=259281>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 299079/RJ**. Primeira Turma, Relator: Ministro Carlos Britto, Brasília, DF, j. 30-6-2004, *DJ* 16-6-2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=260450>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 390.840/MG**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 9-11-2005, *DJ* 15-8-2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261694>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 562.710/RS**. Decisão Monocrática, Relatora: Ministra Cármen Lúcia, Brasília, DF, j. 11-3-2009, *DJ* 25-3-2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2556170>>. Acesso em: 27 ago. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 660, de 24 de setembro de 2003**. Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=660.NUME.NAOS.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial RE 256814/RJ**. Segunda Turma, Relatora: Ministra Nancy Andrighi, Brasília, DF, j. 15-8-2000, *DJ* 11-9-2000. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=256814&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial RE 282262/RJ**. Primeira Turma, Relatora: Ministro Francisco Falcão, Brasília, DF, j. 6-11-2001, *DJ* 4-2-2002. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=282262&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=10>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais. **Apelação Cível n. 1.0000.00.169863-8/000(1)**. Primeira Câmara Cível, Relator: Desembargador Orlando Carvalho, Belo Horizonte, MG, j. 22-2-2000, *DJ* 25-2-2000. Disponível em: <http://www.tjmg.jus.br/juridico/jt_/inteiro_teor.jsp?tipoTribunal=1&comrCodigo=0&ano=0&txt_processo=169863&compleme>.

nto=0&sequencial=0&palavrasConsulta=&todas=&expressao=&qualquer=&sem=&radical=>. Acesso em: 27 ago. 2010.

1 Sob a perspectiva das limitações ao poder de tributar, as regras de competência, “*quanto ao objeto*, qualificam-se como limitações positivas, na medida em que exigem, na autuação legislativa de instituição ou aumento de qualquer tributo, a observância do quadro fático constitucionalmente” (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 160).

2 Apesar do sofisticado aparato criado para conter eventuais desvios e deformidades na instituição do ICMS ao longo de todo o território nacional, os quais são sinteticamente abordados nesta frente, o cenário da conhecida “Guerra Fiscal” demonstra que, na prática, os objetivos que o constituinte tinha em mira ainda não foram atingidos.

3 “Além disso, atribuíram-se às unidades federadas competências concorrentes e supletivas. Aquelas, quando à União outorga-se a competência para edição de normas gerais, reservando-se aos Estados-membros capacidade de especificação delas no âmbito regional. As supletivas são exercidas quando a União não edita as normas gerais, cabendo aos Estados-membros suprir essa lacuna”. (ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 202.)

4 Normas gerais de que trata o art. 146 da CF, e normas específicas de que trata o art. 155, inc. XII, da CF.

5 Concessão de benefícios fiscais, tratamento aplicável aos combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, conforme art. 155, § 2º, XII, g, § 4º e § 5º da CF e as matérias afetas à lei complementar, enquanto não editada pelo Congresso Nacional (art. 34, § 8º, do ADCT). Aos convênios e aos protocolos celebrados no âmbito do CONFAZ, cabe, ainda, a disciplina de outras matérias a eles endereçadas na lei complementar, tais como a aprovação para adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais.

6 Obrigatoriamente: fixar alíquotas aplicáveis às operações e prestações interestaduais e de exportação (sem eficácia quanto às exportações após a EC 42/2003); discricionariamente: estabelecer alíquotas máximas e mínimas nas operações internas, atendidas as condições aplicáveis (art. 155, § 2º, V, *a e b*, da CF).

7 Estes critérios são, notadamente, aqueles necessários para a formulação da norma jurídica tributária: “Em vista disso, tributo, em sua configuração estática, é a endonorma que apresenta como hipótese um conjunto de critérios para a identificação de fatos da realidade física, que não acordos de vontade considerados, em si mesmo, e, como consequência, um conjunto de critérios que nos permite identificar uma relação jurídica que se instaura entre o Estado (por via de regra), na qualidade de sujeito ativo e alguma pessoa física ou jurídica, na condição de sujeito passivo, mediante a qual haverá o primeiro o direito subjetivo público de exigir da segunda o cumprimento de dever jurídico consubstanciado numa prestação pecuniária (...). Quais os critérios que poderão servir para identificar um fato

lícito, que não acordo de vontades considerado em si mesmo? *O critério matéria* – descrição objetiva do fato – que é o próprio núcleo da hipótese; *o critério espacial* – condições de lugar onde poderá acontecer o evento; e *o critério temporal* – circunstância de tempo que nos permitirão saber em que momento se considera ocorrido o fato (...). E de que maneira nos será possível identificar essa relação jurídica? Sabendo qual o critério para a determinação dos sujeitos – ativo e passivo – (*critério pessoal*) e de que modo será estabelecido o conteúdo do dever jurídico, a cargo do sujeito passivo, portanto o *critério quantitativo*” (grifo nosso). (CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 98, 113-114).

8 SOSA, Roosevelt Baldomir. Temas aduaneiros: estudos sobre problemas aduaneiros contemporâneos. São Paulo: Aduaneiras, 1999, p. 57. *Apud*: Roberto Lemos dos Santos Filho. Desembaraço aduaneiro. Recintos alfandegados. Regimes aduaneiros. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (Coord.). **Importação e exportação no direito brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 76-77.

9 As regras para a valoração aduaneira estão previstas no Acordo de Valoração Aduaneira firmado no âmbito do GATT (“AVA – GATT”), integralmente vigente no Brasil por conta do Decreto n. 1.765/95. O art. 1º do AVA-GATT estabelece que o valor aduaneiro das mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias com determinados ajustes previstos pelo mesmo diploma. Geralmente, este valor ou preço está discriminado na fatura comercial ou documento equivalente. Contudo, demonstrando-se inaplicável esta regra, a autoridade aduaneira pode valer-se, sucessivamente, de outros métodos previstos no acordo.

10 A Resolução do Senado n. 22, de 19 de maio de 1989, fixou em 12% a alíquota interestadual máxima.

11 No mesmo sentido: Recurso Especial n. 282.262/RJ. Primeira Turma, Relator: Ministro Francisco Falcão, Brasília, DF, j. 6-11-2001, *DJ* 4-2-2002, p. 298.

12 “O estudo mais completo e clássico sobre mercadorias foi feito por J. X. Carvalho de Mendonça, que ainda permanece atual: ‘As coisas móveis consideradas como objeto de circulação comercial tomaram o nome científico de mercadoria. A mercadoria está, portanto, para a coisa, como a espécie para o gênero. Todas as mercadorias são necessariamente coisas; nem todas as coisas, porém, são mercadorias. Não há, como se vê, diferença de substância entre coisa e mercadoria; a diferença é a destinação’”. (BULGARELLI, Waldirio. *Verbete*. *In*: FRANÇA, R. Limongi (Coord.). **Enciclopédia Saraiva do Direito**. São Paulo: Saraiva, 1977, v. 52. p. 277).

13 “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PESSOA FÍSICA. IMPORTAÇÃO DE BEM. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO DO ICMS POR OCASIÃO DO DESEMBARAÇO ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A incidência do ICMS na importação de mercadoria tem como fato gerador operação de natureza mercantil ou assemelhada, sendo inexigível o imposto quando se tratar de bem importado por pessoa física. 2. Princípio da não cumulatividade do ICMS. Pessoa física. Importação de bem. Impossibilidade de se compensar o que devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal. Não sendo

comerciante e como tal não estabelecida, a pessoa física não pratica atos que envolvam circulação de mercadoria. Recurso extraordinário não conhecido” (RE 203.075-9/DF. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, j. 5-8-98, *DJ* 29-10-99, p. 18).

[14](#) Art. 61 do Regulamento do ICMS mineiro vigente, aprovado pelo Decreto n. 43.080/2002.

[15](#) Para exemplificar os problemas que podem advir desta inversão de parâmetros, cite-se o RE 268.586-1/SP, no qual a seguinte constatação validou nova exigência do ICMS-Importação por parte do Estado em que estava estabelecido o adquirente: “No acordo previu-se que a importadora figuraria nas operações de importação dele objeto como consignatária, o que implica dizer que não atuaria como senhora, em si, de importação de mercadorias para posterior venda, mas como simples intermediadora (...)” (RE 268.586-1/SP. Primeira Turma, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 24-5-2005, *DJ* 18-11-2005).

3 ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE – LIMITES DA RESPONSABILIDADE DO SUBSTITUTO E SUBSTITUÍDO

Clélio Chiesa

Professor do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; Professor universitário da Universidade Católica Dom Bosco; Doutor e Mestre pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP); Advogado.

3.1 Apontamentos gerais sobre a substituição tributária

Trata-se a substituição tributária de uma sistemática em que o tributo é exigido de pessoa diversa da que realizou ou realizará o evento submetido à tributação. Nas hipóteses em que o tributo não é exigido do realizador do evento tributado, mas de terceira pessoa relacionada ao fato jurídico tributário, após a ocorrência do evento submetido à tributação, convencionou-se denominá-la substituição tributária para trás. Por outro giro, se o tributo é cobrado antes da concretização da ocorrência tributada de pessoa diversa da provável realizadora do evento tributado, tal sistemática é conhecida como substituição tributária para frente. Note-se que, nessa última hipótese, admite-se a tributação de um evento que ainda não se concretizou.

A tributação de fato que ainda não ocorreu é assunto polêmico. Trata-se de uma sistemática que coloca em xeque os postulados da segurança jurídica: tipicidade, legalidade, capacidade contributiva, não confisco, entre outros. Nessa sistemática, abandona-se a realidade para admitir a tributação sobre *atos de provável ocorrência*. É evidente que não se pode equiparar a tributação de um evento concretizado com um de provável ocorrência. Há uma distância abissal entre a mensuração de capacidade contributiva efetivamente exteriorizada e a suposição da revelação de capacidade contributiva, tendo como signos eventos de provável ocorrência.

A cobrança antecipada de tributo é incongruente com as diretrizes do sistema que estabelecem a impossibilidade de se tributar evento não efetivamente realizado e revelador de capacidade contributiva. No caso da substituição, há mais uma agravante: o tributo não é exigido do provável realizador do evento, mas de uma terceira pessoa¹.

Nada obstante isso, sabemos que a Emenda Constitucional n. 3/93 autorizou, com a inserção do § 7º no art. 150 da Constituição Federal, a tributação antecipada com a possibilidade de se exigir o pagamento do tributo de pessoa diversa da provável realizadora do evento submetido à tributação.

Assevera Paulo de Barros Carvalho (2008b, p. 581) estar convicto de que a substituição tributária *para frente*, mesmo após o advento da EC 3/93, é uma espécie de tributação maculada por vícios de inconstitucionalidade, tendo em vista que a pretensão de se tributar *fato futuro* atropela uma série de princípios constitucionais.

De igual forma, para Roque Antonio Carrazza (2009, p. 315)

(...) o art. 1º da Emenda Constitucional n. 3/93 é inconstitucional, porque atropela o princípio da segurança jurídica, em sua dupla manifestação: certeza do direito e proibição do arbítrio. Esse princípio, aplicado ao Direito Tributário, exige que o tributo só nasça após a ocorrência real (efetiva) do *fato impositivo*.

Compartilhamos do entendimento de que o art. 1º da EC 3/93 é inconstitucional, contudo, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou

sobre o assunto e considerou constitucional a autorização para se tributar fatos de provável ocorrência. Dentre as oportunidades em que o Supremo Tribunal Federal se manifestou sobre o assunto, pode ser destacada a realizada na ADI 1.851/AL, em que consignou:

A EC n. 3/93, ao introduzir no art. 150 da CF/88 o § 7º, aperfeiçoou o instituto, já previsto em nosso sistema jurídico-tributário, ao delinear a figura do fato gerador presumido e ao estabelecer a garantia de reembolso preferencial e imediato do tributo pago quando não verificado o mesmo fato a final. A circunstância de ser presumido o fato gerador não constitui óbice à exigência antecipada do tributo, dado tratar-se de sistema instituído pela própria Constituição, encontrando-se regulamentado por lei complementar que, para definir-lhe a base de cálculo, se valeu de critério de estimativa que a aproxima o mais possível da realidade. A lei complementar, por igual, definiu o aspecto temporal do fato gerador presumido como sendo a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte substituto, não deixando margem para cogitar-se de momento diverso, no futuro, na conformidade, aliás, do previsto no art. 114 do CTN, que tem o fato gerador da obrigação principal como a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato gerador presumido, por isso mesmo, não é provisório, mas definitivo, não dando ensejo a restituição ou complementação do imposto pago, senão, no primeiro caso, na hipótese de sua não realização final. Admitir o contrário valeria por despojar-se o instituto das vantagens que determinaram a sua concepção e adoção, como a redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e celeridade às atividades de tributação e arrecadação.

Nessa oportunidade, além de o Supremo Tribunal Federal reconhecer a validade da cobrança antecipada, considerou a substituição tributária para frente definitiva, ou seja, consoante esse entendimento, o valor cobrado antecipadamente não pode ser confrontado com o valor efetivo da operação de saída para efeito de apurar se houve cobrança a maior ou a menor. Dito em outras palavras, admite-se a cobrança do ICMS sobre bases irreais, bases construídas a partir de presunções. Tudo com vistas a se alcançar “redução, a um só tempo, da máquina-fiscal e da evasão fiscal a dimensões mínimas, propiciando, portanto, maior comodidade, economia, eficiência e

celeridade às atividades de tributação e arrecadação”, como ressaltado na ementa da ADI 1.851/AL.

A nosso ver, admitir-se como válida a tributação de *fato futuro de provável ocorrência* já é uma grave ofensa ao sistema. Não se admitir a comparação entre o que foi cobrado e o que efetivamente deve ser recolhido, mediante o confronto entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, é uma ofensa ainda maior. Constitui-se em um verdadeiro abandono das garantias da segurança jurídica – legalidade, tipicidade, capacidade contributiva, não cumulatividade, não confisco, entre outras –, em nome de uma falsa eficiência arrecadatória, pois a eficiência deve ser alcançada sem o desprezo de direitos e garantias fundamentais.

A discussão sobre a possibilidade ou não de confronto entre base real e presumida, na substituição tributária para frente, foi reavivada no Supremo Tribunal pelas ADIs 2.675/PE e 2.777/SP, as quais se encontram pendentes de julgamento. Esperamos que o Supremo Tribunal Federal reveja o seu entendimento.

A proposta central desse trabalho não é examinar a constitucionalidade ou não da substituição para frente, com ou sem o caráter de definitividade, mas, considerando o posicionamento atual do Supremo Tribunal Federal de que a substituição tributária para frente é constitucional, discorrer sobre os limites da responsabilidade do substituto e substituído nas operações interestaduais. Portanto, é com vistas a alcançar esse desiderato que passamos aos próximos tópicos.

3.2 A substituição tributária como norma de caráter instrumental

Acreditamos que nossa proposta de reflexão nesse tópico pode ser resumida na seguinte indagação: na substituição tributária para frente, o que ocorre efetivamente? O realizador do provável evento a ser tributado é substituído por outra pessoa, instaurando-se o vínculo obrigacional entre o Fisco e o substituto, ou o vínculo obrigacional se instaura entre Fisco e o substituído, imputando-se o dever de pagamento a um terceiro denominado substituto?

Na dicção do art. 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Parece-nos que podemos dizer que, de acordo com o art. 121 do CTN, contribuinte é aquele que realiza o evento submetido à tributação; os demais são todos denominados responsáveis. Muito bem. Nessa linha de raciocínio, o substituto seria contribuinte ou responsável? A resposta a tal indagação, a nosso ver, depende da concepção do que é o fenômeno da substituição tributária.

O termo *substituição* designa o ato de substituir. Significa, consoante o dicionário Houaiss, “a colocação de uma pessoa ou coisa no lugar de outra; troca”. Na substituição tributária para frente, teríamos a troca de quem por quem? A troca do provável realizador do evento por um terceiro vinculado ao *fato gerador*? Pode ser que isso até venha efetivamente a ocorrer, mas o sujeito passivo indicado na lei já é um terceiro, diverso do realizador do evento tributado. Nesse caso, juridicamente, não há troca. Haveria uma opção do legislador em colocar como sujeito passivo pessoa diversa da que realiza o evento submetido à tributação. Nessa linha de raciocínio, considerando que cabe ao legislador construir normativamente a regra-matriz de incidência tributária, não haveria que se falar em substituição.

Pois bem. Seguindo essa linha de raciocínio, poderíamos dizer que a expressão *substituição tributária para frente* seria imprestável, já que designaria uma situação que não contempla uma hipótese de substituição de sujeitos passivos? Acreditamos que não, pois a expressão pode ser utilizada para representar a situação em que o laço obrigacional se instaura entre o Fisco e o realizador do evento tributado, e o dever de recolhimento do tributo é imputado a um terceiro vinculado, na terminologia do CTN, ao

fato gerador. Nessa linha de raciocínio, teríamos a norma instituidora do tributo e a norma que imputa o dever de recolhimento a um terceiro, que poderíamos denominar norma da substituição. Acreditamos que examinar as normas que disciplinam a aptidão para legislar, definindo a sujeição passiva, ajuda a esclarecer essa proposta.

As pessoas políticas não são totalmente livres para construir, no direito brasileiro, as regras sobre a sujeição passiva. Há parâmetros estabelecidos na Constituição Federal que não podem ser ultrapassados, sob pena de inconstitucionalidade, dentre os quais encontra-se o da figura do destinatário constitucional da carga tributária.

O destinatário constitucional tributário – como pontifica Marçal Justen Filho (1986, p. 263) – é a pessoa cuja riqueza é presumida mediante a indicação na Constituição Federal da materialidade que deve ser eleita pelo legislador infraconstitucional para integrar a hipótese de incidência tributária.

No sistema jurídico brasileiro, o âmbito de atuação de cada uma das pessoas políticas foi definido no próprio texto constitucional. O constituinte, visando construir um sistema que assegurasse autonomia às ordens jurídicas parciais que compõem a Federação, demarcou com bastante minúcia o campo impositivo. No caso da competência para instituir impostos, apontou os eventos que podem ser eleitos pelo legislador de cada uma das pessoas políticas para compor a materialidade.

Além de indicar as situações que podem ser tributadas, inseriu no texto constitucional uma série de diretrizes que devem ser observadas pelas pessoas políticas no ato de exercerem as competências que lhes foram outorgadas para criar impostos, dentre as quais podem ser mencionadas as que são qualificadas de princípios. São exemplos de princípios que interagem diretamente com as normas de competência na definição do âmbito de atuação das pessoas políticas: o princípio da legalidade, isonomia, anterioridade, capacidade contributiva, não confisco e muitos outros.

Com essa sistemática, ao indicar os eventos que podem ser tributados e uma série de diretrizes norteadoras do exercício da competência para tributar, implicitamente, indicou a base de cálculo possível e as pessoas que podem ser submetidas à tributação. A base de cálculo deverá sempre ser

uma grandeza inerente ao critério material, sob pena de desvirtuamento do evento indicado como passível de ser tributado. Trata-se de uma imposição decorrente do princípio da tipicidade. Objetivamente, o constituinte apontou fatos que são signos presuntivos de riquezas, e são esses que devem ser mensurados, não qualquer outro fato.

O impacto da tributação, por sua vez, não pode ser desviado a ponto de recair sobre pessoa que não é realizadora do evento autorizado a ser eleito como passível de ser tributado. Isso implicaria em ofensa ao princípio da capacidade contributiva, pois o ônus da tributação deve, necessariamente, ser suportado pelas pessoas que revelam ter condições de pagar. A aferição desse potencial é feita mediante a tributação das pessoas que realizam os eventos indicados na Constituição Federal como passíveis de serem tributados. Trata-se de uma avaliação objetiva, fundada na premissa de que os eventos indicados no texto constitucional são acontecimentos que revelam riqueza.

Nessa mesma esteira de pensamento, embora o autor não se utilize da expressão destinatário constitucional tributário, Octávio Bulcão Nascimento (2009, p. 817), salienta que

O constituinte elegeu eventos ou bens que servem de referência para que o legislador ordinário institua o tributo de sua competência. Essas referências constitucionais servem de baliza para o desenho da competência legislativa, uma vez que são eventos ou bens que a Constituição elencou como índices de capacidade contributiva. Assim, o legislador não pode fugir dessas referências para criar sua regra-matriz de incidência, devendo colocar necessariamente no polo passivo da obrigação tributária em sentido estrito uma pessoa que integre aquele fato, o chamado contribuinte. Em suma, o vínculo ao fato é importante para saber da capacidade contributiva do sujeito passivo.

Por tais razões, preferimos considerar a substituição tributária como hipótese em que o dever de recolher o tributo é imputado a pessoa diversa da que realiza ou provavelmente irá realizar o evento submetido à tributação. Assim, poderíamos dizer que há uma substituição do destinatário constitucional da carga tributária por outra pessoa vinculada, na dicção do

art. 128 do CTN, ao *fato gerador*, quanto ao dever de recolher o tributo. O que não pode ocorrer, nem mesmo nas hipóteses de substituição, é o desvio do impacto da tributação, de modo que o substituto tenha que arcar com o ônus de pagar tributo de terceiros, consoante será demonstrado no próximo tópico.

Nesse contexto, teríamos uma distinção entre a norma instituidora do tributo, contemplando como sujeito passivo o realizador do evento tributado, e uma norma de caráter instrumental, denominada norma da substituição tributária, imputando a certa pessoa o dever de efetuar o recolhimento do tributado.

3.3 Limites constitucionais à imputação do dever de recolher tributo alheio pela sistemática da substituição tributária

Conforme ficou demonstrado, o legislador ordinário não é livre para eleger os destinatários constitucionais da carga tributária. No caso dos impostos, eles já foram implicitamente indicados na própria Constituição, à medida que foram expressamente estipuladas as materialidades. E quanto à imputação do dever de recolher tributos de terceiros, é livre? Entendemos que não. De igual forma com que ocorre a sujeição passiva da obrigação tributária, o legislador não é livre para imputar a quem bem entender o dever de recolher tributo; há parâmetros que podem ser extraídos das diretrizes estabelecidas na Constituição Federal.

A diretriz do destinatário constitucional da carga tributária não limita somente a construção normativa do contribuinte, entendido este como aquele que realiza eventos passíveis de serem tributados, mas restringe também as possibilidades de imputação de responsabilidade pelo pagamento de tributo na modalidade de substituição tributária.

Na percuciente lição de Geraldo Ataliba e Aires F. Barreto (1989, p. 77), “jamais pode (...) a substituição acabar funcionando como um mecanismo de troca de destinatários que a Constituição estabeleceu, pressupôs ou fixou. Jamais poderia funcionar como mecanismo de subversão de padrões constitucionais”.

Consignam ainda, no mesmo trabalho, que, na instituição da substituição tributária, o legislador deve respeitar quatro requisitos: a) o princípio da isonomia; b) o princípio da capacidade econômica; c) o princípio do não confisco; e d) o dever de respeito à designação implícita, na Constituição Federal, dos sujeitos passíveis de serem tributados (ATALIBA; BARRETO, 1989, p. 77).

Nessa vereda, para que a atividade legislativa de estipular como responsável pelo pagamento pessoa diversa da que realiza o evento submetido à tributação não incorra em violação aos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva, do não confisco, entre outros, impõe-se que seja assegurado ao terceiro sobre o qual recair a incumbência a possibilidade de efetuar o recolhimento sem a necessidade de desembolso de recursos próprios. É o caso, por exemplo, daquele que efetua um pagamento, podendo descontar do valor a ser pago a tributação incidente ou, ainda, como na venda de mercadorias, em que o vendedor repassa no preço todos os encargos. Respeitada essa diretriz, não teríamos o desvio do impacto da exação fiscal, pois o substituto estaria cumprindo a obrigação com recursos próprios, mas repassando o ônus ao terceiro realizador do evento submetido à tributação.

Octávio Bulcão Nascimento (2009, p. 818), ao discorrer sobre a possibilidade de o legislador instituir a figura do responsável tributário, assevera que

(...) a solução jurídica de que o legislador pode valer-se para atingir seus objetivos, sem violar princípios constitucionais sobranceiros, é o de utilizar-se de um vínculo jurídico existente entre o contribuinte e o responsável que permita a este atuar em face do contribuinte, obrigando-o a retirar do seu patrimônio o valor equivalente ao crédito tributário e levando tal valor aos cofres públicos, ou estar nessa incômoda posição em face de um dever instrumental descumprido (relação sancionatória).

Vislumbra-se, portanto, que o legislador pode optar por exigir o tributo de pessoa diversa da que realiza o evento tributado na qualidade de substituta tributária, desde que a pessoa eleita não tenha que desembolsar *recursos próprios* para pagar dívida tributária de terceiros, pois isso

implicaria em desvirtuamento do destinatário constitucional da carga tributária, o que é constitucionalmente vedado.

3.4 Da possibilidade ou não de a lei instituidora da substituição tributária projetar sua incidência sobre contribuintes estabelecidos em outros Estados

Sabe-se que, no direito brasileiro, a competência impositiva encontra-se repartida entre a União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios. Cada pessoa política recebeu, nos limites do seu território, a possibilidade de legislar criando os tributos autorizados constitucionalmente. Assim, suas leis projetam seus efeitos até o limite de suas fronteiras, sob pena de violação ao princípio constitucional implícito da territorialidade.

Salienta Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 184) que o princípio da territorialidade da tributação não se manifesta ostensivamente na fraseologia constitucional, mas se reveste de insofismável energia latente, como decorrência imediata de importantes diretrizes do sistema. O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos de pessoa política que a editou.

Nas operações de venda de mercadorias para destinatários localizados em outras Unidades da Federação, sujeitas ao regime da substituição tributária para frente, a lei instituidora da substituição projeta seus efeitos para além do território do Estado que a editou? O contribuinte remetente da mercadoria que se encontra situado no Estado *A*, por exemplo, terá que se sujeitar à legislação do Estado *B*, local em que se encontra o adquirente da mercadoria, realizando a retenção do ICMS devido na operação que provavelmente será realizada pelo adquirente, revendendo a mercadoria comprada?

Pois bem. Entendemos que não, salvo se houver pacto de extraterritorialidade. Neste caso, terá que se dar ampla publicidade ao instrumento normativo que proporcionou a possibilidade da propagação de efeitos da lei instituidora do dever de reter aos destinatários da norma no Estado em que se encontram situados, não bastando a simples publicação do ato normativo no Estado que as editou. Afinal, a princípio, os

contribuintes somente estão sujeitos às leis editadas pelas pessoas políticas em que estão situados.

A inobservância do princípio da publicidade poderá levar à decretação da invalidade do diploma normativo que instituir a substituição para frente interestadual. A publicidade exigida, acreditamos, é a que assegure ao substituto o pleno conhecimento da imputação que lhe está sendo imposta. Não basta a celebração de convênio ou protocolo, é imprescindível a edição de lei com ampla publicidade em todo o território em que projetar seus efeitos.

3.5 A função dos convênios na normatização da substituição tributária nas operações interestaduais

Os convênios não estão previstos na Constituição Federal como um instrumento introdutor de normas jurídicas. O art. 59 do referido diploma legal não os contempla como veículo capaz de alterar a ordem jurídica vigente.

O art. 100 do Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece que os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos. Nota-se, então, que, em matéria tributária, os convênios são instrumentos normativos de caráter secundário. Significa dizer que não podem inovar a ordem jurídica criando ou extinguindo direitos. O espectro de atuação deles está adstrito a complementar uma normatização preexistente, não podendo inová-la.

Em outros termos, nenhum direito ou dever poderá embasar-se em convênio, pois o sistema jurídico brasileiro encontra-se estribado no princípio da legalidade. Vale dizer, somente a lei, em sentido estrito, poderá conferir ou extinguir direitos; jamais os convênios poderão exercer tal função.

Na proficiente lição de Geraldo Ataliba (1980, p. 107), sobre a eficácia dos convênios na concessão de isenções do ICMS, *mutatis mutandis*, aplicável ao caso em tela, salienta que

O convênio não dá nem tira direito a nenhum Fisco, a nenhum contribuinte. Não cria direito de natureza tributária nem em benefício, nem em detrimento de ninguém. É mero pressuposto de exercício eficaz da competência isentadora dos legisladores ordinários estaduais. O convênio, assim, não é norma tributária. Não tem natureza tributária. É norma contratual (negocial) oriunda dos Estados (manifestação de vontade deles) e vinculante somente deles. Não integra a norma de isenção, mas sim constitui estágio prévio (necessário) de elaboração da norma de isenção (o decreto legislativo que encerra a vontade estatal isentiva eficaz) esta sim criadora de direitos e aplicada pelos órgãos administrativos e judiciários.

No caso do ICMS, a nosso ver, os convênios são parte de um processo de positivação. Há aspectos na regulamentação do ICMS que, devido à interdependência dos subsistemas estaduais e distrital, impõem uma normatização uniforme para que não ocorram desequilíbrios, como é o caso da concessão de benefícios fiscais que, por força do art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal, dependem de uma deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal. A Lei Complementar n. 24/75 estabeleceu que a referida deliberação seja realizada por meio de convênios, a serem celebrados entre Estados e o Distrito Federal.

Os denominados *convênios interestaduais*, entendidos estes como sendo os pactos firmados entre Estados e Distrito Federal para deliberar sobre determinada matéria, *in casu*, sobre normas atinentes à substituição tributária, não se constituem em instrumentos aptos a criar novas normas jurídicas. Logo, não possuem força prescritiva enquanto não forem referendados pelos legislativos dos Estados convenientes e do Distrito Federal.

Assevera Tárek Moysés Moussallem (2006, p. 208) que

(...) os convênios entre Estados-Membros não são veículos introdutores competentes para ejetarem enunciados-enunciados sobre o direito tributário na ordem interna de cada ente federado. De forma semelhante ao que ocorre com os tratados internacionais, os convênios interestaduais celebrados pelos Estados-Membros por meio de seus Poderes Executivos ou representantes só podem preencher as exigências

do princípio da legalidade se ratificados pelo Poder Legislativo estadual. Assim, o decreto-legislativo estadual é o veículo introdutor competente para inserir os convênios na ordem interna de cada Estado-Membro.

Essas breves ponderações já nos permitem afirmar que a função dos convênios na regulamentação da substituição tributária para frente nas operações interestaduais é traçar as diretrizes comuns que devem ser adotadas pelos Estados convenientes no ato de normatizarem a matéria. Trata-se de diretrizes que não têm o *status* de normas gerais, mas de meros parâmetros que devem ser respeitados pelos convenientes. Os seus comandos não devem dirigir-se aos contribuintes, não devem regular diretamente a conduta dos contribuintes. São normas de estruturas dirigidas aos membros dos legislativos dos Estados pactuantes.

3.6 A delimitação da competência e o instrumento apto para a instituição da substituição tributária

A competência para instituição da substituição tributária, a nosso ver, segue a mesma regra da demarcação da competência impositiva. A pessoa política que tem a aptidão para criar o tributo é a que pode optar ou não pela sistemática da substituição tributária. Nesse campo, como ocorre com a competência impositiva, não pode haver nenhuma ingerência de uma pessoa política na outra.

O que pode ocorrer, por força do art. 146 da Constituição Federal, é a edição de normas gerais sobre a matéria. Todavia, editar normas gerais não compreende a possibilidade de inserir na ordem jurídica normas contemplando hipóteses de substituição tributária. Tal tarefa é reservada às pessoas políticas no âmbito de suas respectivas competências.

Nota-se, então, que nem mesmo lei complementar editada pelo Congresso Nacional poderá, a pretexto de veicular normas gerais sobre substituição tributária, criar hipóteses concretas de imputação do dever de recolhimento de tributo a pessoa diversa da que realiza o evento submetido à tributação.

Desta forma, se nem mesmo a lei complementar pode criar hipóteses de substituição tributária, muito menos os convênios, que nem sequer são instrumentos primários de introdução de normas jurídicas. Significa dizer, em outros termos, que ninguém poderá ser compelido a recolher tributo na qualidade de substituto tributário com base exclusivamente em convênio.

Os convênios interestaduais sobre o ICMS não têm força normativa para obrigar nem desonerar os contribuintes de deveres jurídicos. Tal função é adstrita à lei, a ser editada pela pessoa política competente para instituir o tributo relativo ao qual se pretende criar a substituição tributária.

Portanto, a substituição tributária somente poderá ser criada pela pessoa competente para legislar sobre o tributo que se pretende cobrar antecipadamente e por meio de um instrumento normativo primário (art. 59 da CF).

3.7 Efeitos jurídicos decorrentes da retenção em relação ao substituído

Pretendemos, neste tópico, examinar quais são as consequências da efetivação da retenção do ICMS em relação ao substituído na hipótese do valor retido não ser repassado ao Estado pelo substituto ou na hipótese da retenção ser realizada em montante menor que o devido. Nesses casos, de não repasse ou de retenção a menor, o Estado pode exigir o ICMS do substituto, do substituído ou dos dois?

É comum nos depararmos com preceptivos que estabelecem que substituto e substituído são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da obrigação tributária. Há outros ainda que, na impossibilidade de se exigir do substituto, em caráter supletivo, impõem ao substituído o dever de responder pelo cumprimento da obrigação. Aparentemente não há nada de errado nesse tipo de estipulação, já que o substituto deve pagar porque a ele foi imputado o dever de recolher, e o substituído deve pagar porque é quem realizou o evento submetido à tributação. Contudo, um exame mais acurado nos revela que o equacionamento do assunto não pode ser tão singelo.

Cumpre-nos, em primeiro lugar, registrar que, a nosso ver, os institutos da substituição e da solidariedade são inconciliáveis. Não há possibilidade

de serem adotados cumulativamente. Não há interesse comum no evento tributado entre substituto e substituído.

Maria Rita Ferragut (2005, p. 69) assevera que solidariedade

(...) é proposição prescritiva (norma jurídica *lato sensu*) que estabelece a existência de mais um credor, no polo ativo, ou de mais de um devedor, no polo passivo, da obrigação. Cada um dos integrantes do respectivo polo tem o direito ou a obrigação ao todo, como se fosse o exclusivo credor ou devedor.

Nos termos do art. 124 do Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigados, sem benefício de ordem, as seguintes pessoas: I – as que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação; e, II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Impõe-se, diante dessa redação, que se desvende, para fins da instituição da solidariedade, o que significa ter interesse comum na situação tributada. A respeito, recorreremos à lição de Paulo de Barros Carvalho (2008a, p. 187), que, com a precisão que lhe é peculiar, assevera:

(...) a diretriz do interesse comum dos participantes na realização do evento, sobre ser vaga, não é roteiro seguro para a indicação do nexos que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. Basta imaginar que tanto o prestador quanto o tomador do serviço, em se tratando de ISSQN, estão interessados na concretização da ocorrência, mesmo porque, não fora assim, o acontecimento não se daria. Todavia, nem por isso ousaríamos proclamar o absurdo de que ambos seriam devedores solidários. Da mesma forma no ICMS, no IPI e em muitas outras exações do nosso sistema.

E mais adiante arremata:

(...) o critério [referindo-se ao inciso I do art. 124, do CTN] será aplicável unicamente em circunstâncias em que não haja bilateralidade no seio do evento

tributado, como, por exemplo, no caso do IPTU, quando duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Havendo, porém, interesses contrapostos, objetivos antagônicos no núcleo da ocorrência que recebe a percussão da norma tributária, a solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber a carga tributária.

Portanto, não é o interesse comum na concretização de um determinado negócio que faz surgir a possibilidade da instituição da solidariedade, mas o interesse comum concentrado em um dos polos da relação jurídica. Na compra e venda de um bem, os interesses do vendedor e comprador precisam convergir para que se concretize o negócio, mas seus interesses não são homogêneos. Os interesses não são idênticos, mas contrapostos.

O inc. II do art. 124 do CTN outorga, aparentemente, uma carta em branco para o legislador imputar a quem bem entender o dever de recolher o tributo. Entretanto, como já salientado, na medida em que o constituinte indicou os eventos passíveis de serem tributados, somente as pessoas que os realizarem poderão ser submetidas à tributação, isoladamente ou em conjunto com outras pessoas.

Assevera Paulo de Barros Carvalho (2008a, p. 188) que

(...) o espaço de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, há de circunscrever-se no âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição. Penso que os limites da atribuição constitucional seja um critério intransponível, obstando, decididamente, que o legislador ordinário, ao edificar a figura típica, inscreva como devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do evento. Daí a conclusão peremptória de que os devedores solidários, instituídos pela lei e estranhos à composição efetiva do evento tributado, não são componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que veio à luz pelo descumprimento de algum dever.

Essas ponderações, acreditamos, nos permitem afirmar que o instituto da substituição tributária *para frente* não tem a possibilidade jurídica de subsistir em conjunto com a solidariedade. Se duas ou mais pessoas são

colocadas no polo passivo em igualdade de condições quanto ao dever de levar certa quantia em dinheiro aos cofres públicos, não há que se falar em substituição, mas em sujeitos passivos solidários. Por outro giro, a substituição caracteriza-se pelo fato de o tributo ser exigido de pessoa diversa daquela que realiza o evento tributado, e não em igualdade de condições com o substituído. Não há interesse comum entre substituto e substituído.

Destarte, afastada a possibilidade de imputação solidária do dever de cumprimento de obrigação tributária entre substituto e substituído, cumpre-nos verificar a possibilidade de se manter o dever jurídico do substituído, em caráter supletivo, de efetuar o pagamento de tributo retido e não repassado.

O art. 128 do CTN estabelece que

(...) a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A realização de uma interpretação literal de tal dispositivo poderá nos levar a ilações incompatíveis com diretrizes fundamentais do sistema vigente, como a que veda o *bis in idem*.

Primeiramente, é importante registrar que o vínculo jurídico que se instaura entre substituto e Fisco não é o da relação jurídica tributária em sentido estrito, ou seja, o da norma instituidora do tributo, mas o que surge em decorrência da imputação de um dever jurídico de natureza assecuratória do recebimento do crédito tributário. Trata-se de um dever instrumental imposto ao substituto, e não a sua alocação na condição de contribuinte (no sentido de realizador do evento tributado). Tanto isso é verdade que o regime jurídico a ser aplicado quanto ao cumprimento da obrigação de pagar o tributo é o do substituído, e não o do substituto.

Nas substituições tributárias – salienta Octávio Bulcão (2009, p. 822) – “encontraremos sempre um denominar comum, qual seja, fatos lícitos dando o ensejo ao nascimento de relações não obrigacionais (deveres

instrumentais), ao passo que o descumprimento desses deveres provocará uma relação jurídica sancionatória”.

O substituto apresenta-se, no contexto da substituição tributária, como um agente arrecadador que não só auxilia o Fisco na tarefa de receber os tributos, agindo como um facilitador, mas também aumenta a garantia de recebimento do crédito tributário.

Consoante essa proposta, na substituição tributária, há pelos menos dois liames jurídicos. Um que vincula o substituto ao Fisco, em que se impõe o dever de reter e repassar os valores retidos, e outro entre o Fisco e o realizador (ou provável realizador) do evento tributado. A extinção de tais liames se dará mediante o cumprimento de suas respectivas prestações. No caso do substituto, com a realização da retenção² e repasse dos valores, sob pena, se assim a lei dispuser, de sofrer uma sanção. No caso do substituído, com o pagamento ou mediante a *entrega*³ ao agente arrecadador (substituto), legalmente determinado, da quantia por ele indicada como devida ou, na hipótese de não realização da retenção, pelo pagamento direto do tributo.

Quanto à utilização da expressão *agente arrecadador* para nos referirmos ao substituto, poder-se-ia dizer que, se ele é colocado na condição de sujeito passivo, não pode ser agente arrecadador. Todavia, conforme as premissas adotadas, o substituto não é colocado na condição de devedor do tributo, que continua sendo o substituído. A ele (substituto) é imputado apenas o dever de reter e repassar aos cofres públicos o valor devido pelo substituído. Tanto é que o regime jurídico aplicado no cumprimento da prestação é o do substituído. Assim, nos parece apropriado dizer que, no referido sentido, o substituto figura como um agente arrecadador⁴.

A competência para instituir a substituição tributária foi atribuída aos entes políticos, que devem exercê-la nos limites estabelecidos constitucionalmente e nas normas gerais. Dessa forma, decidindo o legislador por atribuir a incumbência de *arrecadar* aos substitutos, assume, de consequência, os riscos inerentes à eleição de terceiros para agirem em seu lugar quanto ao recebimento do crédito tributário. Vale dizer, os efeitos do não cumprimento regular dos deveres impostos ao substituto não podem recair sobre o substituído, por exemplo, o não repasse dos valores retidos.

Até porque a norma teria caráter sancionatório e, por essa razão, não poderia recair sobre terceiros estranhos à relação jurídica de caráter instrumental descumprida.

De fato, o que pode acontecer é o substituto não cumprir o seu dever instrumental de reter e, aí sim, permanecer, por imposição legal, intacto o dever do substituído de recolher o tributo devido. Ora, nesse caso, não estaríamos diante de uma hipótese de responsabilidade subsidiária, mas de uma obrigação tributária em sentido estrito (norma instituidora do tributo), não extinta por ausência de pagamento, na modalidade apropriação pelo agente arrecadador do montante correspondente ao tributo devido e consequente desoneração do substituído.

É o que estabelece, por exemplo, do Convênio ICMS n. 76/94, no § 3º da Cláusula 1ª:

O estabelecimento varejista que receber os produtos indicados nesta cláusula, por qualquer motivo, sem a retenção prevista no *caput*, fica obrigado a efetuar o recolhimento do imposto incidente sobre sua própria operação no prazo estabelecido pelo legislador estadual.

Nessa senda, realizada a retenção de tributo submetido à sistemática do dever de reter o valor integral do montante devido, seja mediante a dedução do valor do tributo do montante a ser pago ao substituído, como o caso de ISSQN retido pela fonte pagadora, seja mediante repasse no preço do produto a ser vendido, mediante destaque na nota fiscal do valor exigido, como é o caso da substituição *para frente* no ICMS, extinto estará o vínculo obrigacional entre Fisco e substituído.

Sustentamos tal construção partindo do pressuposto de que, cumprida a norma de retenção mediante a abstenção do substituído de se opor ao cumprimento de tal dever instrumental, esta deverá, necessariamente, incidir norma liberativa do dever jurídico do substituído de recolher o tributo. Assim deve ser estabelecido pelo ente tributante que optar por utilizar do instituto da substituição tributária, pois o substituído já terá sofrido o impacto da tributação mediante a subtração de parcela do seu

patrimônio pelo agente arrecadador legalmente indicado pela pessoa política titular do tributo exigido.

A criação do regime da substituição, impondo-se a obrigatoriedade de o substituído admitir que ocorra a retenção integral do tributo devido sem a estipulação da necessária desoneração do seu dever para com o Fisco, revela-se incompatível com a ordem vigente, pois isso implicaria em violação aos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva, da não cumulatividade e do não confisco. Veja-se que, admitida a retenção com a manutenção do vínculo obrigacional entre substituído e Fisco, na prática, o substituído poderia ser compelido, ainda que sob o pálio da técnica da substituição tributária, a pagar duas vezes o mesmo tributo, o que é terminantemente vedado pelo nosso sistema.

É claro, entretanto, que, nas hipóteses em que a exigência de retenção não é do valor total do tributo, mas uma mera antecipação parcial, subsiste para o Fisco o direito de cobrar a complementação do tributo devido. Com efeito, situação como essa não seria de substituição nos termos estipulados nesse trabalho. É o caso, por exemplo, da retenção do imposto sobre a renda de pessoa jurídica, em que há uma mera antecipação de parte ínfima, na maioria das vezes, do montante efetivamente devido. Até porque somente com o fechamento do período tributado é que se poderá verificar a existência ou não de imposto a pagar.

Na retenção de imposto sobre a renda de pessoa física, não é diferente. O valor retido não representa, necessariamente, imposto devido, pois a determinação da existência ou não de imposto a pagar somente será possível com a verificação dos ganhos auferidos durante o curso do ano calendário, abatidas as deduções permitidas. Nessa hipótese, a retenção não tem e nem poderia ter o condão de extinguir a obrigação de recolher o imposto devido, ressalvadas, evidentemente, as situações em que a tributação se dá de modo definitivo, como é o caso da denominada *tributação exclusiva* na fonte.

Cumpre-nos destacar que a ressalva quanto à subsistência do dever jurídico do substituído de recolher o tributo devido, mesmo nos casos em que ocorra a retenção, aplica-se somente para as hipóteses em que o dever jurídico de retenção *não* é do valor integral do tributo. Nas hipóteses em que o dever de retenção é do valor integral, efetivada esta, extinto estará,

pelas razões já expostas, o liame jurídico entre o Fisco e substituído, mesmo que ocorra recolhimento a menor do que o devido.

Eventual erro na apuração do valor a ser retido não pode ser atribuído ao substituído. O dever de apurar o montante devido é tarefa atribuída ao substituto, e não ao substituído que, *a priori*, é obrigado a aceitar o valor que lhe é exigido pelo substituto a título de retenção. Assim, as consequências de eventual irregularidade cometida pelo substituto não podem recair sobre o substituído.

É importante frisar que nada impede que deveres instrumentais também sejam imputados aos substituídos, desde que tais deveres não impliquem em violação a diretrizes constitucionais ou parâmetros estabelecidos em normas gerais. A título de exemplo, pode ser citado o dever de expedir os documentos fiscais necessários para amparar a operação realizada. O que não se pode é pretender imputar ao substituído responsabilidade por irregularidades cometidas pelo substituto no cumprimento do seu dever de retenção.

Vê-se, então, que a cláusula constante na parte final do art. 128 do CTN não pode ser interpretada de forma literal, pois, consoante as razões aduzidas, não significa que na substituição tributária o legislador possa afastar a exigência do pagamento do tributo pelo substituído ou atribuir a este a responsabilidade supletiva pelo pagamento de tributo próprio. A obrigação de pagar o tributo será sempre do substituído. O que pode ocorrer é a instituição do dever do substituto de reter o valor integral do tributo ou apenas de parte do tributo devido. Nas hipóteses de retenção parcial, é mantida a obrigação do substituído de pagar o tributo, e não de responsabilidade supletiva. Além disso, o que pode ocorrer é a imputação, de forma exclusiva ou supletiva, de deveres instrumentais, mas não em caráter supletivo ao dever de pagar o próprio tributo, pois, nesse caso, a obrigação será sempre do substituído.

Conclui-se, portanto, que, existindo o dever de retenção integral do tributo devido, uma vez realizada a retenção, impõe-se a extinção da obrigação em relação ao substituído, independentemente do repasse dos valores retidos ou do acerto do valor retido.

3.8 Consequências jurídicas da não realização da retenção pelo substituto

Dentro do sistema de referência adotado neste trabalho, a substituição tributária constitui uma norma autônoma, diferente da norma impositiva do tributo. Não se trata de uma alteração de sujeito passivo da norma padrão de incidência tributária (a norma do tributo), mas de um dever instrumental. Nessa vereda, o desafio desse tópico é tentar demonstrar quais as consequências que podem ser previstas pelo sistema para a hipótese de não cumprimento do dever de reter e os reflexos desse descumprimento para o substituído. Em outros termos, não realizada a retenção, subsiste o dever do substituto de pagar o tributo? E o substituído, deve recolher o tributo também? Pode o Fisco exigí-lo dos dois?

Procurando manter coerência com as construções engendradas até aqui, parece-nos que, não realizada a retenção, não há que se falar em repasse de tributo, pois tal providência não é mais factível, na medida em que o pagamento já foi realizado sem o desconto do valor representativo do tributo devido. É certo que o legislador poderia estipular que realizada ou não a retenção, o substituto teria a obrigação de pagar o montante equivalente ao que deveria ter retido. Todavia, nesse caso, não teríamos mais um dever de repasse de tributo devido, mas de uma sanção. Essa distinção é importante, pois os problemas advindos dessas relações não seriam mais resolvidos à luz dos limites previstos para a substituição tributária, mas orientados pelos limites contemplados para a imposição de sanções.

Trilhando essa linha de raciocínio, se não for realizada a retenção, que se constitui, consoante as premissas firmadas, em causa extintiva da obrigação do substituído, permanece incólume o dever do substituído de pagar o tributo devido. Em outras palavras, não realizada a retenção, o substituído deve realizar o recolhimento do tributo submetido à sistemática da substituição tributária para frente, já que não houve a extinção do seu dever jurídico pela retenção.

Portanto, não se pode exigir concomitantemente o tributo de ambos. O que pode ocorrer é o subsistema de cada Estado prever a aplicação de multa pecuniária pelo descumprimento do dever de reter e exigir do realizador do evento tributado o imposto devido.

3.9 Conclusões

A denominada substituição para frente constitui-se em uma técnica de arrecadação incompatível com uma série de princípios fundamentais do sistema. Não se admitir, como fez o Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI 1851/PE, o confronto entre o que foi cobrado e o que efetivamente deve ser recolhido, mediante o confronto entre a base de cálculo presumida e a base de cálculo real, é uma ofensa ainda maior. Não se pode abdicar de princípios fundamentais, como o da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, capacidade contributiva, não cumulatividade, não confisco, entre outros, em nome de uma falsa eficiência arrecadatória, pois a eficiência deve ser alcançada sem o desprezo de direitos e garantias fundamentais.

A norma instituidora do tributo não se confunde com a norma que cria o dever de reter tributo denominado de substituição tributária. Trata-se de vínculos jurídicos de natureza distinta.

O legislador pode optar por exigir o tributo de pessoa diversa da que realizará o evento submetido à tributação, comumente denominada de substituta tributária. Todavia, a pessoa eleita não pode ser compelida a desembolsar recursos próprios para cumprir o dever de pagar tributos de terceiros, pois isso implicaria em desvirtuamento do destinatário constitucional da carga tributária, o que é constitucionalmente vedado.

Os Estados-membros podem celebrar convênios visando fazer com que as suas leis projetem seus efeitos para além de suas fronteiras, alcançando pessoas físicas ou jurídicas situadas fora dos seus territórios, como é o caso ICMS incidente sobre operações interestaduais submetidas à sistemática da substituição tributária para frente.

Nas operações interestaduais, os convênios têm a função de estabelecer diretrizes gerais, que devem ser observadas pelos convenientes no momento de instituírem suas leis sobre a substituição tributária. Trata-se de diretrizes que não têm o *status* de normas gerais, mas de meros parâmetros que devem ser respeitados pelos convenientes. Os seus comandos não podem se dirigir aos contribuintes. Não devem regular diretamente a conduta dos

contribuintes. São normas de estruturas dirigidas aos membros dos legislativos dos Estados pactuantes.

As hipóteses de substituição tributária com operações interestaduais somente podem ser instituídas pelas pessoas políticas no âmbito de suas respectivas atribuições e devem ser implementadas por meio de um dos instrumentos primários contemplados no art. 59 da Constituição Federal, respeitando-se os parâmetros estabelecidos no convênio autorizativo celebrado pelos convenientes.

O legislador estadual pode optar por exigir o ICMS de pessoa diversa da que realiza o evento submetido à tributação. Nesse caso, para não incorrer em ofensa aos princípios da segurança jurídica, da capacidade contributiva, da não cumulatividade e do não confisco, deve estipular que, realizada a retenção pelo substituto, extingui-se-á o vínculo jurídico entre Fisco e substituído. A retenção é fato extintivo da obrigação do substituído. Uma vez efetivada a retenção, nada mais poderá ser exigido do substituído, sob pena de se incorrer em *bis in idem*.

Por outro giro, não realizada a retenção, permanece incólume o dever jurídico do substituído de recolher o tributo devido, ainda que a situação esteja submetida à sistemática da substituição tributária para frente.

REFERÊNCIAS

Doutrina

ATALIBA, Geraldo. Eficácia dos convênios para isenção do ICM. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 11-12, p. 99-123, 1980.

ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 49, p. 73-99, 1989.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008a.

_____. **Direito tributário: linguagem e método.** São Paulo: Noeses, 2008b.

COÊLHO. Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário.** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002.** São Paulo: Noeses, 2005.

HOUAISS, Antonio. **Dicionário Houaiss da língua portuguesa.** Disponível em: <<http://houaiss.uol.br/busca.jhtm?verbete=substitui%E7%E3o&stype=k>>. Acesso em: 8 jun. 2010.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária.** Belém: CEJUP, 1986.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário.** 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NASCIMENTO, Octávio Bulcão. Sujeição passiva tributária. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário.** Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

Legislação

BRASIL. **Constituição (1988).** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 8 jun. 2010.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 8 jun. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar n. 24, de 07 de janeiro de 1975.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp24.htm>. Acesso: 28 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS n. 76, de 08 de julho de 1994.** Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/confaZ/confaz/Convenios/icms/1994/CV076_94.htm>. Acesso em: 8 jun. 2010.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita de Inconstitucionalidade ADI 1851-4/AL**. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, j. 8-5-2002, *DJ* 22-11-2002. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266781>>. Acesso em: 8 jun. 2010.

1 É importante destacar que não se pode confundir a mera antecipação com a substituição tributária para frente. Na antecipação, cobra-se o tributo antes da ocorrência do evento submetido à tributação do provável realizador, enquanto, na substituição tributária para frente, cobra-se antes de pessoa diversa do provável realizador do evento submetido à tributação.

2 O termo “retenção” é utilizado neste trabalho em sentido amplo, para nos referirmos a toda e qualquer sistemática adotada pelo ente tributante para assegurar ao substituto a possibilidade de cumprir com sua “obrigação”, sem que para tanto tenha que se utilizar de recursos próprios.

3 O termo “entrega” é empregado em sentido amplo, pois o que ocorre, na maioria das vezes, é que o substituído é obrigado a permitir que o substituto retire parte do seu patrimônio, mediante a retenção, para repassá-la ao Fisco.

4 Sacha Calmon Navarro Coêlho distingue o instituto da responsabilidade do dever de retenção de tributo alheio, admitindo a qualificação de agente de arrecadação apenas para as hipóteses de retenção na fonte. *Ver Curso de direito tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 707.

4 NÃO CUMULATIVIDADE E CRÉDITOS NO ICMS – AQUISIÇÃO, TRANSFERÊNCIA E UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS; TOMADA DE CRÉDITO NO ATIVO IMOBILIZADO; TOMADA DE CRÉDITOS EM MATERIAL DE USO E CONSUMO, ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli

Professor do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; Doutor e Mestre pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP); Sócio Titular da Advocacia Lunardelli.

4.1 Introdução

Objetiva-se, neste trabalho, manter aberta a discussão relacionada aos créditos de ICMS em função da regra da não cumulatividade e seus eventuais limites constantes na legislação, quer seja de nível constitucional, quer infraconstitucional.

O presente trabalho divide-se nos seguintes tópicos: I – A Não Cumulatividade como Limite Objetivo; II – A Não Cumulatividade e os seus Critérios Formais Constitucionais; III – A Não Cumulatividade e os seus Critérios Formais Infraconstitucionais; IV – A Não Cumulatividade e os seus Critérios Materiais Constitucionais; V – Dos Bens de Uso e Consumo segundo a Teoria Econômica e a sua Recepção pelo Ordenamento Jurídico; e VI – Conclusão: Rol de Relações Jurídicas que Ensejam o Crédito do ICMS.

4.2 A não cumulatividade como limite objetivo

Partamos já expondo a distinção que há entre o que se entende por princípio e o que se há de conceber por limite objetivo, deixando, para aqueles que desejam inserir-se neste apaixonante campo de especulação científica, a tarefa de expor as várias correntes que delineiam este tema¹.

Assumiremos, de modo estipulativo², a posição do Professor Paulo de Barros Carvalho (2000, p. 142), para quem é possível efetuar a análise do fenômeno normativo enquanto concebido apenas em sua estrutura, bem como analisá-lo considerando o que, normativamente, nele se manifesta, como é o caso dos princípios e dos limites objetivos.

Se o nosso propósito for o estudo dos princípios, tais como insertos nas normas, assevera o citado Professor, a tarefa consistirá em algo bastante árduo, porquanto deveremos percorrer o vasto campo da axiologia e, especialmente, o da história da formação dos conceitos que lhe são aplicáveis. Contudo, se o desejo for analisar os limites objetivos, o trabalho mostrar-se-á, talvez, menos tormentoso, haja vista que nesta seara teremos os enunciados normativos devidamente objetivados, bem como os respectivos conceitos e definições já largamente trabalhados pela ciência e pela jurisprudência, facilitando, portanto, a sua compreensão.

Estamos convictos de que a não cumulatividade está no campo dos limites objetivos, pois, de um lado, não nos exige o necessário ingresso na axiologia para defini-la e, de outro, permite-nos construir seu significado a partir da análise dos seus respectivos enunciados, quer os constitucionais, quer os infraconstitucionais.

Isso não quer dizer que entendamos inexistir valores na não cumulatividade. Valor há em qualquer manifestação humana e, portanto, o fenômeno normativo não poderia fugir a tal regra. No caso da não cumulatividade, o valor apresenta-se-nos, no mínimo, na finalidade de se evitar a cumulação do ônus econômico de determinado imposto na composição do custo de certo produto. Esse é, em última instância, senão o mais

importante valor, um dos mais importantes valores que lastreiam a normatização do limite objetivo relacionado à não cumulatividade.

4.3 A não cumulatividade e os seus critérios formais constitucionais

Vejam, em primeiro lugar, como se manifestam os enunciados constitucionais que tratam da não cumulatividade do ICMS:

Art. 155. (...)

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

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

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

a) não implicará crédito para a compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto; (grifo nosso)

Fixemos, agora, a significação dos conceitos-base³ deste dispositivo constitucional, destacados na transcrição supra.

Façamos a eliminação de uma primeira ambiguidade presente no *caput* do transcrito § 2º, quando se refere ao termo *imposto*.

Devemos notar que esse dispositivo não está se referindo a *imposto* no sentido da norma ou da regra matriz do ICMS – “a regra matriz do ICMS atenderá ao seguinte” –, porquanto não é essa regra matriz que deve conter dispositivo que evite a composição do ônus econômico do ICMS, mas, sim, a regra matriz da própria não cumulatividade.

Confira-se que a regra matriz do ICMS operacionaliza-se a partir da concretização dos eventos previstos em sua hipótese (operações com mercadorias ou energia elétrica, prestação de serviços de transporte ou de comunicação etc.) e em seu conseqüente (os elementos quantificadores e determinantes dos sujeitos da relação tributária), nos quais não encontramos qualquer menção ao encontro entre créditos e débitos deste imposto.

Desta forma, quando a Carta alude ao termo *imposto* no referido dispositivo, não o adota no sentido técnico previsto no art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece que “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, mas, sim, empregando significação diversa que está para a regra matriz da não cumulatividade ou, como queiram, à norma de compensação da não cumulatividade, que, em nosso entendimento, atua paralelamente à do ICMS⁴.

Com efeito, não é a regra matriz do ICMS que será objeto da compensação de que trata o *caput* desse § 2º, mas, sim, a relação de crédito tributário do ICMS, que, sendo resultado da eficácia jurídica⁵ da operacionalização da regra matriz desse tributo estadual e em observância à relatividade das relações⁶, é colhida descritivamente na hipótese da norma da não cumulatividade.

Sim, em nossa opinião, a não cumulatividade manifesta-se por um típico fenômeno normativo, no qual se verificam, respectivamente, a hipótese e o conseqüente.

Na hipótese, figuram como eventos juridicamente descritos as relações de crédito decorrentes de operações e prestações realizadas pelos possíveis sujeitos passivos do ICMS. No conseqüente, por sua vez, temos a definição da relação jurídica pertinente à compensação das mencionadas relações de crédito do ICMS, estando, de um lado, o Fisco, na qualidade de sujeito passivo, e de outro, como sujeito ativo, aquele que, em outra oportunidade, participou na qualidade de sujeito passivo da regra matriz do ICMS.

A compensação apresenta-se no conseqüente desta norma da não cumulatividade, prescrevendo justamente o cálculo entre tais relações de crédito do ICMS e a liquidação recíproca até os respectivos limites. O saldo *credor* ou o *devedor* significa apenas o resultado desta operação que, juridicamente, deve ser entendido como a positivação de outra relação, que pode ser de crédito tributário⁷ entre o Fisco e o sujeito passivo (*saldo devedor*) ou entre sujeito ativo e Fisco (= relação de *débito tributário* = *saldo credor*).

Vejam, assim, mais detidamente os critérios dessa estrutura normativa, iniciando pela descrição dos fatos jurídicos que deverão compor a sua hipótese.

Eliminemos, nesse passo, a segunda ambigüidade relativa à definição do que se deve entender por “o que for devido em cada operação (...) ou prestação”. Lembremos que o que é devido é o imposto, que foi implicitamente considerado pelo legislador constituinte. Além disso, recordemos que o termo *imposto* usado neste inc. I manifesta a significação de relação de crédito tributário do ICMS, que nada tem a ver com aquele sentido de regra matriz da não cumulatividade. Nesse caso, podemos dizer, então, que *imposto* devido em cada operação significa as relações de crédito tributário do ICMS decorrentes da concretização do fato gerador previsto na regra matriz desse tributo por um determinado sujeito passivo. Seriam, nesse sentido, os vulgarmente denominados *débitos das operações ou prestações próprias do contribuinte*.

Poder-se-ia objetar esta afirmação dizendo-se que, se a Constituição Federal prevê, implicitamente, o *imposto*, e não os “*impostos devidos* em cada operação ou prestação”, não nos seria permitido concluir que o significado deste termo implicasse o conjunto de relações de crédito tributário decorrentes da regra matriz do ICMS, mas, apenas e tão somente, a relação individual de crédito tributário advinda da materialização de cada fato gerador.

A objeção é pertinente. Mas vejamos que, se quisermos aplicá-la conforme este critério, teremos a conclusão seguinte: a essa relação individual de crédito tributário concretizada pelo sujeito passivo da regra matriz do ICMS, serão opostas todas as demais relações de crédito admitidas pela hipótese da norma da não cumulatividade. O resultado disso, então, será a existência de *saldo credor* originado desta compensação particularizada, o qual poderá ser utilizado para compensar com as subseqüentes relações individuais de crédito tributário do sujeito passivo. *Saldo* esse compensável até que se esgotem as respectivas relações individuais de crédito deste sujeito passivo.

Por tal razão, não vemos inconsistência em afirmarmos que a Constituição autoriza falar que “imposto devido em cada operação” quer significar o conjunto de relações de crédito tributário do sujeito passivo do ICMS. No máximo, acreditamos, estaremos trabalhando com mais uma ambigüidade que, neste caso, considera o termo imposto como o nome⁸ dado a uma classe de objetos, e não como o nome de um elemento dessa classe.

Outra conclusão que inferimos é que tal objeção não nos permite concluir que há restrição no âmbito de aplicação das relações de crédito que irão compor a hipótese da norma da não cumulatividade, no sentido de que a compensação dar-se-ia apenas individualmente entre tais relações. Se há a individualização de tais relações, ela aplica-se apenas às relações de crédito do sujeito passivo da regra matriz do ICMS, e não às demais relações colhidas nessa referida hipótese normativa (a da não cumulatividade).

Portanto, “o que for devido em cada operação (...) ou prestação de serviços” quer significar as relações de crédito tributário originadas da eficácia jurídica da regra matriz do ICMS, relações essas que se concretizam entre o sujeito passivo e o Fisco por força da realização das respectivas e possíveis operações ou prestações sujeitas à incidência de tal regra matriz (a do ICMS).

Superada esta etapa, devemos enfrentar outra dificuldade, adstrita à conotação⁹ das relações de crédito tributário do ICMS que integram a hipótese da norma da não cumulatividade.

Voltemos aos enunciados do referido inc. I, para melhor aclarar nosso objeto de análise. Nele, enuncia-se que o ICMS “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores”.

Vimos, ao tratar da primeira ambigüidade, que “compensando-se o (imposto)¹⁰ que for devido em cada operação” quer significar as relações de crédito tributário originadas da concretização da regra matriz do ICMS pelo próprio sujeito passivo. Assim, as possíveis relações de crédito que, necessariamente, deverão compor a hipótese da norma de compensação, segundo tais critérios constitucionais formais, são as relações originadas de cada uma das operações ou prestações sujeitas à regra matriz do ICMS que venham a ser concretizadas pelo respectivo sujeito passivo.

As demais relações de crédito, objeto da hipótese da norma de compensação, estão referidas na seguinte passagem do mencionado inc. I: “com o montante cobrado nas anteriores”.

Não entraremos na discussão que tem por objeto a identificação do significado do vocábulo *cobrado*, pois tanto no Judiciário¹¹ quanto na doutrina nacional há o assente entendimento de que sua significação reporta-se à relação de crédito tributário havida com a concretização do consequente da regra matriz do ICMS, o que pressupõe a realização de qualquer um dos eventos previstos na hipótese da norma tributária deste tributo. Sendo assim, basta a concretização dessa relação de crédito para se entender o sentido de *cobrado*, pois é irrelevante a sua extinção pelo respectivo sujeito passivo ou a sua cobrança, administrativa ou judicial, pelo Estado, na qualidade de credor.

O termo *montante*, por sua vez, deve ser compreendido como a soma de vários elementos (AULETE, 1958, p. 3339). Tal significado torna-se mais evidente quando o analisamos no contexto em que este termo foi empregado – o “montante cobrado nas anteriores”. Não nos parece remanescer dúvida de que se trata da soma das relações de crédito do ICMS havidas nas operações ou prestações realizadas por outros sujeitos passivos que não aqueles dos denominados *débitos próprios*. Portanto, o significado de *montante* implica o somatório de todas as relações de crédito do ICMS admitidas na hipótese da norma da não cumulatividade ocorridas, além daquelas relativas aos *débitos próprios* do sujeito passivo da regra matriz do ICMS que, agora, apresenta-se como sujeito ativo no consequente da regra da não cumulatividade.

Resta-nos, por fim, analisar o significado do vocábulo *anteriores*, que, igualmente aos demais, apresenta suas próprias dificuldades. Isso porque, semanticamente, este termo pode referir-se tanto a *espaço* quanto a *tempo* (AULETE, 1958, p. 361).

Assumindo uma única significação para o termo *espaço*¹², a fim de determinar o sentido da palavra *anteriores*, constatamos que restaria prejudicado o conhecimento semântico desta parte do inc. I do § 2º do art. 155, ora em análise, porquanto, na perspectiva constitucional, não nos parece seja possível trabalhar com o significado de que haveria relação de crédito em posição espacial anterior à de outra ou de outras.

Desta feita, sob essa perspectiva, não concebemos a possibilidade de uma cadeia espacial de relações de crédito tributário.

Por isso, o que se nos mostra viável é considerar o termo *anteriores* pela perspectiva temporal, permitindo-nos, assim, formar o significado da expressão *montante cobrado nas anteriores* como sendo a soma de todas as relações de crédito tributário do ICMS que, admitidas na hipótese da norma da não cumulatividade, venham a ocorrer dentro de determinado período de tempo que, examinado à luz da Carta de 1988, não está previamente fixado.

Fechado o cerco dos significados relativos ao inc. I do § 2º do art. 155 da Constituição Federal – “será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação (...) ou prestação (...) com o montante cobrado nas anteriores” –, emerge a conclusão de que a hipótese normativa da não cumulatividade é composta unicamente pelas relações de crédito tributário do ICMS, originadas, de um lado, das operações ou prestações realizadas pelo próprio sujeito passivo da regra matriz desse tributo estadual que, agora, opera a regra da não cumulatividade e, de outro, por todas as demais relações de crédito desse tributo que, não obstante não se refiram a esse sujeito passivo, são colhidas pela hipótese da não cumulatividade. Nesse último caso, o único limitador existente é o temporal, cuja definição, por determinação constitucional, foi transferida para a legislação infraconstitucional.

As duas únicas exceções admitidas na formação da hipótese da norma da não cumulatividade, se o contrário não for disposto por lei infraconstitucional, estão prescritas no inc. II desse § 2º. A primeira exceção prevê que, nessa hipótese, não poderá ser considerada qualquer relação *presumida*¹³ de crédito do ICMS se, no período anterior à operação ou prestação próprias do sujeito passivo, norma de isenção¹⁴ tiver incidido sobre fato jurídico isento. A segunda determina que, se a própria operação do contribuinte for isenta, então, as relações de crédito anteriores não serão computadas na hipótese da norma da não cumulatividade.

Note-se que, nessa segunda hipótese, a Constituição Federal refere-se apenas a operações. Logo, considerando que os termos operações e prestações apresentam limites semânticos distintos, não há que se fazer o estorno das relações de crédito do ICMS anteriores quando houver prestações isentas desse tributo¹⁵.

Feitos estes registros, passemos adiante, concluindo esta primeira parte da análise.

A não cumulatividade, tal qual aí se apresenta, descreve em sua hipótese, salvo as mencionadas exceções pertinentes à norma de isenção, os eventos jurídicos referentes a todas as relações de créditos do ICMS realizadas pelo sujeito passivo da regra matriz deste tributo, bem como todas as relações de crédito que, não materializadas por esse sujeito passivo, são admitidas hipoteticamente por essa norma.

Desta feita, estamos em condições de nos opor à posição daqueles¹⁶ que sustentam que, de acordo com os critérios constitucionais, a não cumulatividade do ICMS seria linear (imposto contra imposto), na qual ter-se-ia o

encontro da relação de crédito de uma única operação ou prestação com uma específica relação de crédito incorrida pelo sujeito passivo desse imposto.

Frise-se, considerando tais critérios exclusivamente formais constitucionais: na hipótese da norma da não cumulatividade, não se verifica este mecanismo linear, mas tão somente a descrição de quais relações serão colhidas como eventos jurídicos aptos a desencadear os efeitos previstos em seu consequente.

Reiteramos que, ainda que admitamos a procedência desta tese da compensação linear (“compensando-se o que for devido em cada operação”), ela somente seria aplicável às relações de créditos havidas da concretização da regra matriz do próprio sujeito passivo, manipulador, agora, da norma da não cumulatividade. Jamais haveria possibilidade de tolher as demais relações de crédito do ICMS que são colhidas pela hipótese da não cumulatividade, previstas na já referida passagem do dispositivo constitucional – “montante cobrado nas anteriores”.

Portanto, este argumento não serve para restringir o rol de relações de crédito do ICMS que devem compor a hipótese da norma da não cumulatividade.

Aliás, sobre o consequente da norma da não cumulatividade, também não encontramos, neste patamar constitucional, nada que nos indique qualquer vedação a esse respeito. Por isso, não é possível afirmar que, com apoio nestes critérios, teríamos uma não cumulatividade linear. Explicamos.

O que foi feito até o presente momento diz respeito ao esforço necessário para aclarar apenas os critérios da hipótese dessa norma. Quanto ao seu consequente, deveremos pesquisar outros dispositivos constitucionais e, particularmente, a alínea *c* do inc. XII do § 2º do art. 155, que dispõe que caberá à “lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto”.

Tal dispositivo, igualmente aos demais que se submeteram à presente análise, contém dúvidas a respeito do seu conteúdo, daí a necessidade de recorrermos aos recursos da interpretação analítica, descrevendo cada uma de suas partes. Isso para resolvermos, preliminarmente, a dúvida relativa à sua efetiva função¹⁷, na medida em que se poderia alegar que o *regime de compensação* já havia sido descrito quando analisamos o inc. I do § 2º do art. 155 da Magna Carta, acima transcrito. Sendo assim, nada restaria à lei complementar.

Em nossa opinião, esta não é a melhor conclusão que se pode firmar a respeito destes dispositivos. Isso porque, se os reescrevermos com apoio da mencionada estrutura normativa, teremos condições de compatibilizá-los e, inclusive, inferir que suas funções são claramente distintas. Portanto, funções típicas e inconfundíveis para ambos os dispositivos.

Enquanto os incs. I e II do § 2º do art. 155 têm a função de apresentar os critérios delineadores da hipótese da norma da não cumulatividade, a letra *c* do inc. XII aponta os critérios do seu consequente. Nesse passo, como já havíamos adiantado, verificamos que a Constituição nada dispôs sobre o cálculo das relações colhidas pelo consequente da norma da não cumulatividade. Outorgou-se, desta forma, à lei complementar a competência para prescrever quais métodos poderiam ser aplicados para a consecução desse cálculo relacional, caracterizador da compensação.

Assim, assumindo para o vocábulo *disciplina* o sentido de *conjunto de prescrições ou regras destinadas a manterem a boa ordem e regularidade* (AULETE, 1958, p. 1531) de determinados elementos de um *regime*; e, para este, o sinônimo de *sistema*¹⁸, entendido, por sua vez, como o complexo de relações havidas entre os elementos que o compõem, todas reguladas por aquela *disciplina*, temos plenas condições de inferir a função que a Constituição Federal cometeu à lei complementar ao se referir a ela na mencionada alínea *c* do inc. XII do § 2º do art. 155 da Carta de 1988.

Com efeito, ao *disciplinar* o regime de compensação do ICMS, caberá à lei complementar prescrever tão somente os critérios do consequente da norma da não cumulatividade, estabelecendo como será o cálculo das relações de crédito tributário do ICMS que foram colhidas pela respectiva hipótese dessa norma. Assim, esses critérios poderão dispor sobre o tempo do cálculo das relações e o modo do cálculo das relações, por exemplo.

Com apoio nesta conclusão, chegamos a outra, de relevância ímpar, qual seja, a de que à lei complementar não foi dada competência para tratar dos elementos formais que compõem a hipótese da norma da não cumulatividade, que, como vimos, não se confunde com a da regra matriz do ICMS.

Logo, a lei complementar, quando tratar da norma da não cumulatividade, somente poderá referir-se aos critérios do seu consequente, pois a Constituição é clara: cabe-lhe disciplinar apenas o regime da compensação, que, por nossa óptica, restringe-se aos critérios com base nos quais dar-se-á o cálculo das relações de crédito tributário do ICMS colhidas na sua hipótese. Não lhe cabe dispor, assim, sobre os critérios da hipótese da norma da não cumulatividade, posto que isso já foi feito pelos referidos incs. I e II do § 2º da Constituição Federal.

Em outras palavras, quando versar sobre a norma da não cumulatividade, a lei complementar não poderá escolher quais relações de crédito do ICMS irão compor a sua hipótese, posto que isto já foi feito, de modo exaustivo¹⁹, pela Constituição Federal de 1988.

Além disso, considerando que a norma da não cumulatividade não se confunde nem tampouco se assemelha à regra matriz do ICMS, a ela (à norma da não cumulatividade) não se aplica a lei complementar de que trata o inc. III do art. 146 da Constituição Federal.

Não queremos afirmar, com isso, que a Lei Complementar n. 87, de 1996, incorre em vício de inconstitucionalidade.

Na realidade, iremos considerá-la apenas como índice temático para a pesquisa da regra de incidência do ICMS e dos critérios que delineiam o conseqüente da norma da não cumulatividade. Assim, o veículo introdutor, a Lei Complementar n. 87/96, contém vários enunciados normativos, os quais dão suporte para a construção de estruturas normativas, ora a da regra matriz do ICMS, ora a do conseqüente da norma da não cumulatividade.

Considerando esse único veículo introdutor de normas, iremos separar os enunciados que tratam especificamente do conseqüente da norma da não cumulatividade, pois somente isso foi autorizado pela Constituição Federal.

4.4 A não cumulatividade e os seus critérios formais infraconstitucionais

Façamos, previamente, um esclarecimento de que, neste tópico, iremos transcrever da Lei Complementar n. 87/96 apenas os critérios que, atribuíveis ao conseqüente da norma da não cumulatividade, possam ser qualificados como tipicamente formais, deixando para os tópicos subsequentes a tarefa de abordar os critérios materiais, quer os constitucionais, quer os infraconstitucionais.

Desta forma, o que se terá nesta parte de nossa análise é o trato daquilo que cumpriu, realmente, a competência versada na alínea *c* do inc. XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. Vejamos então:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo:

I – as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de período ou períodos anteriores, se for o caso;

II – se o montante dos débitos do período superar o dos créditos, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III – se o montante dos créditos superar os dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Art. 26. Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer:

I – que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço dentro de determinado período;

II – que o cotejo entre créditos e débitos se faça por mercadoria ou serviço em cada operação;

III – que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório.

§ 1º Na hipótese do inciso III, ao fim do período, será feito o ajuste com base na escrituração regular do contribuinte, que pagará a diferença apurada, se positiva; caso contrário, a diferença será compensada com o pagamento referente ao período ou períodos imediatamente seguintes.

Façamos algumas notas a respeito deste art. 24.

A primeira parte do *caput*, ao referir-se a “período de apuração do imposto”, novamente não se refere ao termo imposto com o mesmo significado do art. 16 do CTN. O termo *imposto*, aqui, está para a relação de crédito tributário como produto da eficácia jurídica da norma da não cumulatividade. Isso porque não é na regra matriz do ICMS que se dá a apuração ali prevista. Vimos de ver que, na regra matriz do ICMS, há apenas a relação de crédito tributário havida entre Fisco e sujeito passivo que, por sua vez, comporá a norma da não cumulatividade, esta sim apta para determinar a apuração do *imposto = relação de crédito como produto da compensação*.

Desta forma, o período em que se dará essa relação enquanto produto da não cumulatividade será prescrito na legislação ordinária estadual, dentro da qual, nos termos do art. 96 do Código Tributário Nacional (CTN), estão

compreendidas não apenas as leis ordinárias como também os decretos e demais normas complementares²⁰. Consultando a Lei Paulista n. 6.374, de 1989, verificamos que esta não se deteve na fixação do período de compensação do ICMS, deixando que isto fosse feito pelo decreto regulamentar. Nesse sentido, o parágrafo único do seu art. 48 prevê que “[o] período de apuração dos regimes referidos neste artigo será fixado em regulamento”. Neste passo, verificamos que o § 1º do art. 85 do atual Regulamento do ICMS de São Paulo, aprovado pelo Decreto n. 45.490, de 30-11-2000, determina, como regra geral, que o período de apuração do ICMS deverá ser mensal, encerrando-se no seu último dia.

Na segunda parte do *caput* do art. 24 da LC 87/96, a menção ao tempo de vencimento das *obrigações* quer significar ao vencimento das aludidas relações de crédito tributário prescritas no consequente da regra matriz do ICMS. Desta forma, há vencimento previsto nesta Lei Complementar para essas relações de crédito tributário, que se identifica com o do período em que se der a apuração da relação de crédito, produto da norma da não cumulatividade.

Na terceira parte do *caput* deste dispositivo, temos o tratamento da forma de liquidação das relações de crédito tributário pertinentes à regra matriz do ICMS. A única forma que, efetivamente, caracteriza a aplicação da norma da não cumulatividade é a compensação. Pagamento em dinheiro não é próprio deste fenômeno normativo (o da não cumulatividade), mas, sim, da norma que decorre do enunciado previsto no inc. I do art. 156 do Código Tributário Nacional – CTN. Assim, a liquidação das relações de crédito decorrentes dos efeitos da regra matriz do ICMS rege-se pela norma da não cumulatividade ou pela norma de pagamento. Ambas produzem o efeito de liquidação, mas não se identificam.

O inc. I do *caput* do art. 24 prevê o cálculo de relações que é característico do consequente da norma da não cumulatividade. Temos aí a confirmação do que havíamos afirmado a respeito da hipótese dessa norma. Os elementos desse cálculo serão todas as relações de crédito por ela colhidas, mais os “saldos credores” de períodos de apuração anteriores que, como apontamos, identificam-se com as relações de crédito – produto da norma da não cumulatividade.

O inc. II do *caput* desse art. 24, por sua vez, estabelece que as normas infralegais fixarão o prazo de vencimento das relações de crédito tributário, produto da norma da não cumulatividade. Combinando esse inc. II com o respectivo *caput* do art. 24, temos o seguinte: a legislação tributária estadual estabelecerá o período de apuração das relações de crédito tributário – produto da não cumulatividade –, enquanto normas infralegais determinarão o prazo de vencimento para estas.

Por fim, o inc. III do *caput* do art. 24 prevê que, se o produto da norma da não cumulatividade for uma relação de débito tributário (= *saldo credor*) entre sujeito ativo desta norma e o Fisco, tal relação deverá somar-se às relações de crédito tributário, abrangidas pela norma da não cumulatividade quando aplicada no período subsequente.

Verifica-se, assim, que o regime de compensação descrito até este momento não contém qualquer limitação para as relações de crédito de ICMS que deverão ser compensadas, a não ser a que trata do período mensal.

Portanto, a norma da não cumulatividade, analisada pelo prisma do seu consequente, apresenta uma postura segundo a qual todas as relações de crédito do ICMS que forem colhidas pela sua hipótese deverão submeter-se ao regime de compensação.

Isso significa que, de acordo com esse regime, não há qualquer tipo de segmentação de relações, as quais se anulam, integralmente, umas às outras até o limite de seus respectivos valores.

Frise-se que esse é o regime de compensação fixado na maioria dos sistemas legais estatais, como é o caso do havido na legislação do Estado de São Paulo.

Apesar de ser este o regime normal de compensação, a Lei Complementar n. 87/96 previu três outros regimes no mencionado art. 26. São eles:

- a. O regime de acordo com o qual a compensação dar-se-á periodicamente, porém restrita a relações de crédito do ICMS originadas da negociação de um único tipo de mercadoria ou serviço (inc. I do art. 26); aqui é possível cogitar da não cumulatividade linear;
- b. O regime de acordo com o qual a compensação dar-se-á por operação com mercadoria ou por prestação de serviço sujeitos à regra matriz do ICMS (inc. II do art. 26); neste caso, igualmente ao anterior, poderemos cogitar da denominada não cumulatividade linear;

c. O regime de acordo com o qual o sujeito passivo da regra matriz do ICMS pagará este imposto em prestações fixas, cujos valores são determinados por estimativa, podendo ser compensado o excesso acaso se constate que tais valores são superiores àquele identificado no regime normal de apuração do ICMS (inc. III do art. 26).

Relevante notar que, se quisermos admitir a possibilidade de regimes lineares de compensação, tal qual o fez o Ministro Marco Aurélio no aludido Recurso Extraordinário n. 161.031/MG²¹, isso só é possível dentro destes restritos limites. Ou seja, se regime linear de compensação houver, o será de acordo com tais regras, as quais, vimos, são excepcionais e dependem de expressa instituição por lei estadual.

Isto significa que esse regime linear não é o que caracteriza, em rigor, o consequente da norma da não cumulatividade. A compensação linear é exceção, posto que, vimos, o consequente da não cumulatividade se caracteriza por compor a compensação entre todas as relações de crédito do ICMS que tenham sido colhidas pela sua respectiva hipótese.

Concluimos, assim, que, diante desta perspectiva infraconstitucional formal, o consequente da norma da não cumulatividade não apresenta qualquer restrição à compensação das relações de crédito do ICMS. As únicas exceções estão restritas a tipos de mercadoria ou de serviços, ou mesmo a períodos ou a operações. Mas isso não nos autoriza a afirmar que tais exceções são os critérios que demarcam o regime de compensação previsto na Lei Complementar n. 87/96.

Até por serem exceções e dependerem de lei estadual para sua regulação, não podem assumir o predicado de características definitórias do regime de compensação.

Outrossim, por serem regimes excepcionais previstos na legislação complementar, não poderão eliminar o que a própria Constituição Federal elegeu como evento jurídico desencadeador dos efeitos da não cumulatividade. Desta forma, se porventura for instituído um regime excepcional de não cumulatividade que tenha por base um determinado tipo de mercadoria ou de operações, isso não significa que todas as demais relações de crédito havidas na hipótese da norma da não cumulatividade devam ser consideradas prejudicadas.

Na realidade, se partirmos da premissa de que para todo fato jurídico deveremos identificar a respectiva relação jurídica (até porque determinado fato só é jurídico se implicar relação igualmente jurídica) (MIRANDA, 1999, p. 126), teremos de concluir que o regime excepcional de não cumulatividade atribuído a certo tipo de operação não elimina o regime normal da não cumulatividade que, nesta condição, abarcará todas as demais operações, prestações, mercadorias ou serviços que não tenham sido inseridos naquela não cumulatividade excepcional.

Haveremos de ter, neste caso, dois regimes não cumulativos em vigor.

Portanto, a interpretação que se deve fazer do transcrito art. 26 da LC 87/96 é a de que a substituição ali autorizada é apenas para as mercadorias que forem abrangidas por esse regime excepcional. Em outras palavras, a substituição prevista nesse art. 26 não elimina o emprego do regime normal da não cumulatividade para as demais operações ou prestações colhidas pela hipótese desta norma.

Detalhados o que entendemos ser os critérios formais da norma da não cumulatividade, ingressaremos nos denominados critérios materiais constitucionais.

4.5 A não cumulatividade e os seus critérios materiais constitucionais

Neste tópico, examinaremos o conteúdo material da não cumulatividade, procurando desvendar que tipo de relação de crédito do ICMS deverá integrar a sua hipótese e o seu consequente.

O intento agora será o de descrever este tipo de relação, o que nos exige a ingressar no campo das significações dos termos operações, mercadorias e serviços, todos conceitos-base que demarcam o campo de atuação da regra matriz do ICMS e da norma da não cumulatividade.

Considerando que o desejo, neste momento, é verificar os reflexos desses conceitos no âmbito da norma da não cumulatividade, deixaremos para outra oportunidade o exame das suas consequências para a regra matriz do ICMS.

O termo *operações* gerou bastante divergência no passado. Atualmente, no entanto, o vasto material doutrinário e jurisprudencial já produzido nos autoriza a afirmar que *operações* implicam todos os negócios jurídicos que tenham por objeto a transferência da propriedade de determinado bem ou coisa juridicamente considerados. Este significado técnico, aliás, foi o grande motivador para o Supremo Tribunal Federal e para o Superior Tribunal de

Justiça afastarem a incidência do ICMS nos contratos de comodato²² e nas meras transferências²³ de mercadorias, estaduais ou interestaduais, entre estabelecimentos de um mesmo sujeito passivo.

Definir o vocábulo *mercadoria*, por sua vez, é tarefa que já tivemos oportunidade de fazer em trabalho anterior (LUNARDELLI, 2000, p. 81). Desta forma, iremos transcrever o que lá apresentamos a respeito deste termo:

A legislação brasileira não contém uma definição expressa, não se podendo afirmar que tal estaria contida no art. 191 do Código Comercial, porque o que se tem em tal dispositivo são as características que determinam quando um contrato de compra e venda adquire natureza mercantil. São características, portanto, que não se referem direta e expressamente às mercadorias, servindo mais para distingui-lo do contrato de compra e venda civil, regulado no art. 1122 do Código Civil.

Não obstante, a doutrina a definiu a partir de três critérios, quais sejam, (i) o intrínseco ao objeto ao qual o termo mercadoria se refere, o (ii) relacionado ao tipo de negócio jurídico, e (iii) o relacionado à qualidade das pessoas envolvidas no negócio jurídico.

Com efeito, mercadoria, em sentido amplo, seria considerada todo objeto ou coisa que se submete ao comércio e, em sentido estrito, como o bem corpóreo a ele (o comércio) submetido.

O critério intrínseco desta definição, portanto, definiria a mercadoria a partir da constituição do objeto denominado mercadoria; neste caso, o critério definidor do termo mercadoria seria ser o seu objeto constituído por um bem corpóreo. O critério relacional, por sua vez, considerando o tipo do negócio jurídico, definiria mercadoria a partir do modo como o objeto se relaciona com algo externo a ele; no caso, mercadoria seria toda coisa ou bem colocado na posição de objeto de uma prestação regulada em um contrato de compra e venda. Considerando o tipo de pessoas envolvidas no negócio, mercadoria seria, se negociada entre pessoas das quais, pelo menos uma delas (vendedor ou comprador), preenchesse as características de comerciante, fixadas no art. 4º do Código Comercial.

Três, portanto, os critérios que definem o termo mercadoria:

(i) conforme o objeto negociado: bem corpóreo;

(ii) conforme o tipo do contrato celebrado: contrato de compra e venda mercantil; e

(iii) conforme a qualidade dos negociantes: somente são considerados comerciantes aqueles que fazem do comércio profissão habitual.

Dentre estes três critérios é preciso estabelecer qual realmente deve ser intitulado como o definidor do termo mercadoria e qual ou quais, não sendo definidores do termo, assumiriam a função de características ou critérios acessórios. A escolha entre um e outro é importante na medida em que o definidor deve sempre ter presença obrigatória na definição do termo, enquanto o acessório pode ou não aparecer.

Reportando-nos à já mencionada definição de mercadoria e ao texto do art. 191 do Código Comercial, parece-nos terem sido levados à condição de critério definidor deste termo a característica de o objeto estar relacionado à prestação de um contrato de compra e venda mercantil, e pelo menos um dos partícipes desta relação preencher as qualidades de comerciante. Acessória, portanto, seria a característica de tal objeto ser um bem corpóreo.

Isto porque o mencionado artigo 191 do Diploma Comercial considera os títulos de crédito e públicos, bem como ações de companhia, como bens que podem sujeitar-se ao contrato mercantil, sendo que tais bens são inquestionavelmente pertencentes à categoria dos incorpóreos.

Além disso, determina que será mercantil a compra e venda destes títulos se o comprador OU o vendedor for comerciante ou seja, se um OU outro fizer este tipo de negociação com habitualidade.

Outro ponto a ser ressaltado é que será também mercantil a venda que tenha sido realizada por pessoa que irá revendê-la no atacado (grosso) ou no varejo (a retalho). Indica, portanto, esta última qualidade ser o comerciante atacadista ou varejista.

Desta forma, ser o objeto enquadrado na categoria de bem corpóreo constitui apenas uma característica acessória do termo mercadoria, na medida que pode ou não tal objeto fazer parte de uma negociação considerada mercantil. Por outro lado, um bem incorpóreo somente assumirá a condição de mercadoria, se for objeto de contrato de compra e venda de natureza mercantil, firmado por comerciante.

Portanto, o que define precisamente o termo mercadoria, a partir do contido no art. 191 do Diploma Comercial, é estar o objeto submetido a um contrato de compra e venda de natureza mercantil, celebrado por pessoa considerada comerciante. Se o objeto do negócio estiver representado por uma coisa corpórea, isto vem apenas somar ao conceito de mercadoria, na condição de uma característica acessória e não definitiva.

Postos tais critérios, iremos nos apegar àquele que diretamente será aplicado na solução da questão que ora nos propomos, que é saber se os denominados bens de *uso e consumo* geram ou não o direito ao crédito do ICMS. Ou, melhor dizendo, se as relações de crédito do ICMS originadas da compra de tais bens são ou não componentes da hipótese da norma da não cumulatividade.

Vimos que as relações de crédito do ICMS são decorrentes da materialização dos eventos pressupostos na regra matriz do ICMS. Vimos, também, que a hipótese da regra matriz do ICMS pressupõe, entre outras possibilidades, a ocorrência de operações com circulação de mercadorias. Assim, resta saber se os denominados bens de *uso e consumo* enquadram-se ou não no conceito de mercadoria.

Pelos critérios formais, quer os constitucionais, quer os infraconstitucionais, verificamos inexistirem fundamentos que nos permitam chegar a uma conclusão positiva ou negativa.

A questão, portanto, restringe-se ao exame dos referidos critérios materiais.

Antes de adentrarmos especificamente neste tema, convém aludir que nossa análise levará em consideração as regras do Código Comercial, quer as anteriores, quer as posteriores, implementadas com a publicação do novo Código Civil.

Convém também frisar que o instrumento a ser utilizado para definir o vocábulo mercadoria será a busca do ou dos atributos que distinguem este vocábulo dos demais. Trabalharemos, então, com o critério definidor²⁴ do termo mercadoria, que se identifica com a qualidade das pessoas envolvidas no contrato de compra e venda mercantil. Vimos, na transcrição parcial realizada acima, que, pelo prisma qualitativo, mercadoria define-se a partir da existência de, pelo menos, uma pessoa enquadrada na categoria de comerciante, conforme prescrito pelo art. 191 do Diploma Comercial. Fazemos a transcrição parcial deste dispositivo, para melhor compreendermos esta assertiva:

(...) É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador OU vendedor seja comerciante.

Vejam que esta parte sublinhada do art. 191 do Diploma Comercial é bastante enfática ao prescrever que, sejam quais forem as hipóteses em que se configure a compra e venda mercantil, haveremos de ter sempre vendedor *ou* comprador enquadrado na categoria de comerciante, conforme previsto no art. 4º desse Diploma.

Assim, compra e venda mercantil não requer que vendedor *e* comprador sejam, simultaneamente, comerciantes. Basta que apenas um deles o seja, para que se tenha configurada a venda e compra mercantil.

Poder-se-ia argumentar que, aliado a este critério, a mesma parte do dispositivo acima transcrito estaria a exigir, também, a destinação como um critério necessário para a definição do termo mercadoria. A questão é pertinente, mas deve ser posta sob o seu adequado enquadramento jurídico: o critério da destinação pode ser considerado como um critério definidor do termo mercadoria? Deverá haver nas compras e vendas, invariavelmente, a destinação a uma ulterior operação mercantil para que o bem negociado assumo o perfil de mercadoria? Em outras palavras, o comprador também deve ser qualificado como comerciante para que o bem negociado pertença à categoria das mercadorias?

A toda evidência que esse critério, muito embora pertinente à definição do termo mercadoria, não assume a característica de um critério definidor, mas meramente acessório. O exemplo seguinte basta para demonstrarmos a retidão desta assertiva: a venda de certo bem móvel por vendedor tipicamente comerciante, que dessa venda faz sua atividade-fim, para um comprador que irá consumi-lo no local, não havendo, portanto, destinação a outra operação de venda a grosso ou retalho, descaracterizaria essa operação como mercantil, bem como o respectivo objeto negociado como mercadoria? A resposta é negativa.

Neste caso, mesmo havendo o consumo do produto pelo comprador, o objeto negociado enquadra-se perfeitamente no conceito de mercadoria, posto alienado no âmbito de um contrato de venda e compra mercantil, no qual o vendedor enquadra-se no conceito de comerciante. E se assim não fosse, ou seja, se o comprador também precisasse, invariavelmente, qualificar-se como comerciante, então, a conclusão é a de que esse mesmo vendedor comerciante poderia alegar a sua não sujeição à incidência da regra matriz do ICMS, posto que, no caso, não se trataria de venda e compra mercantil, nem tampouco de mercadoria, pressupostos constitucionais deste imposto.

Por força da aplicação desses mesmos critérios é que o Superior Tribunal de Justiça firmou orientação, inclusive sumulada,²⁵ de que, nas operações interestaduais nas quais o comprador não seja contribuinte do ICMS, não há amparo normativo para que dele se exija o recolhimento do diferencial de alíquota deste imposto. Não se

lhe exige o pagamento de tal exação porque não é sujeito passivo do ICMS. E não é sujeito passivo justamente porque não se encaixa como comerciante; e qual a razão para não se enquadrar em tal categoria? Ora, porque não faz desta atividade uma profissão habitual.

Apesar disso, o vendedor se sujeita à incidência do ICMS, posto que é comerciante, pressuposto para ser sujeito passivo deste tributo. Sendo vendedor comerciante, sujeita-se à incidência do ICMS, porém conforme a alíquota interna de seu Estado.

A tese que nega o direito de crédito do ICMS ao comprador de mercadorias que, embora qualificado como contribuinte deste imposto em relação às suas operações próprias, não o seria quando aquelas mercadorias fossem destinadas a seu *uso e consumo*, já não se coadunava desde quando vigente a Parte Geral do Código Comercial, porquanto pretendia qualificar apenas a venda como mercantil e a compra como não mercantil, imaginando que haveria aí dois negócios jurídicos distintos. Desta forma, o vendedor estaria sujeito ao ICMS, mas o comprador não teria o crédito correspondente, pois, para ele (o comprador), a mercadoria vendida pelo vendedor deixara de ser pelo fato de destiná-la a seu *uso e consumo*. Lá, uma venda tipicamente mercantil, aqui, uma compra não mercantil, fora, portanto, da regra da não cumulatividade.

Olvidam-se os protagonistas desta tese que a venda e compra insere-se na categoria dos contratos bilaterais, os quais dão ensejo a relações jurídicas entre vendedor e comprador que são descritas do seguinte modo: (i) por um lado, o dever atribuído ao vendedor de entregar a mercadoria implica o seu direito de receber o preço do comprador; (ii) por outro, o dever de o comprador pagar o preço implica o respectivo direito de receber a mercadoria do vendedor.

A tais relações jurídicas, portanto, não cabe segmentação com a finalidade de atribuir ao comprador o dever de pagar o preço e o direito de receber a coisa, argumentando que, não sendo essa coisa mercadoria, pois destinada a *uso e consumo*, refugiria à incidência da regra do contrato de compra e venda. Verifica-se a inconsistência dessa tese, na medida em que tal relação dá-se dentro do contexto de uma norma individual e concreta havida entre vendedor e comprador, regulando a conduta de ambos em face das regras vertidas sobre o contrato de venda.

A crítica que ora se faz a essa tese não passou despercebida a J. X. Carvalho de Mendonça (1945, p. 463), ao se pronunciar sobre o descabimento de se pretender negar a unidade dos então atos mercantis. Vejamos as suas lições:

O nosso direito estabeleceu o princípio da integridade do ato de comércio, repudiando a inexplicável e injustificável anomalia de o mesmo ato ser comercial para um e civil para outra parte, ato bifronte, ato amfibio (sic).

O ato de comércio, escreveu o eminente Carlos de Carvalho, não pode mais ser bifronte; quer para o comerciante quer para o não comerciante, o aspecto deve ser o mesmo.

Figuremos alguns exemplos.

O comerciante compra do agricultor produtos de lavoura para os revender. Êste ato, esta operação, é comercial para o comprador e civil para o vendedor, ou é comercial para ambos?

Corre na doutrina e na jurisprudência teoria original, que aplica ao ato duas máscaras, para evitar dificuldades.

Qual, porém, a legislação que disciplina o ato relativamente aos contratantes? Não se poderá negar que é a legislação comercial (artigos 191 do Cód. Com. e 18 do tit. Único).

Qual a jurisdição a que está sujeito o não comerciante, o agricultor no exemplo figurado? A jurisdição comercial (art. 12, do Regul. n. 737).

Não importa dizer que o ato é comercial para ambas as partes? E, na verdade, a compra não se compreende sem a venda: compra e venda constituem elementos inseparáveis de um só e especial contrato. Para o ato de agir na cena jurídica é necessária a cooperação do vendedor e do comprador. Não há duas operações, dois atos, mas um, ou melhor, há dois momentos de uma única função, indivisível. O Código bem compreendeu isso, disciplinando, no art. 191, o contrato de compra e venda mercantil. A compra e a venda formam um só contrato.

(...)

Não podemos saber como adquiriu foros de cidade em nossos tribunais aquela teoria de atos bifrontes; atos ao mesmo tempo civis e comerciais, quando parece claro o texto legal, estabelecendo a unidade ou integridade do ato de comércio. A lei, pode-se dizer, mercantiliza o ato, que seria civil se a intervenção do comerciante não o sujeitasse às disposições do Código, em mercantilizar a pessoa não comerciante que nêle intervém.

(...)

Não há compra sem venda. É impossível separá-las, pela simples razão de constituírem os elementos de um só contrato, e de versarem sobre cousa idêntica.

O art. 191 do Cód. Com. trata de um só contrato, o contrato de compra e venda, e a alínea segunda dispõe: 'É unicamente considerada mercantil a compra e venda... contanto que... o comprador ou vendedor seja comerciante'. Se o comprador especula quando adquire, realiza especulação quando revende a coisa adquirida.

Não há compra e venda mista: compra mercantil e venda não mercantil, ou vice-versa.

O Código Comercial português de 1833, a mais valiosa fonte do nosso, declarava no art. 504, que não eram consideradas mercantis 'as compras e vendas de objetos destinados ao consumo do comprador ou de pessoa por cuja intervenção se fizesse a aquisição'.

Este código foi lógico, não criou a fantasia do ato misto; retirou o ato da alçada do direito comercial, sujeitando-o *in totum* à disciplina do direito civil.

O nosso Código de 1850 adiantou-se a este seu modelo, aperfeiçoou, estabelecendo a integridade do ato de comércio.

Esta orientação doutrinária, aliás, já foi adotada pelo Supremo Tribunal Federal²⁶, que, acolhendo o fundamento da referida *integralidade do contrato de venda e compra mercantil*, afastou a pretensão de o Fisco municipal querer tributar com o ISS operação na qual apenas o vendedor/industrial enquadrar-se-ia como comerciante, portanto, sujeito ao então ICM. Confira-se:

ICM. Redução de Multa. Se o industrial adquire matéria-prima para transformá-la em objeto, e, posteriormente, vendê-lo, pratica ele ato de comércio, ainda que a venda se faça a consumidor final, tendo em vista o princípio, que vigora, em nosso direito, da integralidade do ato de comércio. Em casos como esse, os objetos se destinam a comercialização, que é feita pelo próprio industrial, o que afasta o enquadramento da hipótese no item 47 da lista de serviços a que alude o artigo 8º do Decreto-lei 406/68, com a redação dada pelo Decreto-lei 834/69. Dissídio de jurisprudência, no tocante à redução da multa, não comprovado com a observância da exigência da parte final do artigo 322 do Regimento Interno do STF. Recurso extraordinário não conhecido.

Ora, consideradas tais características do contrato de compra e venda, temos que, para os casos em que sujeitos passivos do ICMS adquiram mercadorias sujeitas a este imposto, mas as destinem para o seu *uso ou consumo*, tal aquisição não altera a natureza jurídica do bem adquirido que, como visto, continua sendo submetida ao mesmo e único contrato de compra e venda firmado entre o vendedor e o comprador.

Desta feita, é esta relação jurídica que é captada pela hipótese da regra matriz do ICMS. Sendo captada pela regra matriz do ICMS, dá ensejo à respectiva relação de crédito tributário entre o Fisco e o correspondente sujeito passivo, no caso o vendedor, que concretizou a venda. Vejamos, assim, se essa relação de crédito tributário compõe ou não a hipótese da norma da não cumulatividade.

Retornemos à redação da Carta de 1988, que trata da norma da não cumulatividade. Diz ela no seguinte dispositivo do seu art. 155:

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

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

Já tivemos a oportunidade de demonstrar no tópico II desta análise que a hipótese da norma da não cumulatividade é composta não apenas pelas relações de crédito tributário do próprio sujeito passivo da regra matriz do ICMS como também pelas demais relações de crédito que tenham ocorrido anteriormente.²⁷ Essas demais relações de crédito atendem ao exigido na Carta de 1988, na seguinte passagem: “com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”.

Também tivemos a oportunidade de demonstrar que, para a composição da hipótese da norma da não cumulatividade, não há fundamento normativo-constitucional ou mesmo infraconstitucional para se sustentar apenas o confronto linear entre tais relações de crédito tributário (as do sujeito passivo e as anteriores), porquanto isso está contemplado somente em caráter excepcional na Lei Complementar n. 87/96. Por ser excepcional, não prejudica o confronto de todas as demais relações de crédito tributário que não tenham sido colhidas por tal excepcionalidade e que, desta forma, estão inseridas no âmbito da hipótese da norma da não cumulatividade. Em

regra, portanto, haveremos de ter duas normas da não cumulatividade: uma conformada pelos critérios da Carta de 1988, e outra, pelos da Lei Complementar n. 87/96, esta, porém, excepcional, como vimos de ver.

Aos respectivos adquirentes, sujeitos à incidência da regra matriz do ICMS em suas operações próprias, pressuposto para que venham a operar a norma da não cumulatividade, é resguardado o direito de confrontar suas relações de crédito tributário com aquelas originadas da aquisição de mercadorias destinadas a *uso e consumo*.

Vejamos, agora, se há alterações neste quadro quando consideramos as novas regras do Código Civil vigente.

Como é cediço, o art. 2.045 do atual Código Civil revogou a Parte Primeira do Código Comercial, que abrangia todas as definições relativas ao comércio em geral, tais como as de comerciante, de auxiliares de comércio, dos contratos mercantis típicos etc.

Isso significa que, estando o art. 191 do Código Comercial dentro daqueles que foram revogados, perde-se uma das principais referências normativas para a definição do conceito de mercadoria.

De acordo com Fábio Ulhôa Coelho (2003, p. 8), a revogação perpetrada pelo Código Civil teve por fim proceder à legalização da *Teoria da Empresa*, substituindo, assim, as regras que haviam normatizado, em nosso sistema, a *Teoria dos Atos Mercantis* encampada pelo Diploma de 1850. Ainda consoante este autor, o “Direito Comercial, em sua terceira etapa evolutiva, deixa de cuidar de determinadas atividades (as de mercancia) e passa a disciplinar uma forma específica de produzir e circular bens ou serviços, a empresarial”.

Daí a razão para a definição de *empresário* assumir a função de conceito norteador para as pesquisas científicas que gravitam em torno dessas novas regras, principalmente quando as consideramos no âmbito de incidência do ICMS.

Neste ponto, devemos fazer um esclarecimento de importância capital. A revogação do art. 191 do Código Comercial pelo atual Código Civil não afeta, diretamente, o espectro de incidência do mencionado imposto estadual, porque é preciso não perder de vista que a competência outorgada desde a instituição do ICM pela Emenda Constitucional n. 18, de 1965, confirmada pelas constituições posteriores e, inclusive, pela Carta de 1988, não foi para onerar apenas e unicamente as relações jurídicas originadas de contratos de compra e venda mercantil.

O ICMS, conforme já pacificado na doutrina e na jurisprudência, é um imposto que onera as operações de circulação de mercadorias, o que implica admitir toda e qualquer operação jurídica que importe a transferência da propriedade de uma mercadoria. Daí que a circulação de mercadoria, ocorrida ao ensejo de um contrato de compra e venda mercantil, é uma das possíveis hipóteses de incidência deste tributo. Se assim não fosse, retornaríamos à época da incidência do Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC, que era restrito a dois exclusivos tipos contratuais: o de compra e venda e o de consignação mercantil.

A regra, portanto, continua, pois trata-se de pressuposto constitucional que demarca o extenso campo de incidência do ICMS. Assim, se esse imposto estadual continua juridicizando qualquer transferência de propriedade de mercadorias, inclusive aquelas decorrentes de contratos de compra e venda, devemos nos preocupar em identificar qual ou quais critérios serão invocados para definir o termo mercadoria, haja vista que não mais figura em nosso sistema o contrato típico denominado “compra e venda mercantil”.

Apesar disso, há o de compra e venda que, agora, rege as atividades do empresário, e não mais do comerciante, pois que este conceito acabou sendo revogado também.

Por isso, conjugar as definições de compra e venda e de empresário torna-se requisito para que se chegue às características do conceito de mercadoria, que, como visto, continua sendo um dos pressupostos para a demarcação da regra matriz do ICMS, mesmo após a vigência do atual Código Civil.

Os critérios relativos ao contrato de compra e venda não foram alterados neste novo Diploma Civil²⁸, diferentemente do que aconteceu com os que se referem ao conceito de empresário, novo nesta esfera jurídica. Daí a necessidade de travarmos contato com ele, analisando o que dispõe o art. 966, cuja redação é a seguinte: “Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”.

Os atributos que demarcam esse conceito são: (i) o profissionalismo, (ii) a atividade organizada e (iii) a produção ou circulação de bens e serviços.

De acordo com as lições de Fábio Ulhôa Coelho (2003, p. 11), o profissionalismo apresenta três características, quais sejam: (a) a habitualidade da atividade exercida, o que implica desqualificar-se como empresário aquele que se dedica esporadicamente à produção ou à circulação de bens e serviços; (b) a impessoalidade do empresário em relação à produção e à circulação de bens e serviços – neste ponto, o empresário deve contar com o trabalho de empregados para justamente diferenciar sua atividade daqueles que atuam diretamente na produção e circulação de

bens e serviços; e (c) o monopólio da informação, necessário para o controle dos fatores de produção e circulação de bens e serviços.

Ainda de acordo com este autor, o atributo atividade econômica organizada deve ser entendido como o exercício da própria produção ou circulação de bens ou serviços, com o intuito de obter resultado lucrativo e realizado por intermédio da conjugação dos fatores capital, mão de obra, insumos e tecnologia.

Por sua vez, produção e circulação de bens ou serviços demarcam-se pelo fato de ser aquela (a produção) a atividade responsável pela elaboração de bens novos, enquanto que esta (a circulação) é a atividade responsável pela intermediação de tais bens fabricados entre o produtor e o consumidor.

Verifica-se, assim, que o termo mercadoria continua apresentando sua conotação a partir de critérios extrínsecos, quais sejam, critérios relacionados à definição de empresário, porquanto será este o promotor da circulação de bens sujeita ao ICMS.

Desta feita, nada se modifica a propósito do que ora é objeto de nossa análise. Mesmo diante das alterações promovidas pelo novo Diploma Civil, empresários que se dedicam à produção ou circulação de mercadorias irão ingressar no consequente da regra matriz do ICMS na qualidade de sujeitos passivos, bem como no consequente da regra matriz da não cumulatividade como sujeitos ativos.

Bens de uso e consumo, portanto, não receberam qualquer tratamento específico pelo Código Civil que nos permita infirmar as conclusões apresentadas até este momento, as quais apontam pela inexistência de fundamentos jurídicos que vedem a apropriação de créditos do ICMS a eles relacionados. Enquanto na sistemática do anterior Código Civil, a regra da não cumulatividade operava suas consequências sobre as atividades mercantis dos comerciantes, agora opera efeitos sobre as atividades do empresário, tanto lá, como cá, sujeitos ao ICMS e a essa regra constitucional.

4.6 Dos bens de uso e consumo segundo a teoria econômica e a sua recepção pelo ordenamento jurídico

Segundo Fabio Nusdeo (1997, p. 37), pela Teoria Econômica, os bens considerados em sua acepção ampla, que compreende tanto os bens tangíveis quanto os serviços, são definidos a partir de sua escassez e de sua utilidade para certo grupo de pessoas. Ambos os critérios oscilam conforme o tempo e o grupo de pessoas que deles usufrui. Por isso, a escassez e a utilidade de hoje poderão não o ser amanhã, quando, então, outras surgirão.

Interessa-nos, particularmente, examinar o critério da utilidade, por ser este o que nos levará à categoria dos denominados bens de “uso e consumo”.

Ainda segundo tal corrente doutrinária, bem útil é aquele que atende à determinada necessidade humana, seja ela qual for. A necessidade em si considerada não é objeto da presente análise.

De qualquer forma, seguindo a linha de pensamento de Nusdeo, pode-se dizer que, para atender ao infundável rol de necessidades humanas, os bens comportariam a classificação que os divide conforme (a) a sua materialidade; (b) a sua finalidade; (c) as relações entre si considerados; e (d) a extensão de sua necessidade para a humanidade.

O que nos interessa, realmente, é analisar essa classificação pelo critério da finalidade. Vejamos, assim, as lições do citado Professor (1997, p. 41):

Os bens econômicos podem ser divididos em bens de consumo e bens de produção. Os primeiros atendem de forma direta e imediata a uma dada necessidade; os últimos – bens de produção – atendem-na de forma indireta e mediata, pois são empregados para, em imensa cadeia técnica – gerarem os bens de consumo. São exemplos dos primeiros: alimentos, vestuário, canetas, concertos musicais e tantos outros. São bens de produção: máquinas, matérias-primas, ferramentas, a terra, o tijolo, os serviços dos operários nas fábricas, e assim por diante. Os bens tangíveis de caráter fixo são também chamados bens de capital, como os prédios, as máquinas e os equipamentos.

Destacando o necessário cuidado que devemos ter ao enfrentarmos as classificações, pois submetidas ao relativismo dos seus critérios, Nusdeo (1997) assevera:

Como todas, esta classificação não é absoluta. O mesmo bem pode, conforme as circunstâncias ou a sua destinação, ser visto ora como de produção, ora como de consumo. Assim, um saco de feijão pode servir como alimento – e aí um bem de consumo – ou como semente para a próxima safra – e aí será um bem de produção. (...)

A propósito, os bens de consumo podem atender a uma necessidade instantaneamente, como os alimentos ou o concerto de música. Mas podem fazê-lo continuamente, ao longo de um certo espaço de tempo. Neste último caso, eles são também chamados *bens de uso*, como o automóvel, os eletrodomésticos, as casas, o vestuário, etc. Tais produtos também se consomem, porém a médio ou longo prazo.

A correção da ressalva de Fabio Nusdeo é inquestionável. As classificações não devem ser tomadas de modo absoluto. Isso, aliás, igualmente fora ponderado por Eurico Marcos Diniz de Santi (1998, p. 130), para quem

não há classes naturais: as características comuns que tomamos como critério de uso de uma palavra em geral são assuntos de conveniência. Nossas classificações dependem de nossos interesses e nossa necessidade de reconhecer as similitudes e diferenças que há entre as coisas.

No entanto, é também Santi (1998, p. 132) que nos apresenta assertiva de extrema relevância, ponderando que tais justificativas são plenamente aplicáveis quando o dado classificável pertencer às denominadas Ciências Naturais, que, desta forma, reorganizariam a realidade social conforme critérios que melhor atendessem aos seus próprios fins. Assim, a Ciência Botânica, a Zoologia, a Astrologia etc. observariam critérios classificatórios adequados aos interesses dos seus respectivos pesquisadores.

Todavia, afirma Santi, quando se está diante do ordenamento jurídico, é inaplicável esta prerrogativa de liberdade na escolha desses critérios, porquanto o dado analisável apresenta-se prescritivamente ao sujeito cognoscente, obrigando-o, assim, a observar, na classificação posta a efeito, os critérios estabelecidos pelo legislador.

Exatamente por isso compreendemos a feliz ressalva de Fabio Nusdeo quando alude que a classificação com um fim eminentemente econômico deve preocupar-se com o exame das *circunstâncias* e com a *destinação* dos bens classificados.

Desta forma, o que se põe em destaque é saber se tais critérios econômicos, especialmente o da destinação, que daria azo para a classificação dos bens em de *consumo* e de *uso*, foram ou não privilegiados pelo legislador nacional, quer o constituinte, quer o infraconstitucional, quando do trato do ICMS.

Vimos de ver que, em relação aos critérios formais, tanto o legislador constitucional quanto o infraconstitucional nada dispuseram a este respeito, o que, portanto, nos impede de tomá-los como fundamento para o exaurimento desta questão.

No entanto, ao examinarmos os critérios materiais, constatamos que, pelo fato de nos remeterem à análise do conceito de mercadoria, próprio do direito privado, obrigaram-nos a considerar o critério da destinação como formador das características que definem este termo.

Assim, o critério da destinação, advindo das Ciências Econômicas, pode, sim, ser considerado como incorporado ao ordenamento jurídico nacional na parte que se refere ao ICMS. Entretanto, tal conclusão não soluciona de *per si* a indagação relativa à legitimidade ou não dos créditos do ICMS relacionados à aquisição de tais bens *de uso* e *de consumo*.

Não soluciona porque, com base neste, não nos é permitido negar o direito a tais créditos. Embora pertencente ao quadro dos critérios jurídicos relacionados ao termo mercadoria, a destinação não se apresenta como critério definidor e, portanto, necessariamente presente na composição das características deste vocábulo. Vimos que sua presença faz-se útil, apenas e tão somente, de forma acessória, funcionando como um critério meramente ratificador dos outros que, estes sim, demarcam e distinguem o termo mercadoria dos demais.

Por isso, o critério da destinação, aliado ao que exige haver relação jurídica de compra e venda, apenas confirma que o objeto da prestação regulada por esta relação jurídica pode assumir o nome de mercadoria.

Posto isto, concluímos que bens *de uso* e *de consumo*, quando considerados exclusivamente pelos critérios jurídicos que demarcam a relação jurídica mercantil, dão direito a crédito do ICMS.

Em outras palavras, as relações jurídicas que se referem a tais bens integram a hipótese da norma da não cumulatividade, pois não há critério formal, nem tampouco material, que a tanto impeça.

Os denominados bens de uso e consumo, são, portanto, mercadorias cujas relações jurídicas de aquisição dão direito ao crédito para o respectivo adquirente desde que este opere com a referida norma da não cumulatividade.

4.7 Conclusão: rol de relações jurídicas que ensejam o crédito do ICMS

Diante do acima exposto, entendemos possível montar o seguinte quadro de relações jurídicas submetidas à incidência do ICMS e ver que, salvo a hipótese de venda para o consumidor final (última linha), todas as demais, por se enquadrarem no campo de incidência deste imposto, devem garantir o respectivo crédito para o contribuinte. Vejamos:

Tabela 1 – Rol de Operações e Prestações Geradoras de Crédito

	Comerciante	Industrial	Produtor	Transporte Intermunicipal	Transporte Interestadual	Energia Elétrica	Serv. Comunicações
Comerciante	Comerc. X Comerc.	Comerc. X Indl.	Comerc. X Produtor	Comerc. X Tr. Interm.	Comerc. X Tr. Interes.	Comerc. X E.E.	Comerc. X Serv. Comun.
Industrial	Indl. X Comerc.	Indl. X Indl.	Indl. X Produtor	Indl. X Tr. Interm.	Indl. X Tr. Interes.	Indl. X E.E.	Indl. X Serv. Comun.
Produtor	Produtor X Comerc.	Produtor X Indl.	Produtor X Produtor	Produtor X Tr. Interm.	Produtor X Tr. Interes.	Produtor X E.E.	Produtor Serv. Comun.
Transp. Intermunicipal	Tr. Interm. X Comerc.	Tr. Interm. X Indl.	Tr. Interm. X Produtor	Tr. Interm. X Tr. Interm.	Tr. Interm. X Tr. Interes.	Tr. Interm. X E.E.	Tr. Interm. X Serv. Comun.
Transp. Interestadual	Tr. Interes. X Comerc.	Tr. Interes. X Indl.	Tr. Interes. X Produtor	Tr. Interes. X Tr. Interm.	Tr. Interes. X Tr. Interm.	Tr. Interes. X E.E.	Tr. Interes. X Serv. Comun.
Energia Elétrica	E.E. X Comerc.	E.E. X Indl.	E.E. X Produtor	E.E. X Tr. Interm.	E.E. X Tr. Interes.	E.E. X E.E.	E.E. X Serv. Comun.
Serv. Comunicações	Serv. Comum. X Comerc.	Serv. Comum. X Indl.	Serv. Comum. X Produtor	Serv. Comum. X Tr. Interm.	Serv. Comum. X Tr. Interes.	Serv. Comun. X E.E.	Serv. Comun. X Serv. Comun.
Consumidor Final	Comerc. X C.F.	Indl. X C.F.	Produtor X C.F.	Tr. Interm. X C.F.	Tr. Interes. X. C.F.	E.E. X C.F.	Serv. Comun. X C.F.

REFERÊNCIAS

Doutrina

- ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1962.
- AULETE, Caldas. **Dicionário contemporâneo da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Delta, 1958. v. 5.
- BALEEIRO, Aliomar; GIARDINO, Cléber. Núcleo da definição Constitucional do ICM (operações, circulação e saída). **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 7, n. 25-26, dez. 1983.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual de direito comercial**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- COPI, Irving M. **Introdução à lógica**. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978.
- HOSPERS, John. **Introducción al análisis filosófico**. 2. ed. Madrid: Alianza Universidad Textos, 1984.
- LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. Tributação na internet. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 59, agosto, 2000.
- _____. **Isenções tributárias**. São Paulo, Dialética, 1999.
- MENDONÇA, J. X. Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Freitas Bastos, 1945. v. 1.
- MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. São Paulo: RT, 1983, t. I.
- _____. **Tratado de direito privado**. Campinas: BookSeller, 1999, t. I.
- NUSDEO, Fabio. **Curso de economia**. Introdução ao direito econômico. São Paulo: RT, 1997.
- PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: RT, 2001.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Justiça tributária: 1ª Congresso Internacional de Direito Tributário – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET)**. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- SOARES, José Eduardo; LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.
- VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. São Paulo: RT, 1977.
- _____. **Sobre o conceito do direito**. Recife: Imprensa Oficial, 1947.

Legislação

- BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.
- BRASIL. **Emenda Constitucional n. 18, de 01 de dezembro de 1965**. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=116129>>. Acesso em: 14 jun. 2010.
- BRASIL. Lei n. 556 de 25 de junho de 1850. **Código Comercial**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L0556-1850.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.
- BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso: 14 jun. 2010.
- BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.
- BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2010.
- SÃO PAULO. **Lei n. 6.374, 01 de março de 1989**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/>>. Acesso em: 14 jun. 2010.
- SÃO PAULO. Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000. **Regulamento do ICMS de São Paulo**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/c/>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

Jurisprudência

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo de Instrumento AI 428.621-7/MT**. Relator: Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, j. 20-3-2003, *DJ* 14-4-2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2087240>>. Acesso em: 14 jun. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 161.031/MG**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 24-3-97, *DJ* 6-6-97. Ementário n. 1872-05. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=213559>>. Acesso em: 14 jun. 2010.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 161.257/SP**. Segunda Turma, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 16-12-97, *DJ* 17-4-98. Ementário 1906-03. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=213661>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 98.923/MG**. Segunda Turma, Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, j. 10-12-82, *DJ* 6-5-83. Ementário 1293-3. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=191487>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 78.589/SP**. Primeira Turma, Relator: Ministro Aliomar Baleeiro, Brasília, DF, j. 20-8-74, *DJ* 4-11-74. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=173993>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 212.484/RS**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Nelson Jobim, Brasília, DF, j. 5-3-98, *DJ* 27-11-98. Ementário 1933-04. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=244157>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 140.669/PE**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, j. 2-12-98, *DJ* 14-5-2001, Republicação *DJ* 18-5-2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208415>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **ROMS 13875/RN**. Primeira Turma, Relator: Ministro José Delgado, Brasília, DF, j. 16-4-2002, *DJ* 13-5-2002, p. 152. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=13875&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **ROMS 8.334/SE**. Segunda Turma, Relator: Ministro Paulo Gallotti, Brasília, DF, j. 11-4-2000, *DJ* 5-6-2000, p. 135. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?processo=8334&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=3>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 166**. *DJ* 23-8-96, p. 29382. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=166&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 167**. *DJ* 19-9-96, p. 34452. O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?processo=167&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=1>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 573**. *DJ* 3-1-77, p. 4. Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=573.NUME.NAOS.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

¹ A título meramente exemplificativo, consultar Márcio Pestana. PESTANA, Márcio. **O princípio da imunidade tributária**. São Paulo: RT, 2001.

² Estipulação é modo de assumir um dos possíveis significados de determinado termo para evitar o equívoco da falácia da ambiguidade. Segundo Nicola Abbagnano, estipulação é o “ato de estabelecer uma convenção; ou a própria convenção”. ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1962, p. 356.

³ Sobre tais conceitos, também considerados fundamentais por Lourival Vilanova, consultar o seu livro, *Sobre o Conceito do Direito*. VILANOVA, Lourival. **Sobre o conceito do direito**. Recife: Imprensa Oficial, 1947, p. 18-19.

⁴ Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo. SOARES, José Eduardo; LIPPO, Luiz Francisco. **A não cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 115.

⁵ Sobre a diferença entre *eficácia jurídica* e *eficácia legal*, ver Pontes de Miranda. MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. São Paulo: RT, 1983, t. I, p. 20.

⁶ Sobre a relatividade das *relações jurídicas*, ora prescritas no *consequente* das normas, ora descritas na sua *hipótese*, consultar Lourival Vilanova. VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. São Paulo: RT, 1977, p. 154.

⁷ Esclareça-se que essa relação de crédito tributário não se confunde com aquela relação originada da concretização da hipótese da regra matriz do ICMS. Ambas configuram relações de crédito havido entre o Fisco e o sujeito passivo, porém situadas em consequentes normativos diversos. Não obstante estarmos cientes da ambiguidade presente nesta expressão, preferimos mantê-la em nossa exposição, informando o leitor a respeito destes dois significados.

- [8](#) Sobre a relação que há entre nome e classe, consultar Eurico Marcos Diniz de Santi. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Justiça tributária**: 1ª Congresso Internacional de Direito Tributário – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 128.
- [9](#) Sobre a distinção entre intenção, ou conotação, e extensão, ou denotação, consultar Irving M. Copi. COPI, Irving M. **Introdução à lógica**. 2. ed. São Paulo: Mestre Jou, 1978, p. 119-123.
- [10](#) Conforme havíamos mencionado, esse termo está *implícito* nesse inc. I do § 2º.
- [11](#) A título exemplificativo, consultar Recurso Extraordinário n. 78.589/SP, *DJU* 4-11-74.
- [12](#) Como sendo a “posição de um corpo entre os outros corpos”. Nicola Abbagnano, *op. cit.*, p. 330.
- [13](#) Por não ser objeto da presente análise, não serão feitas maiores digressões a respeito desta afirmação. Apenas tenha-se em conta que entendemos haver a *presunção* dessa relação, por discordar da posição assente, historicamente, na doutrina e na jurisprudência de que a isenção seria uma “dispensa legal do pagamento do crédito tributário”, tal qual havia sido definida no art. 220 do anteprojeto do Código Tributário Nacional, da lavra de Rubens Gomes de Sousa. Segundo tal definição, sendo apenas uma dispensa legal do pagamento do crédito, o crédito tributário nasceria, mas, por força da norma de isenção, seria eliminado apenas o respectivo valor da obrigação tributária. Havendo crédito tributário, então, os contribuintes do antigo ICM poderiam apropriá-lo na escrita para a compensação com os débitos de conta própria. Para demonstrar como esta tese está arraigada em nosso cenário jurídico, foi ela a base para o principal argumento invocado pelo Ministro Nelson Jobim para dar provimento ao Recurso Extraordinário n. 212.484/RS, dando o crédito presumido do IPI para as aquisições de insumos originários da Zona Franca de Manaus, colhidas por norma de isenção.
- [14](#) Entendemos que o fenômeno normativo da isenção compreende o da não incidência, razão pela qual não visualizamos fenômenos jurídicos distintos neste dispositivo da Carta de 1988. Para aprofundamento sobre o assunto: LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **Isonções tributárias**. São Paulo: Dialética, 1999.
- [15](#) Tal distinção veio a ser reconhecida pelo STF nos autos do Agravo de Instrumento n. 428.621-7, *DJU* 14-4-2003.
- [16](#) Neste sentido também parece-nos ter sido a posição do Ministro Marco Aurélio, manifestada nos autos do Recurso Extraordinário n. 161.031-0/MG, *DJU* 6-6-97.
- [17](#) A título de esclarecimento, a definição filosófica da palavra “função” é a da “operação própria de uma determinada coisa” – Nicola Abbagnano, *op. cit.*, p. 450.
- [18](#) De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a palavra *sistema* é ambígua, podendo ser definida, com base na lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, tanto pelo seu repertório quanto pela sua estrutura. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 130. No caso, estamos utilizando o significado de estrutura, ou seja, as relações que podem ser realizadas entre os vários elementos de um conjunto.
- [19](#) A exaustão a que nos referimos diz respeito aos seus critérios conotacionais.
- [20](#) Confirmando esta previsão, consultar a decisão do Plenário do STF no julgamento do Recurso Extraordinário n. 140.669/PE, *DJU* 18-5-2001.
- [21](#) Aliás, curioso notar que o Ministro Marco Aurélio parece ter alterado sua opinião a respeito da performance da não cumulatividade, pois, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 161.257/SP, j. 16-12-97 (*DJU* 17-4-98), posterior, portanto, ao do RE 161.031/MG, j. 24-3-97, reconheceu que nesta norma dá-se o confronto de todas as relações de crédito do ICMS, sem qualquer limitação, salvo aquelas expressamente admitidas pela Constituição. Confira-se a ementa deste julgado: “*ICM – Princípio da Não Cumulatividade – Atos sucessivos de circulação de mercadorias. O Princípio da Não Cumulatividade é observado sem especificidade, prescindindo da vinculação a uma certa mercadoria. Considera-se o sistema de conta-corrente em que lançados créditos e débitos*”.
- [22](#) Súmula 573 do STF: “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”.
- [23](#) Súmula 166 do STJ: “Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.
- [24](#) Sobre a distinção entre critério definidor e critério acessório das palavras, consultar John Hospers. HOSPERS, John. **Introducción al análisis filosófico**. 2. ed. Madrid: Alianza Universidad Textos, 1984, p. 46.
- [25](#) A propósito, a Súmula 167 do STJ: “O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS”. A respeito da aplicação da alíquota interna, consultar ROMS 13875/RN, julgado pela Primeira Turma do STJ, publicado no *DJU* 13-5-2002. Na Segunda Turma, consultar o ROMS 8.334/SE, publicado no *DJU* 5-6-2000.
- [26](#) Recurso Extraordinário n. 98.923/MG, Segunda Turma, Relator: Ministro Moreira Alves, *DJU* 6-5-83.
- [27](#) Como também já demonstramos, esse “período anterior” cabe à legislação infraconstitucional disciplinar. Atualmente é mensal.
- [28](#) Para tanto, faça-se a comparação entre o art. 1.122, do anterior, e o art. 481, do atual Código Civil.

5 CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: DISCUSSÕES ENVOLVENDO IRREGULARIDADES NO AUTO DE INFRAÇÃO NO CONTEXTO NORMATIVO DA LEI ORDINÁRIA PAULISTA N. 13.457/2009

Argos Campos Ribeiro Simões

*Professor do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw;
Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários e
Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET/IBDT); Especialista em Direito
Tributário pela Escola Fazendária da Secretaria da Fazenda de São Paulo (FAZESP);
Mestrando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
(PUCSP); Agente Fiscal de Rendas; Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo;
Assistente Fiscal da FAZESP.*

5.1 Introdução

Atual e de extrema relevância a discussão sobre alguns aspectos jurídicos envolvendo situações processuais que resultam da interpretação dos dispositivos normativos da Lei Ordinária Paulista n. 13.457/2009, referentes a erros na descrição da infração e a problemas na instrução probatória dos autos de infração.

Qual o alcance significativo do vocábulo *segurança* na determinação de uma infração ou da pessoa do infrator?

E a ausência da completa instrução probatória, quando da lavratura de Auto de Infração, seria suficiente ao destaque de vício de nulidade absoluta, atingindo a descrição da infração ou do fato imponível?

Entendendo que a significação dos termos jurídicos não prescinde do contexto normativo em que restam inseridos, verificamos, neste breve ensaio, as possíveis soluções hermenêuticas construídas do texto normativo processual bandeirante da Lei n. 13.457/2009.

Iniciamos o estudo fincando premissas de como *enxergamos* o direito, pois, sem a precisa definição de direito, de validade, de vigência, de eficácia, de aplicação e de incidência, toda nossa argumentação restaria estéril.

Necessária, também, uma apresentação sucinta, mas com pretensão de exatidão, do que seria a chamada regra-matriz de incidência tributária e sua variante sancionatória, conforme lições de Paulo de Barros Carvalho (2007).

A seguir, terminamos o traçado de nosso sistema de referência sugerindo uma sequência possível do processo de concretização normativa (positivação normativa), a fim de destacar o momento culminante da descrição das infrações em Auto de Infração e verificar o papel das provas em tal processo.

Pretendemos, assim, contribuir para um aprofundamento mais crítico sobre estes temas processuais atuais, cujas consequências tomam proporções tributárias graves e de amplitude nacional.

5.2 Do direito positivo – premissas necessárias

Partilhando dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 2), operamos no Direito Positivo entendendo-o como sistema, cujo repertório estruturado é constituído por normas jurídicas válidas (existentes) em determinado território.

Para que a discussão não seja estéril e sem sentido, destacamos conceitos fundamentais à compreensão desse nosso direito sob a ótica normativa.

Em nosso direito, a validade de uma norma confunde-se com sua existência, entendendo o elemento norma jurídica como estrutura formal bimembre inserida no sistema jurídico por agente e procedimento previstos pelo próprio sistema, sendo atributiva de efeito prescritivo (permitido,

obrigatório ou proibido) à descrição de uma porção da realidade possível do *mundo-do-ser*, eleita como relevante pelo agente competente à enunciação legislativa.

Neste procedimento previsto pelo ordenamento, inclui-se a necessária publicidade adaptada à novel espécie normativa a ser introduzida no sistema jurídico. Se norma geral, a publicação deve ser veiculada por meio de largo espectro (diários oficiais, por exemplo); se norma individual, basta a ciência pessoal ou pelo correio. Sem publicidade, o direito não reconhece a validade de uma norma.

Nesta linha de pensamento, segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 403-404), *norma jurídica é norma válida*, constituindo a validade uma relação formal de pertinência da norma ao sistema.

Destaca o ilustre professor que:

(...) as normas jurídicas, proposições prescritivas que são, têm sua *valência própria*. Delas não se pode dizer que sejam verdadeiras ou falsas, valores iminentes às proposições descritivas da Ciência do Direito, *mas as normas jurídicas serão sempre válidas ou inválidas*, com referência a um determinado sistema 'S'... A *validade* não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo status de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que *u'a norma 'N' é válida*, *estaremos expressando que ela pertence ao sistema 'S'* (grifos nossos).

Assim, o direito é *construção intelectual* vertida em *linguagem*, que só reconhece os fatos sociais se internalizados no sistema jurídico via códigos reconhecíveis pelo próprio direito, por meio da *linguagem* que ele mesmo convencionou. Este direito não tem órgãos do sentido; ele não reconhece nem toca a realidade; ele cria um mundo paralelo recheado de descrições de supostos eventos do mundo real.

Neste sentido, Tárek Moussallem (2006, p. 22) destaca que: “(1) sem linguagem não há realidade social (nem natural); (2) sem linguagem não há direito (objeto) e (3) sem linguagem não há conhecimento; logo, sem linguagem não há Ciência do Direito”.

Sobre o direito e a linguagem, afirma, ainda, o mestre capixaba (MOUSSALLEM, 2006, p. 20): “O direito pertence à classe dos fatos culturais e, como tal, encontra-se necessariamente plasmado em uma linguagem: a linguagem em sua função prescritiva, objetivada em um *corpus* identificável na variedade dos textos normativos (...)”.

Apesar da discordância entre os autores citados sobre o real papel da linguagem no direito, se direito é linguagem ou se apenas a utiliza – Tárek Moussalem (2006, p. 22) ressalta que toma a linguagem como índice-temático, e não como fim-temático –, temos que há concordância entre os mestres quando tratam da intangibilidade entre o mundo-do-ser e o mundo do dever-ser.

Neste sentido, ainda afirma Tárek Moussalem (2006, p. 21): “... a linguagem prescritiva (dever-ser) é irreduzível à linguagem descritiva (ser). As funções da linguagem são inconfundíveis e, por isso, incomunicáveis entre si: são jogos linguísticos diferentes, cada qual com suas próprias regras”.

O mundo-do-ser (o evento) não é percebido pelo direito. Nesta trilha, Eurico de Santi (2000, p. 44) destaca que: “A realidade é algo que não existe para o direito, que constrói sua verdade sobre os fatos para efeito de realizar seu processo de autorreprodução...”.

É um sistema autorreferente que equipara a existência de uma norma à sua validade. Uma norma é jurídica se for válida; e, se é válida, então *existe*. Se não é válida, então não existe e não é norma jurídica.

Esta visão reflete diretamente na fundamentação das decisões no direito. Os fatos somente serão *fatos jurídicos* (fatos juridicizados pelo direito) *se forem expressões denotativas dos moldes conotativos inseridos nas hipóteses* previstas no segmento descritivo de norma abstrata; senão, serão meros fatos sem efeito jurídico algum.

Assim, as seguintes normas decisórias: (i) “Tendo em vista o exacerbado valor da multa, se o contribuinte resolver pagar, necessariamente, fechará as portas, então deve-ser o cancelamento do Auto de Infração” ou (ii) “o Auto de Infração deverá ser mantido em face de que o prejuízo financeiro ao Erário será enorme com seu cancelamento” podem até descrever *eventos* verdadeiros e possíveis no *mundo-do-ser*, mas, por tais eventos não terem

sido eleitos pelo legislador competente como hipóteses normativas suficientes a quaisquer efeitos jurídicos, então, apesar de admitirmos a sua possível veracidade, não integram normas válidas, não possuem juridicidade.

Não sendo fatos jurídicos, serão meros fatos insuficientes a integrarem a motivação descritiva de uma norma decisória, seja para cancelar, seja para manter um Auto de Infração.

As normas não incidem automaticamente com a mera ocorrência de um evento no mundo real, mas aguardam a ação enunciativa de um agente eleito pelo ordenamento (agente competente), que, realizando atividades também previstas no ordenamento (procedimento competente), faça a norma incidir sobre a descrição do evento, tornando-o fato jurídico. Aqui, *incidência só ocorre com aplicação*, com a criação normativa como linguagem posta.

Destaca Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 151-152) que:

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

Basta a norma ser vigente e termos fato jurídico, efeito da *subsunção* da linguagem do fato à linguagem da norma (ou do fato à norma, já que ambos só são reconhecíveis por meio da linguagem).

Com o fato jurídico (elemento denotativo), teremos o *efeito jurídico* previsto, de forma hipotética, na norma geral e abstrata que lhe serve de modelo conotativo.

Se inexistirem obstáculos ao percurso da positivação do direito, teremos que a norma geral e abstrata a ser incidida/aplicada possui *eficácia técnica*.

Sobre o conceito de eficácia técnica, destaca Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 413):

Sob a rubrica de eficácia técnica vemos a *condição que a regra de direito ostenta*, no sentido de descrever acontecimentos que, uma vez ocorridos no plano do real-social, *tenham o condão de irradiar* efeitos jurídicos, *já removidos os obstáculos* que impediam tal propagação.

Se, de forma pragmática, os destinatários do dever-ser normativo cumprirem o ali previsto, teremos a *eficácia social*.

Como afirma Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 414), “a eficácia social ou efetividade... diz com a produção das consequências desejadas pelo elaborador das normas, verificando-se toda vez que a conduta prefixada for cumprida pelo destinatário (...)”.

Validade, vigência, incidência, aplicação, eventos, fatos, fatos jurídicos, eficácia jurídica, eficácia técnica e eficácia social são conceitos jurídicos fundamentais à compreensão do direito que ora operamos. Sem restarem fincadas tais imprescindíveis premissas, estaríamos a navegar com imprecisão nas rotas jurídicas, pois nossos discursos seriam inócuos.

5.3 Do processo de concretização normativa

Normas constitucionais – normas estruturais de competência e de incompetência (imunidades) – facultam (ou obrigam) à instituição de tributos os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal – DF – e Municípios).

Tais entes, por sua vez, exercendo a sua particular competência constitucional, instituem os tributos. O que isso significa? Para nós, a *criação de regra-matriz de incidência tributária* (norma de conduta), ao lado de diversas outras regras – de comportamento e de estrutura – que constituem, por meio de um emaranhado de normas inter-relacionadas, um subsistema jurídico específico do tributo criado, cuja finalidade é operacionalizar o controle e a arrecadação da exação pretendida.

Fixemos nossa atenção na *regra-matriz de incidência tributária*. Que tipo de norma é essa?

É *norma de conduta geral e abstrata* voltada à pretensão de *comportamentos futuros*, com estrutura formal-normativa que *associa à descrição de possível e hipotética realização de determinado evento lícito* (hipótese normativa) *uma possível relação jurídica* (tese normativa), pela qual determinada pessoa (sujeito passivo) teria o dever jurídico de recolher certa quantia em dinheiro a título de tributo ao Estado, sujeito ativo, com direito subjetivo a tal prestação.

É *norma geral* (dirigida a todos os administrados submetidos à competência de determinado ente federado) e *abstrata* (referente a acontecimentos futuros, ainda não ocorridos, mas de possível ocorrência).

Quais os componentes dessa regra-matriz? Quais seus aspectos relevantes?

Segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2006), toda norma jurídica possui um *antecedente* (descriptor de um evento possível relevante para o ordenamento) e um *consequente* (prescribente de efeitos em face da realização da hipótese normativa), conectados logicamente por uma constante necessária representada por um *dever-ser* não modalizado.

Seu *antecedente normativo* é composto de:

a) *Aspecto Material*: define uma *ação* ou uma *qualificação* de possíveis realizações, dispensando-se o reconhecimento jurídico do sujeito dessa ação ou qualificação; de *personalidade jurídica dispensável*, na linha de pensamento do professor Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 320). É aspecto expresso por um verbo (de ação ou de estado) e por seu complemento.

Traduz a *essência conotativa da linguagem do evento relevante*, que, uma vez denotativamente descrito (conforme sua suposta historicidade fornecida pelas provas), constituir-se-á em integrante do chamado fato jurídico tributário.

Reforçamos que o ente capaz de realizar a hipótese normativa (possuidor de capacidade tributária para realizar o fato jurídico) *não precisa ter personalidade jurídica* (como as sociedades de fato, as unidades econômicas ou profissionais e os agregados familiares).

b) *Aspecto Espacial*: local em que a descrição da realização do evento tributário previsto no aspecto material resta bastante à percussão da incidência normativa da regra-matriz.

Local em que os *eventos* devidamente relatados *não serão meros fatos, mas fatos jurídicos*.

c) *Temporal*: é o *pontual instante*, eleito pelo legislador competente, da realização do evento possível como previsto no aspecto material, cujo relato em linguagem competente do possível evento será suficiente ao nascimento da obrigação tributária.

Seu *consequente normativo* é composto de:

a) *Sujeito Ativo*: ente com *capacidade tributária ativa*. Será o titular do direito subjetivo pretendente à prestação pecuniária. Tal ente pode ser o competente constitucionalmente para a instituição do tributo (ente político) ou aquele que, por meio de delegação, possui apenas capacidade tributária suficiente para figurar no polo ativo do liame obrigacional.

b) *Sujeito Passivo*: ente dotado de *personalidade jurídica obrigatória* (pessoa física ou jurídica), titular do dever jurídico de cumprir a prestação pecuniária pretendida pelo correlato sujeito ativo.

c) *Base de Cálculo*: é a expressão quantitativa do aspecto material do antecedente da norma.

A base de cálculo tem por finalidades: (i) *mensurar* manifestações exteriores do fato jurídico capazes de serem quantificadas, tais como: valor da operação, valor de mercado, valor venal etc.; (ii) *demarcar* os contornos da dívida tributária; (iii) *propiciar* verdadeiro procedimento de confrontação em face do aspecto material, a fim de *confirmá-lo* (eleito padrão de medida coerente com a essência do fato jurídico), *infirmá-lo* (incoerência da escolha do padrão de medida, em face do núcleo dimensionável do fato jurídico) ou *afirmá-lo* (quando há dúvidas sobre a formulação da lei, devendo o aspecto material revestir-se da natureza da ação ou da qualificação tipificadas, que estão sendo mensuradas), conforme Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 344).

d) *Aliquota*: alia-se à base de cálculo para compor a grandeza numérica do fato jurídico do aspecto material do antecedente normativo. Pela

sua utilização (fixa ou proporcional), pretendem-se a igualdade tributária e o controle para se evitar a prática confiscatória, assim como possibilitam-se intenções tributárias extrafiscais (alíquota zero).

No plano da norma, alíquota é mero indicador da parcela a ser tomada da base de cálculo. No plano dos fatos, no da aplicação da norma, a alíquota é fato que, aliado à base de cálculo (já calculada), produz como resultado o objeto da prestação pecuniária, ou seja, o valor do débito tributário.

Esta a regra-matriz de incidência tributária como norma geral e abstrata, na linha de Paulo de Barros Carvalho (2007).

A partir de sua instituição, quando descrita a possível realização de um evento, cujo perfil denotativo resta incluso no conceito factual previsto na hipótese normativa da regra-matriz de incidência tributária, teremos a viabilidade da incidência de tal regra-matriz; *mas apenas a viabilidade*, pois o ordenamento, sozinho, não reconhece o acontecimento previsto em sua hipótese se este não estiver “traduzido” em linguagem competente, por agente público (ou particular) também competente, como vimos acima.

A declaração do evento de possível ocorrência (sua juridicização) é feita por meio de sua formalização. Tal prática dá-se pelo lançamento (quando realizado por autoridade competente) ou pelo chamado autolancamento (quando realizado pelo próprio particular, conforme previsão legal).

Portanto, parte do suposto evento (inserto no mundo real, mundo do ser) é entendido pelo direito como fato jurídico tributário quando, *por meio de sua formalização* (cujos elementos são: agente competente ou particular previsto em lei, motivo do ato, procedimento legal e publicidade), tal suposto acontecimento é traduzido em linguagem reconhecível pelo ordenamento jurídico tributário.

Com o *fato jurídico* (enunciado constitutivo partindo de um suposto evento) dá-se a *relação jurídico-tributária (obrigação tributária)*, cujos polos estão ocupados concretamente pelos respectivos sujeitos, e cujo *objeto (tributo) do objeto (prestação pecuniária) da obrigação tributária* admite valor determinado.

Portanto, com a aplicação/incidência da regra-matriz de incidência tributária à descrição de determinado suposto acontecimento (juridicização

do fato), temos o surgimento de *uma norma individual e concreta* estruturalmente idêntica à norma-matriz de incidência tributária geral e abstrata, instituída pelo ente tributante competente.

Essa norma individual e concreta, surgida pela aplicação/incidência da regra-matriz à determinada descrição de um evento (agora fato jurídico), é uma *redução denotativa da amplitude conotativa dessa regra-matriz*.

Temos, com isso, *duas normas*: uma (i) *regra-matriz de incidência tributária geral e abstrata*, voltada para o futuro e *aguardando ser novamente aplicada*, quando da “notícia” da realização de sua hipótese tributária, e uma (ii) *norma individual e concreta*, surgida com a formalização do evento – cujo perfil jurídico conotativo supõe-se estar previsto no antecedente normativo da regra-matriz de incidência.

Dando-se a aplicação de tal regra-matriz, resta criada *uma norma individual* (dirigida a sujeito passivo determinado) e *concreta* (referente a um *acontecimento supostamente ocorrido*, às *provas* que os indiquem) de mesma estrutura da regra-matriz, contendo, porém, em seu bojo, um *fato jurídico* em seu antecedente e uma *obrigação tributária* em seu consequente.

Este o processo de concretização normativa referenciado acima, culminando com a norma individual e concreta, de vocação genuinamente comportamental e pretendente a atuar diretamente sobre a conduta de determinada pessoa.

O mesmo raciocínio deve ser feito no caso da construção das regras-matrizes de cunho sancionatório, das regras-matrizes infracionais.

Seus aspectos seriam um tanto diversos, porém seguindo a mesma linha conceitual da ferramenta *regra-matriz*. Vejamos seus aspectos.

Seu *antecedente normativo* é composto de:

- a) *Aspecto Material*: define uma *ação infracional* ou até uma *qualificação infracional* (ex.: *não estar habilitado para o exercício de uma atividade*), ambas de possíveis realizações.
- b) *Aspecto Espacial*: local descrito como de realização da situação infracional.

c) *Aspecto Temporal*: é o *pontual instante*, eleito pelo legislador competente, da realização do evento infracional possível, como previsto no aspecto material.

Seu *consequente normativo* é composto de:

a) *Sujeito Ativo*: ente com *capacidade sancionatória ativa*. Será o titular do direito subjetivo pretendente à prestação sancionatória.

b) *Sujeito Passivo*: ente dotado de *personalidade jurídica obrigatória* (pessoa física ou jurídica), titular do dever jurídico de cumprir a prestação sancionatória pretendida pelo correlato sujeito ativo; tem que ser o sujeito do verbo do aspecto material. Não há, aqui, de forma diversa da relação jurídica tributária, a possibilidade de responsabilização. Não há responsabilização por infrações. A não ser quanto à exceção constitucional prevista no *art. 5º, XLV, da CF/88* (“nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido”).

c) *Base de Cálculo*: é a expressão quantitativa do aspecto material infracional do antecedente da norma.

d) *Aliquota*: alia-se à base de cálculo para compor a grandeza numérica do fato jurídico infracional do aspecto material do antecedente normativo.

Procedido o corte metodológico, passemos à análise de algumas questões cruciais envolvendo irregularidades na lavratura de Autos de Infração, regida pelas prescrições normativas da *Lei n. 13.457/2009*.

Para tanto, pensemos na seguinte situação:

Um agente fiscal, ao lavrar um Auto de Infração, erra no preenchimento do campo nome da empresa, preenchendo, porém, corretamente o campo CNPJ e enviando a notificação para o endereço também correto da empresa.

Ao descrever a infração, também no campo próprio, apesar de historiar corretamente os fatos em face das provas e de existir no sistema normativo norma-fundante adequada, o agente fiscal erra na sua capitulação.

Com base nesses fatos e dentro do contexto normativo da Lei Estadual Paulista n. 13.457/2009, pergunta-se: (i) houve erro insanável de identificação do sujeito passivo? (ii) houve erro na descrição da infração? (iii) erro de capitulação pode ser corrigido? (iv) e se houver correção da capitulação, seria novo lançamento?

Sem a pretensão de esgotar ou de concluir sobre o tema, discutimos o assunto.

5.4 Do ato administrativo de formalização da norma sancionatória (da descrição da infração e da identificação do sujeito passivo)

A autoridade competente, ao *enxergar* nas descrições probatórias situação infracional, deve, em face da norma prescrita pelo *art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN)*, formalizar a norma sancionatória individual e concreta por meio do procedimento legal do Auto de Infração, descrevendo a infração cometida e colocando no polo passivo de relação jurídica sancionatória a pessoa do infrator.

Essa formalização normativa é consequência da incidência/aplicação efetuada pela autoridade administrativa quando noticia, em linguagem competente, o suposto evento infracional cometido pelo contribuinte.

A situação, para ser considerada infracional, depende do método de aproximação cognoscente efetuado pelo agente fiscal.

Se tal método apresentar inconsistências (irregularidades), o fato pode deixar de ser considerado infracional por outro ou pelo mesmo agente público competente.

Assim, podemos dizer que o fato *está* infracional, sendo que deve ser eternizada tal situação se vícios na sua construção não forem encontrados.

O agente descreve a infração em face das provas consideradas e prescreve a relação jurídica sancionatória, descrevendo a situação e

identificando, entre outros elementos, o sujeito passivo infrator.

A sequência efetuada pelo agente fiscal:

- a) Ele *descreve os eventos* para ele ocorridos, conforme a historicidade supostamente presente nas provas, *construindo* o fato infracional (descrevendo a infração).
- b) Em prosseguimento, verifica no ordenamento se tal fato é jurídico (se está previsto de forma hipotética no antecedente de norma jurídica sancionatória).
- c) Se afirmativa tal comparação, dá-se a chamada *subsunção* e, infalivelmente, ocorre o efeito jurídico previsto no consequente normativo da norma geral e abstrata sancionatória.
- d) Constrói-se uma relação jurídica em que o Estado-sujeito ativo tem o direito subjetivo a uma prestação pecuniária ou a uma ação repressiva, ambas a título de sanção (penalidade), em face de um sujeito passivo identificado como infrator.
- e) Se negativa tal comparação, nada ocorre; não há fato, pois não houve quaisquer descrições infracionais, inexistindo, portanto, fatos jurídicos também infracionais. Não se dá a competente *subsunção*, restando ausentes os efeitos jurídicos pretendidos pela geral norma.

Nosso problema está, exatamente, na atividade de (i) *descrição do evento considerado infracional* e de (ii) *prescrição do sujeito infrator* na individual e concreta criação normativa efetuada pela autoridade administrativa no exercício do seu dever-poder de formalização sancionatória, como previsto pelo *art. 142 do CTN, na sua parte final*: “*propor a aplicação da penalidade aplicável*”.

Quando o agente competente entende como positiva a situação infracional real e a descreve, construindo linguisticamente tanto a infração como a relação jurídica infracional correspondente, pode cometer irregularidades, tais como no caso considerado. Suas causas e seus efeitos é que devem ser normativamente entendidos.

- *Da descrição da infração*

O que é descrever uma infração?

Entendendo que a formalização da norma sancionatória (assim como do lançamento) é feita pela via do *Auto de Infração*, temos que tal construção é ato administrativo; ou melhor, na linha de Eurico de Santi (2001, p. 91): ato-norma administrativo.

O ato administrativo, como norma, possui pressupostos de formação (processo formativo extrínseco ao ato-norma administrativo) e elementos estruturais do ato-norma (produto intrínseco ao ato-norma administrativo).

Os pressupostos de formação do ato administrativo são: (i) agente competente, (ii) procedimento previsto no ordenamento, (iii) *motivo do ato* e (iv) publicidade.

Fixemo-nos no motivo do ato; este é o evento do mundo real (mundo do ser) que, segundo Eurico de Santi (2000, p. 108), “autoriza ou exige a prática do ato”.

Continua o professor (2000, p. 109): “Linguisticamente, o motivo do ato é ainda a base existencial (significado ou referente) do enunciado da motivação (suporte físico) que figura como hipótese na estrutura do ato-norma administrativo”.

Ocorre que o motivo do ato, como evento, não integra a estrutura normativa (é pressuposto de formação desta).

O que integra a estrutura do ato-norma administrativo (em seu antecedente) é a descrição do motivo do ato, ou seja, a *motivação*. E, *in casu*, conceituamos *descrição da infração (fato do mundo do dever-ser)* como a motivação descritora do *motivo do ato infracional (evento do mundo do ser)*.

Eurico de Santi (2000, p. 109) assim preleciona:

Observe-se, não é o motivo do ato sozinho o fato jurídico criador do ato-norma administrativo, nem é o motivo do ato o suposto normativo do ato-norma. *O motivo do ato é pressuposto fático e por tratar-se de fato (para nós, com a significação de evento do mundo do ser; do mundo real) não pode compor estrutura normativa proposicional [g.n.].* O que ingressa na estrutura normativa do ato-norma é a sua

descrição: a enunciação linguística do motivo do ato. Ou seja, é a motivação que integra a estrutura normativa do ato-norma como seu antecedente normativo em nexos de causalidade jurídica (imputação) com seu conseqüente normativo: a relação jurídica intranormativa.

Com isso, a descrição da infração é a motivação de natureza infracional.

No entanto, tal motivação, como antecedente normativo do ato-norma administrativo sancionatório, constrói, além do (i) *motivo do ato*, o (ii) *motivo legal* como fundamento normativo indicador de que a motivação (como descrição) é fato jurídico produto da subsunção da descrição do motivo do ato ao descrito de forma hipotética no motivo legal.

Teríamos, ainda, um terceiro componente integrante da motivação infracional: seriam as “circunstâncias objetivas e subjetivas que permitam a subsunção do motivo do ato ao motivo legal”, nos termos de Eurico de Santi (2000, p. 109), que só integram a motivação nos procedimentos discricionários da administração.

Como o procedimento que culmina com o ato da lavratura de Auto de Infração trata-se de rito vinculado de constituição normativa sancionatória, descabem considerações envolvendo discricionariedade da administração.

Havendo descrição de situação de infração (motivação infracional) e sendo coincidente com a linguagem descritora hipotética do motivo legal, teremos a subsunção do fato infracional à hipótese normativa infracional e conseqüente reconhecimento de fato jurídico infracional com os efeitos que lhe são próprios (construção de um fato relacional sancionatório).

Em resumo, concluímos que a *motivação infracional* (como fato jurídico integrante-antecedente do ato-norma administrativo sancionatório) é composta da descrição do motivo do ato infracional e da descrição do motivo legal.

Portanto, possíveis *erros na motivação* podem ser advindos de erros na descrição do motivo do ato infracional (*erros na descrição da infração*) ou erros na descrição do motivo legal (*erros de busca da norma geral e abstrata que empresta fundamento e conteúdo de validade para a criação da norma individual e concreta do Auto de Infração*).

O erro na descrição da infração (erro na descrição do motivo do ato), pela sua característica, impede uma eficaz defesa ou uma convalidação revisional do ato administrativo em face do ocultamento do real motivo da infração.

É vício absoluto insanável, suficiente à anulação de ofício do ato-norma administrativo infracional surgido do fato jurídico viciado.

Contudo, por tratar-se de procedimento vinculado, o erro de fato na descrição da capitulação (que não é erro na descrição do motivo legal) é passível de correção, sem, contudo, implicar em anulação do ato-norma administrativo. Basta a correta descrição da infração (factual e legal) para que a localização no ordenamento válido, vigente e eficaz seja possível, mesmo ausentes, de forma expressa, no Auto de Infração, os artigos correspondentes à infração e à penalidade.

Neste sentido, Eurico de Santi (2000, p. 109):

Se a motivação é adequada à realidade do fato e do direito, então, o ato-norma é válido. Porém, se faltar a motivação, ou esta for falsa, i.e., não corresponder à realidade do motivo do ato, ou dela não decorrer nexos de causalidade jurídica com a prescrição do ato-norma (conteúdo), então, por ausência de antecedente normativo, o ato-norma é invalidável.

Não infirma esta tese a questão da divergência da necessidade da motivação nos atos administrativos vinculados e discricionários. O núcleo comum da motivação em ambos é a possibilidade da correta subsunção entre a descrição de motivo do ato e o motivo legal. Diferem, apenas no sentido de que: *nos atos vinculados, por tratar-se de tipo normativo estrito, a breve descrição do motivo do ato é suficiente para identificação do motivo legal*. Pode até ser elíptica desde que absolutamente incontestável a determinação do motivo do ato a partir do prescritor normativo. Enquanto, nos discricionários, além da descrição do motivo do ato, é necessária a enunciação de outros aspectos objetivos e subjetivos que permitam a convergência desta motivação às normas que consubstanciam seu fundamento legal (motivo legal) (grifos nossos).

Os arts. 11 e 13 da Lei n. 13.457/2009 admitem essa interpretação.

Com essas considerações, e entendendo que erro de fato é erro na descrição de um suposto evento, passemos à interpretação do disposto no

art. 11 da 13.457/2009:

In verbis, a disciplina legal: Art. 11. “As incorreções ou omissões do auto de infração não acarretarão sua nulidade, quando nele constarem *elementos suficientes para se determinar com segurança a natureza da infração e a pessoa do infrator*”.

Uma possível construção normativa:

Antecedente	Consequente
SE houver no Auto de Infração <i>elementos suficientes</i> para se determinar com <i>segurança a natureza da infração e a pessoa do infrator</i> ,	ENTÃO deve-ser que as incorreções ou omissões na formalização do referido Auto de Infração <i>não acarretarão sua nulidade</i> .

A norma construída desse artigo prescreve como erros ou omissões insanáveis (suficientes, portanto, à nulidade da norma sancionatória, construída via procedimento Auto de Infração) aqueles que prejudicam a determinação *segura da natureza da infração e da pessoa do infrator*.

Fixando-nos na *natureza da infração*, sendo sua descrição um dos integrantes da motivação discutida acima, teremos que a insegurança na determinação da natureza da infração, como prevista na lei processual, adviria com erros ou omissões na descrição do motivo do ato infracional e com erros na busca da norma abstrata como fundamento e conteúdo de validade.

A insegurança como ausência de previsibilidade tem dupla faceta: (i) a factual, que ocorre na irregular descrição do que não pode ser convalidado pelos meios de prova; tal prática viola a segurança, pois a regra do jogo é que só se descreva aquilo que tenha ocorrido e que esteja historiado em meios de prova obtidos de forma lícita (art. 5º, LVI, da CF/88); e (ii) *a legal*, com a criação de norma concreta sem fundamento em norma abstrata adequada (aquela que deveria fazer a previsão hipotética da situação

descrita) ou atribuindo efeito jurídico também sem elemento normativo fundante.

Se houver erro de fato ao se descrever o evento infracional (*insegurança factual*), teremos erro na descrição da infração, erro na descrição do motivo factual infracional e, conseqüentemente, erro na motivação.

Havendo erro quanto ao evento infracional descrito, temos como imprecisa e errônea a percepção dos eventos infracionais que deram origem ao Auto de Infração.

Se houver erro ao se buscar fundamento normativo na construção de norma concreta (*insegurança legal*), teremos o chamado erro de direito, erro na descrição do motivo legal infracional e, conseqüentemente, também erro na motivação.

Tais erros são considerados insanáveis pelo ordenamento porque impedem de forma essencial: (i) seja a percepção do que ocorrera realmente (ao menos em face das provas), (ii) seja a descoberta do fundamento legal que daria suporte à prescrição sofrida.

Assim, a garantia constitucional da ampla defesa, quando de eventual exercício do contraditório, restaria violada (*art. 5º, LV, da CF/88*).

Prejuízo ao contribuinte que está sendo acusado de algo que não fez ou do que normativamente lhe não é vedado fazer (*art. 5º, II, da CF/88*); prejuízo ao Estado-administração que movimentava a máquina fiscal ativa e judicante em prol de uma falsa acusação (acusação viciada por erro de fato e/ou de direito).

Com isso, caracterizado o ato viciado de forma insanável como passível da decretação de nulidade absoluta, deve o julgador administrativo, segundo a melhor doutrina processual, de ofício anular tal ato, quando do reexame do ato-norma administrativo em competente processo administrativo fiscal.

Portanto, tecnicamente, “determinar com segurança a natureza da infração” é, em primeiro lugar, *descrever precisamente o motivo do ato infracional*; *descrever corretamente o evento infracional*; ter a compreensão exata da faceta dos acontecimentos do mundo do ser que, uma vez recolhidos linguisticamente pela construção factual do agente competente, possam ser apresentados à subsunção com o motivo legal e serem alçados à condição de fato jurídico percussor dos efeitos previstos na norma geral e abstrata correlata.

A *segurança factual* vem com a ausência de erros ou omissões nessa descrição.

Mas “determinar com segurança a natureza da infração” é, também, checar a validade do fundamento legal utilizado na criação do ato-norma administrativo.

A segurança legal vem com o acerto no liame indicador do processo de concretização normativa.

Na situação factual que apresentamos de início, informamos que o agente fiscal teria descrito corretamente a infração (tanto no seu aspecto factual quanto no aspecto legal), porém teria inserido incorretamente a sua capitulação.

As perguntas básicas que fizemos:

(i) Houve erro na descrição da infração? (ii) Erro de capitulação pode ser corrigido? (iii) E se houver correção da capitulação, seria novo lançamento?

Com base nas nossas premissas acima e atentos ao contexto normativo da *Lei Paulista n. 13.457/2009*, a resposta seria não: o erro na capitulação da infração e/ou penalidade não seria suficiente à anulação do ato-norma administrativo sancionatório, pois não viciaria a motivação legal e, assim, não haveria erro na descrição da infração.

Vejam o tratamento dado à questão na *Lei Processual Paulista n. 13.457/2009*.

- *Da capitulação da infração*

O *art. 13 da Lei n. 13.457/2009*, *in verbis*, assim dispõe: *Art. 13. “Estando o processo em fase de julgamento, os erros de fato e os de capitulação da infração ou da penalidade serão corrigidos pelo órgão de julgamento, de ofício ou em razão de defesa ou recurso, não sendo causa de decretação de nulidade”.*

Uma possível construção normativa:

Antecedente	Consequente
SE houver <i>erros de fato</i> e/ou <i>erros de capitulação da infração ou penalidade</i> no Auto de Infração, estando o processo em fase de julgamento,	ENTÃO deve-ser que o <i>órgão de julgamento efetue a respectiva correção</i> , de ofício ou em razão de defesa ou recurso, <i>não sendo causa de decretação de nulidade</i> das normas construídas do Auto de Infração.

Corroborando o entendimento doutrinário acima exposto, temos que o ordenamento processual administrativo paulista prescreve que erros de capitulação são sanáveis, não sendo causa de decretação de nulidade das normas construídas via Auto de Infração.

Portanto, em uma interpretação sistemática, se, em face do prescrito no *art. 11*, erro na descrição da infração é passível de anular o Auto de Infração, e, frente ao *art. 13*, o vício na descrição da capitulação é sanável, temos que a capitulação, para o ordenamento paulista, não faz parte da descrição da infração, não faz parte do motivo legal.

Com isso, erro na capitulação não atinge a descrição da infração, em sintonia com a nossa interpretação da doutrina destacada.

Tal fato tem uma consequência jurídica incontestável: a capitulação não é responsável pela gravidade da situação infracional do sujeito passivo; esta qualificação é dada pela descrição da infração, tanto no seu aspecto factual (motivação do ato) como em seu aspecto normativo (motivação legal).

A capitulação é essencial à construção do Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM), como mero indicador do motivo legal empregado, mas não é o motivo legal. Este, com a construção adequada do fato jurídico (adequação factual e normativa), resta presente na regular descrição da infração.

Tal conclusão advém de que: (i) o procedimento de construção de norma sancionatória é vinculado e, construído o fato, aplica-se a presunção do *art. 3º da LICC* (“ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”); (ii) o *art. 13 da Lei n. 13.457/2009* prescreve o ambiente normativo suficiente a esse entendimento.

Destarte, em uma possível alteração de capitulação por parte do agente judicante administrativo em face de erro, nos termos do *art. 13*, em que a “nova” capitulação implicasse em pagamento a maior de multa, teríamos uma *reformatio in pejus* impeditiva da respectiva alteração de motivo legal?

Tendo em vista o discutido, a resposta é negativa. A gravidade da situação infracional do sujeito passivo já era “*a mais penosa*”, pois a descrição da natureza da infração restaria correta. A alteração da capitulação para uma “mais grave” não teria o condão de piorar uma situação que já era ruim (grave), quando descrita a infração. A natureza desta não se modificou com a alteração da capitulação. Não haveria *reformatio in pejus* nessa situação, não haveria obstáculo à referida alteração da motivação quanto ao motivo legal (capitulação).

Assim, o erro de capitulação não seria suficiente a causar erro na descrição da infração, podendo ser corrigido, o que não representaria uma novel construção normativa; não haveria novo lançamento (este na sua versão de norma sancionatória, conforme parte final do *art. 142* do CTN).

E quanto ao erro na identificação do sujeito passivo, como descrito no nosso caso inicial?

Relembrando a situação fática: e quando há erro no preenchimento do campo nome da empresa, mas com o campo do CNPJ corretamente preenchido e sendo a notificação regular? No contexto normativo da Lei Estadual Paulista n. 13.457/2009, teria havido erro insanável de identificação do sujeito passivo?

- *Da identificação segura do sujeito passivo*

Assim, resta discutirmos o que são os “elementos suficientes para se determinar com segurança a pessoa do infrator”.

A descrição do sujeito passivo (supostamente) infrator é elemento do ato-norma administrativo sancionatório, ocupando o polo devedor da relação jurídica, efeito da construção do fato jurídico.

Nessa identificação, comparecem diversos dados insertos no Auto de Infração, tais como: nome, endereço, CGC, inscrição estadual e outros.

Vários erros podem ocorrer nessa identificação do sujeito passivo, quando da lavratura do Auto de Infração, tais como: erros no nome, na

numeração do CGC ou da inscrição estadual, na atividade econômica, na rua ou na numeração do domicílio do suposto infrator e outros dados exigidos pelo competente procedimento formalizador.

A pergunta é: quais tipos de erros comprometem a segurança na identificação desse sujeito passivo e quais não a comprometem? Qual a significação contextual que devemos atribuir ao vocábulo *segurança*?

O efeito jurídico comprometedor é o previsto no *art. 11 da Lei n. 13.457/2009*, que é a anulação do ato-norma infracional; relembremos a norma: *Art. 11. “As incorreções ou omissões do auto de infração não acarretarão sua nulidade, quando nele constarem elementos suficientes para se determinar com segurança a natureza da infração e a pessoa do infrator”*.

Uma possível construção normativa:

Antecedente	Consequente
SE houver no Auto de Infração <i>elementos suficientes</i> para se determinar com <i>segurança</i> a natureza da infração e a <i>pessoa do infrator</i> ;	ENTÃO deve-ser que as incorreções ou omissões na formalização do referido Auto de Infração <i>não acarretarão sua nulidade</i> .

A resposta à pergunta acima não deve se basear em um rol de omissões ou irregularidades possíveis na identificação do sujeito passivo, uma vez que o foco é outro.

A resposta à nossa pergunta deve ser “*depende*”. Se a pessoa do infrator, mesmo em face de irregularidades ou omissões na sua identificação, não experimentou cerceamento à sua defesa ou ao seu contraditório e exerceu plenamente o seu papel no jogo jurídico, iniciado com a lavratura do Auto de Infração (mais precisamente com a ciência da notificação deste), então a *segurança* inserta na norma supra não fora abalada.

Mas *segurança* no sentido de que o ocupante do polo passivo da relação jurídica construída seja o sujeito do verbo do aspecto material da norma

sancionatória inserta no Auto de Infração, e não alguém desvinculado da ação ou da situação infracional.

Se, apesar dos vícios na identificação do infrator (erros de numeração do seu endereço, erros na numeração de sua qualificação – CGC, inscrição estadual, Código de Atividade Econômica – e erros no nome), o sujeito tenha sido identificado regularmente e tenha apresentado a sua defesa ou recurso no prazo, exercendo plenamente o contraditório, então as irregularidades de endereçamento não teriam sido suficientes à anulação do ato-norma sancionatório, como prescreve o *art. 11*.

Porém, se tais vícios na qualificação do sujeito passivo forem decisivos para o não exercício regular do contraditório (qualificação de diversa pessoa, com sua consequente notificação irregular, erros de endereço suficientes a que a pessoa do infrator não seja notificada ou não seja notificada a tempo de exercer a sua defesa), então o ato-norma administrativo sancionatório restará comprometido.

Em conclusão: repudiando o excesso de formalismo, a *segurança* na identificação da pessoa do infrator vai depender da relevância ou não da omissão ou irregularidade ocorrida nessa identificação, quanto à possibilidade de pleno exercício do contraditório pelo sujeito passivo.

5.5 A deficiência probatória e suas consequências no contexto normativo da Lei Ordinária Paulista n. 13.457/2009 (dois pensamentos)

Considerando a seguinte situação:

Se um dos documentos essenciais à acusação fiscal restar ausente no processo administrativo fiscal, teria havido erro na descrição da infração?

As provas fazem parte do motivo do ato? Se não estiverem presentes quando da construção do ato-norma administrativo, haverá motivação ou sua ausência?

- *Das provas*

Aqui esboçamos duas linhas de fundamentação.

1ª linha: provas NÃO integram a descrição da infração

Para os que assim pensam, *as provas não fariam parte do motivo do ato, não fariam parte da descrição da infração*. Justificativa:

- a) O motivo do ato seria o evento do mundo real (mundo do ser); a motivação, seu correspondente fato jurídico integrante do ato-norma administrativo (mundo do dever-ser).
- b) A autoridade administrativa, na sua competente atividade cognoscente dos eventos supostamente infracionais, utiliza-se da intermediação dos elementos de prova admitidos pelo ordenamento. O contato deve ser com as provas, e não, necessariamente, com os eventos, e, mesmo que haja esse contato, deve-se reduzir em linguagem probatória tais acontecimentos, para que tenham validade jurídica.
- c) Os eventos esgotam-se no tempo e no lugar de sua realização; as provas devem retratar as marcas históricas desses eventos, sendo perenes no tempo.
- d) Portanto, o motivo do ato (infração) deve ser descrito em face das provas. Estas não são o motivo do ato; delas deve-se descobrir, por meio de seu relato, o motivo do ato.
- e) A descrição do motivo do ato infracional, feita pela “lente” das provas, integra a motivação.
- f) Portanto, a descrição da infração não são as provas, e estas não integram a descrição, tão somente confirmam ou infirmam o relato descrito pelo agente na construção da motivação. A descrição da infração, como fato jurídico, é, somente, articulação linguística.
- g) Com este raciocínio, a ausência de provas, apesar de ser grave irregularidade a ser sanada, não seria causa de decretação de nulidade, pois não haveria erro na descrição da infração suficiente a tal providência anulatória.
- h) O ordenamento, como vimos, prevê a anulação de forma absoluta do ato-norma sancionatório em face de erro na descrição da infração, e

não em face da ausência dos elementos de convicção sobre essa descrição.

- i) É certo, porém, que o vício da ausência deva ser sanado, pois, apesar do pleno conhecimento pelo sujeito passivo da infração que lhe está sendo atribuída, restam ausentes elementos de prova essenciais à operacionalização de uma eficaz defesa.
- j) A providência sanativa seria a conversão do processo em diligência, se possível a busca dos elementos probatórios ausentes, e a abertura de novo prazo para defesa, com isso resguardadas as garantias constitucionais em perigo.
- l) Destarte, por esta linha de pensamento, tornar-se-ia juridicamente possível a construção do fato jurídico infracional (descrição da infração, motivação) com a posterior inclusão nos autos de provas ainda ausentes.

Porém, tais conclusões não estão em sintonia com a doutrina dominante e encontram obstáculos na própria legislação paulista.

Basta observar o disposto no *art. 19 da Lei n. 13.457/2009*, que prescreve:

Art. 19. As provas deverão ser apresentadas juntamente com o auto de infração e com a defesa, salvo por motivo de força maior ou ocorrência de fato superveniente.

Parágrafo único. Nas situações excepcionadas no ‘caput’ deste artigo, que devem ser cabalmente demonstradas, será ouvida a parte contrária.

Mesmo aceitando que as provas não comporiam a descrição da infração, como discutido, teríamos que a sua ausência nos autos, quando da lavratura do Auto de Infração, seria suficiente para anulá-lo ou, caso houvesse extemporaneidade na juntada de tais elementos probatórios, teríamos, quando da providência sanativa, novo lançamento.

Mas uma 2ª linha de pensamento admite que as provas façam parte da descrição da infração.

2ª linha: provas integram a descrição da infração

Para os que assim pensam, *as provas fariam parte do motivo do ato e fariam parte da descrição da infração*. Justificativa:

- a) O motivo do ato seria o evento do mundo real (mundo do ser); a motivação, seu correspondente fato jurídico integrante do ato-norma administrativo (mundo do dever-ser).
- b) Os eventos desaparecem no tempo; as provas, como articulações linguísticas, absorvem os eventos como fatos, descrevem os eventos.
- c) O agente fiscal, ao descrever a infração no documento Auto de Infração, nada mais faria do que descrever o mesmo fato descrito pelas provas. Assim, tanto a descrição da infração no AIIM como o relato descrito nas chamadas provas são um único fato.
- d) Só existiria um único fato: aquele construído pelo agente ao tomar contato com as versões da realidade transmitidas por meio de documentos (meios de prova).
- e) Portanto, ausentes as provas, ausentes os fatos. Sem fatos, não há fatos jurídicos. Sem fatos jurídicos, não há lançamento, seja na sua versão tributária, seja na sua versão sancionatória.

Em conclusão, sem as provas, não há o motivo descrito, e sem este, não há motivação.

Sendo ausente a motivação, teríamos erro na descrição da infração por falta de fundamentação.

Estes os dois posicionamentos possíveis.

5.6 Pensamentos finais

Nada concluímos de forma definitiva. Nossa proposta fora a de discutir situações práticas por meio de premissas rigorosamente seguidas segundo o

método normativo de se *enxergar o direito*, direcionando diversas e possíveis soluções.

Longe de explanarmos uma unanimidade de pensamentos, todas as questões suscitadas, assim como as parciais conclusões precariamente destacadas, são frutos de discussões em tribunais e em salas de aula.

Entendendo o direito como sistema normativo autorreferente e preso à linguagem que ele mesmo convencionou, permanecemos serenos ao buscar as respostas aos questionamentos iniciais no próprio ordenamento.

Portanto, a discussão sobre o que representaria determinar, com segurança, a natureza da infração e a pessoa do infrator, assim como a discussão sobre os efeitos de uma deficiente instrução probatória, quando da lavratura de Auto de Infração, restringiram-se ao método preliminarmente proposto de entender o direito como linguagem normativa.

A busca da visão interpretativa sistemática e a aceitação de que o direito cria sua própria realidade, não guardando quaisquer necessidades de similitude com o mundo do ser, torna aceitáveis as parciais e precárias conclusões a que chegamos:

- (i) a de que a descrição do motivo do ato e do motivo legal é a motivação do ato administrativo de lançamento (entendido com dúplice aspecto: tributário e sancionatório);
- (ii) a de que vício na descrição revela vício na motivação suficiente à anulação das normas construídas. Assim, vício na descrição da infração resulta em nulidade a ser aplicada;
- (iii) descrição segura é aquela coerente com a situação factual também descrita nos meios de prova, assim como coerente à norma abstrata correspondente. Incoerências nessas traduções linguísticas revelam erros de fato e de direito insanáveis, por serem vícios de natureza absoluta, devendo, de ofício, serem apontados, em sintonia com a construção interpretativa do *art. 11 da Lei bandeirante n. 13.457/2009*;
- (iv) de que a deficiência probatória na construção de Auto de Infração pode representar apenas uma irregularidade formal ou uma errônea descrição da infração.

Muito do que discutimos não segue posicionamentos já esboçados em ensaios anteriores. Em face de novas reflexões, alteramos nosso posicionamento com relação à amplitude do termo *segurança na descrição da infração*, agregando-lhe o alcance de erro de direito, antes por nós não pensado.

REFERÊNCIAS

Doutrina

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 11. ed. São Paulo: Malheiros.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2006.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. **Decadência e prescrição no direito tributário**. PUC/SP. São Paulo: Max Limonad, 2000.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

Legislação

BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso: 15 jul. 2010.

SÃO PAULO. **Lei Ordinária Estadual n. 10.941, de 25 de outubro de 2001**. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2001/lei%20n.10.941,%20de%2025.10.2001.htm>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

SÃO PAULO. **Lei Ordinária Estadual n. 13.457, de 18 de março de 2009**. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei%20n.13.457,%20de%2018.03.2009.htm>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

6 ICMS – COMUNICAÇÃO

Aldo de Paula Junior

Professor do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP); Advogado.

6.1 Introdução: contexto fático-histórico e apresentação do problema

Sob a égide da Constituição Federal de 1967 (modificada pela Emenda Constitucional EC 1/69), os *serviços de comunicação* eram tributados pela União e, no âmbito local, pelos Municípios.

Com a Constituição Federal de 1988, tais serviços foram transferidos à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, com sua inclusão no âmbito de incidência do ICMS previsto no art. 155, II, CF/88.

Esta alteração transbordou o mero deslocamento de competência tributária, ao inserir o antigo imposto sobre serviço de comunicação no regime jurídico do ICMS, submetendo-o aos princípios específicos (não cumulatividade e seletividade), às regras relacionadas à concessão de benefícios fiscais (art. 155, § 2º, XII, g, CF/88) e às demais normas gerais aplicáveis a este tributo.

No entanto, os estudiosos do regime jurídico do antigo ICM, diante do novo “S” incorporado ao seu velho conhecido, se depararam com situações fáticas que geraram perplexidades, por exemplo, a interpretação da

mecânica da não cumulatividade a um prestador de serviço diante de uma lógica de apropriação do crédito, segundo o chamado *crédito físico*.

Este contexto histórico nos será importante para o entendimento e identificação dos contornos normativos desse imposto (imposto sobre serviço de comunicação), que se insere no regime normativo de outro (ICM)¹.

Além de seus contornos normativos, pretendemos analisar quais os efeitos da evolução tecnológica sobre a definição e a consequente interpretação desta estrutura.

Quando da promulgação da Constituição Federal de 1988, havia basicamente três grupos de atividades que poderiam se inserir no contexto de *comunicação*: (i) serviços postais (art. 21, X, e 22, V, CF/88); (ii) serviços de radiodifusão (art. 21, XII, *a*, e 22, IV, CF/88); e (iii) serviços de telecomunicações (art. 21, XI, e 22, IV, CF/88).

Em 1988, não havia *Internet*² (discada, por rádio ou por *banda larga*); conseqüentemente, não havia serviços a ela relacionados (provimento de acesso, *hyperlink*, transmissão de dados, voz, som, imagem etc.); não havia *telefone celular* e, tampouco, as facilidades dele dependentes, como a transmissão de músicas, realização de pagamentos, acesso à *Internet*, transmissão de *e-mails* etc.; não havia televisão por assinatura (por cabo, radiofrequência ou satélite); entre outros avanços tecnológicos.

Somente a *Internet* atingiu no Brasil, em setembro de 2009, 67,9 milhões de usuários residenciais (crescimento de 112,9%, em comparação a 2005)³. Em 31 de dezembro de 2009, éramos 13 milhões de usuários de *banda larga*⁴, 174 milhões de usuários de telefone celular⁵ e 7,4 milhões de usuários de televisão por assinatura⁶.

A transmissão de voz pela *Internet* por meio da tecnologia *Voice over Internet Protocol* (VoIP) é uma realidade em expansão, com perspectivas de atingir 53% das residências na Suécia e 38% na França em 2010⁷.

A disponibilização de vídeos (por exemplo: *YouTube*) e de músicas (por exemplo: *iTunes*) pela *Internet* ou por meio de redes privadas (*Video on Demand* – VoD) e a interação por meio de jogos *online* (por exemplo: *Playstation Network* e *Xbox LIVE*), que sequer poderiam ser imaginadas em 1988, são reais, atuais e concretas.

Estas mudanças trazem à tona a discussão sobre a extensão da competência dos Estados para tributare a *prestação de serviço de comunicação* posta pelo constituinte originário em 1988 (art. 155, II, CF/88) e sua interpretação nos dias de hoje.

Diante desta realidade, importa-nos identificar, também, os contornos da competência tributária, para identificarmos, apesar das dificuldades, os limites de instituição e exigência do ICMS sobre tais serviços.

Por questões metodológicas, restringiremos nosso objeto, no âmbito constitucional, às normas que instituem a competência em seu sentido positivo, sem avaliar as normas de imunidade ou outras limitações constitucionais ao poder de tributar, e, no âmbito infraconstitucional, às normas da Lei Complementar n. 87/96, com alterações posteriores.

Também não trataremos dos desdobramentos da não cumulatividade no ICMS-Comunicação, por tratar de objeto de outro estudo na presente obra, ao qual fazemos remissão sobre o assunto.

6.2 O que é “prestação de serviço de comunicação”?

A doutrina diverge quanto ao conteúdo e alcance da expressão *prestação de serviço de comunicação*, veiculada pelo art. 155, II, CF/88, embora não haja dúvidas de que não é a mera *comunicação* o aspecto material da hipótese de incidência, mas a *prestação onerosa do serviço de comunicação a terceiro*.

A grande questão, portanto, é saber qual o *conceito* de *prestação de serviço de comunicação* adotado pela Constituição para outorga de competência aos Estados para instituição do ICMS.

A resposta toma por premissa metodológica a existência de um limite semântico ao termo no próprio texto Constitucional, caso contrário, o legislador estadual poderia *defini-lo* da forma que lhe fosse conveniente.

Entendemos que o limite semântico é decorrência da estrutura rígida de nossa Constituição⁸, da natureza da competência tributária e dos contornos de nosso Federalismo fiscal.

Sem um limite semântico no texto da Constituição da República, o legislador infraconstitucional poderia alterar o sentido das competências

tributárias, sem obediência às vedações do art. 60, § 4º, da CF/88.

Além disso, a própria outorga de competência encerra em si uma limitação pela divisão lógica entre *prestação de serviço de comunicação* e *não prestação de serviço de comunicação*, o que afasta qualquer pretensão de liberdade absoluta ao legislador infraconstitucional, sob pena de alteração da competência recebida e interpretação da Constituição conforme a lei, o que reduz sobremaneira sua força normativa.

Por fim, a repartição de competências tributárias entre os entes federativos e a outorga à União da competência residual é outro critério legitimador da identificação de limites semânticos à atuação do legislador infraconstitucional.

A afirmação de que há um limite constitucional para a competência tributária, por sua vez, não resolve a questão, porque, neste caso, o mais difícil é saber *qual das opções de significado* é a mais adequada dentre aquelas *possíveis*, ou seja, aquelas inseridas no âmbito cognitivo do termo, limite máximo da interpretação⁹.

Na dúvida, o significado constitucionalmente válido deve ser justificado por meio de sólida argumentação, que leve em consideração, além dos termos e limites linguísticos, os *princípios* e os *postulados* constitucionais.

O *enunciado* sofre os influxos do *contexto* em que se insere (aspectos culturais, axiológicos, *interpretação sistemática, unidade da Constituição*), mas nem sempre esgota a atividade do intérprete, tornando necessário o socorro a outros estratos linguísticos para atribuir-lhe os limites semânticos.

Os dispositivos constitucionais de *competência tributária* devem ser interpretados, portanto, dentro de seus limites linguísticos (culturais e axiológicos), o que demanda a identificação (ou construção) do *espaço epistemológico* com o auxílio de elementos internos e externos ao sistema linguístico do direito positivo.

Vejam os conceitos de “prestação de serviço de comunicação” veiculado pelo art. 155, II, CF/88 e, por simplificação, dividiremos a discussão aos termos “*prestação de serviço*” e “*comunicação*”, efetivos pontos de dúvida e repercussões práticas.

6.2.1 O art. 155, II, da Constituição Federal e o significado da expressão “prestação de serviço”

A expressão “*prestação de serviço*” também é utilizada pela Constituição Federal na outorga de competência aos Municípios em matéria de ISS (art. 156, III, CF/88) e, por um longo período, o Supremo Tribunal Federal a interpretou com alcance econômico, ou seja, sob a perspectiva da *utilidade* que o tomador obtém do prestador, independentemente da necessidade de uma *atividade* da parte deste.

Em 2000, ao julgar o Recurso Extraordinário RE 116.121/SP, em que se discutia a validade da cobrança de ISS sobre a locação de bens móveis (guindastes), o Tribunal modificou seu entendimento, por maioria de 6 a 5 Ministros, para ver na expressão “*prestação de serviço*” o alcance definido pelo Direito Civil, entendendo-a como *obrigação de fazer*.

O foco passou, portanto, para a *atividade* realizada pelo prestador em proveito do tomador. Veja-se a ementa do acórdão proferido no RE 116.121/SP.

TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional (RE 116.121/SP. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF, j. 12-5-94, DJ 16-12-94).

No que interessa ao presente trabalho, como a materialidade é a mesma (prestação de serviço), podemos concluir que a *prestação de serviço de comunicação* prevista no art. 155, II, CF/88, exige, para sua conformação, uma *obrigação de fazer*, ou seja, uma prestação de serviço nos termos do Código Civil.

Onde houver mera *utilidade*, sem *atividade humana* ou *obrigação de fazer*, ou, ainda, onde houver *obrigação de dar* (locação, compra e venda, mútuo etc.), não será possível a exigência de ICMS-Comunicação.

Ademais, como *obrigação de fazer* delimitada nos termos do Código Civil, a *prestação de serviço* exige a bilateralidade, o que afasta os chamados *autosserviços*, quando, por exemplo, uma empresa concessionária de serviços telefônicos fixos efetua chamadas entre sua matriz e sua filial.

6.2.2 Mas o que é "comunicação"?

Em pesquisa na doutrina e na jurisprudência, identificamos *pelo menos* sete interpretações para o conceito de comunicação veiculado pelo art. 155, II, da CF para outorgar competência de instituição do ICMS:

- (i) *comunicação como meio;*
- (ii) *comunicação como interação por qualquer meio;*
- (iii) *comunicação como transmissão de mensagem entre o transmissor e o receptor (sem necessidade de interação);*
- (iv) *comunicação como telecomunicação;*
- (v) *comunicação como gênero do qual telecomunicação é espécie;*
- (vi) *comunicação distinta de telecomunicação, embora com objetos pertencentes aos dois conceitos; e*
- (vii) *comunicação tal qual prevista no art. 68 do Código Tributário Nacional (CTN).*

Pela primeira delas,

O serviço de comunicação tem como característica fundamental oferecer o meio, o equipamento capaz de fazer com que a comunicação ocorra, ou seja, que a informação ou a mensagem seja transmitida e recebida. Essa atividade diz única e exclusivamente respeito ao meio, é dizer, ao veículo e não ao conteúdo da informação ou da mensagem em si (BASTOS, 2001, p. 73).

A segunda (interação), que adota o sentido sociológico do termo, a restringe às relações intersubjetivas em que há interação, conforme

definição de Hugo de Brito Machado (2001, p. 87):

É claro que a palavra *comunicação* tem sentido amplíssimo, no qual se encartam as informações, as manifestações de ideias e pensamentos em geral, por palavras, gestos e por qualquer outro meio, ainda que se trate de transmissão apenas unilateral. Não é neste sentido, porém, que a palavra está no texto do art. 155, inciso II, da Constituição Federal. Esse dispositivo há de ser entendido tendo-se em conta, além do elemento literal, que no caso nada resolve exatamente em razão da amplitude a que nos referimos, também outros elementos, entre os quais destaca-se o sistêmico ou contextual. E em face do elemento sistêmico a palavra *comunicação*, na expressão serviço de comunicação, na questionada norma, tem sentido restrito, abrangendo apenas a ação bilateral, ou multilateral, em que informações ou dados são enviados de um sujeito a outro, ou a outros, e daquele ou daquelas a este, em verdadeira interação. O sentido da palavra *comunicação*, aqui, é aquele em que a mesma é usada em sociologia jurídica, a dizer, nas palavras de Maria Helena Diniz: “processo pelo qual as ideias ou sentimentos são transmitidos para outros indivíduos, possibilitando a interação social.

No mesmo sentido, José Eduardo Soares de Melo (2001)¹⁰ e Roque Antonio Carrazza (2001)¹¹.

A terceira concepção parte da teoria da linguagem e do percurso comunicacional formado pelo *emissor, canal, mensagem, código e receptor*, para vislumbrar *prestação de serviço de comunicação* sempre que um terceiro atuar (um fazer) no sentido de *transmitir* a mensagem do emissor ao receptor (CARVALHO, 2004, p. 490).

Seguindo essa concepção, Helenilson Cunha Pontes (2001, p. 350) destaca que o núcleo significativo da expressão deve ser compreendido em seu aspecto *teleológico*, porque “é irrelevante a forma, o meio pelo qual a comunicação se realiza. O legislador não optou por uma definição estrutural, mas teleológica”.

No mesmo sentido: Paulo de Barros Carvalho (2004, p. 490 e s.), Carlos Henrique Abrão¹², André Ramos Tavares (2001, p. 269), Antônio Carlos Rodrigues do Amaral e Sérgio Kawasaki (2001, p. 299) e André Mendes Moreira¹³.

Essa concepção foi adotada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1.467/DF, que teve como Relator o Ministro Sydney Sanches, conforme se pode depreender do seguinte trecho de sua ementa:

EMENTA: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. ICMS SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO: RADIODIFUSÃO SONORA E DE SONS E DE IMAGENS (ALÍNEA ‘A’ DO INCISO XII DO ART. 21 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ARTIGO 132, I, ‘B’, DA LEI ORGÂNICA DO DISTRITO FEDERAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. 1. O art. 132, I, ‘b’, da Lei Orgânica do Distrito Federal, ao admitir a incidência do ICMS apenas sobre os serviços de comunicação, referidos no inciso XI do art. 21 da C.F., vedou sua incidência sobre os mencionados no inciso XII, ‘a’, do mesmo artigo, ou seja, sobre ‘os serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens’ (art. 21, XII, ‘a’, da C.F., com a redação dada pela E.C. n. 8, de 15.08.1995). 2. Com isso, estabeleceu, no Distrito Federal, tratamento diferenciado dessa questão, em face do que ocorre nas demais unidades da Federação e do disposto no art. 155, inc. II, da C.F., pelos quais o ICMS pode incidir sobre todo e qualquer serviço de comunicação. 3. Assim, ainda que indiretamente, concedeu imunidade, quanto ao ICMS, aos prestadores de serviços de radiodifusão sonora e de sons e de imagens, sem que essa imunidade estivesse prevista na Constituição Federal (art. 155, II), que, ademais, não admite que os Estados e o Distrito Federal concedam, com relação ao ICMS, nem mesmo simples isenções, incentivos e benefícios fiscais, senão com observância da Lei Complementar a que aludem o art. 155, § 2º, inciso XII, letra ‘g’. 4. Lei Complementar, a de n. 24, de 07.01.1975, já existia, com essa finalidade, antes, portanto, da Constituição de 05.10.1988. 5. E, a esta altura, já está em vigor a Lei Complementar n. 87, de 13.09.1996, cujo art. 1º reitera a incidência do ICMS sobre todo e qualquer serviço de comunicação, regulando também a forma pela qual os Estados e o Distrito Federal concederão isenções, incentivos e benefícios fiscais. 6. Caracterizada a concessão de imunidade não prevista na Constituição Federal, ou, ao menos, a concessão de benefício fiscal não autorizado pela Lei Complementar a que aquela se refere, julga-se procedente a Ação Direta, declarando-se a inconstitucionalidade da expressão ‘de que trata o art. 21, XI, da Constituição Federal’, constante da alínea ‘b’ do inciso I do art. 132 da Lei Orgânica do Distrito Federal. 7. Plenário: decisão unânime. (ADI 1.467/DF, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Sydney Sanches, Brasília, DF, j. 12-2-2003, *DJ* 11-4-2003)¹⁴.

A EC 42/2003, para os adeptos desta corrente, teria reforçado este entendimento, ao inserir no art. 155, X, *d*, imunidade de ICMS ao “serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita”.

O art. 2º, III, da Lei Complementar n. 87/96 também teria adotado esta concepção, ao tomar como hipótese de incidência as “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza”.

A quarta concepção (*comunicação = telecomunicação*) parte da divisão da competência administrativa (art. 21, X, XI e XII, CF/88) e legislativa (art. 22, IV e V) da União em matéria de *serviços postais*, telecomunicações e radiodifusão e pela separação entre *comunicação social* e *telecomunicações* efetuada pelo texto constitucional, para entender que “serviços de comunicação” previstos no art. 155, II, da CF/88 são apenas aqueles definidos por lei da União (art. 22, IV, CF/88) como *telecomunicação*.

Ives Gandra da Silva Martins (2001, p. 48) adere a essa concepção:

Ora, se o serviço estiver vinculado ao setor de *telecomunicação*, mas não for considerado serviço de telecomunicação por quem tem competência de definição fiscal [art. 22, IV, CF/88], à evidência, não será serviço de comunicação de forma alguma. Ou são serviços de telecomunicações, por estarem vinculados a telecomunicações, ou não são meios de comunicação, por falta de pertinência com outras formas de comunicação.

No mesmo sentido, Newton de Lucca (2001)¹⁵ e Sacha Calmon Navarro Coêlho (2001, p. 112):

Portanto, embora os serviços postais, o transporte de correspondência e a radiodifusão possam ser considerados serviços de comunicação em sentido amplo, a

referência específica àqueles, ao lado da referência a telecomunicação, em normas constitucionais, revela a distinção efetivada pelo legislador constituinte, *de modo a não considerá-los de comunicação* em sentido técnico-jurídico, para fins de incidência tributária (ICMS).

Essa concepção foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, ao uniformizar o entendimento sobre a não tributação pelo ICMS dos serviços de provimento de acesso à *Internet* no EREsp 456.650, invocando como fundamentação os dispositivos da Lei Geral de Telecomunicações (LGT) que definem os serviços de telecomunicações (art. 60 e s. da Lei n. 9.472/97) e os serviços de valor adicionado (art. 61 da Lei n. 9.472/97).

O serviço de *provimento de acesso* foi classificado como *serviço de valor adicionado* (art. 61 da LGT) e, portanto, não tributável pelo ICMS.

Lê-se, do voto condutor, trecho elucidativo sobre o fundamento:

A Ministra Eliana Calmon sustentou que, ‘independentemente de haver entre o usuário e o provedor ato negocial, a tipicidade fechada do Direito Tributário não permite a incidência do ICMS. Aliás, em se tratando de serviço, a única brecha em favor do Fisco seria uma lei que incluísse na lista de serviços o que a LGT excluiu como serviço de comunicação sujeito ao ICMS’ (REsp 456.650. Primeira Seção, Relator: Ministro José Delgado, Relator para o acórdão: Ministro Franciulli Netto, Brasília, DF, j. 11-5-2005, DJ 20-3-2006).

Neste sentido, como o conceito de telecomunicação é estabelecido pela legislação federal (LGT), o Superior Tribunal de Justiça entendeu ofendido o art. 110 do Código Tributário Nacional.

A quinta linha de significado (*comunicação como gênero do qual telecomunicação é espécie*) parte do conceito exposto pela terceira corrente supra (*comunicação como transmissão de mensagem entre o transmissor e o receptor* – sem necessidade de interação), como conjunto abrangente de *toda* transmissão onerosa de mensagem por um terceiro entre o transmissor e receptor, para nele incluir aquelas transmissões efetuadas “por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo

eletromagnético”, conforme definição do art. 61, § 1º, da Lei Geral de Telecomunicações.

Tudo o que é *telecomunicação* seria comunicação, mas não o inverso¹⁶.

A sexta concepção também parte da terceira (supra), contudo, não inclui em seu âmbito total de significados as *telecomunicações*, porque estas implicam em *transmissão* “de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”, o que não se confunde com *comunicação* (mensagem).

Por este entendimento, nem tudo o que é *comunicação* é *telecomunicação*, embora alguns serviços sejam considerados como tal (telefonia, por exemplo), e nem tudo o que é *telecomunicação* é *comunicação* (por exemplo, o *transporte* de dados de um ponto a outro ou o aluguel de meios).

Ainda neste sentido, os *serviços-meio* não seriam tributados pelo ICMS, porque, embora sejam *serviços de telecomunicações* (art. 61, *caput*, da LGT) em sentido amplo, não são *comunicação*.

Helena de Araújo Lopes Xavier (2001, p. 86-87) entende que

o conceito constitucional de comunicação relevante para fins de tributação pelo ICMS é o conceito funcional-causal de realização por atividade de terceiro, mediante prestação onerosa, do efeito de comunicação enquanto objeto determinado e indivisível de uma prestação onerosa de serviços, a qual por conseguinte, só se aperfeiçoa juridicamente com a emissão, transmissão e recepção por qualquer meio, de conteúdos de qualquer natureza de um ponto a outro, no âmbito de uma relação de comunicação pessoal, individual e concreta.

E complementa:

Da interpretação conjugada do art. 60 da LGT com o art. 155, inciso II, CF decorre que, enquanto para fins tributários, a Constituição Federal exige *prestação de resultado* – a comunicação –, para fins meramente regulatórios, a LGT se basta com a *simples possibilidade de oferta* de transmissão, de emissão ou de recepção de sinais de

qualquer natureza, independentemente de haver ou não o estabelecimento de uma relação de comunicação.

Por fim, a sétima corrente entende que:

o conceito de serviços de comunicações, incorporado pela atual Constituição ao antigo ICM, estava previsto no inciso II do artigo 68 do Código Tributário Nacional, como sendo ‘a transmissão e o recebimento, por qualquer processo, de mensagens escritas, faladas ou visuais, salvo quando os pontos de transmissão e de recebimento se situem no território de um mesmo Município e a mensagem em curso não possa ser captada fora desse território’ e assim foi recepcionado pelos constituintes (WALD; NISHIOKA, 2004, p. 27).

Se existem *peelo menos* sete conceitos de *prestação de serviços de comunicação*, qual deles é o adotado pela Constituição Federal?

Conforme observado por Humberto Ávila (2004, p. 203), “a mera afirmação de que o conceito utilizado pela Constituição deve ser respeitado não resolve a questão crucial de saber qual conceito, entre todos aqueles possivelmente utilizáveis, foi efetivamente utilizado pela Constituição”.

Neste ponto, entra em cena a *teoria jurídica da argumentação*.

Continua Humberto Ávila (2004, p. 205-206):

Os argumentos que podem ser utilizados na atividade de interpretação e aplicação do Direito podem ser divididos em quatro categorias: (1) argumentos linguísticos, que se baseiam no significado das expressões contidas em um dispositivo (argumentos semânticos, sejam eles de natureza ordinária ou técnica) ou que representam a estrutura gramatical de um dispositivo (argumentos sintáticos); (2) argumentos genéticos, que remontam à vontade efetiva do legislador histórico (argumentos subjetivo-semânticos ou subjetivo-teleológicos); (3) argumentos sistemáticos, que constatarem a ideia de unidade e de coerência do sistema jurídico (argumento garantidores de consistência, contextuais, de princípios, de precedentes); (4) argumentos meramente práticos, que extraem a sua força ‘unicamente’ da sua correção (e.g., apenas políticos, econômicos).

O primeiro aspecto não é decisivo, porque todos os sete conceitos expostos anteriormente encontram-se no âmbito de significados possíveis do termo *comunicação*.

Devemos nos socorrer, portanto, de outros critérios interpretativos.

O argumento genético ou da *vontade do legislador* deve ser avaliado com cautela pela (i) perda do elemento subjetivo quando da objetivação do dispositivo e pela (ii) necessidade de evolução e adaptação do conceito ao tempo (a vontade do legislador não necessariamente seria adequada às gerações futuras).

No primeiro caso, poderemos reconstruir o percurso do processo legislativo por meio da *enunciação enunciada*, ou seja, dos registros do processo deixados no produto ou em arquivos paralelos, o que não seria um problema.

Contudo, a perda de efetividade da *vontade do legislador* em relação às gerações futuras e, principalmente no caso concreto, em face das novas tecnologias poderia prejudicar a inteligência do dispositivo.

Os argumentos práticos, por sua vez, não poderiam surgir como decisivos porque legitimariam toda e qualquer interpretação, esvaziando o próprio papel do intérprete por diminuí-lo frente às *necessidades de caixa* do Estado ou à *ameaça de quebra* de dado sistema etc.

Concluimos que o critério que se mostra mais legítimo – pela obediência aos contornos internos do sistema de referência – e adequado – pela observância de sua unidade – é o *sistemático*.

Pela interpretação *sistemática*, partimos da relação internormativa entre as regras e nos socorremos dos princípios e dos postulados para delinear o alcance e sentido do termo.

Neste percurso de formação de sentido, surgem como fundamentais a própria finalidade da competência tributária e a autonomia do legislador no limite de sua competência.

Não identificamos, no texto constitucional, dispositivos que justifiquem a restrição dos limites semânticos do termo *comunicação*.

O fato de o poder constituinte originário ter discriminado, na competência administrativa e legislativa da União, os serviços postais, das

telecomunicações e dos serviços de radiodifusão, em nosso sentir, não justifica, *de per si*, a restrição do alcance e sentido do termo apenas a uma destas modalidades.

E, onde a Constituição não restringe, não cabe ao intérprete fazê-lo.

“Comunicação” não é um conceito *jurídico*, mas de *fato* (GRECO, 2000, p. 23 e s.).

Comunicação existe como relação social irreflexiva de um com um, um com vários, vários com um e vários com vários, de transmissão de uma *mensagem* (conteúdo).

Os limites semânticos do termo são abrangentes e apontam para a *atividade* de um terceiro (prestação de serviço) em transportar um conteúdo (mensagem) de um emissor a um receptor, independentemente da *forma* em que realizada, o que não autoriza a restrição pelo intérprete.

Concordamos com Helenilson Cunha Pontes (2001, p. 350) quando afirma que “é irrelevante a forma, o meio pelo qual a comunicação se realiza. O legislador não optou por uma definição estrutural, mas teleológica”.

Diante da adoção de um conceito *teleológico* pela Constituição, o legislador terá como *espaço epistemológico* o conjunto de *atividades* (*prestação de serviços*) que produzam como efeito a *comunicação*¹⁷.

Qualquer restrição a esta concepção implicaria em restrição à competência tributária dos Estados e do Distrito Federal não veiculada pela Constituição.

A legitimidade constitucional para concretizar o significado de *prestação de serviço de comunicação* dentro do *espaço epistemológico* (escolha dentre as acepções possíveis) é do legislador, representante eleito democraticamente pelo detentor da soberania e único legitimado a falar em seu nome.

E o conceito legal de *serviços de comunicação* veiculado pelo art. 68 do Código Tributário Nacional (sétima concepção)? Não vincula o legislador ordinário por ter sido utilizado na outorga de competência tributária?

Este raciocínio toma por premissa a concepção *apriorística* dos significados e a *supremacia do direito privado* e é adotado pela maioria dos doutrinadores no Brasil¹⁸ e em diversos julgamentos do Supremo Tribunal Federal como, por exemplo, o RE 116.121/SP¹⁹, em que se julgou

inconstitucional a incidência do ISS sobre locação de bens móveis por não se tratar de *serviço* na acepção que lhe atribui o direito civil.

Tal doutrina deve ser analisada com cautela e ponderada com a ideia de *supremacia da Constituição* e do amplo poder de conformação do poder constituinte originário.

A relação é inversa, ou seja, o conceito de direito privado é ou não adequado aos limites constitucionais, o que não quer dizer que, uma vez adequado e prévio, seja o único possível.

Não se trata de *constitucionalização* de um conceito legal prévio de modo definitivo e peremptório, a engessar a interpretação do texto constitucional para todo o sempre, o que impediria, inclusive, a alteração do próprio dispositivo legal anterior e fixaria às novas gerações o conceito pretérito²⁰.

O conceito jurídico prévio à Constituição somente *engessa* a interpretação constitucional se expressamente referido por seu texto. Caso contrário, fornecerá elementos para a determinação do sentido e alcance constitucional, mas não lhe será vinculante.

A segurança jurídica não pode estar vinculada genericamente a uma predeterminação conceitual absoluta. Hoje é praticamente incontestado que o texto da norma não possui nenhuma qualidade intrínseca que, na expressão de MÜLLER, ‘pudesse justificar a fixação em alguma leitura determinada, independentemente da práxis do uso desse texto’. O significado de um texto normativo depende de muitos elementos, sobretudo do contexto sistemático cambiante e do contexto fático (ÁVILA, 2004, p. 189).

O *conceito legal* anterior à Constituição pode atuar como agente na configuração dos contornos semânticos (*espaços epistemológicos*) que servirão de limites à atuação do legislador infraconstitucional, mas não lhe é decisivo.

Um caso que pode ilustrar a subordinação dos conceitos de direito privado aos limites semânticos do termo constitucional é o julgamento da inconstitucionalidade da majoração da base de cálculo da COFINS realizada pela Lei n. 9.718/98.

Naquele julgamento (RE 346.084/PR. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 9-11-2005, *DJ* 1-9-2006), o Tribunal entendeu que, já no FINSOCIAL (RE 150.755/PE. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Carlos Velloso, Relator para Acórdão: Ministro Sepúlveda Pertence, Brasília, DF, j. 18-11-92, *DJ* 20-8-93), o conceito de *faturamento* não era aquele do direito privado (comercial = operação com faturas). O *conceito de direito privado* fornecia os elementos identificadores do contorno constitucional deste termo que, na evolução da sociedade, admitia, em seu âmbito cognitivo, não só as operações que davam origem a faturas, mas *operações mercantis e de prestação de serviço*²¹.

Esses contornos devem adequar-se à realidade histórico-social, conforme apontado pelo Ministro Cezar Peluso no julgamento do RE 346.084/PR (caso COFINS – majoração da base de cálculo)²², mas sempre no limite de cognição do termo veiculado na Constituição²³, que fora ultrapassado pela Lei n. 9.718/98.

O *limite de cognição* do termo nem sempre é de fácil identificação e pode (como de fato é) ser definido por *exclusão*, conforme observa o Ministro Sepúlveda Pertence, ao se manifestar sobre o limite do efeito confiscatório em matéria tributária:

Esse problema da vedação de tributos confiscatórios que a jurisprudência do Tribunal estende às multas gera, às vezes, uma certa dificuldade de identificação do ponto a partir de quando passa a ser confiscatório. Recorda-me, no caso, o célebre acórdão do Ministro Aliomar Baleeiro, o primeiro no qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade de um decreto-lei, por não se compreender no âmbito da segurança nacional. Dizia o notável Juiz desta Corte que ele não sabia o que era segurança nacional; certamente sabia o que não era: assim, batom de mulher ou, o que era o caso, locação comercial. Também não sei a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatória, mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento de sua satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatório e desproporcional. (ADI 551/RJ Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, j. 24-10-2002, *DJ* 12-2-2003).

O conceito de *serviços de comunicação* veiculado pelo art. 68 do CTN é restrito, editado para implementar a competência constitucional da União extraída da Constituição anterior, razão pela qual não pode *vincular* a interpretação da Constituição de 1988.

Como os contornos epistemológicos do termo na Constituição Federal são amplos (conceito de fato, teleológico), adquire extrema importância sua concretização por meio da legislação do ente federativo competente. É ela que definirá os caracteres concretos do âmbito de incidência da norma e será válida se compatível com a moldura estabelecida pela cláusula constitucional.

Em matéria de ICMS, pelos contornos interestaduais que o tributo possui, a Constituição Federal atribui à lei complementar nacional papel de veículo introdutor de *normas gerais* e de definição de *contribuintes, do local da ocorrência do “fato gerador” e da base de cálculo* (art. 155, XII, CF/88).

A Lei Complementar n. 87/96, por sua vez, toma como *hipótese de incidência* do ICMS as “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, ***inclusive*** a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza” (grifo nosso).

Como se afere de sua leitura, este dispositivo também adotou o conceito *teleológico* (finalístico) de *comunicação*, ao utilizar o qualificador “por qualquer meio” complementado pela menção *exemplificativa* (denotada pela palavra *inclusive*) de determinados métodos por meio dos quais se efetua a relação comunicacional²⁴.

Além disso, o dispositivo explicitou que tais *prestações de serviços* devem revestir-se de *onerosidade*.

Portanto, concluímos que o *conceito de prestação de serviços de comunicação* é baseado na *finalidade* da *atividade* imaterial realizada por terceiro a um tomador em concretizar, independentemente do meio, a transmissão de uma *mensagem* a um *receptor*.

Neste sentido, diante das interpretações para o conceito de comunicação anteriormente apresentadas, acolhemos entendimento resultante da conjugação entre a terceira (*comunicação como transmissão de mensagem entre o transmissor e o receptor* – sem necessidade de interação) e a sexta

(*comunicação distinta de telecomunicação embora com objetos pertencentes aos dois conceitos*), por entendê-las complementares e mais adequadas ao modelo de outorga de competências tributárias.

Os *conceitos constitucionais*, neste tópico, são suficientemente aptos para acompanhar e, portanto, recepcionar a evolução tecnológica ocorrida desde 1988 e a que está por vir.

A grande questão é, portanto, a identificação da *premissa menor* do processo de aplicação do direito, ou seja, qualificar (ou não) a situação da vida como *prestação de serviço de comunicação* para, então, aplicar o direito ao caso concreto e construir a relação jurídica tributária.

6.3 Os demais contornos específicos do ICMS-Comunicação

Identificada a materialidade da regra-matriz do ICMS-Comunicação, trataremos, também, neste trabalho, dos seus aspectos espacial, temporal e quantitativo (base de cálculo), por entendê-los relevantes para os contornos específicos deste tributo.

6.3.1 O aspecto espacial e a definição do sujeito passivo e do Estado competente para cobrar o tributo

A Lei Complementar n. 87/96 (norma geral em matéria de ICMS), em seu art. 11, define o aspecto espacial da regra-matriz do ICMS-Comunicação como o local da prestação de serviço, para as hipóteses de radiodifusão sonora e de som e imagem; o do estabelecimento vendedor da ficha, cartão ou assemelhado; e, nas demais hipóteses, como o local do estabelecimento adquirente, *verbis*:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

III – tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação:

a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção;

b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago;

c) o do estabelecimento destinatário do serviço, na hipótese e para os efeitos do inciso XIII do art. 12;

c-1) o do estabelecimento ou domicílio do tomador do serviço, quando prestado por meio de satélite; (Alínea incluída pela LCP n. 102, de 11.7.2000)

d) onde seja cobrado o serviço, nos demais casos;

IV – tratando-se de serviços prestados ou iniciados no exterior, o do estabelecimento ou do domicílio do destinatário.

(...)

§ 6º Na hipótese do inciso III do *caput* deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador. (Parágrafo incluído pela LCP n. 102, de 11.7.2000)

O § 6º do dispositivo veicula norma específica para os casos de operações interestaduais de *serviços não medidos*, que são aqueles cobrados por valor fixo por período, independentemente do tráfego de dados ou da transmissão ou não de mensagens, dividindo o valor do imposto em partes iguais para as unidades federadas envolvidas na prestação do serviço.

Esse dispositivo, ao mesmo tempo em que fixa o critério espacial da regra-matriz do ICMS-Comunicação, determina o sujeito ativo do tributo por conta da territorialidade da competência tributária.

Em outras palavras, o Estado competente para arrecadar e exigir o tributo é aquele onde realizado o fato gerador, nos termos do art. 11 da LC 87/96, por escolha expressa da norma geral, editada também com o objetivo de afastar potenciais conflitos de competência em matéria tributária nos termos do art. 146, I, CF/88.

Contudo, especificamente em relação aos serviços prestados mediante fichas, cartões ou assemelhados (pré-pagos), foi editado pelo CONFAZ, em 2005, o Convênio ICMS n. 55, para disciplinar os *procedimentos para a*

prestação pré-paga dos serviços de telefonia, que, em sua cláusula primeira, II, e § 1º, acabou por alterar o local de ocorrência do fato gerador e o destinatário do tributo, em desacordo e, por consequência, usurpando a competência da Lei Complementar, *verbis*:

Cláusula primeira. Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação – Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

I – para utilização exclusivamente em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento a usuário ou a terceiro intermediário para fornecimento a usuário, cabendo o imposto à unidade federada onde se der o fornecimento;

II – de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, *cabendo o imposto à unidade federada onde o terminal estiver habilitado*.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal (grifos nossos).

Este dispositivo usurpa a competência da LC 87/96, porque, a pretexto de regulamentá-la, cria novo critério de delimitação da competência para exigência do tributo, alterando aquele fixado pela norma competente (lei complementar). Basta a comparação: na LC 87/96, o imposto deve ser recolhido ao Estado onde situado o estabelecimento fornecedor da ficha, cartão ou assemelhado dos serviços pré-pagos (art. 11, III, *b*), enquanto, no Convênio ICMS n. 55/2005, o imposto deve ser recolhido *onde o terminal estiver habilitado*, o que não necessariamente coincide com o local da saída dos cartões ou fichas.

Além da ofensa ao art. 146, I, CF/88, que outorga à Lei Complementar competência para “*dispor sobre conflito de competência em matéria tributária*”, o Convênio é inconstitucional por ofensa ao art. 155, XII, *d*, que dispõe ser competência da lei complementar “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”.

Não se trata, aqui, de regulamentação da previsão contida na Lei Complementar, mas de usurpação de competência deste diploma normativo com alteração efetiva e real do local das prestações de serviços²⁵.

6.3.2 O aspecto temporal da regra-matriz do ICMS-Comunicação

A Lei Complementar n. 87/96 também define o aspecto temporal da regra-matriz do ICMS-Comunicação, a nosso ver, como instrumento de uniformização de critérios (normas gerais) e de prevenção de conflitos de competência em matéria de ICMS.

Os conflitos de competência poderiam surgir na medida em que a definição do momento da ocorrência do fato gerador pudesse acarretar confusão quanto ao local em que ocorrido e, por conseguinte, quanto ao do Estado competente para arrecadar e exigir o tributo.

Neste sentido, prescreve o art. 12 da LC 87/96 que:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII – das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...)

X – do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

(...)

XIII – da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

§ 1º Na hipótese do inciso VII, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou assemelhados, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

Neste tópico, vale observar que, em coerência com o disposto no art. 11, III, *b*, supracitado, o momento da ocorrência do fato gerador foi *antecipado* para aquele da saída da ficha, cartão ou assemelhado do estabelecimento

fornecedor (fornecimento), em típica *antecipação da ocorrência do fato gerador*.

Nota-se que ainda não houve a prestação do serviço de comunicação.

O cartão pré-pago é mero direito, crédito, do usuário em relação ao prestador; portanto, a tributação, quando de sua venda, não é definitiva, mas subordinada à efetiva ocorrência do fato gerador do ICMS-Comunicação, que é a prestação do serviço.

Se não houver a prestação do serviço, no caso de perda ou de não utilização dentro do prazo de validade do cartão, o imposto deverá ser restituído²⁶.

6.3.3 O aspecto quantitativo da regra-matriz do ICMS-Comunicação

Por fim, quanto ao aspecto quantitativo da regra-matriz do ICMS-Comunicação, a Lei Complementar n. 87/96 prescreveu que a base de cálculo é o preço do serviço, incluindo-se o valor do próprio imposto (cálculo por dentro), *verbis*:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

III – na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

(...)

VI – na hipótese do inciso X do art. 12, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização;

(...)

IX – na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

Esta forma de cálculo, apesar de atentatória à lógica da incidência tributária (de que o tributo deve incidir sobre uma capacidade contributiva *lato sensu*) e ao próprio direito de informação do contribuinte, que acaba

sujeitando-se a uma alíquota real maior que a nominal, foi declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal²⁷.

As alíquotas nominais vigentes em dezembro de 2009 são as seguintes:

Quadro 1 – Alíquotas de ICMS nos Estados

ICMS	Estados
35%	Rondônia
30%	Mato Grosso, Pará, Rio de Janeiro e Paraíba
29%	Goiás, Mato Grosso do Sul e Paraná
28%	Pernambuco
27%	Alagoas, Bahia, Ceará, Maranhão, Rio Grande do Norte e Sergipe
25%	Demais Estados (Acre, Amapá, Amazonas, Distrito Federal, Espírito Santo, Minas Gerais, Piauí, Rio Grande do Sul, Roraima, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins)

Essas alíquotas, considerando-se, ainda, o cálculo por dentro, a nosso ver, atentam contra o princípio da seletividade em matéria de ICMS, porque equivalem às máximas aplicáveis a produtos supérfluos, e não a serviços essenciais, como os de comunicação, para uma sociedade qualificada como da *informação* conforme é a pós-moderna.

6.4 Conclusões

A competência para instituição do ICMS sobre “prestação de serviço de comunicação” pressupõe uma: (i) relação jurídica onerosa; (ii) entre dois ou

mais sujeitos; (iii) que tenha por objeto um “de fazer” (nos termos definidos pelo Direito Civil).

Apesar dos diversos conceitos de “comunicação” existentes na doutrina e jurisprudência, o Supremo Tribunal Federal adota a concepção mais ampla, para vislumbrá-la sempre que um terceiro atuar (um fazer) no sentido de transmitir a mensagem do emissor ao receptor (ADI 1.467/DF, Relator: Ministro Sydney Sanches), ainda que este seja indeterminado, enquanto o Superior Tribunal de Justiça adota a acepção mais restrita, ao equipará-la ao conceito de *telecomunicação*, nos termos da Lei Geral de Telecomunicações.

Para a legislação nacional, as materialidades do ICMS-Comunicação são as “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza” (art. 2º, III, LC 87/96).

O aspecto espacial da regra-matriz do ICMS-Comunicação é, em regra, o local da prestação de serviço, para as hipóteses de radiodifusão sonora e de som e imagem (que são imunes); o do estabelecimento vendedor da ficha, cartão ou assemelhado; e, nas demais hipóteses, o local do estabelecimento adquirente.

Em regra, o *fato gerador* do ICMS-Comunicação ocorre quando da prestação do serviço de comunicação, exceto nos serviços cobrados por meio de ficha, cartões ou assemelhados, em que o imposto é antecipado para o momento da venda ao usuário.

A base de cálculo é o valor do serviço, acrescido do próprio imposto (cálculo por dentro).

As alíquotas do ICMS-Comunicação variam de 25% a 35%.

REFERÊNCIAS

Doutrina

ABRÃO, Carlos Henrique. Tributação na internet. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro

de Extensão Universitária, 2001.

AMARAL, Antônio Carlos Rodrigues do; KAWASAKI, Sérgio. Tributação na internet. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. Tributação na internet. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. Não incidência do ICMS na atividade dos provedores de acesso à internet. *In*: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito tributário das telecomunicações**. São Paulo: IOB Thomson/Abetel, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação na internet. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001.

DE LUCCA, Newton. Tributação na internet. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001.

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

MACHADO, Hugo de Brito. Tributação na internet. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Tributação na internet. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001.

MELO, José Eduardo Soares de. Tributação na internet. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001.

_____. **Imposto sobre serviço de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. São Paulo: Dialética, 2006.

PONTES, Helenilson Cunha. Tributação na internet. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001.

TAVARES, André Ramos. Tributação na internet. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O conceito de comunicação e telecomunicação na hipótese de incidência do ICMS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 72, set. 2001.

WALD, Arnold; NISHIOKA, Alexandre Naoki. Da definição de serviços de comunicação para efeitos da incidência do ICMS: o caso da habilitação de telefone móvel celular. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 102, mar. 2004.

Legislação

BRASIL. **Constituição (1967)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao67.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 9.472, de 16 de julho de 1997. **Lei Geral de Telecomunicações**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9472.htm>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/Leis/LCP/Lcp87.htm>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Ministério das Comunicações. **Norma n. 4/95**. Disponível em: <www.anatel.gov.br>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Convênio ICMS n. 55, de 05 de julho de 2005** do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Disponível em:

<http://www.fazenda.gov.br/confaz/Confaz/Convenios/icms/2005/CV055_05.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 551/RJ**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, j. 24-10-2002, *DJ* 12-2-2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266412>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1.467/DF**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Sydney Sanches, Brasília, DF, j. 12-2-2003, *DJ* 11-4-2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385513>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 3.651/AL**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Cezar Peluso, Brasília, DF, Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2349671>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 633.911/SP**. Segunda Turma, Relator: Ministro Eros Grau, Brasília, DF, j. 27-11-2007, *DJ* 31-1-2008. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 166.772-9/RS**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 12-5-94, *DJ* 16-12-94. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 71.758/GB**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Thompson Flores, Brasília, DF, j. 14-6-72, *DJ* 31-8-73. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=167555>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 116.121/SP**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Octavio Gallotti, Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 11-10-2000, *DJ* 25-5-2001. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206139>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 150.755/PE**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Carlos Velloso, Relator para Acórdão: Ministro Sepúlveda Pertence, Brasília, DF, j. 18-11-92, *DJ* 20-8-93. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211246>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 346.084/PR**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 9-11-2005, *DJ* 1º-9-2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261096>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Embargos de Divergência no Recurso Especial EREsp 456.650/PR**. Primeira Seção, Relator: Ministro José Delgado, Relator para Acórdão: Ministro Franciulli Netto, Brasília,

DF, j. 11-5-2005, *DJ* 20-3-2006. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=456650&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=17>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial REsp 456.650/PR**. Segunda Turma, Relatora: Ministra Eliana Calmon, Brasília, DF, j. 24-6-2003, *DJ* 8-9-2003. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=456650&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=21>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

Outros

Pesquisa PNAD/IBGE, realizada em 2009. Disponível em: <<http://www.ibge.org.br>>. Acesso em: 8 set. 2010.

Relatório Anual ANATEL 2009. Série Histórica. Disponível em: <<http://www.anatel.org.br>>. Acesso em: 8 set. 2010.

Analysys Research, 2005. Pesquisa de mercado. Relatório não publicado. Relatórios disponíveis para aquisição em: <<http://www.analysismason.com>>.

1 A doutrina identifica, sob a sigla ICMS, pelo menos quatro impostos distintos (pela materialidade): (i) imposto sobre circulação de mercadoria; (ii) imposto sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal; (iii) imposto sobre a prestação de serviço de comunicação; e (iv) imposto de importação.

2 *Internet*: “nome genérico que designa o conjunto de redes, ou meios de transmissão e comutação, roteadores, equipamentos e protocolos necessários à comunicação entre computadores, bem como o software e os dados contidos nestes computadores” (Ministério das Comunicações, Norma n. 4/95).

3 Fonte: Relatório PNAD 2009 (Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios), divulgada pelo IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) em 8-9-2010.

4 Fonte: Relatório Anual ANATEL 2009. Série Histórica. www.anatel.gov.br.

5 Fonte: Relatório Anual ANATEL 2009. Série Histórica. www.anatel.gov.br.

6 Fonte: Relatório Anual ANATEL 2009. Série Histórica. www.anatel.gov.br.

7 Fonte: *Analysys Research*, 2005 (Relatório não publicado).

8 “O conteúdo político de uma Constituição *não é conducente ao desprezo do conteúdo vernacular das palavras*, muito menos ao do técnico, considerados os institutos

consagrados pelo Direito” (RE 166.772-9/RS. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 12-5-94, *DJ* 16-12-94).

9 “Senhor Presidente, é certo que podemos interpretar a lei, de modo a arredar a inconstitucionalidade. Mas, interpretar interpretando e, não, mudando-lhe o texto e menos ainda, criando um imposto novo, que a lei não criou.

Como sustentei muitas vezes, ainda no Rio, se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

Ainda há poucos dias, numa carta ao eminente Ministro Prado Kelly, a propósito de um discurso seu sobre Milton Campos, eu lembrava a frase de Napoleão:

‘Tenho um amo implacável, que é a natureza das coisas’” (trecho do voto vencido do Ministro Luiz Gallotti proferido no RE 71.758/GB. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Thompson Flores, Brasília, DF, j. 14-6-72, *DJ* 31-8-73).

10 “(...) negócio jurídico bilateral em que pessoas (prestador e tomador) transmitem e recebem mensagens, imagens, sons, etc., por intermédio de quaisquer meios, mediante uma imprescindível interação (relação comunicativa)” (MELO, José Eduardo Soares de. *Tributação na Internet*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 241).

11 “Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a ‘relação comunicativa’, isto é, a atividade de alguém, em caráter negocial, fornecer a terceiro condições materiais para que a comunicação ocorra. Mas não apenas isso: é mister, ainda, que a mensagem seja captada pelo destinatário (fruidor do serviço).

(...)

Noutras palavras, o serviço de comunicação tributável por meio do ICMS exige, preliminarmente, a colocação a disposição do usuário dos meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens. E, depois, é claro, que a comunicação se complete (ou, pelo menos, que esteja potencialmente apta a completar-se) porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contratação do serviço” (Carrazza, Roque Antonio. **ICMS**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 145-146).

12 “Decisiva e definitivamente, abrigou a Constituição Federal de 1988, no seu art. 155, II, a expressão genérica, global e, pois, abrangente de serviço de comunicação, querendo se referir a todo e qualquer meio que levasse o informe no âmbito de proporcionar ao usuário um serviço de conotação remunerada, independentemente de sua natureza (...)” (ABRÃO, Carlos Henrique. *Tributação na Internet*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 200).

13 “(...) a ocorrência da relação comunicativa exige a presença de apenas cinco elementos (emissor, receptor, mensagem, meio e código). Erigir-se outro requisito (a bidirecionalidade) para que seja caracterizada a relação tributável pelo imposto estadual é atentar contra o texto da Constituição” (MOREIRA, André Mendes. **A tributação dos serviços de comunicação**. São Paulo: Dialética, 2006, p. 62 e s.).

[14](#) Sobre os julgamentos anteriores do Supremo Tribunal Federal acerca do tema, *vide* André Mendes Moreira, **A tributação dos serviços de comunicação**, *op. cit.*, p. 87 e s.

[15](#) “Apesar de o regramento do ICMS tratar da incidência sobre o serviço de comunicação, cuida-se, no ponto examinado, de serviço de telecomunicação, principalmente em razão da parte envolvida, como também por força do § 3º, do art. 155 da CF/88” (DE LUCCA, Newton. *Tributação na Internet*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Tributação na internet**. São Paulo: RT/Centro de Extensão Universitária, 2001, p. 133, nota 2).

[16](#) “[Telecomunicação é] espécie de comunicação, sendo conceituada legalmente (Lei n. 9.472/97)” (MELO, José Eduardo Soares de. **Imposto sobre serviço de comunicação**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 69).

[17](#) No mesmo sentido, André Mendes Moreira: “O vocábulo *comunicação* não é definido pelo legislador pátrio. Assim, socorrendo-nos da linguística, podemos asseverar que, para ter-se comunicação, devem estar presentes os cinco elementos da relação comunicativa: emissor- receptor – mensagem – código – meio de transmissão.

Já a prestação de serviço possui definição no Direito Civil, compreendendo um fazer imaterial em prol de um terceiro, mediante remuneração.

Unindo-se as expressões *prestação de serviço* e *comunicação*, à luz das respectivas definições civilista e linguística, conclui-se que prestar serviço de comunicação é possibilitar que uma mensagem seja enviada do emissor ao receptor. Assim, a prestação de serviço de comunicação pressupõe a consecução – mediante auxílio de terceiro – de todas as etapas ínsitas à relação comunicativa” (*op. cit.*, p. 127).

[18](#) Sobre o assunto, *vide* excelente trabalho de Andrei Pitten Velloso: **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 78 e s. (p. 87): “Não há um primado do direito privado, pois, sem dúvidas, é viável que o Direito Tributário – e primordialmente o Direito Constitucional Tributário – adote conceitos próprios. A possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorre, em última análise, do fato de ser direito positivo”.

[19](#) “TRIBUTO – FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosa-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional” (RE 116.121/SP, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 12-5-94, DJ 16-12-94).

[20](#) “Ao contrário do que pretende o recorrente, a Corte rejeitou qualquer tentativa de constitucionalizar eventuais pré-concepções doutrinárias não incorporadas expressamente no texto constitucional.

O STF jamais disse que havia um específico conceito constitucional de faturamento. Ao contrário, reconheceu que ao legislador caberia fixar tal conceito. E também não disse que eventuais conceitos vinculados a operações de venda seriam os únicos possíveis.

Não fosse assim, teríamos que admitir que a composição legislativa de 1991 possuía um poder extraordinário. Por meio da Lei Complementar n. 71, teriam aqueles legisladores fixado uma interpretação dotada da mesma hierarquia da norma constitucional, interpretação esta que estaria infensa a qualquer alteração, sob pena de inconstitucionalidade. Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à Constituição.

Representaria, ainda, significativo prejuízo à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade. Tal perspectiva é sobretudo antidemocrática, uma vez que impõe às gerações futuras uma decisão majoritária adotada em uma circunstância específica, que pode não representar a melhor via de concretização do texto constitucional.

Rejeito, portanto, qualquer tentativa de incorporar ao Texto Constitucional, de modo definitivo ou exclusivo, aquela definição de faturamento adotada em 1991, ou de qualquer conceito doutrinário ou legislativo de faturamento.

Cumpra, tão somente, verificar se o conceito de faturamento contido na lei ordinária impugnada é compatível com o texto do art. 195, I, da Constituição, seja em sua redação original, seja na redação fixada pela Emenda n. 20” (trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes. RE 346.086/PR, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 9-11-2005, *DJ* 1º-9-2006).

21 “Por tudo isso, não vejo inconstitucionalidade no art. 28 da L. 7.738/89, a cuja validade entendo restringir-se o tema deste recurso extraordinário, desde que nele a ‘receita bruta’, base de cálculo da contribuição, se entenda referida aos parâmetros de sua definição no DL. 2.397/87, de modo a conforma-la à noção de *faturamento* da empresa prestadora de serviço” (trecho do voto condutor do Ministro Sepúlveda Pertence no RE 346.084/PR. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 9-11-2005, *DJ* 1º-9-2006).

22 “Dessa flexibilidade constitucional perante as mudanças culturais, é célebre o exemplo dos conceitos jurídicos de ‘cidadão’ e ‘propriedade’, nos Estados Unidos da América. No famoso caso DRED SCOTT v SANDFORD (1857), a Suprema Corte americana decidiu que o autor não era ‘cidadão’ por ser escravo. Como escravo, era objeto de propriedade e, pois, não era titular de nenhum dos direitos reconhecidos aos cidadãos americanos, entre os quais o de acesso ao Judiciário. Apesar da subsistência léxica do texto constitucional americano, tal decisão seria hoje inadmissível, se não inconcebível segundo o espírito do tempo” (trecho do voto do Ministro Cezar Peluso no RE 346.084/PR. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 9-11-2005, *DJ* 1º-9-2006).

[23](#) “As palavras (signos), assim na linguagem natural, como na técnica, de ambas as quais se vale o direito positivo para a construção do tecido normativo, são potencialmente vagas, *‘esto es, tienen un campo de referencia indefinido consistente em um foco o zona central y una nebulosa de incertidumbre’*. Mas isso também significa que, por maiores que sejam tais imprecisões, há sempre um limite de resistência, um conteúdo semântico mínimo recognoscível a cada vocábulo, para além do qual, parafraseando ECO, o intérprete não está ‘autorizado a dizer que a mensagem pode significar qualquer coisa. Pode significar muitas coisas, mas há sentidos que seria despropositado sugerir’” (trecho do voto do Ministro Cezar Peluso no RE 346.084/PR. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Relator para Acórdão: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 9-11-2005, *DJ* 1º-9-2006).

[24](#) “O vocábulo *inclusive* constante do art. 2º, III, da LC 87, contudo, não autoriza a incidência do ICMS sobre serviços em que não exista a relação comunicativa (composta por seus cinco elementos indissociáveis: emissor – transmissor receptor – mensagem – código), a qual é pressuposto constitucional inarredável para exigência do ICMS-comunicação” (MOREIRA, André Mendes. *In: Op. cit.*, p. 96).

[25](#) O assunto está em discussão no Supremo Tribunal Federal na ADI 3.651/AL de relatoria do Ministro Cezar Peluso, com parecer desfavorável da Procuradoria Geral da República. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça há decisão alinhada à nossa posição: “TRIBUTÁRIO. ICMS. TELEFONIA. FORNECIMENTO DE FICHAS, CARTÕES E ASSEMELHADOS. UTILIZAÇÃO EM ‘ORELHÕES’ PÚBLICOS. ELEMENTO ESPACIAL DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 11, III, ‘B’ DA LC 87/96. FORNECIMENTO A REVENDEDOR TERCEIRIZADO LOCALIZADO EM OUTRO ESTADO DA FEDERAÇÃO E NÃO A USUÁRIO FINAL. IMPOSTO DEVIDO AO ESTADO ONDE SE LOCALIZA O ESTABELECIMENTO DA CONCESSIONÁRIA.

[26](#) A restituição deve observar o art. 166 do CTN, que praticamente inviabiliza a restituição por parte do sujeito passivo.

[27](#) “1. O Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o Recurso Extraordinário n. 212.209, Redator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim, *DJ* 14.2.2003, fixou entendimento no sentido de ser constitucional a base de cálculo do ICMS correspondente ao valor da operação ou prestação de serviço somado ao montante do próprio imposto [cálculo ‘por dentro’]” (RE 633.911/SP, Segunda Turma, Relator: Ministro Eros Grau, Brasília, DF, j. 27-11-2007, *DJ* 31-1-2008).

7 INCIDÊNCIA E APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS: NOÇÕES FUNDAMENTAIS NO REGIME CUMULATIVO E NO REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA

Elidie Palma Bifano

*Professora do programa de educação continuada e especialização em
Direito GVlaw; Professora da Pontifícia Universidade Católica de São
Paulo (PUCSP); Bacharel pela Faculdade de Direito da Universidade de
São Paulo (USP);
Doutora e Mestre em Direito Tributário pela PUCSP;
Diretora de Consultoria de PricewaterhouseCoopers.*

7.1 Breve histórico das contribuições incidentes sobre o faturamento e a receita

Os institutos jurídicos só podem ser devidamente analisados em seus reflexos sociais, econômicos e legais se forem conhecidos suas origens e fundamentos. As características que, hoje, as contribuições voltadas à seguridade social assumiram podem ser mais bem entendidas à medida que os orientadores de sua introdução e evolução no sistema ficarem mais claros. Essa busca de dados históricos e de seus fundamentos constitui-se no primeiro passo de nosso estudo.

7.1.1 A contribuição devida ao Programa de Integração Social – PIS

A contribuição devida ao PIS foi introduzida pela Lei Complementar n. 7/70 (LC 7/70), que tinha como principal objetivo promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. Rigorosamente, desde a Constituição Federal (CF) de 1946, havia uma determinação de que o trabalhador brasileiro participasse nos lucros das empresas (art. 157, IV), objetivo reforçado na CF/67, art. 165, V. O propósito era assegurar aos trabalhadores a integração na vida e no desenvolvimento da empresa, com participação nos lucros e, excepcionalmente, na gestão, segundo fosse estabelecido em lei. A LC 7/70 foi introduzida sob a vigência da CF/67, com as alterações da Emenda Constitucional – EC 1/69, que, entretanto, não cuidou dessa matéria. A fórmula adotada pela lei para regular a participação dos empregados nos lucros e na administração das empresas não atendeu aos ditames constitucionais, uma vez que se limitou a instituir um Fundo de Participação a ser constituído por recursos oriundos de: (i) dedução, do Imposto de Renda devido, de um percentual que, em 1971, era de 2% e, em 1973 e exercícios subsequentes, atingiria 5%; (ii) recolhimento, pelas instituições financeiras, sociedades seguradoras e demais empresas que não realizassem operações de vendas de mercadorias, de montante idêntico ao descrito em (i) retro e conhecido como PIS-repique (2%, em 1971, até 5%, a partir de 1973); e (iii) recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento, à razão de 0,15%, em 1971, atingindo 0,75%, a partir de 1976. As entidades de fins não lucrativos que tivessem empregados, assim definidos pela legislação trabalhista, contribuiriam para o Fundo na forma a ser definida em lei.

O PIS foi criado como tributo, sujeito às disposições do art. 62, § 2º, da CF/69, que tratava da vinculação da arrecadação de tributos a órgãos, fundos ou despesas. A EC 8/77 alterou o art. 43 da CF/69, distinguindo as contribuições sociais dos demais tributos e, dessa forma, retirando-lhes a natureza tributária; a CF/88 modifica esse panorama, caracterizando as contribuições sociais como tributos e outorgando-lhes, dessa forma, tratamento idêntico ao dos demais tributos nela previstos. O PIS nasceu como exação cumulativa, sem direito a qualquer crédito ao longo de sua cadeia de incidência e geração, de tal sorte que, a cada etapa, computava-se a correspondente contribuição acrescida do montante incorrido em etapas anteriores. Instituído como um fundo destinado a compor patrimônio

individual dos empregados, foi visto, durante muito tempo, como obrigação de natureza trabalhista, entre as muitas discussões que a seu respeito foram geradas, acarretando, com isso, dúvidas atinentes, inclusive, aos tribunais competentes para julgarem as correspondentes ações.

Pode-se afirmar, de fato, que nenhuma outra contribuição gerou tanta controvérsia ou discussão nos tribunais quanto a devida ao PIS. As primeiras questões levadas aos tribunais versaram sobre: (i) natureza, tributária ou não, da contribuição, matéria resolvida pela EC 8/77, que lhe deu caráter não tributário, como o confirmaram, depois, os tribunais; (ii) confusão entre fato gerador e base de cálculo, em ambos os casos, o faturamento; (iii) inconstitucionalidade da base de cálculo, idêntica à do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e do antigo ICM (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias); (iv) inconstitucionalidade da inclusão de outros tributos em sua base de cálculo (IPI e ICM). Todas essas matérias foram levadas aos tribunais e passaram a integrar a jurisprudência, que veio a dar-lhe a conformação hoje adotada.

No ano de 1988, o Poder Executivo, por meio dos Decretos-lei n. 2.445 e 2.449, alterou a sistemática de apuração do PIS, passando a gravar a receita operacional de todas as entidades, exceto aquelas sem fins lucrativos que seguiram tributadas com base na folha de pagamento; as alíquotas da contribuição também foram alteradas. Esses diplomas legais foram considerados como inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal – STF, sendo retirados do mundo jurídico pelo Senado Federal (RE 148.754-2/RJ). Com a entrada em vigor da CF/88, a contribuição devida ao PIS foi recepcionada no art. 239, destinada unicamente a atender o seguro-desemprego e o abono anual dos empregados, conforme manifestação expressa do STF (ADI 1.147-0), devendo seus recursos serem aplicados consoante os ditames constitucionais, sob pena de perda de referibilidade e impedimento de correspondente cobrança.

A Lei n. 9.718/98, já na vigência da CF/88, reformulou a base de cálculo da contribuição ao PIS, definindo-a como o faturamento, assim entendido como a receita bruta total, sendo, então, seu caráter de tributo cumulativo mantido integralmente. Além disso, a Lei n. 9.718/98 uniformizou o tratamento do PIS com o de outra contribuição social, a COFINS, a qual será analisada mais adiante.

7.1.2 A contribuição devida ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS

A COFINS foi introduzida pela LC 70/91 como contribuição devida à seguridade social (art. 195, CF), tendo natureza cumulativa e incidindo sobre o faturamento das sociedades. À época, a introdução dessa contribuição se justificava muito fortemente, pois o Poder Executivo discutia, com o Poder Judiciário, duas diferentes contribuições sociais tidas pelos contribuintes como inconstitucionais, o FINSOCIAL (Financiamento da Seguridade Social) e a CSL (Contribuição Social sobre o Lucro). A declaração de inconstitucionalidade desses tributos levaria os programas sociais à míngua, o que justificou a criação da COFINS, com base no art. 195, I, *b*, da CF (contribuição calculada sobre o faturamento).

O FINSOCIAL, introduzido na primeira metade da década de 1980, teve a majoração de suas alíquotas pela Lei n. 7.738/89, tida como inconstitucional; no RE 150755/PE, o STF entendeu que o FINSOCIAL foi recepcionado pela atual CF, declarando, inclusive, a constitucionalidade do art. 28 da lei sob comento, embora a majoração de alíquotas não se aplicasse às empresas que operavam com mercadorias. Contudo, ao terminar o julgamento do RE 187436/RS, o STF se manifestou pela constitucionalidade, no tocante às empresas exclusivamente prestadoras de serviços, das majorações de alíquota do tributo.

A CSL era tida como inconstitucional por exigir tributo de forma retroativa, no ano de sua criação, e por ter sido introduzida sem lei complementar. Essa contribuição resultou constitucional, uma vez que era fonte de arrecadação prevista na CF (art. 195, I, *c*), não carecendo de lei complementar para sua criação concluindo, entretanto, o STF, que era impossível cobrá-la retroativamente (RREE 138284-8/CE e 146733-9).

A COFINS, especialmente sua constitucionalidade, foi objeto da Ação de Declaração de Constitucionalidade 1/DF-93, tendo o STF decidido que a contribuição é constitucional e que é possível cobrá-la juntamente com o PIS. O fundamento de cobrança das duas exações reside na própria CF, uma vez que tais contribuições têm fontes constitucionais de custeio diversas, ou seja, o art. 195 (COFINS) e o art. 239 (PIS), não tendo, portanto, essa bitributação sido introduzida por norma infraconstitucional. A Lei n. 9.718/98, como já comentado, além de ter alterado a base das contribuições

ao PIS e à COFINS, também uniformizou seu cálculo e sua cobrança. Esses tributos mantiveram-se cumulativos até o ano de 2002, quando o panorama jurídico brasileiro se modifica pela inserção da não cumulatividade no universo das contribuições sociais previstas no sistema jurídico brasileiro.

7.2 Cumulatividade e não cumulatividade dos tributos

7.2.1 Conceitos

Os tributos incidentes sobre vendas têm, como característica principal, onerarem o consumidor final, posto que a ele cabe, ao pagar o preço da utilidade, também pagar por todas as eventuais incidências tributárias ocorridas ao longo do ciclo de produção. Designa-se por cumulatividade a incidência de tributos, nas diversas fases do processo produtivo, sem que o valor pago em etapa anterior possa ser deduzido ou compensado, na etapa seguinte, com o montante a ser pago. Cumulatividade e não cumulatividade são conceitos desenvolvidos pela Ciência da Economia, guardando relação direta com o custo de produção e comercialização de bens e serviços. Tais conceitos, no entanto, somente são discutidos no contexto de processos econômicos que se realizam em diversas etapas, que envolvem, cada uma, valor agregado suscetível de tributação¹. A produção se exaure em um único momento, monofásica, em oposição à plurifásica, que tem diversos elos na cadeia econômica².

No caso de operações plurifásicas, as preocupações dos economistas com relação à cumulatividade voltam-se a diversos fatores da vida social e econômica, que são ou podem ser afetados por esse fenômeno, a saber: (i) impedimento de consumo de classes menos favorecidas, pelo encarecimento de bens e serviços disponibilizados; (ii) desestímulo ao investimento, pelo acréscimo de custo; e (iii) óbice ao crescimento econômico, pela inibição ao consumo. Nesse sentido, é interessante comentar que, por ocasião da introdução da *Taxe sur la Valeur Ajoutée* – TVA na França, em 1966, a Exposição de Motivos da Lei ressaltava que o novo tributo permitiria reduzir o grande número de impostos cobrados

sobre a despesa (enfoque fiscal), uniformizar as regras de tributação aplicáveis a todos os tipos de vendas de bens e serviços (enfoque econômico) e melhorar as condições de consumo dos cidadãos em geral (enfoque social) (TROTABAS; COTTERET, 1997, p. 209).

Cumulatividade e não cumulatividade, do ponto de vista econômico, são técnicas³ de apuração e arrecadação dos tributos pelo Poder Público. Assim, cabe ao órgão arrecadador, nos estritos termos definidos pela lei que o autoriza a cobrar o tributo, autorizar, também, a técnica cumulativa de cálculo ou não; se a disposição sobre essa técnica estiver inserida na constituição nacional, para algum ou para todos os tributos, a técnica constitucionaliza-se e é de obrigatória observância no que seja aplicável⁴. Por serem técnicas de cálculo e arrecadação, a cumulatividade e a não cumulatividade nunca serão alçadas à categoria de princípios (aquilo que vem antes ou orienta algo) implícitos ou explícitos no sistema jurídico tributário brasileiro. Técnica não é diversa de regime⁵, razão pela qual utilizaremos as duas expressões, sem privilegiar uma ou outra.

Observe-se que, até a entrada em vigor da EC 18/65, o Brasil nunca havia experimentado a técnica da não cumulatividade para cálculo dos tributos. Esse fato levou Aliomar Baleeiro a comentar que nosso modelo anterior de imposto sobre vendas, cumulativo, sobrecarregava preços e onerava, de forma regressiva, as classes menos favorecidas e de menor capacidade econômica. Complementava, ainda, esse autor que nosso País havia copiado a *taxe sur le chiffre d'affaire* francesa, como introduzida em 1923, sem, contudo, atualizar-se em relação às modificações que o tributo francês tivera (BALEIRO, 1974, p. 380). O Código Tributário Nacional – CTN incorporou as disposições da EC 18/65 e consagrou a não cumulatividade para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e para o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (ICM).

7.2.2 A cumulatividade e os modernos conceitos de fiscalidade

Os modernos conceitos de fiscalidade⁶ rejeitam os tributos cumulativos, pois além de serem cobrados em um sistema de “cascata”, a cada etapa do processo produtivo, o próprio tributo pago na etapa anterior e não creditado incorpora-se às fases subsequentes. Os argumentos são os mesmos já comentados, somando-se, no caso das contribuições devidas ao PIS e à

COFINS, dois outros dados de extrema relevância: (i) a perda de competitividade do produto gerado em um ambiente de cumulatividade tributária e (ii) a importância que as contribuições sociais adquiriram no rol dos tributos brasileiros. Anotam Fábio Giambiagi e Ana Claudia Além (2008, p. 250) que a incidência sobre o faturamento das empresas, apesar de mais ágil em situações de inflação alta, significa um retrocesso do ponto de vista da “modernização” do sistema, visto que se constitui em retorno a formas de tributação em cascata.

De fato, a economia globalizada dos dias de hoje leva os países que buscam espaço no mercado internacional a adotarem mecanismos de redução de custos, e a cumulatividade tributária é, definitivamente, um obstáculo para tanto (DAIN, 1995, p. 31). Entretanto, a seguridade social, conceito de grande amplitude, tornou-se o foco de todos os governos, buscando uma realização integral do homem e do cidadão, o que acarretou o incremento das contribuições a ela destinadas. No contexto desses dois aspectos é que se inseriu o pleito dos empresários brasileiros ao Governo, no sentido de se adotar a técnica de não cumulatividade para arrecadar as contribuições devidas ao PIS e à COFINS. Pode-se, pois, concluir, de forma geral, que o custo da cumulatividade gerou a não cumulatividade.

7.3 A introdução da não cumulatividade das contribuições devidas ao PIS e à COFINS

7.3.1 A não cumulatividade do PIS como regra geral

A Lei n. 10.637/2002 revogou, a partir de 1^o-12-2002, o regime cumulativo da Lei n. 9.718/98 para o PIS. A nova lei introduziu, em seu art. 3^o, a possibilidade de o contribuinte descontar do montante de tributo a pagar créditos calculados em relação a custos e despesas que relacionou. O art. 8^o da mesma lei determinou que pessoas jurídicas e receitas que foram, expressamente, por ela discriminadas deveriam manter-se no regime da Lei n. 9.718/98, portanto, sob a técnica da cumulatividade.

Observe-se que, a partir da edição da Lei n. 10.637/2002, a contribuição devida ao PIS passou a desfrutar do regime da não cumulatividade,

excepcionando-se, a essa regra, as hipóteses descritas em lei. A base de cálculo da contribuição e as correspondentes exclusões foram objeto de nova redação, acompanhando, entretanto, as orientações da legislação anterior; a alíquota do PIS, no regime de não cumulatividade, foi fixada em 1,65%. A mudança introduzida teve objetivo benéfico, como se observa, afastar a cumulatividade da contribuição, contudo, seus bons efeitos foram, em muito, minorados por conta da majoração da alíquota da contribuição.

7.3.2 A não cumulatividade da COFINS como regra geral

Em fins de dezembro de 2003, é editada a Lei n. 10.833/2003, que definiu, em seu art. 1º, que a COFINS teria incidência não cumulativa, a partir de fevereiro de 2004; a base de cálculo e seus ajustes também foram objeto de nova redação, mantendo-se, como já ocorrera com o PIS, os mesmos critérios básicos da Lei n. 9.718/98. A alíquota foi estabelecida, de forma genérica, em 7,6%, e a não cumulatividade foi garantida com a possibilidade de descontar, do tributo a pagar, créditos calculados em relação a custos e despesas que relacionou.

Da mesma forma que ocorrera em relação ao PIS, a COFINS foi inserida no regime da não cumulatividade, relacionando a norma, em seu art. 10, as sociedades, atividades e receitas que estariam fora da incidência não cumulativa, aplicando-se a essas hipóteses o regime cumulativo da Lei n. 9.718/98.

7.3.3 EC 42/2003 e a cumulatividade das contribuições como regra geral

A EC 42, de fins de 2003, alterou o § 12 do art. 195 da CF, para inserir disposição do seguinte teor: “A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incs. I, b e IV do *caput*, serão não cumulativas”.

O primeiro efeito dessa disposição foi mudar o regime geral de cálculo das contribuições indicadas sobre o faturamento e na importação, tornando-as de incidência cumulativa. A segunda consequência foi delegar ao legislador ordinário a tarefa de identificar os setores da atividade econômica suscetíveis de inclusão na incidência não cumulativa; diga-se que a necessária intervenção do legislador ordinário para tanto é que confirma a natureza constitucional cumulativa dessas contribuições. A definição

constitucional pela cumulatividade é sempre lamentável, pelo atraso que esse modelo de tributação acarreta, além de evidenciar certa “reserva” do poder tributante para, em situação especial, revogar, por lei ordinária, a não cumulatividade. Nesse contexto, a insegurança jurídica, de forma sorrateira, mais uma vez se insere no sistema e afeta a economia e as decisões sobre futuros investimentos.

É interessante observar que os tribunais superiores definiram que a contribuição calculada sobre o faturamento, na forma do art. 195, I, *b*, é a COFINS, posto que o PIS seja cobrado com base no art. 239 da CF. Isso significaria dizer que somente a COFINS seria cumulativa, na essência, e o PIS seria não cumulativo, já que a Lei n. 10.637/2002 continuaria integralmente aplicável, não tendo sido sua redação revisitada, por ocasião da edição da EC 42/2003, ao regime constitucional da cumulatividade. A questão resolve-se, mais adiante, com a entrada em vigor da Lei n. 10.865/2004, que uniformizou o tratamento das duas contribuições, como se verá.

Em abril de 2004, portanto na vigência da EC 42, foi editada a Lei n. 10.865/2004, que, dentre outras providências, alterou a Lei n. 10.637/2002 e a Lei 10.833/2003, adaptando-as às novas regras trazidas pela EC 42/2003. Dessa forma, ambas as contribuições são, constitucionalmente, cumulativas, estando a incidência não cumulativa regulada por lei ordinária.

7.3.4 A não cumulatividade e as disposições constitucionais sobre a matéria

A EC 42/2003 atribuiu competência ao legislador ordinário para dispor sobre os setores da atividade econômica que devem ser enquadrados no regime da não cumulatividade, de tal forma a poderem tomar créditos referentes a certos gastos, custos ou despesas, pagos ou incorridos em seu processo produtivo. A CF trata da não cumulatividade de tributos no art. 154, II, ao admitir a instituição, pela União Federal, de outros impostos, além dos atualmente previstos, desde que o sejam por lei complementar, tenham natureza não cumulativa e não tenham o mesmo fato gerador ou base de cálculo próprios dos nela discriminados. Essa disposição aplica-se, também, às contribuições sociais, por força do disposto no art. 195, § 4º, da CF. A técnica de não cumulatividade, referida no art. 154 da CF, por uma questão de interpretação do sistema constitucional, é e só poderia ser aquela

adotada nos seus arts. 152, § 3º, II, voltada ao IPI e 155, § 2º, I, voltada ao Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, posto que não havia, à época da edição do texto constitucional, outro regime não cumulativo que se valesse de diferentes referenciais (BIFANO, 2009).

No contexto constitucional, o IPI é imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, sem qualquer restrição para que a não cumulatividade se opere, razão pela qual a denominamos como plena. O ICMS é imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação, relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante *cobrado* nas anteriores, pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal, *não se admitindo, porém, o crédito* em operações isentas ou sujeitas à não incidência, além de a compensação do imposto e a manutenção de crédito, nas operações de remessa para outro Estado ou de exportação para o exterior de mercadorias e serviços, dependerem de lei complementar. As restrições impostas à tomada de créditos, no caso do ICMS, resultaram de grande contencioso judicial envolvendo os diversos Estados da Federação, em décadas passadas. Essa não cumulatividade é por nós designada como condicionada ou relativa, pois associada sempre a um desembolso efetivo na etapa anterior, exceto situações específicas que a lei pode vir a introduzir.

À vista do exposto, pode-se afirmar que o modelo constitucional de não cumulatividade⁷ desdobrava-se, até a entrada em vigor da EC 42, em dois diferentes tipos: (i) não cumulatividade plena, para o IPI e (ii) não cumulatividade condicionada, ou relativa, para o ICMS.

O art. 195, ao referir-se à instituição de novas fontes de custeio da seguridade social, portanto contribuições não previstas no rol constitucional, determinava, até a edição da EC 42, que elas seriam não cumulativas, observado o disposto no art. 154, II, seguindo, possivelmente, o modelo de não cumulatividade, no mínimo, condicionada ou relativa previsto para o ICMS. A não cumulatividade do PIS e da COFINS, entretanto, foi introduzida para fontes de custeio que já constavam da CF (receita, faturamento e importação de bens e serviços), não se lhe aplicando, nessas condições, o art. 154, II, acima citado (novas fontes). Como consequência, as fontes sob análise, PIS e COFINS, já inseridas na CF,

acabaram submetidas a um regime de não cumulatividade especial, para elas constitucionalmente previsto no art. 195, § 12, ou seja, não cumulatividade aplicada a setores de atividade econômica definidos por lei. Com este passo, é possível afirmar-se que, hoje, no Brasil, dispomos de três diferentes modelos de não cumulatividade, todos autorizados constitucionalmente: plena, do IPI, condicionada ou relativa, do ICMS, e especial, do PIS e da COFINS.

O fato de a não cumulatividade ser uma técnica ou um regime de cálculo e arrecadação permite que o legislador ordinário defina, conforme o texto constitucional, os setores beneficiados, não necessitando de qualquer maior justificativa que o seu *discrímen* e a sua convicção pessoal. Contudo, adotada por lei a não cumulatividade para certo setor de atividade econômica, está o legislador ordinário adstrito à observância das regras orientadoras do sistema, no que tange à isonomia e igualdade dentre os incluídos na regra, vedando-se inovar nessa matéria. No que tange ao mínimo constitucional, as regras orientadoras do ICMS podem servir como referencial, desde que não se frustre o intento de evitar a tributação em cascata.

7.4 A operacionalização e aplicação da não cumulatividade pelo legislador ordinário

7.4.1 Eleição de setores da atividade econômica

Consoante o disposto na EC 42/2003, cabe ao legislador ordinário eleger os setores da atividade econômica que poderão calcular as contribuições com base no regime não cumulativo. O direito brasileiro não regula a figura do “setor”, o que não permite atribuir qualquer melhor especificidade ao conteúdo pretendido pela CF; certamente, a jurisprudência delimitará esses contornos. No cumprimento da difícil tarefa que lhe foi delegada pela CF, o legislador ordinário optou por elaborar uma lista taxativa de atividades, receitas e sociedades, *incluindo-os no regime da cumulatividade*, conquanto, constitucionalmente, essa seja a regra geral aplicável a todos os que são onerados pelas contribuições devidas ao PIS e à COFINS. Esse

critério adotado para legislar sobre a matéria, a *contrariu sensu*, evidencia a dificuldade de delimitar quem, de fato, não necessitaria ou não poderia adotar o regime não cumulativo, exigência da modernidade tributária, exceto confirmar a “reserva” de tributação já comentada.

O sistema adotado para o PIS e para a COFINS, de eleição de setores, não se conforma à evolução da economia, que opera com modelos de negócios integrados, que interrelacionam diversos segmentos para melhor atender ao consumidor (BIFANO, 2009). A indicação dos “setores” incluídos na cumulatividade não parece guardar qualquer especial correlação com os objetivos constitucionais, demonstrando, apenas, um circunstancialismo não justificado por qualquer melhor razão econômica ou legal. O caminho escolhido pelo legislador ordinário para identificar os beneficiários do regime da não cumulatividade vem sendo apontado, por muitos, como não justificado constitucionalmente e, portanto, suscetível de ser afastado do cenário jurídico brasileiro. A questão não é simples, pois o legislador ordinário foi investido de poderes para eleger, e sua eleição não precisa ser fundamentada, em nenhum momento.

7.4.2 Principais características do regime não cumulativo das contribuições sociais

A não cumulatividade das contribuições devidas ao PIS e à COFINS operacionaliza-se mediante *descontos*, do valor a pagar das contribuições, de créditos⁸ tomados, dentre outros, em relação a: (i) bens e serviços adquiridos para revenda ou utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; (ii) aquisições de combustíveis e lubrificantes; (iii) aluguéis e arrendamentos mercantis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoas jurídicas e utilizados nas atividades empresariais; (iv) depreciação de máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado; (v) gastos em edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando suportados pelo locatário; (vi) bens recebidos em devolução; (vii) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; e (viii) armazenagem de mercadorias e fretes. Não são permitidos créditos relativos a operações anteriores não gravadas pelas contribuições, exceto situações específicas listadas ou operações efetivadas com pessoas

físicas ou com o exterior⁹, o que demonstra a adoção da não cumulatividade relativa, similar àquela do ICMS, que, entretanto, pode não se justificar.

O valor do desconto se obtém mediante apuração dos itens que permitem o crédito, como acima, aplicando-se, em seguida, a alíquota da contribuição sobre esses créditos; o número assim obtido corresponde ao desconto admitido pela lei. Observe-se que o desconto é aplicado sobre o montante de despesa de contribuição a pagar, diversamente do crédito de IPI e ICMS que é considerado na apuração da base de cálculo dos próprios tributos. O desconto referente ao crédito de PIS e COFINS enquadra-se, certamente, no contexto de uma subvenção para custeio entregue pelo Poder Público ao particular, com o fito de reforçar seu capital de giro.

No que tange à recomendação constitucional de eleição de setores de atividade econômica, o legislador ordinário cumpre-a de diferentes formas: (i) identificando as pessoas jurídicas que devem manter-se sob o regime da cumulatividade, por natureza de atividade (empresa jornalística, por exemplo), por tipo societário (cooperativas, por exemplo) e por modelo tributário (submetidas ao lucro presumido), e (ii) identificando as receitas de atividades que devem ser gravadas sob o regime da cumulatividade (telecomunicação, por exemplo). Não havendo no sistema jurídico nacional uma definição de “setor de atividade econômica”, é de se supor que o legislador ordinário formule sua lista de contribuintes enquadrados ou não no regime da não cumulatividade, a partir de sua convicção pessoal. Nessa situação, tais pessoas e tais receitas têm alguma especial característica que exige ou permite o tratamento diferenciado, sem que isso seja caracterizado como discriminatório, do ponto de vista constitucional. Por essa razão, até o momento, pelo que se sabe, nunca foram fundamentadas, econômica ou juridicamente, os referenciais de tais decisões.

Os créditos de PIS e COFINS suscetíveis de uso têm diversas naturezas: física, intangível, econômica e financeira, dado que essas contribuições incidem, também, sobre receitas de várias naturezas. Especificamente sob este aspecto, tais créditos divergem daqueles tomados para fins de IPI e ICMS, puramente físicos. No que tange à vedação de tomada de certos créditos, sob alegação de que os insumos não teriam sido tributados pelas contribuições, a restrição torna-se, em algumas circunstâncias, odiosa, no caso de isenções ou alíquota zero, e discriminatória, como é a situação de

operações efetivadas com pessoas físicas ou com uso intensivo dessas pessoas, ressaltando-se, nesse caso, que, se a prestação de serviços se concretiza por meio de pessoa jurídica, da qual as pessoas físicas participem, o crédito não sofre qualquer restrição.

Como se observa, não houve, por parte do legislador ordinário, até o momento, uma efetiva preocupação com os gastos, custos e despesas que oneram o produto e justificam a receita, objeto de tributação. Em decorrência, não se pode afirmar que a lista de créditos seja taxativa (BIFANO, 2009), considerando-se que o foco das contribuições é a receita, deduzida dos créditos de contribuições referentes a itens que foram consumidos para produzir bens e serviços os quais geraram essa mesma receita. O uso, pelo legislador ordinário, da expressão “insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos” tem levado a certa confusão das autoridades que se valem dos mesmos critérios adotados para o IPI na aceitação de créditos, o que não é verdadeiro, pela natureza diversa das contribuições. Como muito bem situa Ricardo Lobo Torres (2005, p. 53-74):

inexiste óbice para que os contribuintes utilizem os créditos correspondentes aos custos necessários à produção das receitas, calculados de acordo com a lei aplicável, tendo em vista a ausência do princípio da repercussão obrigatória e do efeito de recuperação na sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, o que torna dispensável a consideração do valor do tributo incidente sobre o consumidor final e a anulação dos créditos correspondentes a isenções na etapa anterior.

Dessa forma, todos os gastos necessários à obtenção do faturamento, base de cálculo dessas contribuições, sejam de vendas, logísticos, marketing e publicidade, administrativos e similares, sem os quais não haveria faturamento, não têm nem podem ter seu uso afastado, expressamente ou não.

É interessante ponderar que a equiparação de tratamento entre IPI/ICMS e PIS/COFINS não se sustenta, pois os dois primeiros tributos incidem sobre produtos industrializados e circulação de mercadorias e prestação de alguns serviços, razão pela qual admitem apenas créditos físicos e de

serviços atinentes à operação que está sendo tributada (com bens e serviços). No que tange ao PIS e à COFINS, tributa-se a receita (faturamento em sentido amplo), que, para ser gerada, obrigou o contribuinte a incorrer em gastos com itens físicos e intangíveis, até que o faturamento se concretize; por essa razão, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 404/2004 é totalmente ilegal, pois ela está consubstanciada em conceitos próprios do IPI.

As dificuldades geradas pelas várias interpretações que as autoridades fiscais fazem da norma permite colocar em discussão o exato conceito de insumo adotado pelo legislador, a saber: contábil (utilizado pelo imposto sobre a renda), econômico ou amplo (tudo o que entra, em contraposição ao que sai) e jurídico-tributário (construído pela norma). Conquanto a legislação que trata das contribuições sociais não atribua aos registros contábeis qualquer influência na definição de sua base de cálculo, eles devem, na ausência de outros mais explícitos, ser um dos norteadores na identificação dos créditos suscetíveis de utilização. Em muitas circunstâncias, a contabilidade permitirá a leitura da apropriação proporcional de créditos, nos casos de sociedades que têm receitas ou atividades submetidas a diferentes critérios de apuração. De fato, a regulação das contribuições admite, no caso de atividades tributadas por diferentes critérios, cumulativos ou não, que se faça a apropriação direta dos créditos, mediante uso de sistema de contabilidade de custos, integrada e coordenada, ou mediante rateio proporcional, com uso de relação percentual entre a receita total e a receita da atividade. Nas duas hipóteses, os dados necessários serão obtidos na contabilidade.

A não cumulatividade das contribuições remanesce, pois, como questão de extrema importância no cenário jurídico brasileiro. É importante observar o volume de decisões das autoridades fiscais sobre a possibilidade ou não de utilização de créditos, evidenciando a perversidade do sistema, que se vale, na interpretação da norma, de critérios não fundados nos princípios constitucionais aplicáveis à matéria.

7.4.3 Não cumulatividade, cumulatividade, base de cálculo e alíquota

A aplicação do regime de cálculo das contribuições sociais não afeta a apuração de sua base de cálculo, que remanesce sendo o faturamento mensal das pessoas jurídicas, assim entendido como o total da receita bruta,

irrelevante o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada (Lei n. 10.865/2004). Excepcionam-se, a essa regra, as entidades imunes ou isentas, que calculam suas contribuições com base em sua folha de pagamento ou, em alguma circunstância, são dispensadas das contribuições. A lei sempre admitiu algumas exclusões à base de cálculo dessas contribuições, o que não foi alterado pelo regime da não cumulatividade, sendo essas exclusões taxativas, como já o afirmaram os tribunais. As pessoas ou receitas sujeitas ao regime da cumulatividade utilizam a base de cálculo prevista na Lei n. 9.718/98, o faturamento, sem qualquer outra inclusão, por força da decisão do STF, no RE 367.950-9/RS, que restringiu o conceito de faturamento apenas à venda de bens e serviços.

No que tange às alíquotas aplicáveis, as contribuições devidas no regime da cumulatividade são calculadas à alíquota combinada de 3,65% (0,65% para o PIS e 3% para a COFINS); as sociedades que se encontram no regime da não cumulatividade, por sua natureza ou por suas receitas, são tributadas à alíquota geral, combinada, de 9,25% (1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS). Há outras alíquotas específicas para certos produtos, como é o caso dos produtos de higiene e farmacêuticos.

As receitas e sociedades, sujeitas ao regime cumulativo de apuração do PIS e da COFINS, foram fortemente afetadas em seu custo tributário com a introdução das contribuições sociais devidas na importação, uma vez que, impedidas de tomar crédito de bens e serviços adquiridos, consideram as incidências na importação como custo de produção, repassado ao consumidor final. Este ônus é tão grande, em algumas circunstâncias, que pode beirar o confisco, inviabilizando todo ou parte de um negócio. Esta situação é mais patente na importação de serviços, gravada pelo Imposto sobre Serviços (ISS), pelas Contribuições Sociais na Importação (PIS e COFINS), pelo Imposto sobre a Renda na Fonte (IRF), pela Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), em montantes, conjugados, que podem atingir até 45% do valor da correspondente fatura de importação.

Os comentários aqui desenvolvidos não são aplicáveis, no que tange à base de cálculo e alíquota, às instituições financeiras, que desfrutam de um regime cumulativo um pouco diverso das demais pessoas jurídicas, como adiante se comentará.

7.4.4 A cumulatividade das instituições financeiras e assemelhadas

As instituições financeiras não desfrutam, na tributação de suas receitas principais, decorrentes da atividade financeira, do direito de utilizar o regime da não cumulatividade, estando expressamente incluídas no regime da cumulatividade e nas regras da Lei n. 9.718/98, art. 3º, § 6º. Essas entidades consideram como base de cálculo o faturamento, gozando, porém, do direito de excluir a essa base, além das mesmas deduções atribuídas às entidades não financeiras, as verbas referidas no art. 3º, § 6º, da Lei n. 9.718/98, a saber: despesas incorridas nas operações de intermediação financeira, despesas de obrigações por empréstimos para repasse de recursos, deságio na colocação de títulos, perdas com títulos de renda fixa e variável, exceto ações, e perdas com ativos financeiros. As sociedades seguradoras, entidades de previdência privada, empresas de capitalização, de planos de assistência à saúde e de securitização de créditos também desfrutam de exclusões específicas a seu segmento de operação.

Observe-se que, conquanto incluídas no regime da cumulatividade, as instituições financeiras e assemelhadas desfrutam de exclusões à base de cálculo da contribuição representadas pelo custo do dinheiro, mercadoria objeto principal de sua atividade. A alíquota da COFINS, para essas entidades, é de 4%. É de se ressaltar que a aplicação da base de cálculo da Lei n. 9.718/98, para as instituições financeiras, pende de decisão no STF.

7.5 Regime monofásico

Dispõe o art. 149, § 4º, da CF que a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. A incidência de um tributo por uma única vez, ainda que a cadeia econômica envolva diversas fases (produção, distribuição e comercialização), introduz o conceito de regime de tributação monofásico que, assim como a não cumulatividade, se enquadra entre as várias técnicas de que dispõe o Poder Público para tributar e arrecadar. Desta forma, a lei designa um responsável, produtor, importador ou similar, para arrecadar o tributo, mediante aplicação de alíquotas especiais, superiores às usualmente adotadas. Esse recolhimento se faz por conta de todas as demais etapas, que, no caso, são pressupostas, no processo

econômico e tributam suas operações à alíquota zero. Nesse regime, adotado no Brasil desde fins da década de 1990 para as contribuições sociais, não se admitia qualquer crédito para aquele que, de alguma forma, interferisse no processo.

A tributação monofásica é uma das formas de expressão da substituição tributária para as contribuições sociais, figura autorizada pela CF em seu art. 150, § 7º, na qual a lei atribui a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de tributo cujo fato gerador ocorra posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga caso ele não se realize. A cautela do Poder Público, por certo, orientou a decisão do legislador nesse sentido, especialmente em segmentos em que os agentes econômicos têm dificuldades de calcular e arrecadar os tributos. Pode-se afirmar, nesse contexto, que o único objetivo do regime monofásico, bem como de qualquer outra técnica de substituição tributária, é o melhor controle e fiscalização da arrecadação e o melhor combate à evasão fiscal.

Diversas normas vêm construindo a figura do regime monofásico para as contribuições sociais em nosso cenário jurídico: Lei n. 9.718/98 e Lei n. 9.990/2000, para o setor de combustíveis; Lei n. 10.147/2000, para os produtos farmacêuticos e de perfumaria; Medida Provisória n. 2.158/2001 e Lei n. 10.485/2002, para gasolina, óleo diesel, GLP, veículos e máquinas autopropulsados, autopeças (anexos I, II da Lei 10.485/2002), pneus, querosene, biodiesel, entre outros; Lei n. 10.833/2003, para o setor de bebidas e outros mais. Ao longo do tempo, com a entrada em vigor do regime da não cumulatividade, observou-se que a adoção irrestrita do regime monofásico, voltado apenas à arrecadação dos tributos e não ao seu cálculo, vinha, de forma equivocada, impedindo a inclusão dos contribuintes que nele se enquadravam, no regime não cumulativo. Regime monofásico diz respeito ao critério de arrecadação dos tributos, enquanto regime não cumulativo diz respeito ao critério de apuração dos tributos, sem qualquer oposição entre eles, apenas complementação. Somente com a edição da Lei n. 10.865/2004 esse equívoco foi desfeito e os contribuintes, sujeitos à tributação no regime monofásico, passaram a adotar o regime não cumulativo, admitindo-se a tomada de créditos referentes a bens e serviços utilizados no processo produtivo.

Com a entrada em vigor dos critérios que incluem as entidades e atividades sujeitas ao regime monofásico no rol dos contribuintes que podem creditar-se do tributo em suas operações normais, a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo, produtora ou fabricante de produtos inseridos no regime monofásico, pode: (i) tomar crédito na aquisição dos produtos oriundos de importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação; (ii) tomar crédito do valor do PIS/COFINS devido pelo vendedor.

REFERÊNCIAS

Doutrina

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

BIFANO, Elidie Palma. Anotações sobre a não cumulatividade das contribuições devidas ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o conceito de insumo. *In*: ANAN JR., Pedro (Coord.). **Planejamento fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. v. II: Aspectos teóricos e práticos, p. 179-196.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

DAIN, Sulamis. Experiência internacional e especificidade brasileira. *In*: AFONSO, R. de B. A.; SILVA, P. L. B. (Org.). **Reforma tributária e federalismo no Brasil**. São Paulo: Fundap/Universidade Estadual Paulista, 1995.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, v. IV.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Claudia Duarte. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A não cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. *In*: PAULSEN, Leandro (Coord.). **Não cumulatividade do PIS/PASEP e da**

COFINS. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004, p. 11-24.

ROLIM, João Dácio. ICMS – princípio da não cumulatividade. Diferencial de alíquota. Possibilidade de cômputo no sistema de crédito e débito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 12, p. 112-132, set. 1996.

TORRES, Ricardo Lobo. A não cumulatividade no PIS/COFINS. *In*: PEIXOTO; Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 53-74.

TROTABAS, Louis; COTTERET, Jean-Marie. **Droit fiscal.** 8. ed. Paris: Dalloz, 1997.

Legislação

BRASIL. **Constituição (1946).** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao46.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Constituição (1967).** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Constituição (1988).** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Decreto-lei n. 2.445, de 29 de junho de 1988.** Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=132135>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Decreto-lei n. 2.449, de 21 de julho de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2449.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965.** Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=116129>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969.** Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc01-69.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 8, de 14 de abril de 1977. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc08-77.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 7.738, de 09 de março de 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7738.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Lei n. 9.990, de 21 de julho de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9990.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Lei n. 10.147, de 21 de dezembro de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L10147.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Lei n. 10.485, de 03 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10485.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso

em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar n. 7, de 07 de setembro de 1970.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Medida Provisória n. 2.158, de 24 de agosto de 2001.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal IN 404, de 12 de março de 2004.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2004/in4042004.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Declaratória de Constitucionalidade ADC 1/DF-93.** Tribunal Pleno, Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF, j. 1^o-12-93, *DJ* 16-6-95. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?doc TP=AC&docID=881>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI 1.147-0.** Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Recurso Extraordinário RE 367.950-9/RS.** Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Recurso Extraordinário RE 150755/PE.** Tribunal Pleno, Relator: Ministro Carlos Velloso, Relator para Acórdão: Ministro Sepúlveda Pertence, Brasília, DF, j. 18-11-92, *DJ* 20-8-93. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211246>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Recurso Extraordinário RE 148.754-2/RJ**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Carlos Velloso, Relator para Acórdão: Ministro Francisco Rezek, Brasília, DF, j. 24-6-93, *DJ* 4-3-94. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210809>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Recurso Extraordinário RE 187436/RS**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 25-6-97, *DJ* 31-10-97. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=229830>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Recurso Extraordinário RE 138284-8/CE**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, j. 1^a-7-92, *DJ* 28-8-92. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

BRASIL. **Recurso Extraordinário RE 146733-9**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Moreira Alves, Brasília, DF j. 29-6-92, *DJ* 6-11-92. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=210152>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

1 Veja, sobre o tema, Elidie Palma Bifano, Anotações sobre a não cumulatividade das contribuições devidas ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o conceito de insumo. *In*: Anan

Jr., Pedro (Coord.). **Planejamento fiscal**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, v. II: Aspectos teóricos e práticos, p. 179-196.

2 Um bom exemplo de operação monofásica é a importação, que se exaure em um único movimento de entrada de produto estrangeiro no País.

3 Técnica é processo ou procedimento, segundo as regras aplicáveis. *Vide*, também, DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, v. IV, p. 328.

4 Nesse sentido, vejam-se Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, A não cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS. *In*: PAULSEN, Leandro (Coord.). **Não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS**. São Paulo: IOB Thomson; Porto Alegre – Instituto de Estudos Tributários, 2004, p. 11-24.

5 Regime, no sistema jurídico, corresponde a sistema ou modo de regular algo. *Vide* DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, v. IV, p.

66.

[6](#) Fiscalidade, neste contexto, corresponde à tarefa desenvolvida pelo Poder Público de arrecadar, gerir e aplicar os recursos públicos, sejam eles derivados de tributos ou não.

[7](#) Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza anotam que parte dos estudiosos considera a não cumulatividade como princípio constitucional. A não cumulatividade das contribuições: PIS/PASEP e COFINS, cit., p. 11-24. Em sentido contrário, dentre outros, CARRAZZA, Roque. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 184-192 e ROLIM, João Dácio. ICMS. Princípio da não cumulatividade. Diferencial de alíquota. Possibilidade de cômputo no sistema de crédito e débito. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 12, p. 112-132 (p. 115), set. 1996.

[8](#) Os créditos são apurados mediante a aplicação da alíquota da contribuição social sobre o valor das aquisições mencionadas.

[9](#) Operações com o exterior passaram a ser gravadas pela contribuição social sobre a importação de bens e serviços, a qual pode ser deduzida como crédito no cálculo do PIS e da COFINS.

8 PIS E COFINS: REGIMES CONTÁBEIS DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS, RECEITAS FINANCEIRAS E EXCLUSÕES DE BASE DE CÁLCULO

Vanessa Rahal Canado

Coordenadora e Professora do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; Doutoranda e Mestra pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP); Advogada-orientadora da Clínica de Prática Jurídica Tributária da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas – DIREITO GV; Colaboradora do Núcleo de Estudos Fiscais da DIREITO GV; Advogada em São Paulo.

8.1 Introdução

Neste artigo, pretende-se abordar três temas relativos à incidência da Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS:

- (i) as formas possíveis, segundo as normas contábeis, de reconhecimento das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas e o impacto disso na caracterização dos fatos geradores dessas contribuições;
- (ii) o tratamento jurídico atualmente conferido às receitas financeiras, inclusive às variações cambiais; e

- (iii) as hipóteses de exclusões de base de cálculo previstas expressamente na legislação e nossa tomada de posição em relação à sua aplicação.

O reconhecimento dos fatos econômico-empresariais pela linguagem contábil das pessoas jurídicas contribui para a delimitação do *critério material* da hipótese tributária do PIS e da COFINS: podemos falar em ingresso de dinheiro ou simplesmente no registro de determinados valores como receita.

Além do regime contábil para reconhecimento das receitas, também a distinção ou a equiparação dos conceitos de faturamento e receita contribuem para a delimitação do critério material da norma de incidência do PIS e da COFINS, e é neste sentido que falaremos sobre a incidência das contribuições sobre as receitas financeiras, inclusive a variação cambial.

O momento em que pode ser a ação considerada ocorrida é o *critério temporal* que integra, juntamente com o *critério material* e o *critério espacial* (local em que deve acontecer a ação), a hipótese tributária do PIS e da COFINS, ensejando, como consequência, a obrigação de pagamento desses tributos.

Por fim, utilizaremos as premissas e as conclusões traçadas para tratar dos dois aspectos acima descritos – itens (i) e (ii) –, a fim de descrever sobre as exclusões de base de cálculo previstas pela legislação do PIS e da COFINS.

8.2 Regimes de caixa e competência: primeira delimitação do fato gerador do PIS e da COFINS

O momento determinado pelos regimes contábeis para reconhecimento das receitas nem sempre coincide com o momento do ingresso dos valores no caixa das pessoas jurídicas. Dependendo do regime contábil adotado, suas regras determinam que o faturamento, ou a receita bruta¹, da empresa seja reconhecido no momento da venda da mercadoria e/ou da prestação do serviço, independentemente do pagamento da contraprestação ajustada. Isso

causa um descompasso entre o reconhecimento contábil e ingresso efetivo² de valores na pessoa jurídica³.

A incidência dessas contribuições, quando analisada sob a perspectiva das normas e da Ciência Contábil, nos suscita algumas dúvidas: (i) o *faturamento* deve refletir o ingresso de dinheiro na pessoa jurídica ou os simples registros contábeis de que a receita existe são informações aptas para a constituição dos fatos jurídico-tributários das contribuições?; (ii) a tributação deve ocorrer no momento do ingresso das receitas no caixa da empresa ou no momento do registro contábil daquelas⁴?

8.2.1 A contabilidade como linguagem hábil a constituir a realidade econômica das pessoas jurídicas

A *contabilidade*, em uma das acepções do termo, pode significar a linguagem específica, constituída sob as prescrições editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, em que são retratadas todas as operações presentes na vida das pessoas jurídicas.

São as escriturações empresariais que fazem prova dos inúmeros eventos e fatos ocorridos diariamente na vida de cada pessoa jurídica. Sem linguagem que retenha as vendas, as compras, as prestações de serviços, as aplicações financeiras, os empréstimos, os juros pagos ou recebidos etc., tudo isso se perderia no tempo, sendo impossível seu controle e sua utilização pela sociedade interessada (investidores, por exemplo) e pelo próprio direito, especialmente pelo direito tributário, que tanto se importa com os signos presuntivos de riqueza. Como bem ressaltou Fabiana Del Padre Tomé (2005, p. 30):

Ao constituir a obrigação tributária (...), não basta a observância às regras formais que disciplinam a emissão de tais atos; a materialidade deve estar demonstrada, mediante a produção de prova da existência do fato sobre o qual se fundam as normas constituidoras das relações jurídicas tributárias.

É a escrituração contábil, tal como a elaboração de livros comerciais e demonstrações financeiras, a linguagem apta a refletir todas as operações

realizadas pelas pessoas jurídicas segundo o direito positivo, permitindo que se transite dos eventos econômicos até os fatos jurídicos. E, aqui, mais uma vez, vale a transcrição das palavras da autora acima (TOMÉ, 2005, p. 32):

Para movimentar as estruturas do direito, aplicando normas gerais e abstratas e delas sacando novas normas, é preciso conhecer o fato. Para relatar algo, é preciso ter acesso a ele. Mas, como já anotamos, acontecido o evento, não há como entrar em contato direto com ele, pois se esvai no tempo e no espaço. Sobram, apenas, vestígios, marcas deixadas por aquele evento, as quais servem como base para construção do fato jurídico e adequado desenvolvimento do processo de positivação. (...) O acontecimento natural, pertencente ao mundo da experiência, não integra o sistema jurídico ou sequer o social. Como já mencionado, as coisas só existem para o homem quando constituídas pela linguagem. Assim, qualquer que seja o sistema que se examine, nele ingressam apenas os enunciados compostos pela forma linguística própria daquele sistema. Relatado o acontecimento em linguagem social, teremos fato social; este, vertido em linguagem jurídica, dará nascimento ao fato jurídico. Os fatos da chamada realidade social, enquanto não constituídos mediante linguagem jurídica própria, qualificam-se como eventos em relação ao mundo do direito.

De fato, tanto as sociedades anônimas como as sociedades limitadas estão obrigadas, pela legislação societária (arts. 177 a 188 da Lei n. 6.404/76 – Lei das S/A, com as redações dadas pela Lei n. 11.638/2007 e arts. 1.179, 1.180 e 1.184 a 1.186 da Lei n. 10.406/2002 – Código Civil), à elaboração de determinadas demonstrações contábeis.

As *demonstrações financeiras* ou *contábeis* são relatórios que resumem e ordenam os dados de outros instrumentos da contabilidade (livros Diário e Razão, por exemplo) e objetivam relatar àqueles que os observam os principais fatos relevantes economicamente, registrados por determinada pessoa jurídica em um determinado período (IUDÍCIBUS; MARION, 2000, p. 21).

As *receitas* (assim como as despesas) obtidas pelas pessoas jurídicas são refletidas em um relatório contábil de elaboração obrigatória, denominado *Demonstração dos Resultados do Exercício* ou, simplesmente, DRE⁵.

Tanto a DRE como as demais demonstrações contábeis não trabalham com a expressão *faturamento*, e sim com as expressões *receita* e *receita bruta*. Na DRE, estará registrado o valor da *receita bruta* e de suas deduções para se chegar à *receita líquida*, bem como os valores de outras espécies de *receita*, diferentes da receita bruta, conforme o exemplo abaixo:

Quadro 1 – Demonstração do Resultado do Exercício

RECEITA BRUTA 58.000
(-) Deduções
ICMS (4.000)
Vendas canceladas ⁶
Abatimentos (1.000)
RECEITA LÍQUIDA 52.000
(-) Custo dos produtos vendidos (18.000)
LUCRO BRUTO 34.000
(-) Despesas operacionais
De vendas (6.000)
Administrativas (12.000) Financeiras (-) Receita (2.000)
Variações Monetárias Passivas (6.000)
LUCRO OPERACIONAL 8.000
(+/-) Despesas/receitas não operacionais
Venda de Imobilizado com prejuízo (1.000)
Perdas diversas (2.000)
LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA 5.000

Fonte: IUDÍCIBUS; MARION, 2000, p. 73.

Igualmente ao conceito previsto na legislação do imposto sobre a renda (art. 279 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n. 3.000, de 1999 – RIR/99), a *receita bruta* representa o valor total das vendas de mercadorias ou serviços.

As *deduções* são os ajustes (e não despesas) para se chegar à *receita líquida*, cujos valores não representam esforços à empresa (tributos que incidem sobre as vendas e são cobrados do consumidor, as vendas canceladas e os descontos concedidos) (IUDÍCIBUS; MARION, 2000, p. 64-65).

O *custo dos produtos vendidos* representa os valores gastos diretamente com a venda (matéria-prima, mão de obra, depreciação de bens utilizados para a fabricação de produtos, aluguel da fábrica onde se produzem os bens, energia elétrica etc.). Para as empresas industriais, o custo das vendas é denominado Custo do Produto Vendido (CPV); para as comerciais, é denominado Custo das Mercadorias Vendidas (CMV); e, para as prestadoras de serviços, é denominado Custo dos Serviços Prestados (CSP) (IUDÍCIBUS; MARION, 2000, p. 64 e 67).

As *despesas operacionais* são os gastos incorridos para a administração do negócio como um todo. Podem ser classificadas em (i) *despesas de vendas*, que são aquelas incorridas para as vendas dos bens ou para as prestações de serviços (despesas com propaganda e comissões, por exemplo); (ii) *despesas administrativas*, que são as decorrentes da gestão da empresa; e (iii) *despesas financeiras*, como as que resultam da remuneração do capital de terceiros, obtido para o financiamento de suas operações (juros decorrentes de empréstimos contraídos, por exemplo). Em geral, representam os esforços na produção das receitas (IUDÍCIBUS; MARION, 2000, p. 64, 68-69).

As despesas financeiras devem ser compensadas com as *receitas financeiras* (decorrentes de aplicações financeiras, juros de mora recebidos, descontos obtidos etc.). Se a receita financeira for maior que a despesa financeira no período, deverá ser deduzida em item específico das “Despesas Operacionais”, conforme demonstra o quadro acima. Isso porque a existência de uma receita diminui a quantidade de despesas e é dessa forma que elas representarão o acréscimo na DRE. Se a receita financeira for menor que a despesa financeira, o valor deve ser adicionado às despesas operacionais, diminuindo o lucro bruto (IUDÍCIBUS; MARION, 2000, p. 69).

Há, ainda, um grupo de receitas e despesas denominado *outras receitas e despesas operacionais*. São despesas e receitas não enquadradas no grupo

de vendas, administrativas e financeiras, tais como prejuízos ou lucros de participações societárias, vendas de sucatas etc. (IUDÍCIBUS; MARION, 2000, p. 70).

Por fim, as *despesas e receitas não operacionais* são gastos e ganhos extraordinários, imprevisíveis, que não contribuem para a obtenção de receita, como a venda de um ativo imobilizado com prejuízo (IUDÍCIBUS; MARION, 2000, p. 64) por preço inferior ao custo de aquisição, por exemplo.

A análise de tais definições, de acordo com as regras contábeis que determinam o registro dos eventos econômico-empresariais, e a própria visualização de tais registros, ainda que de forma simplificada e exemplificativamente, permitem, no processo de construção de significados, transitar de forma mais clara e precisa do plano abstrato ao plano concreto, do termo *receita* previsto nas normas gerais e abstratas, para a *receita* enquanto evento econômico relatado na linguagem das pessoas jurídicas, constituindo, assim, fato jurídico passível de figurar em antecedente de norma tributária individual e concreta.

Não se pretende, com tal conclusão, afirmar que os fatos jurídico-contábeis constituem-se, por si só, em fatos jurídico-tributários ensejadores da obrigação de pagamento do PIS e da COFINS. O que se pretende, simplesmente, é demonstrar o essencial papel das demonstrações contábeis como instrumentos que, por meio de linguagem, retêm os eventos econômicos das pessoas jurídicas, permitindo seu acesso para efeitos de tributação. Como claramente explica Fabiana Del Padre Tomé (2005, p. 33-34):

O direito tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, de modo que a obrigação tributária tem nascimento tão somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regra-matriz de incidência. A figura da *prova* é de extrema relevância nesse contexto, pois sem ela não existe fundamento para a aplicação normativa e conseqüente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional. (...) Como os acontecimentos físicos naturais exaurem-se no tempo e no espaço, são eles de impossível acesso, sendo necessário, ao homem, utilizar enunciados linguísticos para constituir os fatos com que pretenda entrar em contato. Um evento não prova nada, simplesmente porque os

eventos não falam. Somos nós quem, valendo-se dos relatos e de sua interpretação, provamos.

O fato jurídico-tributário, como antecedente de norma individual e concreta, sempre decorrerá de outros fatos, não tributários, talvez sequer jurídicos, porque precisa de linguagem para ser constituído.

A prova, por sua vez, é:

(...) fato jurídico em sentido amplo que colabora na composição do fato jurídico em sentido estrito. Apresenta-se como um fato, cuja existência é imprescindível à constituição do fato jurídico que fundamenta a pretensão de um sujeito. Por isso, a prova, considerada isoladamente, não se confunde com o fato jurídico tributário. Com a nota fiscal, por exemplo, tem-se *prova*, mas o *fato jurídico tributário* consistente na operação de circulação de mercadorias fica condicionado ao pronunciamento do destinatário. A prova é um fato, mas um fato jurídico em sentido amplo, pois não propaga, por si só, efeito jurídico-tributário, entendido como a instalação do vínculo obrigacional tributário. Para que se tenha fato jurídico em sentido estrito, é imprescindível seu relato em linguagem competente no corpo de norma em sentido estrito (mais especificamente, de norma individual e concreta) (2005, p. 79-80).

Com isso, elimina-se a afirmação de que o simples registro contábil de determinado valor como *receita* permite, por si só, a tributação pelo PIS e pela COFINS: é necessário, obviamente, que ocorra a aplicação da hipótese tributária e a consequente constituição do fato jurídico em sentido estrito para que nasça a obrigação do sujeito passivo. Contudo, sem a linguagem, sem a nota fiscal ou as demonstrações contábeis, sequer a operação lógica de subsunção seria possível.

8.2.2 Os regimes contábeis de “caixa” e “competência”

Segundo as normas contábeis, existem duas maneiras de apuração dos resultados das pessoas jurídicas: apuração pelo *regime de competência* e apuração pelo *regime de caixa*.

Pela redação do art. 9º da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) n. 750, de 29 de dezembro de 1993, “as receitas e as

despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”. Continuando no § 2º, prescreve que “o reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração”.

Essa regra contábil é denominada de *Princípio da Competência* e estabelece um regime de reconhecimento de receitas e despesas independentemente de recebimentos ou pagamentos. Isso quer dizer que as receitas e despesas serão refletidas na contabilidade das empresas quando geradas e incorridas, respectivamente⁷. As receitas, que nos interessam particularmente, são consideradas realizadas no momento em que há a venda de bens (mercadorias, produtos, serviços, equipamentos, imóveis) com a transferência da propriedade a terceiros (geralmente mediante a emissão da nota fiscal ou documento equivalente), os quais ou pagam imediatamente ou se comprometem a fazê-lo. Mesmo havendo uma desvinculação temporal das receitas e despesas em comparação com os recebimentos e desembolsos (vendas com pagamento a prazo, por exemplo), a tendência é que ao longo do tempo ocorra a equalização entre os resultados contábeis e o fluxo de caixa (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2006, p. 81-83).

Segundo Tércio Chiavassa (2005, p. 367), “nesta hipótese [*regime de competência*], os resultados são reconhecidos no mês da realização das operações, independentemente de seu efetivo recebimento/realização. Aqui, as receitas são reconhecidas no momento em que estiverem juridicamente disponíveis”.

Contabilmente, no regime de competência, portanto, a receita bruta será reconhecida no momento da venda de bens e/ou da prestação de serviços, e seu registro ocorrerá na Demonstração de Resultados do Exercício (DRE). Contudo, os valores efetivamente recebidos pela empresa que adota o regime de competência são reconhecidos, em um dado momento (análise estática), na conta ‘Caixa/Bancos’, retratada no Balanço Patrimonial (BP), como nos exemplos que seguem:

Quadro 2 – Balanço Patrimonial

ATIVO⁸		PASSIVO⁹ e PL (Patrimônio Líquido)	
Circulante		Circulante	
Caixa/Bancos	200	Fornecedores	100
Duplicatas a receber	300	Impostos a recolher	1.000
Estoques	500	Outras dívidas	100
Total Circulante	1.000	Total Circulante	1.200
Realizável a Longo Prazo		Exigível a Longo Prazo	
Títulos a Receber	100	Financiamentos	1.400
Permanente		Patrimônio Líquido	
Investimentos	1.000	Capital	400
Imobilizado	500	Lucros Acumulados	100
Diferido	500	Total PL	500
Total Permanente	2.000		
Total	3.100	Total	3.100

Quadro 3 – Demonstração do Resultado do Exercício

RECEITA BRUTA	58.000
(-) Deduções	
ICMS	(7.000)
Vendas Canceladas	
Abatimentos	(1.000)
RECEITA LÍQUIDA	50.000
(-) Custo dos produtos vendidos	(18.000)
LUCRO BRUTO	32.000
(-) Despesas operacionais	
De vendas	(6.000)
Administrativas	(12.000)
Financeiras (-) Receita	(2.000)
Variações Monetárias	(6.000)
LUCRO OPERACIONAL	6.000
(+/-) Despesas/receitas não operacionais	
Venda de Imobilizado com prejuízo	(1.000)
Perdas diversas	(2.000)
LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA	3.000

Fonte: IUDÍCIBUS; MARION, 2000, p. 73.

Analisando essas duas demonstrações, percebe-se que, ao passo que a DRE é apta a mostrar-nos a receita bruta da empresa (base de cálculo do PIS/COFINS¹⁰) e em períodos compatíveis com o período de apuração mensal dos tributos, a conta “caixa/bancos”, além de não representar somente os ingressos compatíveis com os registros a título de receita bruta (valores que correspondem a contraprestações da venda de bens e/ou da prestação de serviços), permite apenas uma análise estática dos valores ingressados, em geral, ao final do período de um ano.

Para verificarmos a origem dos valores que ingressaram no caixa ou nos bancos da empresa durante um período (permitindo uma análise dinâmica dos fatos econômico-empresariais, diferentemente do Balanço, que é uma situação estática da empresa), é necessária a elaboração de outro documento contábil denominado “Demonstração de Fluxo de Caixa”¹¹. Resumidamente, esse documento demonstra a origem de todo o dinheiro que entrou e saiu do caixa da empresa e permite a explicação da diferença que a conta “caixa/bancos” pode apresentar em Balanços elaborados em momentos distintos pela empresa¹².

O *regime de “caixa”*, por sua vez, é o regime que permite o reconhecimento das despesas e receitas, contabilmente, apenas quando dos efetivos pagamentos (despesas) e recebimentos (receitas), isto é, conforme o dinheiro entra e sai da empresa. Segundo Tércio Chiavassa (2005, p. 367), “neste tipo de regime (...) as receitas somente serão reconhecidas (...) quando estiverem economicamente disponíveis”.

8.2.3 Os regimes contábeis de “caixa” e “competência” e a tributação pelo Imposto sobre a Renda (IR), pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), pelo PIS e pela COFINS

O IR é devido tanto pelas pessoas físicas (IRPF) como pelas pessoas jurídicas (IRPJ), ao passo que a CSLL e o PIS/COFINS, apenas pelas pessoas jurídicas.

As pessoas físicas apuram o IRPF utilizando o regime de caixa, isto é, apenas podem computar na base de cálculo deste imposto os valores

efetivamente gastos (despesas dedutíveis) e recebidos (renda e proventos de qualquer natureza, tributáveis).

As leis do IRPJ e da CSLL adotam o regime de competência para demonstração de resultados fiscais¹³, isto é, fazem com que esses tributos incidam sobre os registros contábeis, tornando-os aptos a passar de fatos jurídico-contábeis para fatos jurídico-tributários.

Para o IRPJ e a CSLL, o princípio da competência é o mais adequado, já que permite que em um mesmo período confrontem-se custos/despesas e receitas (WALD; NISHIOKA; MORAES, 2005, p. 650), fazendo aparecer o lucro líquido que, ajustado pelas adições e exclusões legais, é a base de cálculo destes tributos. Além disso, o Código Tributário Nacional prevê, em seu art. 43, que o fato jurídico tributário do imposto sobre a renda é a disponibilidade econômica ou *jurídica* da renda, o que permite o perfeito ajuste do imposto ao regime de competência (WALD; NISHIOKA; MORAES, 2005, p. 650), que reconhece a juridicidade (data do vencimento), e não o ingresso ou dispêndio de dinheiro (disponibilidade econômica) decorrentes dos direitos e das obrigações.

Manifestando-se sobre a incidência do IRPJ e da CSLL sobre valores de vendas a prazo, o Superior Tribunal de Justiça decidiu, apoiado no Decreto-lei n. 1.598/77 e em doutrina sobre o assunto, no julgamento do Recurso Especial n. 723.504, que:

(...) resultados da gestão patrimonial das empresas (receitas e despesas) podem ser consideradas de acordo com dois sistemas/regimes financeiros, quais sejam, o regime de caixa e o regime de competência. No primeiro sistema, o registro dos fatos contábeis ocorre a partir do desembolso relativo àquela atividade; no segundo, registram-se os fatos contábeis a partir de seu comprometimento e não do efetivo desembolso. (...) Sob a ótica tributária, se os resultados das empresas forem apurados no regime de caixa, os tributos recaem sobre receitas e despesas que efetivamente ocorreram – e foram liquidadas – ao longo do ano. *Se no regime de competência, as exações são cobradas sobre a apuração de fatos contábeis – vale dizer, do registro das operações, ainda que o dinheiro não tenha entrado nem saído da empresa.* (...) É cediço que a ‘venda a prazo o a crédito’ revela-se modalidade de negócio jurídico único, o de compra e venda, no qual o vendedor oferece ao comprador o pagamento

parcelado do produto, perfazendo o contrato, nos termos no artigo 482 c/c 491, do Código Civil, tão logo as partes acordem no objeto e no preço, efetivando-se a tradição. Para fins tributários, o registro da receita relativa à venda de um bem é exigido quando a venda for perfectibilizada (...) (grifo nosso)¹⁴.

A legislação do PIS e da COFINS (Leis n. 9.718/98, n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003), por seu turno, prescreve que ambas as contribuições incidirão somente sobre as receitas e, portanto, a apuração do tributo não dependeria da existência, sequer contábil, de custos e despesas.

Além disso, pela interpretação, *a contrario sensu*, do art. 20 da Medida Provisória 2.158-35/2001, que faculta ao contribuinte optante pelo lucro presumido a apuração das contribuições pelo regime de caixa,

Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL

considera-se que é obrigatória a apuração dos tributos pelo regime de competência. Neste caso, é o regime contábil de competência a linguagem apta para verificação dos fatos e eventos que refletem a vida econômica da empresa e que funcionam, portanto, como indicativos da ocorrência ou não do fato jurídico-tributário do PIS e da COFINS.

Requer-se, portanto, analisar se o *regime de competência para reconhecimento das receitas* é ou não adequado para identificação e constituição dos fatos jurídicos tributários que ensejam a cobrança do PIS e da COFINS, diante dos argumentos colocados acima, quais sejam: (i) importância da disponibilidade jurídica quando do registro da receita, para efeitos de incidência das contribuições; e (ii) obrigatoriedade da adoção do regime de competência e sua compatibilidade com o conceito de faturamento e a incidência do PIS e da COFINS.

Em outras palavras, necessita-se verificar: os fatos jurídico-contábeis que demonstram a existência de receita no regime de competência, por si

só, são informações aptas a constituir o fato jurídico-tributário, antecedente das normas individuais e concretas que documentam a incidência do PIS e da COFINS? Se não, que outra linguagem seria necessária a trazer os eventos do mundo concreto, que caracterizam o conceito de receita/faturamento, para efeitos de tributação¹⁵?

8.2.4 O conceito de faturamento¹⁶, o regime de competência para reconhecimento das receitas e o fato jurídico-tributário do PIS e da COFINS

Voltando ao início, o que nos interessa investigar, aqui, são duas coisas: (i) o que pode ser considerado como *receita/faturamento*, para fins de incidência do PIS e da COFINS?; e (ii) em qual momento pode ser considerado ocorrido o fato jurídico-tributário que enseja a obrigação de pagar o PIS e a COFINS (aspecto temporal do antecedente da regra-matriz de incidência tributária)¹⁷? Firmadas essas duas premissas, poderemos concluir: os valores decorrentes das vendas de mercadorias e/ou das prestações de serviços, registrados contabilmente como receitas (pelo regime de competência), sujeitam-se à incidência das contribuições? Quando?

O art. 3º, § 2º, II, da Lei n. 9.718/98 e os arts. 1º, §§ 3º, incs. V, alíneas b, das Leis n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003 preveem que não serão incluídas na receita bruta, base de cálculo das contribuições, “as recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas”.

Essa previsão legal de não tributação dos valores que, uma vez tributados de acordo com os registros contábeis de receita e baixados como perda, venham a ser recuperados, nos indica que, previsivelmente, a legislação do PIS e da COFINS tomou, para a constituição de seu antecedente, os fatos jurídico-contábeis indicativos da existência de receita.

Diante desse dispositivo e da obrigatoriedade de apuração do PIS e da COFINS pelo regime de competência (a partir da interpretação, *a contrario sensu*, do art. 20 da Medida Provisória 2.158-35/2001, como já expusemos), chegamos à conclusão de que, implicitamente, a legislação previu que a tributação pelo PIS e pela COFINS, assim como ocorre com o IRPJ e a

CSLL, tomaria por base os registros contábeis de receitas, ainda que estes não representassem efetivos ingressos.

Como já explicitado (deixando de lado a discussão sobre a incidência das contribuições sobre outras receitas), a DRE é o documento contábil apto, segundo a legislação comercial e fiscal, a indicar a receita bruta mensal das pessoas jurídicas. Essa linguagem, no entanto, por registrar a existência de receita bruta diante dos valores decorrentes da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, independentemente do pagamento pelo comprador/tomador, não representa o efetivo ingresso de dinheiro. No entanto, nos parece que essa foi a prescrição legislativa e com alguma razão.

A constituição dos fatos jurídico-tributários depende de prova, de linguagem que retenha, no tempo, os signos presuntivos de riqueza (lucro, renda, faturamento). A realidade econômico-empresarial é, de acordo com as normas vigentes, retratada na linguagem contábil. Essa é a forma adequada, obedecidas suas regras, dentre elas, o regime de competência, a representar a existência de despesas, receitas, ativos, passivos etc.

Há diversos posicionamentos doutrinários¹⁸ e até jurisprudenciais que permitem a construção de um conceito de faturamento que englobe, entre outros elementos, o efetivo ingresso de dinheiro nas pessoas jurídicas.

A argumentação pode ser feita em outro sentido, trabalhando-se com a conotação de *faturamento/receita bruta*, para neles incluir o critério do efetivo ingresso de receitas¹⁹. De fato, o sentido usual do termo, na linguagem ordinária com que o utilizamos, denota essa realidade de ingresso efetivo.

Como bem se expressou o Ministro Eros Grau no julgamento do Recurso Extraordinário n. 357.950 (julgamento da ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS – item 1):

A cada conceito corresponde um *termo*. Este – o termo – é o signo linguístico do conceito. Assim, o conceito, expressado no seu termo, é coisa (signo) que representa outra coisa (seu objeto). *Faturamento* é o termo do conceito (= noção, em rigor) de *faturamento*. Aqui, corremos o risco de cair numa cilada. (...) Não há nenhuma relação necessária entre as *palavras* (de um lado) e os *objetos, circunstâncias, fatos ou acontecimentos* (de outro) em relação aos quais as palavras cumprem múltiplas

funções. As palavras – diz Hospers – são como rótulos que colocamos nas coisas, para que possamos falar sobre elas: ‘Qualquer rótulo é conveniente na medida em que nos ponhamos de acordo com ele e o usemos de maneira consequente. A garrafa conterá exatamente a mesma substância, ainda que coloquemos nela um rótulo distinto (...)’. Podemos, como Hospers, apor rótulos convencionais sobre determinadas garrafas ou fazê-lo de modo arbitrário. Optando pela segunda alternativa, da sua adoção não resultará nenhuma alteração no conteúdo do continente arbitrariamente rotulado. Apenas, se o nosso propósito não for o de instalar, no mínimo, a confusão, cumpre-nos deixar bem esclarecido aos seus potenciais usuários quais conteúdos encontrarão em cada uma delas. Assim com as palavras. Se não as tomarmos com a significação usual, cumpre nos informar aos nossos ouvintes ou leitores os sentidos que lhes atribuímos (grifos nossos).

Nas palavras de Eurico Marcos Diniz de Santi (1998, p. 126-127):

Segundo John Hospers, durante muito tempo acreditou-se que havia uma relação natural entre as palavras e aquilo que elas representavam. Confundia-se a palavra com a coisa, a palavra ‘gato’ com a criatura gato (...). No universo da linguagem simbólica, a relação entre *significante* e *significado* é convencional. E, dado que as palavras são convencionais, não se pode afirmar que uma palavra é correta ou incorreta quando representa uma coisa. (...) As coisas não mudam de nome; nós que mudamos o modo de nomear as coisas. (...) A possibilidade de inventar nome para as coisas chama-se liberdade de estipulação.

Enquadrando as ideias acima à situação que analisamos, concluímos que, neste caso, é possível a utilização da “liberdade de estipulação” para indicar aos intérpretes da lei o significado do termo utilizado, mudando, eventualmente, a forma de nomear aquele pedaço da realidade (faturamento). No entanto, a assunção de outra acepção não meramente contábil dos termos faturamento/receita bruta traz algumas consequências, que indicaremos no item abaixo.

8.2.5 A linguagem contábil, o efetivo ingresso e o conceito de faturamento tributável pelo PIS e pela COFINS: é possível a tributação somente dos valores efetivamente recebidos pelas pessoas jurídicas?

Assumindo a posição de que se deva tributar somente o efetivo ingresso dos valores, em nome (i) da ausência de estipulação de significado na legislação e (ii) do sentido usual do termo, em contrapartida ao sentido contábil, que toma momento anterior para caracterizar a receita, pergunta-se: como será possível a constituição dos fatos jurídico-tributários do PIS e da COFINS coerentemente com essa posição?

Como vimos, é a contabilidade a linguagem juridicamente competente para retratar a vida econômica das pessoas jurídicas. Nessa linguagem, a demonstração das contraprestações efetivamente recebidas pelas vendas de mercadorias e/ou prestações de serviços é retratada a partir do confronto da Demonstração dos Resultados do Exercício – DRE (que corresponde ao registro das receitas decorrentes da prática de operações que, sem dúvida, ensejam a tributação pelo PIS e pela COFINS – vendas de mercadorias e prestações de serviços –, mas sem se preocupar com a efetiva contraprestação) com a Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC (a qual indica quais valores efetivamente entraram, e a que título, na pessoa jurídica).

A formação da base de cálculo das contribuições a partir do confronto entre essas duas demonstrações financeiras levaria em conta, portanto, somente os valores ingressados na pessoa jurídica, decorrentes de suas atividades tipicamente operacionais. No entanto, essa forma permitiria, além da não tributação da inadimplência, a “dedução” dos valores computados como receitas, mas decorrentes das operações de vendas e/ou prestações de serviços feitas a prazo.

Com isso, chegamos à conclusão de que, operacionalmente, a tributação pelo PIS e pela COFINS apenas dos valores que efetivamente ingressaram na pessoa jurídica (DFC) caracterizaria uma tributação, utilizando a técnica do regime de caixa (IUDÍCIBUS; MARION, 2000, p. 122), forma de apuração permitida apenas para as empresas optantes pelo lucro presumido, e desde que seja adotado o mesmo regime de apuração para os demais tributos (IRPJ e CSLL).

Tributando-se o fluxo de caixa, o contribuinte estará, na verdade, para efeitos de apuração do PIS e da COFINS, se autodesobrigando de adotar o regime de competência, obrigatório nos termos da interpretação, *a contrario*

sensu, do art. 20 da MP 2.158-35/2001 ou, em última análise, terá de adotar o mesmo regime para o IRPJ e a CSLL.

8.3 As receitas financeiras (inclusive variações cambiais): segunda delimitação do fato gerador do PIS e da COFINS

Em 28 de novembro de 1998, foi publicada a Lei n. 9.718/98, que consolidou as regras de incidência da contribuição ao PIS – instituída pela Lei Complementar n. 7, de 07 de setembro de 1970 (LC 7/70) – e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) – instituída pela Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991 (LC 70/91) –, dispondo que essas contribuições incidiriam, a partir de 1º de fevereiro de 1999, sobre o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado (art. 2º).

A palavra “faturamento”, segundo a redação original do art. 3º da Lei n. 9.718/98, deveria ser entendida como “a receita bruta”, que, por sua vez, segundo o § 1º, deveria ser entendida como a “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas”.

A legislação equiparou, portanto, os significados das palavras “faturamento”, “receita bruta” e “receita total” (faturamento = receita bruta = receita total), objetivando alargar os significados das duas primeiras. Isso porque, usualmente, não se entende que faturamento e receita bruta equivalham à receita total; aliás, estes são, na verdade, parte(s) daquela.

Essa menção legislativa, no entanto, se refere apenas à base de cálculo das contribuições, isto é, sobre qual realidade econômica será devido o tributo. Para surgir a obrigação de pagar-se essas contribuições, no entanto, é necessária a prática de alguma ação que a denote²⁰. Construindo o comportamento a partir dos textos de lei e do que foi dito no item 1, podemos afirmar: *obter faturamento*²¹, *em um tempo determinado, no território nacional*²² *é o comportamento que faz nascer, à pessoa jurídica, a obrigação de pagar o PIS e a COFINS.*

Foi a partir da equiparação legal entre “faturamento”, “receita bruta” e “receita total” que diversas dúvidas surgiram, já que, normalmente entendidas, essas palavras não significam a mesma coisa e, portanto, são diversos os comportamentos que as têm como produto. Contabilmente, por exemplo, a receita bruta corresponde apenas à receita (sem qualquer dedução de tributos pagos na venda/prestação – IPI, ICMS, ISS etc. – ou quaisquer custos para a produção de bens ou para a prestação de serviços) advinda das atividades típicas da empresa, ou seja, venda de mercadorias e/ou prestação de serviços. Portanto, o verbo “obter”, que compõe o critério material do antecedente da norma de incidência do PIS e da COFINS, denota um tipo específico de comportamento segundo essa acepção contábil, que é a contraprestação da prática de operações de venda de mercadorias e/ou prestações de serviços. A receita total incluiria outras receitas, como as financeiras, decorrentes de juros recebidos, rendimentos de aplicações financeiras e variações cambiais, tratadas especificamente no item seguinte²³.

8.3.1 Variação cambial: a ausência de “precariedade” da receita para efeitos de tributação

O problema da tributação sobre o que comumente denomina-se “variação cambial”²⁴ pode ser exemplificado, resumidamente, da seguinte forma: a empresa X possui um direito de crédito em relação à empresa Y, norte-americana, em decorrência da assinatura de contrato de mútuo. Até o momento do cumprimento da obrigação, tal direito de crédito sofre *variações monetárias ativas*²⁵. Quando há a desvalorização da moeda nacional frente à moeda estrangeira (US\$ 1 para cada R\$ 2,00, por exemplo), US\$ 100 passam a corresponder a R\$ 200,00.

Na hipótese de tratar-se de uma obrigação indexada em moeda estrangeira, as *variações monetárias passivas* representam “ganho” quando há a valorização da moeda nacional frente à moeda estrangeira. Assim, na hipótese de cada dólar norte-americano, no exemplo acima, passar a corresponder a R\$ 0,50, uma obrigação inicial que, quando contratada representava R\$ 100,00, em razão da paridade cambial (US\$ 1 = R\$ 1,00), passará a representar apenas R\$ 50,00.

Contudo, a questão central que fora colocada é que tais variações monetárias, embora refletidas contabilmente e representativas de receitas ou despesas financeiras, não correspondiam efetivamente a ganhos ou perdas, o que só poderia ser aferido no momento da liquidação dos contratos indexados em moeda estrangeira²⁶. Antes de implementado o vencimento das obrigações ou os direitos ao recebimento das quantias, tais registros representariam, tão somente, os valores que deveriam ser recebidos ou pagos, caso o ingresso ou o dispêndio se dessem naquele momento²⁷.

Acreditamos que, pelo fato de (i) a legislação não determinar positivamente a conotação do termo “receita” e pelo fato de (ii) as pessoas jurídicas tomarem por base, quando da apuração dos tributos, suas movimentações econômicas retratadas em linguagem competente conforme dispõem as legislações societária, comercial, civil e as normas contábeis, diversos eventos relatados contabilmente como “receita” começaram a suscitar dúvidas relativamente à tributação pelo PIS e pela COFINS.

Por mais que se afirme, peremptoriamente, que a contabilidade não cria fato jurídico-tributário, que não é o registro contábil de receita que integra, necessariamente, o antecedente da norma individual e concreta na incidência do PIS e da COFINS²⁸, a nosso ver, é exatamente a utilização da contabilidade como linguagem apta, retentora dos eventos econômicos das pessoas jurídicas, que impulsiona a construção das inúmeras definições encontradas. Não fosse o registro contábil como “receita” das variações monetárias positivas dos direitos e obrigações indexados em moeda estrangeira, nenhuma discussão acerca da acepção do termo na legislação teria se iniciado. Não se nega que “primeiro é preciso ter a natureza da receita ou faturamento” (GRECO, 1999, p. 131) para que se determine tanto a forma de contabilização, segundo as regras contábeis, como a incidência tributária. Contudo, a abertura semântica de “receita” faz com que o sentido do termo na norma geral e abstrata passe a ser construído a partir de sua realização concreta, verificada nos fatos jurídicos utilizados para a constituição dos fatos jurídico-tributários.

No caso das variações monetárias positivas, o próprio direito positivo as incluiu, denotativamente, na definição de receita. O art. 9º da Lei n. 9.718/98 previu que:

as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Em 09 de agosto de 1999, quase um ano após a publicação da Lei n. 9.718/98, a Secretaria da Receita Federal publicou o Ato Declaratório n. 73, dispondo que “as variações monetárias ativas, auferidas a partir de 1º de fevereiro de 1999 deverão ser computadas, na condição de receitas financeiras, na determinação das bases de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”.

Diante disso, a alegação de não tributação de tais valores pelo PIS e pela COFINS passou a abarcar diversas argumentações, construídas, na verdade, para delimitar a acepção semântica de termo tão abrangente como “receita” e que, no campo do direito tributário, representa tributação “agressiva”, isto é, impõe a retirada, do patrimônio dos contribuintes, de parcelas (i) disponíveis apenas juridicamente (e não economicamente, como no caso da tributação das receitas registradas pelo regime de competência) e (ii) que denotam apenas o reflexo positivo da situação patrimonial em determinado período, não representando o exercício do direito ao recebimento de quantia maior que a acordada ou da obrigação em proporções menores do que aquela contratada.

Na opinião de Marco Aurélio Greco (1999, p. 150-151), o art. 9º da Lei n. 9.718/98 não poderia ter equiparado as variações monetárias positivas a receitas financeiras, pois extrapolou a competência constitucionalmente prevista. Além disso, o PIS e a COFINS tem como

referencial o faturamento ou a receita da pessoa jurídica que são figuras consistentes em ingressos obtidos pelos contribuintes em função do desempenho de suas atividades sociais ou de aplicação de suas disponibilidades. (...) A circunstância de, contabilmente, tais eventos serem tratados como eventos positivos na apuração do

resultado da pessoa jurídica será relevante para outros efeitos (*p. ex.*, imposto de renda), mas não transforma em receita o que está no universo das despesas, na hipótese de quitação de dívida estrangeira por quantidade de reais menor em relação à paridade cambial existente quando da contratação.

Nas palavras do mesmo autor,

nem todo ‘dinheiro’ que ‘entra’ no universo da disponibilidade da pessoa jurídica integra a base de cálculo da Cofins. Não basta ser uma ‘entrada’ (mera movimentação financeira) é preciso que se configure como ‘ingresso’, no sentido de entrada com sentido de permanência e que resulte da exploração da atividade que corresponda ao seu objeto social (ou dele decorrente) (GRECO, 1999, p. 129).

Ricardo Mariz de Oliveira (2000, p. 703), também opinando sobre o assunto, defendeu que a verificação de “receita cambial” só poderia ser verificada quando relativa a “direito definitivo, efetivo e real, e não meramente potencial”. Seria apropriado o uso da expressão *taxa que sinaliza receita*, “quando se trate de simples modificação de taxa em qualquer data anterior ao término do período contratual de apuração, a qual gere um possível ganho, mas por enquanto potencial e mera expectativa, ainda não receita efetiva”.

Em seguida, sem questionar a validade da tributação pretendida pela Lei n. 9.718/98, em interpretação “conforme o regime constitucional vigente e em consonância com a totalidade do ordenamento jurídico”, constata que

ao direito também repugna o absurdo econômico e até mesmo intuitivo de fazer-se incidir as contribuições ao PIS e à COFINS sobre ‘receitas financeiras’ que sejam meras contrapartidas contábeis de atualizações, também contábeis e temporárias, de saldos de direitos ou obrigações, variações essas derivadas de flutuações transitórias positivas da taxa cambial, mas que ainda não se tenham concretizado como receita final, definitiva e real (OLIVEIRA, 2000, p. 703).

A argumentação por parte da Fazenda Nacional toma o conceito jurídico de receita como a “totalidade dos recebimentos, não importando a que título”, em raciocínio que remonta ao art. 503 do Código Comercial:

9. O conceito de receita, ainda sem adjetivos, entrou em nosso direito privado de forma oblíqua, por meio de dispositivo do art. 503 do Código Comercial referente ao comércio marítimo. Lá, tinha o conceito, como tem hoje no direito tributário, o sentido de uma universalidade, significando ‘tudo o quanto o capitão receber’. 10. Teixeira de Freitas a ele não se refere, no seu *Vocabulário Jurídico*. O Código Civil de 1916 também não faz referência à receita, prevalecendo, nas fontes legislativas e judiciais, o conceito do Código Comercial. O Código Civil em vigor somente se refere à ‘receita’ ao tratar do condomínio edilício, especificamente da ‘administração do condomínio’, estabelecendo que se incluem entre as obrigações do síndico ‘elaborar o orçamento da receita e da despesa relativa a cada ano’ (art. 1.348, inciso VI). A expressão ‘receita’, portanto, ainda no novo Código Civil, mantém o sentido de universalidade. Portanto, *se há um conceito de receita no direito privado, este conceito é de totalidade dos recebimentos, não importando a que título, o que remonta ao Código Comercial de 1850* (grifo nosso) (BOITEUX, 2001, p. 167).

Aliando tal premissa ao reconhecimento de receitas pelo regime contábil da competência, isto é, independentemente de sua realização em moeda e ao disposto no art. 1.187, VI, do Código Civil (“os créditos serão considerados de conformidade com o presumível valor de realização (...)”)), concluiu a Fazenda que “as variações monetárias e cambiais devem ser consideradas conforme o regime de apuração de resultados, seja ele o de ‘caixa’, seja ele o de ‘competência’, dado que influem sobre o valor do crédito” (BOITEUX, 2001, p. 172).

Este debate em torno da incidência ou não do PIS e da COFINS sobre as variações monetárias positivas, seja na liquidação da obrigação (pagando-se valor inferior àquele inicialmente contratado ou recebendo-se quantia superior àquela anteriormente pactuada, ambos em razão da alteração na paridade cambial) – quando a discussão é tida sobre a natureza ou não de tais ganhos como receitas financeiras e sobre a própria possibilidade de

tributação das receitas financeiras, como na análise feita por Marco Aurélio Greco –, seja antes dela, em razão das oscilações periódicas da moeda estrangeira, demonstra a ausência de autonomia semântica do termo “receita”, o que traz inúmeros problemas na aplicação das normas tributárias do PIS e da COFINS.

Nesta discussão, pelas razões intrínsecas aos debates tributários, nos quais os contribuintes argumentam pelo não pagamento, contrapondo-se à tributação pretendida pela legislação e pelos representantes do Fisco, misturam-se definições, antigas e novas, relacionadas ao termo “receita”, manipulando-se o sentido em razão da retratação linguístico-contábil dos eventos econômicos, para concluir-se, diante de um problema de política legislativo-fiscal, pela incidência ou não do PIS e da COFINS.

8.3.2 Delimitação dos termos “faturamento”, “receita” e “receita bruta” pelo Supremo Tribunal Federal e pela legislação atual

A acepção da palavra “faturamento”, inserta na Lei n. 9.718/98, que determinaria a base de cálculo e, por consequência, o critério material do antecedente da norma de incidência do PIS e da COFINS, foi discutida amplamente pela doutrina e definida pelo Supremo Tribunal Federal.

Em 09 de novembro de 2005, foram julgados os Recursos Extraordinários de números 357.950-9/RS, 390.840-5/MG, 358.273-9/RS e 346.084-6/PR, decidindo-se que a incidência dessas contribuições (PIS/COFINS) deveria dar-se sobre o faturamento, este entendido como a receita bruta derivada das operações próprias do negócio (venda de mercadorias e/ou prestação de serviços) das empresas, com base no art. 3º, *caput*, da Lei n. 9.718/98, promulgada com fundamento de validade no art. 195, I, da Constituição, antes da alteração de sua redação dada Emenda Constitucional n. 20/98 e em consonância com seu entendimento no Recurso Extraordinário n. 150.755-1/PE²⁹. O § 1º seria, portanto, inconstitucional, pois a Constituição de 1988 não teria dado fundamento de validade para a instituição de contribuição sobre outras receitas que não a receita típica das atividades da empresa (venda de mercadorias e/ou prestação de serviços), que seria a acepção de faturamento segundo o entendimento do tribunal, pelo que se lê do art. 195, I, antes da Emenda Constitucional 20/98.

A interpretação do Supremo Tribunal Federal exclui a interpretação de faturamento como o simples ato de emitir faturas³⁰. Segundo a interpretação dada pelo Supremo Tribunal, o faturamento (i) é, portanto, produto, e não processo (é resultado do eventual *ato de emitir faturas*, e não o próprio ato)³¹ e (ii) decorre de quaisquer tipos de negociações que pratique a empresa para vender seus produtos ou prestar seus serviços (independente da emissão especificamente de *faturas*). Além disso, equiparou a expressão ao conceito de “receita bruta” contabilmente falando, motivo pelo qual tomaremos um pelo outro daqui adiante.

Esta ausência de permissão constitucional para tributação da receita total (outras receitas além da receita bruta, como as receitas financeiras) foi suprida pela Emenda Constitucional 20/98 (posterior à Lei n. 9.718/98), que acrescentou o termo “receita” ao art. 195, I, e forneceu, assim, fundamento de validade para a promulgação das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, que instituíram a contribuição ao PIS e à COFINS não cumulativas, respectivamente. Essas mesmas leis também determinaram que a contribuição ao PIS e à COFINS teriam como “fato gerador o faturamento mensal”, entendido como “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Com isso, o termo *faturamento*, nestas novas leis, equipara-se ao termo *receita total*, por estipulação legal de significado³².

A contribuição ao PIS e a COFINS devidas pelas *pessoas jurídicas enquadradas no regime não cumulativo* e sujeitas, portanto, às Leis ns.10.637/2002 e 10.833/2003 têm, assim, todas as suas receitas tributadas por essas contribuições, conforme dispõe o art. 1º de ambas as leis. As receitas financeiras, no entanto, estão sendo tributadas com alíquota zero enquanto vigorar o Decreto n. 5.442/2005³³.

As *pessoas jurídicas enquadradas no regime cumulativo*, como não abrangidas pelo Decreto n. 5.442/2005 (que se refere apenas às pessoas jurídicas que apuram as contribuições pelo regime não cumulativo), puderam questionar a incidência das contribuições sobre outras receitas não provenientes da venda de bens e/ou serviços, com base na decisão do Supremo Tribunal Federal, que delimitou a expressão “faturamento” em torno do significado da expressão “receita bruta decorrente da venda de bens e/ou da prestação de serviços”.

Recentemente, contudo, o art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/98, que equiparava as expressões faturamento/receita bruta à receita total, incluindo, assim, as receitas financeiras na base de cálculo do PIS e da COFINS, foi revogado pelo art. 79, XII, da Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009, tornando desnecessária a discussão judicial pelas pessoas jurídicas sujeitas exclusivamente ao regime cumulativo de apuração das contribuições.

8.4 As exclusões de base de cálculo: terceira delimitação do fato gerador do PIS e da COFINS

As hipóteses de exclusão de base de cálculo não se equivalem nos textos da Lei n. 9.718/98 (que trata da apuração do PIS e da COFINS no regime cumulativo) e das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 (que tratam da apuração das contribuições no regime não cumulativo). Por este motivo, nos itens seguintes reconstruiremos essas hipóteses legais, separando-as em exclusões de base de cálculo no regime cumulativo e no regime não cumulativo, e exporemos nosso entendimento acerca das referidas normas.

8.4.1 Regime cumulativo

A Lei n. 9.718/98 prescreveu como exclusão da receita bruta, para fins de determinação da base de cálculo do PIS e da COFINS³⁴:

- (i) vendas canceladas;
- (ii) descontos incondicionais;
- (iii) imposto sobre Produtos Industrializados;
- (iv) ICMS cobrado no regime de “substituição tributária”;
- (v) reversões de provisões operacionais;
- (vi) recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas;
- (vii) resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido;

- (viii) lucros e dividendos, derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e
- (ix) a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

No nosso entendimento, com as referidas exclusões de base de cálculo, o que fez a Lei n. 9.718/98 foi delimitar, negativamente, o conceito de receita a partir da indicação de determinados valores que não seriam considerados em seu significado para efeitos de incidência tributária.

Contabilmente, *receita bruta*, por exemplo, equivale aos valores decorrentes das operações de venda de mercadorias ou prestações de serviços, neles incluídos (i) os tributos incidentes nas operações de venda de mercadorias ou prestações de serviços, (ii) as vendas canceladas e (iii) os descontos incondicionais, conceito este que não coincide com o conceito legal, pois, para efeitos contábeis, a exclusão dos tributos, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais, permitida legalmente, seriam abatimentos feitos para se chegar à *receita líquida*.

No entanto, quando a lei determina a exclusão de tais valores da *base de cálculo*, ela está, na verdade, delimitando negativamente o *conceito legal de receita bruta*, base de incidência da COFINS e, conseqüentemente, o próprio critério material da regra-matriz de incidência tributária: a realização do antecedente, para que se constitua como fato-jurídico tributário, implica em auferir “receitas”, entendidas estas como os ingressos contábeis dotados de tal natureza, com exceção dos valores que, por estipulação legal, não compõem o conceito de *receita tributável*.

8.4.2 Regime não cumulativo

O art. 1º, § 3º, da Lei n. 10.637/2002 e os arts. 1º, § 3º e 15, da Lei n. 10.833/2003 trazem rol de *receitas* que, segundo suas prescrições, não integrariam a *base de cálculo* do PIS e da COFINS. São elas³⁵:

- (i) isentas, não sujeitas à incidência das contribuições ou sujeitas à alíquota zero;
- (ii) não operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

- (iii) auferidas pela pessoa jurídica revendedora na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- (iv) decorrentes da venda de álcool para fins carburantes³⁶;
- (v) referentes: (v.i) às vendas canceladas, (v.ii) aos descontos incondicionais concedidos, (v.iii) às reversões de provisões e recuperações de crédito baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, (v.iv) ao resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido e (v.v) aos lucros e dividendos, derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

Ao contrário do defendido pela doutrina, as exclusões referidas nos itens (v.iii) a (v.v) não existem em razão de serem resultados contábeis positivos decorrentes de três lançamentos (reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido, e lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição), que não representam *efetivo ingresso de dinheiro no caixa do contribuinte* (CAVALLO, 2005, p. 108), pois as recuperações de créditos baixados como perda, por exemplo, ao contrário, representam efetivos ingressos de dinheiro, mas são receitas que já foram tributadas pelo regime de competência e decorrem da inadimplência dos devedores, não representando, isto sim, *nova receita*.

Como já afirmamos, quando tratamos do regime cumulativo, as exclusões de base de cálculo previstas na legislação atuam na própria definição do enunciado “receita”, complemento do verbo que integra o critério material da hipótese tributária do PIS e da COFINS também no regime não cumulativo, motivo pelo qual delimita negativamente seu significado, para efeitos de tributação.

Também como “exclusões de base de cálculo”, a legislação menciona as receitas (i) isentas, (ii) não alcançadas pela incidência do PIS e da COFINS ou (iii) sujeitas à alíquota zero. Igualmente o quanto já dito acima, também tais prescrições atuam na delimitação do próprio significado do termo

“receita”, integrante do critério material da hipótese tributária da COFINS no regime geral da não cumulatividade.

Segundo dispõem os arts. 5º da Lei n. 10.637/2002 e 6º da Lei n. 10.833/2003, o PIS e a COFINS “não incidiriam” sobre as receitas decorrentes das operações de:

- (i) exportação de mercadorias para o exterior;
- (ii) prestação de serviços para pessoas físicas ou jurídicas, desde que residentes ou domiciliadas no exterior e cuja contraprestação represente ingresso de divisas no País; e
- (iii) vendas efetuadas para pessoa jurídica comercial exportadora, com o fim específico de exportação.

Neste último caso, a empresa comercial exportadora tem 180 dias (contados da data da emissão da nota fiscal pela empresa vendedora) para exportar as mercadorias adquiridas com essa finalidade, sob pena de ter que arcar com a COFINS que não incidiu, na etapa anterior, sobre a receita auferida pela pessoa jurídica vendedora, além daquela eventualmente incidente sobre as receitas por ela auferidas, decorrentes da comercialização das mercadorias não exportadas.

Existem, ainda, as receitas sujeitas à alíquota zero, como as receitas financeiras, exceto as decorrentes do pagamento de juros sobre o capital próprio, conforme art. 1º do Decreto n. 5.442/2005, editado com fundamento de validade no art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004.

Além delas, também delimitam a “receita tributável” as “alíquotas zero” aplicáveis para determinadas receitas sujeitas a tratamento diferenciado (já por esta última razão – estarem sujeitas a tratamento diferenciado – delimitariam a definição de *receita* para efeitos de composição do critério material da hipótese tributária genérica do PIS e da COFINS no regime da não cumulatividade): (i) a receita auferida com a venda de determinados tipos de papéis, conforme previsão do art. 28, II, da Lei n. 10.865/2004; (ii) as receitas auferidas com a venda do papel destinado à impressão de jornais

(art. 28, I, da Lei n. 10.865/2004); e (iii) as receitas auferidas com a venda de livros técnicos e científicos (art. 2º, § 4º, da Lei n. 10.833/2003).

8.5 Conclusão

O objetivo deste artigo foi enfrentar as principais questões relativas (i) aos regimes contábeis de reconhecimento de receitas, (ii) às receitas financeiras e (iii) às exclusões de base de cálculo do PIS e da COFINS.

Quanto ao primeiro tema, vimos que a legislação que rege a apuração dessas contribuições não determina expressamente se as receitas devem ser reconhecidas pelo regime contábil de caixa ou de competência, o que influencia diretamente a caracterização dos fatos geradores dessas contribuições. A jurisprudência tem se posicionado no sentido de que a incidência do PIS e da COFINS deve se dar pelo regime de competência, salvo, é claro, a exceção prevista na MP 2.158-35/2001.

O tratamento tributário das receitas financeiras, por sua vez, está atualmente disciplinado da seguinte forma: (i) para aqueles que apuram as contribuições pelo regime cumulativo, não haverá incidência de PIS e COFINS sobre as receitas financeiras, dada a revogação do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98, após o julgamento do STF; (ii) para aqueles que apuram o PIS e a COFINS pelo regime não cumulativo, a tributação encontra-se atualmente suspensa em razão da aplicação da alíquota zero pelo Decreto mencionado.

Por fim, quanto às exclusões de base de cálculo, reiteramos que elas são, em verdade, delimitações do critério material fato jurídico-tributário do PIS e da COFINS, assim como a determinação do regime de apuração das receitas (caixa ou competência) e a inclusão ou não das receitas financeiras na base tributável. Quando se discute a incidência dessas contribuições sobre (i) os valores efetivamente ingressados no caixa da pessoa jurídica ou os valores registrados como receita, (ii) as receitas financeiras ou (iii) as vendas canceladas e demais hipóteses de “exclusão de base de cálculo”, está-se, em verdade, delimitando o fato gerador do PIS e da COFINS.

REFERÊNCIAS

Doutrina

ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 4. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

ALONSO, Juan Pablo. **Interpretación de las normas y derecho penal**. Buenos Aires: Del Puerto, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense.

BOITEUX, Fernando Netto. A Cofins e os chamados “imóveis próprios”. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 52, p. 73-79, jan. 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. A lógica e seu objeto – Generalização e formalização – As estruturas lógicas – Relações lógicas e relações fácticas – A chamada lógica formal e a metodologia. **Apostila de Filosofia do Direito I (Lógica Jurídica)**, PUC, São Paulo, 2004.

_____. **Curso de direito tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CAVALLO, Achilles Augustus. **Comentários à Legislação da COFINS**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CHIAVASSA, Tércio. Valores faturados e não recebidos: a questão do PIS e da COFINS. *In*: BORGES, Eduardo de Carvalho. **Tributação nas telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUIBOURG, Ricardo A. *et al.* **Introducción al conocimiento científico**. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei n. 9.718/98 – variações cambiais e regime de alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 50, p. 110-151, nov. 1999.

HIGUCHI, Hiromi; HIROSHI, Fábio. **Imposto de renda das empresas**. 31. ed. São Paulo: IR Publicações, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____ ; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens (FIEPECAFI). **Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2006.

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da contribuição ao PIS). *In*: **Grandes temas tributários da atualidade**. São Paulo: IOB, 2000.

PONTES, Helenilson Cunha. A incidência de PIS/COFINS sobre a variação cambial gerada nas operações de exportação de mercadorias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 104, p. 96-108, maio 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. *In*: **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. 1^o Congresso Internacional de Direito Tributário – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). São Paulo: Max Limonad, 1998.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

WALD, Alexandre de M.; NISHIOKA, Alexandre Naoki; MORAES, Allan. O aspecto temporal da hipótese de incidência das contribuições ao PIS e a COFINS e as receitas não auferidas em virtude de inadimplemento. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISHER, Octavio Campos (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

Legislação

BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 20**, de 15 de dezembro de 1998. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Decreto n. 5.442, de 09 de maio de 2005**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5442.htm>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del1598.htm>>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 556, de 25 de junho de 1850. **Código Comercial**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L0556-1850.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Lei das S/A**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 11.727, de 23 de junho de 2008.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2007-2010/2008/Lei/L11727.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar n. 7, de 07 de setembro de 1970.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm >. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Medida Provisória n. 413, de 03 de janeiro de 2008.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Mpv/413.htm>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução do CFC n. 750, de 29 de dezembro de 1993.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamento do Imposto de**

Renda. **RIR/99.** Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em:
15 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil.
Ato Declaratório SRF n. 73. Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil.
Instrução Normativa IN/SRF n. 390, de 30 de janeiro de 2004.
Disponível em:
<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in3902004.htm>>.
Acesso: 15 jul. 2010.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 150.755-1/PE.** Tribunal Pleno, Relator: Ministro Carlos Velloso, Brasília, DF, j. 18-11-92, *DJ* 20-8-93. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=211246&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20150755>>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 346.084-6/PR.** Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão. Brasília, DF, j. 9-11-2005, *DJ* 1º-9-2006. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=261096&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20346084>>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 357.950/RS.** Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 9-11-2005, *DJ* 15-8-2006. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=261412&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20357950>>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 358.273-9/RS.** Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF j. 9-11-2005, *DJ* 15-8-2006. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?>

id=261421&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20358273
>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 390.840-5/MG**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 9-11-2005, *DJ* 15-8-2006. Disponível em:

<[http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?](http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=261694&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20390840)

id=261694&tipo=AC&descricao=Inteiro%20Teor%20RE%20/%20390840
>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial REsp 723.504/RS**. Primeira Turma, Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, DF, j. 12-9-2006, *DJ* 28-9-2006. Disponível em:

<[https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?](https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=647361&sReg=200500037338&sData=20060928&formato=PDF)

sSeq=647361&sReg=200500037338&sData=20060928&formato=PDF>.

Acesso: 15 jul. 2010.

1 Contabilmente, o que se denomina por “receita bruta” corresponde ao entendimento jurídico do termo “faturamento”, isto é, resumidamente, os valores referentes às operações de venda e/ou prestações de serviço.

2 Quando nos referimos a “efetivos” pagamentos e recebimentos, “efetivos” ingressos etc., queremos nos referir ao ingresso de dinheiro no caixa da pessoa jurídica. Os pagamentos e recebimentos (ingressos), usualmente, em linguagem ordinária, denotam o ingresso ou desembolso de dinheiro. O regime de competência contraria esse sentido usual, dando nova significação aos termos “recebimento” e “pagamento”. Portanto, a utilização da palavra “efetivos” após os substantivos “pagamento/ingresso/recebimento” visa reverter essa estipulação de significado feita pela contabilidade e retomar o sentido usual dos termos.

3 No caso do PIS e da COFINS, salvo equívocos cometidos no momento do registro, a conta contábil denominada “receita bruta”, localizada na Demonstração dos Resultados do Exercício (DRE), é apta a refletir o faturamento da empresa e fornece informações necessárias e indiscutíveis para a constituição de seus fatos jurídicos, ressaltando as outras receitas e suas discussões. Para facilitar a exposição deste item, utilizaremos as expressões como sinônimas, aludindo ao *faturamento*, à *receita bruta* e à *receita* com as mesmas acepções.

4 Embora a delimitação do critério material, a partir da elucidação do vocábulo “faturamento”, seja suficiente como premissa para concluirmos se há ou não a tributação sobre as vendas e/ou prestações de serviços inadimplidas, preferimos sempre nos referir ao critério temporal separadamente, sobre o qual *reflete* aquela primeira tomada de posição em relação ao critério material, embora, ressalte-se, sejam realidades distintas que não se

confundem. Cf. Paulo de Barros Carvalho, referindo-se à separação entre o critério material e o temporal, “(...) é curioso anotar que os autores depararam com grande dificuldade para promover o isolamento do critério material, que designam por *elemento material do fato gerador*, *elemento objetivo do fato gerador* ou por *aspecto material da hipótese de incidência*. Tanto nacionais como estrangeiros tropeçam, não se livrando de apresentá-lo engastado aos demais aspectos ou elementos integradores do conceito, e acabam por desenhar, como critério material, todo o perfil da hipótese tributária. Nesse vício de raciocínio incorreram quantos se dispuseram, em trabalho de fôlego, a mergulhar no exame aprofundado do suposto. Impressionados com a impossibilidade física de separar o inseparável, confundiram o núcleo da hipótese normativa com a própria hipótese, definindo a parte pelo todo, esquecidos de que lidavam com entidades lógicas, dentro das quais é admissível abstrair em repetidas e elevadas gradações” (grifos nossos). In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 253.

5 A Lei das Sociedades Anônimas classifica como *demonstrações financeiras* (i) o Balanço Patrimonial (BP); (ii) a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); (iii) a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, ou demonstração das mutações do patrimônio líquido (DLPA); (iv) a demonstração dos fluxos de caixa (não obrigatória para as companhias fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00); e (vii) a demonstração do valor adicionado, se Cia. aberta, conforme art. 176: “Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício: I – balanço patrimonial; II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; III – demonstração do resultado do exercício; IV – demonstração dos fluxos de caixa; e V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado”. A DOAR (Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos), antes prevista no inc. IV, foi substituída pela demonstração dos fluxos de caixa, após a alteração feita pelo art. 1º da Lei n. 11.638/2007. As sociedades limitadas, hoje regidas pelo Código Civil de 2002, também estão obrigadas à elaboração da DRE, conforme prescreve o art. 1.179. O art. 3º da Lei n. 11.638/2007 (que alterou a Lei das S/A) estendeu às sociedades de grande porte (sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiverem, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00) a obrigatoriedade de escrituração e elaboração de demonstrações financeiras, independentemente da forma de sua constituição (se limitadas ou sociedades anônimas).

Além disso, as pessoas jurídicas, em geral, estão obrigadas a manter a escrituração contábil em razão da legislação tributária. In: HIGUCHI, Hiromi; HIROSHI, Fábio. **Imposto de renda das empresas**. 31. ed. São Paulo: IR Publicações, 2006, p. 31.

6 Item incluído a partir da verificação de modelo exemplificativo de Contas Necessárias da DRE. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens (FIECAFI). Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades). 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2006, p. 332.

7 Segundo Sérgio de Iudícibus e José Carlos Marion: “Este regime é universalmente adotado, aceito e recomendado pelo Imposto de Renda. Evidencia o resultado da empresa (lucro ou prejuízo) de forma mais adequada e completa. As regras básicas para a contabilidade pelo regime de competência são: (i) *a receita será contabilizada no período em que for gerada, independentemente do seu recebimento*. Assim, se a empresa vendeu a prazo em dezembro do ano T1 para receber somente em T2, pelo regime de competência, considera-se que a receita foi gerada em T1; portanto, ela pertence a T1; (ii) *a despesa será contabilizada como tal no período em que for consumida, incorrida, utilizada, independentemente do pagamento*. Assim, se em 10 de janeiro de T2 a empresa pagar seus funcionários (que trabalharam em dezembro de T1), a despesa compete a T1, pois nesse período ela incorreu efetivamente”. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de contabilidade para não contadores**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000, p. 121.

8 As contas do ativo são ordenadas de acordo com o grau de liquidez de seus itens, isto é, conforme a rapidez com que podem ser convertidos em dinheiro. A primeira conta do “Ativo” é denominada “Circulante” porque realizável a curto prazo (até um ano), por exemplo. Cf. Sérgio de Iudícibus e José Carlos Marion. *Op. cit.*, p. 43.

9 As contas do passivo também são colocadas em ordem decrescente de liquidez, isto é, de acordo com seu vencimento. As obrigações que serão liquidadas mais rapidamente ficarão no primeiro grupo (Circulante) e assim por diante. O PL indica os valores colocados pelo sócio na sociedade (investimentos no Capital) e os Lucros Acumulados (lucros de períodos anteriores, retidos e não distribuídos aos sócios). O PL localiza-se ao lado esquerdo do Balanço por caracterizar-se, também, como obrigação da empresa para com os sócios. Cf. Sérgio de Iudícibus e José Carlos Marion. *Op. cit.*, p. 35 e 45-46.

10 À parte as discussões acerca da incidência sobre as receitas financeiras que comporiam, juntamente com a receita bruta, a base de cálculo do PIS e da COFINS. Embora componha a base de cálculo, as receitas financeiras compõem conta diferenciada da receita bruta, como na DRE acima.

11 Sérgio de Iudícibus e José Carlos Marion: “A rigor, a intitulação DFC não é a mais correta, uma vez que englobamos as contas de Caixa e Bancos. Dessa forma, seria mais adequado denominar **Demonstração de Fluxo de Disponível**. Todavia, este relatório há muito tempo já é denominado desta forma (DFC). Portanto, para efeitos de DFC, entenderemos o termo Caixa como disponível (Caixa + Bancos)”. *Op. cit.*, p. 123.

12 Nas palavras de Sérgio de Iudícibus e José Carlos Marion: “Assim como a Demonstração de Resultados do Exercício, a DFC é uma demonstração dinâmica e também está contida no Balanço que, por sua vez, é uma demonstração estática. Se, por exemplo, tivemos um Balanço Patrimonial cujo disponível seja:

Circulante	31-12-8X	31-12-8X+1
Disponível	1.820.000	2.500.000

Estamos diante de uma situação estática, ou seja, uma fotografia do saldo disponível no início do período e outra no final do período. Mas quais foram as razões que contribuíram para o aumento das disponibilidades de \$ 680.000? A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) irá indicar-nos o que ocorreu no período em termos de saída e entrada de dinheiro no Caixa (demonstração dinâmica) e o resultado desse Fluxo”. *Op. cit.*, p. 123.

13O art. 251 do RIR/99 prescreve que “A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-lei n. 1.598, de 1977, art. 7º)”. Complementando a interpretação do art. 251 do RIR/99, prescreve o art. 177 da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) que “A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime da competência”. Reafirmando a adoção do regime de competência para as sociedades anônimas, o art. 187, § 1º, tratando da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), prescreve: “Na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos”. Mesmo para as limitadas, parece-nos que há a obrigação de escrituração pelo regime de competência, seja pela observância dos princípios contábeis geralmente aceitos (que pregam a adoção do regime da competência, segundo dispõe o art. 9º da Resolução CFC 750/93), seja pela leitura do art. 274, § 1º, do RIR/99, que manda que o contribuinte, na apuração do lucro líquido do período, observe as disposições da Lei 6.404/76. No mesmo sentido: Hiromi Higushi e outros. **Imposto de renda das empresas**. 31. ed. São Paulo: IR Publicações, 2006, p. 31. Com relação à CSLL, prescrevem o art. 57 da Lei n. 8.981/95 e o art. 3º da Instrução Normativa SRF n. 390/2004 que se aplicam a ela as mesmas normas de apuração do IR.

14Embora o Superior Tribunal de Justiça tenha julgado o caso como se tivesse sido questionada a contabilização e incidência do tributo sobre as vendas a prazo, parece-nos, nas p. 4-5 do acórdão (trechos de sua argumentação na petição do Recurso Especial), que a empresa questionava (ou poderia ter questionado) não o reconhecimento das vendas a prazo no mês em que ocorreu a venda, mas o custo financeiro (juros e correção monetária) que essa modalidade de pagamento enseja.

15Paulo de Barros Carvalho, utilizando linhas analíticas de investigação, procura distinguir os *eventos* – meros acontecimentos da realidade, sem descrição em linguagem – dos *fatos* – acontecimentos descritos em linguagem social, ordinária. A partir dessa distinção, afirma que os fatos jurídicos serão sempre enunciados linguísticos, constituídos por sujeito competente, em conformidade com o que dispõe o direito positivo. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 85-90. Quando falarmos de *fatos jurídicos em sentido estrito*, por sua vez,

estaremos referindo-nos, sempre, aos antecedentes de normas individuais e concretas. As normas individuais e concretas são também normas jurídicas com estrutura hipotético-condicional; no entanto, distinguem-se das normas gerais e abstratas (como as regras-matrizes de incidência dos tributos), por relacionarem indivíduos determinados (e não se dirigirem a um número indeterminado de pessoas) e se referirem a fatos passados (nunca a possíveis ocorrências futuras). Cf. Paulo de Barros Carvalho, *op. cit.*, p. 87-88. Exemplo: segundo o cartório de registro civil competente, dado que no dia “a”, no Estado “B”, nasceu a criança “C”, então deve-ser o direito de o recém-nascido ter todos os seus demais direitos respeitados por todos. Os fatos jurídico-tributários (fatos jurídicos em sentido estrito) são espécies de fatos jurídicos. Eles compõem o antecedente de normas individuais e concretas, especificamente o antecedente das normas que veiculam a incidência tributária: dado que no dia “a”, no Estado “B”, ocorreu a saída da mercadoria “c”(antecedente), então deve-ser o pagamento do ICM (consequente). Note que, diferentemente dos antecedentes das normas gerais e abstratas (hipóteses), que contêm enunciados conotativos que se projetam para acontecimentos futuros, os antecedentes das normas individuais e concretas sempre contêm fatos já acontecidos (por isso são chamados de enunciados denotativos). É por se enquadrarem naquelas notas abstratamente previstas na hipótese que passam da condição de meros fatos sociais ou eventos para fatos jurídicos, tributários ou não.

16Lembremos que, retomando o quanto já dito e justificado, tomamos as expressões faturamento e receita bruta como sinônimos, apartando as discussões sobre a incidência das contribuições sobre outras receitas que integram o conceito de *receita total*.

17“Inexiste cronologia entre a verificação empírica do fato e o surgimento da relação jurídica, como se poderia imaginar, num exame mais apressado. Instaura-se o vínculo abstrato, que une as pessoas, exatamente no instante em que aparece a linguagem competente que relata o evento descrito pelo legislador. Para o direito, são entidades simultâneas, concomitantes. Outra coisa, porém, é saber se os sujeitos entreligados na relação têm consciência do vínculo; se o credor vai exercitar os seus direitos; ou o devedor cumprir a prestação que lhe cabe.” *In*: CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, 2004, p. 247.

18MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 58; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. O Conceito de Receita como Hipótese de Incidência das Contribuições para a Seguridade Social (para efeitos da COFINS e da contribuição ao PIS). *In*: **Grandes temas tributários da atualidade**. São Paulo: IOB, 2000, p. 43-20; BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 130; GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei n. 9.718/98 – variações cambiais e regime de alíquota acrescida. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, n. 50, p. 110-151 (p. 131), nov. 1999; CHIAVASSA, Tércio. Valores faturados e não recebidos: a questão do PIS e da COFINS. *In*: BORGES, Eduardo de Carvalho. **Tributação nas telecomunicações**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 367-373; PONTES, Helenilson Cunha. A incidência de PIS/COFINS sobre a variação cambial gerada nas operações de exportação de mercadorias.

Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 104, p. 96-108 (p. 106), maio 2004.

¹⁹Segundo a filosofia, conceito é “todo processo que torne possível a descrição, a classificação e a previsão dos objetos cognoscíveis”. ABBAGNANO, Nicola. **Dicionário de filosofia**. 4. ed., 2. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 164. *Conceito* é o conteúdo de um ato de inteligência. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. A lógica e seu objeto – Generalização e formalização – As estruturas lógicas – Relações lógicas e relações fácticas – A chamada lógica formal e a metodologia. **Apostila de Filosofia do Direito I (Lógica Jurídica)**, PUC, São Paulo, capítulo III. Em outras palavras, é a ideia que formamos em nossa mente quando entramos em contato com determinado objeto (real, ideal ou cultural). *Definição* é o produto daquele conceito. É um enunciado, exteriorizado em linguagem mediante ato de enunciação. Conforme Tárek Moysés Moussallem: “A existência de um enunciado pressupõe a execução de um ato que coloca a língua em funcionamento. Ao ato mesmo de produção de enunciados chama-se *enunciação*”. MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Fontes do direito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Org.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 107). Em outras palavras, é a aparição, no mundo real, do conceito idealizado na mente do sujeito cognoscente. A definição compõe-se de suas partes: o *definiendum* (palavra que se quer definir) e o *definiens* (enunciação do significado). Cf. GUIBOURG, Ricardo A. *et al.* **Introducción al conocimiento científico**. 3. ed. Buenos Aires: Eudeba, 2003, p. 54. Dependendo da forma como encontramos o *definiens*, podemos distinguir dois tipos de definições: *denotativas* e *conotativas*. As *definições denotativas* nos mostram o conjunto de objetos que pertencem à determinada classe. As *definições conotativas* nos dão critérios de uso de determinada palavra de classe. Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no sistema tributário brasileiro. In: **Justiça tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário**. 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 129. Neste sentido, é plenamente possível idealizarmos o conceito de *faturamento* e a partir dele formular definição conotativa que englobe o critério “ingresso de dinheiro”.

²⁰Paulo de Barros Carvalho afirma que todas as normas jurídicas (produto da interpretação dos textos normativos) possuem a mesma estrutura lógica, qual seja, a estrutura hipotético-condicional refletida na fórmula “se..., então”, ou $H \rightarrow C$: “se ocorre o fato jurídico (descrito em H – hipótese), então deve ser o comportamento X (prescrito em C – consequente)”. A primeira parte da fórmula, que descreve a ocorrência do fato, é chamada de *hipótese* ou *antecedente*. A segunda, que prescreve a obrigação decorrente da prática daquele fato descrito no antecedente, é chamada de *consequente*. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, 1999, p. 22-25. As normas de incidência tributária, chamadas de regras-matrizes de incidência tributária, não são mais que espécie de normas jurídicas: têm descrição de fatos de possível ocorrência em seu antecedente e critérios que indicam um tipo específico de obrigação (pagamento do tributo), que decorrerá quando da prática daquele fato. Peculiarmente, no entanto, a regra-matriz de incidência tributária é construída a partir dos textos normativos que instituem os tributos e, por isso, possuem não só a

mesma estrutura lógica inicial ($H \rightarrow C$) mas também os mesmos critérios indicativos da incidência tributária. No (i) *antecedente*, teremos sempre um (i.i) *critério material* (verbo de ação seguido de um complemento, que indicará o tipo de comportamento ensejador da obrigação de pagar o tributo), um (i.ii) *critério espacial* (onde deve ocorrer este fato, para fazer nascer a obrigação) e um (i.iii) *critério temporal* (que indicará quando pode ser considerada ocorrida a ação prevista no critério material), já que toda ação sempre acontece dentro de coordenadas de espaço e tempo. No (ii) *consequente*, teremos, no caso da regra-matriz de incidência tributária, sempre um (ii.i) *critério pessoal* (dois sujeitos (ativo e passivo) em posições opostas, que possuem direito ou dever de exigir ou pagar o tributo) e um (ii.ii) *critério quantitativo* (indicativo do montante, a partir da aplicação da alíquota à base de cálculo, a ser pago em decorrência da obrigação tributária nascida pela prática do fato jurídico tributário previsto no antecedente). Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, 2004, p. 241-340.

21 Até elucidarmos as distinções entre os termos feitas pela doutrina e pela jurisprudência, utilizaremos os termos “faturamento”, “receita bruta” e “receita total”, tal como colocados na legislação, como sinônimos.

22 Por ser irrelevante para o caso e não trazer maiores discussões, não descreveremos o critério espacial do antecedente das normas. No caso do PIS e da COFINS, o critério temporal de sua regra-matriz de incidência tributária é delimitado pelas ações ocorridas em território nacional, já que se trata de tributo federal.

23 Cf. Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) exemplificativa. *In: IUDÍCIBUS*, Sérgio de; MARION, José Carlos. *Op. cit.*, p. 73.

24 Marco Aurélio Greco define com clareza: “variação cambial corresponde à diferença de paridade entre o montante de moeda nacional que, em certa data, correspondia a certo montante de moeda estrangeira e o montante de moeda nacional que corresponde, em outra data, à mesma quantidade de moeda estrangeira”. *In: GRECO*, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 143.

25 Os termos *ativa* e *passiva* para qualificar as variações monetárias não denotam, tecnicamente, que elas sejam positivas ou negativas. Indicam, na verdade, que se trata de variações em direitos (classificados, portanto, no “ativo” das pessoas jurídicas) ou obrigações (classificados, portanto, no “passivo”). A valorização da moeda nacional implica, por exemplo, na redução tanto de um passivo como de um ativo. Se a obrigação de entregar US\$ 100 no momento da contratação equivalia a R\$ 100,00, e, no mês seguinte, cada dólar passa a corresponder a R\$ 0,50, o passivo passa a ser de R\$ 50,00. Da mesma forma, o direito ao recebimento de US\$ 100, na hipótese de tratar-se de ativo indexado em moeda estrangeira, passaria a corresponder a apenas R\$ 50,00.

26 Ressalvada a posição de Marco Aurélio Greco (1999, p. 145), para quem os ganhos decorrentes de variação cambial, mesmo quando da liquidação das obrigações por quantidade menores de reais do que aquela que deveria ter sido entregue quando da pactuação do contrato, não seriam tributados por contrariarem o conceito constitucional de receita.

27Ricardo Mariz de Oliveira (1999, p. 704) colocou brilhantemente o problema: “produzir-se-ão bases de cálculo para as contribuições ao PIS e à COFINS toda vez que a taxa de câmbio incidente sobre um ato jurídico mudar para refletir um possível ganho cambial, mas nenhuma redução de base, ou qualquer tipo de efeito compensatório ou devolutivo, haverá quando a taxa cambial caminhar em sentido inverso. Ademais, a questão torna-se angustiante, quando ocorrem variações sucessivas ora para mais ora para menos, como é normal no regime de taxas flutuantes, pois toda vez que o sinal for positivo haverá tributação, ao passo que toda vez que ele for negativo a flutuação será temporariamente neutra, voltando a ser ativada com efeitos tributários quando ela se inverter para tornar-se novamente positiva, ainda que seja apenas para retornar ao patamar anterior, ou até mesmo para ficar abaixo dele”.

28Cf. Marco Aurélio Greco (1999, p. 131, 146): “Não é a maneira pela qual vier a ser contabilizada determinada figura que irá determinar sua natureza jurídica para fins de incidência. A contabilidade retrata a realidade, mas não cria realidades jurídicas novas, desatreladas da substância subjacente. A incidência da contribuição deverá alcançar todas aquelas figuras que correspondam a efetiva receita ou faturamento, qualquer que seja sua forma de contabilização. *Não o inverso!* (...) A contabilidade é mero retrato da realidade, visando assegurar sua certeza e exatidão mas nada pode lhe acrescentar ou retirar. Um fato contábil não equivale a um fato gerador. Eles podem, ou não, coincidir”.

29O Recurso Extraordinário n. 150.755-1/PE julgou a constitucionalidade do art. 28 da Lei n. 7.738/89 – incidência do FINSOCIAL para as prestadoras de serviços também com base na receita bruta, sob alíquota de 0,5%. Neste recurso, o Supremo Tribunal Federal decidiu, por maioria de votos, pela equiparação da base de incidência do FINSOCIAL às prestadoras de serviço, entendendo constitucional o art. 28 da Lei n. 7.783/89, desde que a alusão, nessa lei, à “receita bruta” como base de cálculo do tributo (para conformar-se ao art. 195, I, da Constituição) fosse entendida segundo a definição do DL 2.397/87, a qual é equiparável à noção corrente de “faturamento” das empresas de serviço. Assim, o termo “receita bruta” teria a mesma acepção de faturamento, qual seja, “a receita bruta das vendas das mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza”, nos limites da definição do Decreto-lei n. 2.397/87, art. 22, *a*.

30Segundo a Enciclopédia Saraiva do Direito, “fatura é, em direito mercantil, o documento relativo à venda de mercadorias, pelo qual o vendedor faz conhecer ao comprador a lista das mercadorias vendidas, discriminando-as por quantidade, qualidade, espécie, tipo e outras características, o preço das mesmas e as condições de entrega e pagamento. A emissão de fatura nas vendas é obrigatória, nos termos da Lei n. 5.474 de 18-7-68, mas é facultativa a emissão de duplicada”. *Apud* Alexandre de M. Wald *et al.* O aspecto temporal da hipótese de incidência das contribuições ao PIS e a COFINS e as receitas não auferidas em virtude de inadimplemento. *In: PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas.* São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 655-656.

31Poderíamos ainda mais distinguir essas realidades: o ato de emitir “faturas” (processo) enseja o produto “fatura” que, após entregue ao destinatário, implementa a obrigação da

contraprestação de pagar, realidade essa denotada pela palavra “faturamento”, da perspectiva de quem emitiu a fatura e receberá o pagamento.

[32](#)Juan Pablo Alonso, dissertando sobre as definições jurídicas, distingue-as, conforme sua origem, entre (i) legislativas, (ii) jurisprudenciais e (iii) dogmáticas. Citando Alchourrón e Buligyn, esclarece que as primeiras (legislativas) podem ser utilizadas para distintos fins: (i.i) precisar melhor o uso do termo (utilizado vulgarmente em sentido mais amplo, na linguagem natural), restringido seu alcance; (i.ii) ampliar o uso do termo, fazendo com que ele abarque situações que não estão claramente cobertas por seu sentido vulgar; e (i.iii) introduzir um novo termo, não utilizado na linguagem comum. O primeiro fim (i.i) parece ser o perseguido pelas definições de faturamento trazidas pelos artigos (i) 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/98, (ii) 1º da Lei n. 10.637/2002 e (iii) 1º da Lei n. 10.833/2003. Segundo o mesmo autor, são *definições jurídicas jurisprudenciais* aquelas firmadas pelos juizes diante das dificuldades de subsunção dos casos às normas no momento da aplicação. Assim, um caso que estava na zona de penumbra da norma, a partir da articulação da definição pelo juiz, passa à zona de claridade no momento de aplicação da norma. Acreditamos que este é o caso da acepção de faturamento definida pelo STF: mediante o delineamento da expressão “faturamento” foi possível dizer se as receitas financeiras integrariam ou não a base de cálculo do PIS e da COFINS. *In: ALONSO, Juan Pablo. Interpretación de las normas y derecho penal.* Buenos Aires: Del Puerto, 2006, p. 37-41.

[33](#)Segundo o art. 1º, § 2º, a alíquota zero também se aplica “às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”.

[34](#)“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I – as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

II – as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

III – os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo;

IV – a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente”.

35O inc. I, que trata da não tributação das receitas isentas ou sujeitas à alíquota zero, será abordado no item 9.3.

36Este inciso teve sua redação dada pelo art. 21 da Lei n. 10.865/2004. A redação anterior previa as receitas decorrentes da “venda dos produtos de que tratam as Leis ns. 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002 e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição”, isto é, as receitas decorrentes da venda (i) de derivados de petróleo e de álcool para fins carburantes, tributados sob o regime monofásico pelos produtores e importadores e pelos distribuidores, respectivamente; (ii) de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, já tributados com alíquotas majoradas (9,9% ou 10,3%) pelos produtores (pessoas jurídicas industriais) ou importadores; (iii) de máquinas e veículos classificados em determinadas posições da TIPI, conforme art. 1º da Lei n. 10.485/2002, já tributadas pelos fabricantes ou importadores; e (iv) de querosene de avião, tributados monofasicamente pelos importadores ou produtores.

A alteração deste inc. IV pela Lei n. 10.865/2004 decorreu da mudança dos antigos exclusivamente monofásicos, que passaram também ao regime “não cumulativo”, com permissão de tomada de créditos (art. 3º, I, *a*).

Ainda, a Medida Provisória n. 413, de 3 de janeiro de 2008 (essa Medida Provisória foi convertida na Lei n. 11.727, de 23 de junho de 2008), revoga o inc.IV (art. 19, II, *c*) e inclui os incs. XI e XII no rol do § 3º do art. 1º da Lei n. 10.833/2003 (XI – no *caput* do art. 5º da Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998, no caso de venda de álcool, inclusive para fins carburantes; e XII – no § 2º do art. 5º da Lei n. 9.718, de 1998, no caso de venda de álcool, inclusive para fins carburantes), de acordo com as alterações que prescreve para o regime de incidência do álcool (de “substituição tributária” para “incidência monofásica” – art. 5º, da Lei n. 9.719/98 – ou “regime especial” – art. 5º, § 2º, da Lei n. 9.718/98 conforme modificações pretendidas pelo art. 7º da referida Medida Provisória.

9 CRÉDITOS NO PIS/COFINS NÃO CUMULATIVOS: ASPECTOS GERAIS DA TOMADA DE CRÉDITOS, FORMAS DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS E AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ISENTOS E SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

Evany Aparecida Leitão Oliveira Pace

*Professora do programa de educação continuada e especialização em
Direito GVlaw; Especialista e Mestra em Direito Tributário pela
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUCSP); Advogada.*

9.1 Introdução

O objetivo deste artigo é tecer comentários sobre a técnica não cumulativa, conferida pela legislação como uma das formas de apuração da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), analisando seu sistema de desconto de créditos, bem como a natureza jurídica destes. Por fim, serão examinadas as disposições legais estatuídas em relação à tomada de créditos nas hipóteses em que as receitas decorrentes de aquisições de bens e serviços são desoneradas das contribuições citadas.

9.2 A técnica não cumulativa do PIS e da COFINS

9.2.1 Histórico

Pode-se dizer que houve, no nosso ordenamento, uma primeira norma legal que objetivou retirar parte do efeito cumulativo ou da tributação em cascata das contribuições sob foco. A Lei n. 9.718/98 determinou a tributação das contribuições ora tratadas sobre a totalidade das receitas auferidas; todavia, seu art. 3º, § 2º, permitia a exclusão, da base de cálculo, dos valores que, computados como receita, eram transferidos para outra pessoa jurídica, “observadas normas regulamentadoras expedidas pelo Poder Executivo”. Como visto, esse era um mecanismo propício para evitar a dupla tributação sobre a mesma base de incidência, pois permitia que determinada pessoa jurídica que auferisse receita pertencente a terceiros não sofresse a incidência das contribuições em tela, as quais seriam, então, recolhidas pelo titular da receita, depois de recebida por transferência. Essa situação ocorria, por exemplo, com as construtoras civis que recebiam do proprietário da obra pelo valor total dos serviços prestados para, posteriormente, efetuar o repasse da parte cabente às suas subempreiteiras, assim como com as agências de publicidade, que recebiam de seus clientes anunciantes os valores que deveriam ser repassados para os veículos de propaganda. Contudo, esse dispositivo sempre teve sua eficácia questionada em face da falta de regulamentação pelo Poder Executivo, até que foram suspensos seus efeitos por força de uma das reedições da então vigente Medida Provisória n. 2.113/2000 (atual MP 2.158-35/2001, com força de lei perene graças às disposições da Emenda Constitucional EC 32/2001).

A chamada cobrança “não cumulativa”, sob tal título consagrada, foi primeiramente conferida ao PIS por meio da MP 66/2002, convertida na Lei n. 10.637/2002 (publicada no *DOU* de 31 de dezembro de 2002, edição extra, e retificada no *DOU* de 06 de junho de 2003), antes de qualquer previsão constitucional neste sentido. A sistemática consistia em permitir ao contribuinte descontar do valor apurado do tributo, após a aplicação da alíquota de 1,65% sobre a base de cálculo (receitas), certos custos e despesas taxativamente relacionados no art. 3º daquele diploma legal.

A Medida Provisória n. 135, publicada em 31 de outubro de 2003, instituiu a sistemática da não cumulatividade para a COFINS, com efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2004. O mecanismo foi aperfeiçoado e modificado em relação ao PIS no que se refere aos custos e despesas que

dariam direito a desconto de créditos. Essas modificações foram também aplicadas ao regime de apuração do PIS por expressa disposição legal (art. 15 da Lei n. 10.833/2003).

Em 19 de dezembro de 2003, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 42, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2004, introduzindo o § 12 no art. 195 da Constituição, o qual estatuiu que a lei definirá os setores da atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incs. I, *b* (contribuições incidentes sobre receita ou faturamento), e IV, *caput* (contribuições do importador de bens e serviços do exterior), serão não cumulativas. A MP 135/2003 foi convertida na Lei n. 10.833, publicada em 29 de dezembro de 2003, já sob a égide da EC 42/2003 antes citada, sendo o regime não cumulativo da COFINS implementado a partir do mês de fevereiro de 2004.

9.2.2 O método adotado pelo legislador

A exposição de motivos encartada na Medida Provisória n. 135/2003 faz alusão ao método eleito para eliminar os efeitos cumulativos da COFINS:

Por se ter adotado, em relação à não cumulatividade, o método indireto subtrativo, o texto estabelece as situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor da contribuição devida, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos que menciona.

O método subtrativo indireto em uma de suas formas (imposto sobre imposto) estabelece que a tributação sobre o valor acrescido é obtida deduzindo-se, do tributo a pagar, o imposto que incidiu sobre os bens adquiridos no mesmo período. Todavia, na análise da sistemática eleita pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, não se pode afirmar tratar-se o método eleito de subtrativo imposto sobre imposto, em sua exata acepção técnica. Essa afirmação se faz necessária porque o sistema não cumulativo é propriamente destinado aos impostos em que a carga tributária incidente em uma transação é levada em conta nas operações subsequentes. É assim que funciona em relação à sistemática de incidência do ICMS: para que o método constitucional de abatimento de créditos se concretize, o valor do imposto destacado na nota fiscal de venda da mercadoria deverá ser aquele a ser tomado como crédito pelo adquirente.

Tal vinculação não ocorre na sistemática trazida pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003. As contribuições sociais aqui retratadas são

vocacionadas para serem unifásicas, e não plurifásicas, como bem observou Ricardo Mariz de Oliveira (2005, p. 17-52). Segundo ele,

(...) é irrelevante, para determinar a incidência – a ocorrência de cada fato gerador – das duas contribuições, que cada receita seja somada a outras receitas para somarem o valor devido em um determinado período de apuração, pois se trata de tributos cujos fatos geradores se completam, instantaneamente, a cada ocorrência de aquisição de uma nova receita pelas pessoas jurídicas contribuintes, isoladamente considerada.

Dessa opinião não discorda Fátima Fernandes Rodrigues de Souza (2004), para quem, recaindo as contribuições sobre o evento “auferir faturamento ou receita”, não comporta o fracionamento de sua incidência em diversas etapas protagonizadas por agentes diversos. Assim, não haveria razoabilidade em se pretender submeter esses tributos à sistemática não cumulativa, pelo método da subtração “tributo a tributo”, como se fossem plurifásicos.

Em razão desse aspecto é que se pode afirmar que a não cumulatividade das contribuições não pode ser igualada àquela conferida constitucionalmente para o ICMS e para o IPI. Seus mecanismos são distintos e as consequências de sua aplicação também, conforme demonstrar-se-á a seguir.

9.2.3 O sistema de desconto de créditos – sua diferenciação com a não cumulatividade do ICMS e do IPI

Deflui-se, de tudo o que foi antes exposto, que o regime introduzido pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 não se tipifica juridicamente como aquele conferido pela Constituição Federal para o IPI e para o ICMS.

A não cumulatividade do IPI e do ICMS é aquela própria dos impostos plurifásicos; recebe a metodologia da subtração “imposto sobre imposto”, sendo constitucionalmente garantido ao contribuinte o direito ao abatimento do imposto incidente na etapa anterior de circulação do bem com aquele devido na etapa subsequente. Basta adquirir a mercadoria onerada por esses impostos para que o direito de crédito se dê de forma imediata.

Além disso, os valores a título de ICMS e de IPI destacados pelo vendedor de mercadorias e produtos nos respectivos documentos fiscais serão exatamente aqueles que serão tomados como crédito pelos respectivos adquirentes, para desconto dos impostos que incidirão nas operações subsequentes. O crédito, portanto, é representado exatamente pelo valor dos impostos devidos na operação anterior.

Diferente disso, as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 consagraram um sistema chamado impropriamente de não cumulativo, mas que trata de uma metodologia de desconto de créditos calculados sobre determinados custos e despesas incorridos pelos adquirentes de bens e serviços, taxativamente previstos na legislação ordinária. Seu objetivo é mitigar os efeitos da incidência do PIS e da COFINS sobre os valores faturados por vários contribuintes em determinada cadeia operativa.

O direito de crédito do PIS e da COFINS nasce do enquadramento do contribuinte na sistemática não cumulativa, a partir da utilização dos bens, serviços e despesas estabelecidos na lei. Pouco importa, nesse caso, se o fornecedor de insumos, por exemplo, está ou não no mesmo sistema que o adquirente. As operações anteriores não se relacionam com as posteriores, como ocorre com o sistema do ICMS e do IPI, exceção feita à hipótese em que os produtos são adquiridos com desoneração das contribuições. Nesse caso, não haverá direito de crédito sobre ditas aquisições (com exceção aos produtos adquiridos com isenção, conforme descrito mais adiante neste artigo).

Os valores recolhidos a título de PIS e COFINS pelos vendedores de mercadorias e produtos não serão exatamente aqueles a que farão jus os respectivos adquirentes. O direito de crédito das contribuições e a apuração de seus respectivos valores nascem em decorrência da estrutura individual de cada contribuinte: seu volume de compras de estoque, de bens de ativo imobilizado, giro de estoque, estrutura de contratação, grau de endividamento etc.

Além disso, reafirmando o que já foi dito, não há direito constitucional a tais créditos, como ocorre com o ICMS e o IPI. Foram as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 que determinaram a forma por meio da qual será regida a não cumulatividade. A regra fundamental, contida no art. 3º de ambos os diplomas, é a do “*sistema de desconto*”, quando expressa: “do

valor apurado das contribuições a pagar, a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados sobre os valores de custos e despesas incorridas”. E é somente neste aspecto – direito de desconto ou abatimento – que podemos encontrar alguma semelhança entre os impostos sobre operações e as contribuições não cumulativas incidentes sobre receitas.

“Descontar”, na definição de Caldas Aulete (2007), significa diminuir (quantidade, quantia ou parte) de uma soma ou de um total. Pode-se associar, ainda, a expressão “abatimento” quando se fala em desconto de preço. Mas, conforme desígnios do próprio art. 3º supracitado, o uso do crédito apurado como moeda a descontar somente é deferido legalmente após a ocorrência da fenomenologia da incidência tributária. Assim, ocorrendo, no mundo social, um fato – auferir receita – descrito na norma como apto a gerar obrigação de pagar as contribuições, o sujeito passivo deve promover as exclusões legalmente previstas em relação à base de cálculo e, sobre o resultado, aplicar as alíquotas de incidência pertinentes. Só depois de apurado o *quantum debeat* é que será possível reduzi-lo, mediante a operação aritmética – contribuições apuradas *menos* créditos –, sendo o resultado encontrado recolhido aos cofres públicos para solver a obrigação tributária, a qual será menor quanto maior for o valor dos créditos apurados, pelo contribuinte, para desconto.

Aqui valem as assertivas já produzidas pela doutrina no que tange ao estudo do mecanismo não cumulativo atribuído a outros tributos, as quais afastam o processo de desconto ou abatimento de créditos da fenomenologia da incidência. Em relação ao antigo ICM, já afirmavam Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1984, p. 110-126):

Como não se cansa de acentuar a doutrina, à materialidade da hipótese de incidência tributária devem estar referidos, logicamente, os critérios de mensuração eleitos pela lei, para que se possa reputá-los componentes da base impositiva. Quando assim não ocorre, tem-se, necessariamente, critérios alheios – no caso, uma dedução – à estrutura lógica da regra tributária; uma norma externa, portanto, meramente associável à ‘base de liquidação’, como exemplarmente deduzida pela doutrina espanhola (...)

E completam seu raciocínio:

Obrigação tributária de ICM e direito de abater são, pois, categorias distintas, correspondendo a direitos diversos, opostos e contrastantes, além de reciprocamente autônomos. Operam por via de relações jurídicas diferentes e independentes, nas quais credor e devedor se alternam: o Estado é credor na primeira e o contribuinte na outra, e vice-versa, no que tange à situação de devedores. Submetem-se, enfim, a princípios, critérios e regras de interpretação totalmente distintos (...)

Desse mesmo entendimento, comunga Paulo de Barros Carvalho (1998, p. 142-166). Analisando as isenções tributárias do IPI em face do princípio não cumulativo atribuído constitucionalmente a esse imposto, afirma que o direito ao crédito, nesse caso, não decorre da norma de incidência tributária. Para ele, “a cobrança da dívida, a instalação da obrigação tributária, a concretude do fato jurídico, a dinâmica da regra-matriz de incidência e a atuação da regra isentiva são momentos da fenomenologia jurídica dos tributos que não influem na composição do direito de crédito”.

Todos esses estudos doutrinários, que analisaram a natureza jurídica do direito de abatimento de créditos de ICMS e IPI no âmbito do mecanismo da não cumulatividade desses dois tributos, se aplicam, irrestritamente, ao novo regime conferido à contribuição ao PIS e à COFINS pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003. Afinal, não obstante nossa afirmação de que os regimes não cumulativos atribuídos àqueles impostos são diferentes e distintos daquele estabelecido para as contribuições, todos possuem um ponto essencial em comum, qual seja, a eleição de um sistema de apuração de créditos utilizado como moeda de desconto ou abatimento do montante dos tributos a recolher ao fim do período de apuração.

Disso resulta a importância de se examinar a natureza jurídica do direito de desconto de créditos no regime de apuração das contribuições trazido pelas Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003; para tanto, em face de sua notável finalidade didática, vamos tomar de empréstimo a estrutura formulada por Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1984) na análise que fizeram do abatimento de crédito do ICM.

9.2.4 O nascimento da relação jurídica: sujeitos ativo e passivo

O art. 3º das leis da não cumulatividade do PIS e da COFINS prevê a possibilidade de apuração de créditos para posterior utilização, mas em que momento nasce esse crédito? Em resposta, pode-se afirmar que, estando o contribuinte sujeito à apuração da contribuição ao PIS e da COFINS no regime não cumulativo, o crédito nasce ante a ocorrência de um dos seguintes fatos:

- a) no caso de bens destinados à revenda e bens e serviços utilizados como insumos: a partir das respectivas aquisições;
- b) no caso de despesas de energia elétrica, de aluguel, de arrendamento mercantil e de armazenagem e frete: a partir do momento em que as mesmas forem incorridas;
- c) no caso de bens destinados ao ativo fixo: a partir das aquisições ou a cada registro contábil de uma despesa de depreciação, conforme opção exercida pelo contribuinte.

Diante da ocorrência de alguns desses fatos econômicos, o crédito é constituído e da sua utilização nasce uma relação jurídica de cunho pecuniário, tendo o contribuinte como sujeito ativo ou credor e a União como sujeito passivo ou devedor, que deverá permitir o desconto dos créditos, arcando com a possível diminuição do saldo de contribuições a receber.

O objeto da relação instaurada entre o contribuinte e a União é o direito ao crédito exercitável pelo primeiro com o intuito de descontar a contribuição ao PIS e à COFINS a ser recolhida ao final do mês.

9.2.5 A natureza jurídica do crédito a descontar

A natureza do crédito a descontar não é tributária: o desconto decorre de lei e seria regido exclusivamente pelo direito civil caso não estivesse figurando como sujeito passivo e parte desta relação um ente público. Tendo como objeto um conteúdo pecuniário, o direito de crédito é

concretizado com uma moeda escritural aceita pelo Estado como apta a ser utilizada para solver o pagamento de tributos.

Conforme lembram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino (1984, p. 110-126), em relação ao antigo ICM, a omissão do contribuinte em formalizar, tempestivamente, seu crédito não inibe o Estado de promover a cobrança normal do tributo devido. Isso é o que “resulta da conjugação, de um lado, do atributo da exigibilidade que reveste o crédito tributário regularmente constituído e, de outro lado, do caráter de disponibilidade reconhecido ao direito constitucional do abatimento (...)”.

O direito ao desconto de crédito é opcional para o contribuinte. Ele pode ou não exercê-lo, mas, como todo direito, ele se exaure pelo decurso do tempo. A prescrição do direito de pleitear a utilização dos créditos concedidos a título de incentivo fiscal está regulada pelo Decreto Federal n. 20.910, publicado em 08 de janeiro de 1932, cujo art. 1º prevê o prazo de cinco anos contados da data do ato ou fato do qual se originarem. Portanto, o contribuinte deve manifestar perante o Fisco o reconhecimento de seu direito de utilização do sistema de descontos.

Conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho, um evento ocorrido no mundo fenomênico somente ganha estatura de fato jurídico se convertido na linguagem própria do direito. Portanto, para que o crédito exista juridicamente e seja aceito como moeda de pagamento, deve o contribuinte entregar perante a União um documento especial, denominado Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – Dacon, instituído pela então denominada Secretaria da Receita Federal, hoje Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa n. 387, publicada em 22 de janeiro de 2004. Esse documento constitui, no âmbito administrativo, a obrigação acessória necessária para o reconhecimento do exercício do direito de crédito em referência e da cobrança deste em relação ao poder tributante.

9.2.6 A natureza jurídica do crédito: subvenção

Conforme se concluiu no tópico antecedente, os créditos do PIS e da COFINS apurados segundo o sistema não cumulativo constituem uma relação jurídica de natureza pecuniária não tributária e têm como objeto o direito do contribuinte (sujeito ativo) de transformá-los em moeda de pagamento para liquidação da obrigação tributária. Por seu turno, a União,

sujeito passivo da relação, é obrigada a aceitar essa forma de pagamento e a consequente diminuição do montante do crédito tributário, constituindo verdadeira renúncia do Estado em relação à parcela não recebida.

Essa renúncia estatal tem a natureza jurídica de uma subvenção, conforme se examinará a seguir.

9.2.6.1 Conceito de subvenção

Na definição de De Plácido e Silva (2000), “subvenção” é um “auxílio ou ajuda pecuniária que se dá a alguém ou a alguma instituição, no sentido de os proteger, ou para que se realizem ou cumpram os seus objetivos”. A expressão é mais utilizada no orçamento e contabilidade públicos, mas também serve ao direito privado (art. 545 do Código Civil).

Celso Antônio Bandeira de Mello e Geraldo Ataliba (1972, p. 85-100) apontaram as características genéricas do instituto nas seguintes palavras:

O direito, estabelecido por lei, a perceber, do Poder Público, certas importâncias em dinheiro configura subvenção, que se conceitua como ajuda ou auxílio pecuniário.

(...)

Os Poderes Públicos, no Brasil e em todo mundo, usam da subvenção – dentre muitos outros meios – como instrumento de estímulo e incentivo a determinadas atividades, ou ainda (como neste caso), como fórmula de compensar encargos ou a supressão de direitos ou favores legais.

(...)

Embora seu caráter seja não remuneratório e não compensatório, quando transportado o instituto para o direito público, necessariamente deve submeter-se ao regime próprio deste direito, cujas exigências fundamentais configuram os lineamentos globais que informam os princípios basilares da ação estatal.

Já para José Souto Maior Borges (1977, p. 42-54), a subvenção é uma modalidade de doação modal. Seu pensamento é o seguinte:

25. O conceito de subvenção está sempre associado à ideia de auxílio, ajuda – como indica a sua origem etimológica (‘subventio’) – expressa normalmente em

termos pecuniários. Entretanto, se bem que a subvenção, em Direito Civil, constitua uma forma de doação, caracterizando-se, portanto, pelo seu caráter não compensatório, no Direito Público, particularmente no Direito Financeiro, embora também se revista de caráter não remuneratório e não compensatório, deve submeter-se ao regime jurídico público, que impõe alteração nesse caráter não contraprestacional. A sua gratuidade não exclui então, como no requisito de legitimidade, a ocorrência do interesse público relevante.

26. A subvenção pressupõe sempre o concurso de dinheiro ou outros bens estatais. É categoria de Direito Financeiro e não de Direito Tributário.

Bulhões Pedreira (1979, p. 685) avança no exame desses tipos de transferência, examinando-as à luz das normas relativas ao imposto sobre a renda da pessoa jurídica. Segundo ele,

(...) a legislação tributária denomina de subvenção as transferências de renda e capital recebidas pela pessoa jurídica porque (a) em regra elas têm origem no setor público (e assim são designadas na orçamentação e contabilidade públicas) e (b) a expressão é usada, com o sentido de transferência de renda, no direito tributário.

E acrescenta:

O regime fiscal é o mesmo para todas as transferências, seja qual for sua origem: (a) a lei classifica como receita operacional todas as subvenções correntes, recebidas tanto de pessoas jurídicas de direito público quanto de direito privado ou pessoas naturais, e (b) define como transferência de capital, ao lado da subvenção para investimento, a doação – palavra que é usualmente empregada para designar o negócio jurídico privado de transferência de capital.

De fato, conforme ressalta Bulhões, a distinção entre subvenções para custeio e para investimento é fundamental para o direito tributário. A primeira, também chamada de “subvenção corrente”, representa a transferência de renda, enquanto a “subvenção para investimento” consiste na transferência de capital. A administração tributária federal já se manifestou sobre essas definições mediante os Pareceres Normativos do Coordenador do Sistema de Tributação ns. 2/18 e 112/78, concluindo que as subvenções para custeio, ou correntes, são caracterizadas pela não vinculação a aplicações específicas e representam transferências de recursos

para a pessoa jurídica, com o objetivo de auxiliá-la a fazer face a um conjunto de despesas. No entanto, subvenções para investimentos são as transferências de capital com a finalidade de aplicação específica em bens ou direitos¹. Portanto, cada tipo de subvenção tem uma característica e destinação típica e o tratamento a elas conferido pela legislação do imposto sobre a renda leva em consideração esses traços, nos moldes tratados mais adiante neste tópico.

A matéria referente às subvenções vem regulada na Lei Federal n. 4.320/64, que estatui normas gerais para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Esse diploma legal apresenta a seguinte definição para subvenção:

Art. 12 (...)

(...)

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I – subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II – subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

(...)

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

O art. 19 da lei orçamentária ora tratada determina que não se poderá consignar ajuda financeira a qualquer título às empresas com fins lucrativos, salvo quando se tratar de subvenções cuja concessão tenha sido expressamente autorizada em lei especial. Portanto, a lei concedente desse benefício é que definirá quando e em que circunstância o interesse público autoriza a subvenção para um ente privado, ditando qual será sua natureza, ou seja, se transferência corrente ou de capital.

9.2.6.2 Efeitos tributários

Todo direito atribuível à pessoa jurídica deve ser reconhecido em sua contabilidade e pode ter efeitos tributários. A norma inserida na Lei n. 6.404/76, em sua redação original, determinava que os valores recebidos do Estado, pelo particular, nas transferências que representassem subvenção para investimento, deveriam ser contabilmente registrados no patrimônio líquido das pessoas jurídicas como uma reserva de capital. Nesse sentido, dispunha a alínea *d*, § 1º, do art. 182, em sua redação original, conforme segue:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reserva de capital as contas que registrarem:

d) as doações e as subvenções para investimento.

Com base nesse anterior critério contábil estabelecido pela legislação societária, a legislação do imposto sobre a renda da pessoa jurídica passou a tratar diferentemente os efeitos decorrentes do recebimento de uma subvenção no patrimônio do contribuinte, dando-lhe a denominação de subvenções para custeio e para investimento. Apenas as subvenções de investimento serão excluídas de tributação. Conforme observou Bulhões Pedreira (1979), as subvenções para custeio têm seus valores registrados na Conta do Resultado do Exercício como receitas e irão compor a apuração do lucro líquido do exercício, ponto de partida da base de cálculo do imposto sobre a renda. A subvenção para investimento está disciplinada no

art. 38, § 2º, do Decreto-lei n. 1.598/77, incorporado pelo Decreto Federal n. 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, em seu art. 443. Esse dispositivo prevê que não serão computadas, na determinação do lucro real, as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações feitas pelo Poder Público, desde que mantidas na conta reserva de capital, no patrimônio líquido.

Entretanto, com a edição da Lei n. 11.638/2007, foram introduzidas mudanças importantes na Lei das Sociedades por Ações quanto ao conteúdo das demonstrações financeiras a serem elaboradas pelas empresas brasileiras, com apresentação de novas contas do balanço e alterações na Demonstração do Resultado do Exercício, objetivando a adequação de nossas práticas contábeis aos modelos internacionais. Essas mudanças foram seguidas por outras, ainda mais profundas e numerosas, promovidas a partir das normas aprovadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) desde 2008.

Em face das modificações promovidas, conforme o novel diploma legal, não será mais possível contabilizar em conta de Reserva de Capital, no patrimônio líquido, os valores atinentes a subvenções e doações, os quais passam a transitar na Conta de Resultado, registrados como receitas, computadas no lucro líquido do exercício.

Objetivando expurgar os efeitos tributários que poderiam eclodir em decorrência desses novos critérios contábeis introduzidos, a Lei n. 11.941/2009, em seu art. 15, instituiu o Regime Tributário de Transição – RTT. A pessoa jurídica dele optante poderá efetuar a apuração do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, do PIS e da COFINS com base nos critérios contábeis vigentes em 31-12-2007, ou seja, anteriores à Lei n. 11.638/2007. Adicionalmente, esse regime tributário permite, expressamente, que os contribuintes excluam da apuração de seu lucro líquido do exercício os valores correspondentes às receitas das subvenções e das doações, realocando-as ao patrimônio líquido em conta de reserva de lucros, livres, portanto, de tributação. Isso significa que, a despeito das alterações de critérios contábeis estabelecidas a partir de 2008, o tratamento tributário atinente às subvenções não se altera para aqueles que

aderiram ao Regime Tributário de Transição, pelo menos enquanto não houver a edição de nova norma tributária dispendo de forma diferente.

9.2.6.3 O crédito do PIS e da COFINS caracterizado como subvenção

À luz de todas as considerações tecidas no tópico anterior, pode-se concluir que os créditos do PIS e da COFINS no sistema não cumulativo constituem subvenção concedida por lei, tendo por objetivo a transferência de renda do ente público para o particular, a fim de auxiliar na otimização de seu fluxo de caixa e na redução do capital de giro de suas atividades, sem vinculação a um investimento específico.

O interesse público que fundamenta a concessão legal dessa subvenção pode ser verificado na vantagem que o regime de créditos pode trazer para o sistema de preços ao consumidor. Ora, é livre de dúvidas que a diminuição da carga tributária sobre a cadeia produtiva dos produtos e serviços, verificada pela outorga de créditos utilizados como moeda de pagamento, certamente acarreta uma precificação menor desses itens quando chegam às mãos do consumidor final. Para que isso ocorra, o Poder Público abre mão do dinheiro que ingressaria em seus cofres como forma de pagamento das contribuições ao PIS e da COFINS, aceitando receber créditos como moeda de liquidação do valor a pagar.

Desta opinião não diverge Pedro Anceles (2005, p. 361-416), para quem a concessão do crédito fiscal decorre da transferência efetuada pelo Poder Público às pessoas jurídicas de direito privado, reunindo características e elementos que podem identificá-lo como subvenção. E continua:

O crédito concedido, a título de garantir a neutralidade da incidência das contribuições sociais do PIS e da COFINS não cumulativos, é um incentivo que pode ajustar-se perfeitamente ao conceito de subvenções econômicas, por trata-se de transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das empresas beneficiadas, no exatos termos do art. 12 da Lei 4.320/64.

Nesse sentido, cabe perguntar: os valores de créditos a título de subvenção, contabilizados como receitas pelo contribuinte em sua conta de

resultado do exercício, estão sujeitos à incidência do PIS e da COFINS no regime não cumulativo?

A resposta é negativa. Esse *plus* jurídico, ou ativo fiscal recebido pelo contribuinte do Estado, não é tributado pelas contribuições em tela por expressa disposição contida no § 10 do art. 3º da Lei n. 10.833/2003, o qual determina que o valor dos créditos do PIS e da COFINS não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição².

Portanto, qualquer que seja a forma de contabilização desses créditos adotada pelo contribuinte, estes não serão onerados pelas contribuições em tela.

9.3 Receitas desoneradas das contribuições ao longo da cadeia operativa

A legislação que rege o sistema não cumulativo veda o crédito do PIS e da COFINS sobre o valor das aquisições de bens ou serviços se a receita auferida pelos seus respectivos vendedores não foram sujeitas ao pagamento das contribuições por eventos suspensivos de não incidência ou de alíquota zero. No caso de aquisições feitas com isenção de PIS e de COFINS, o adquirente poderá tomar o crédito, desde que produza receita tributada pelas contribuições, nas operações subsequentes, à alíquota de 9,25% (conjunta). A norma restritiva prevista no § 2º, inc. II, art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, introduzida pela Lei n. 10.865/2004, com efeitos a partir de 1º de agosto de 2004, cuja redação é comum às duas leis, é a seguinte:

Art. 3º

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

II – da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como

insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou na alcançados pela contribuição.

As aquisições desoneradas, com relação ao ICMS, foram tratadas especificamente pela Constituição Federal de 1988. Em seu art. 155, § 2º, II, alíneas *a* e *b*, determina que a não incidência e a isenção, salvo disposição em contrário de lei, não implicarão crédito para compensação com o imposto devido nas operações seguintes e *acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores*.

No que diz respeito ao IPI, a Carta Magna não cuidou desse assunto e, exatamente por isso, travou-se perante o Poder Judiciário uma longa batalha entre a União e os contribuintes, dentro da qual se discutiu o direito de tomar créditos de IPI nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero ou não sujeitos à incidência desse imposto. Essa matéria foi levada à apreciação do Supremo Tribunal Federal, o qual, após alguns julgamentos favoráveis ao contribuinte³, retomou a análise desse tema em nova oportunidade, entendendo, desta feita, que as aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens efetuadas com alíquota zero de IPI ou não tributadas não conferem ao adquirente contribuinte deste imposto o direito de constituir créditos em sua escrita fiscal⁴.

A legislação do PIS e da COFINS trata da questão das desonerações ao longo do ciclo evolutivo da produção ao consumo de formas distintas. No caso de aquisições, tributadas pelas contribuições, de bens para revenda ou de insumos que venham a ser incorporados em operações subsequentes de venda cujas receitas serão desoneradas do PIS e da COFINS, é permitida a manutenção dos créditos pelo adquirente para desconto das contribuições que tiver que pagar em relação a receitas tributadas. O saldo credor acumulado por esse contribuinte em cada trimestre poderá ser objeto de compensação com outros tributos federais ou, ainda, ressarcido em dinheiro. Tal comando normativo é extraído do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, publicada em 22 de dezembro de 2004, combinado com o art. 16 da Lei n. 11.116/2005, publicada em 19 de maio de 2005.

Situação diferente ocorrerá nas aquisições de bens destinados à revenda e de insumos desonerados das contribuições em tela, para as quais será aplicada a regra expressamente estampada no § 2º, inc. II, art. 3º, antes transcrito. Como foi visto, o impedimento ao crédito ocorre em face de aquisições de bens e serviços cujas receitas auferidas pelos respectivos fornecedores não foram tributadas por essas exações, com exceção às compras com isenção, porque a elas é conferido um crédito sobre os referidos itens, caso venham a integrar operações subsequentes geradoras de receita tributada pelas contribuições.

Mizabel Derzi e Sacha Calmon Navarro Coelho (2005, p. 143-154) comentam, sobre as aquisições isentas, o seguinte:

(...) nas compras isentas, concede-se o crédito presumido, exceto na hipótese de os produtos adquiridos e isentos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. A exceção é lógica, uma vez que, estando exonerada a etapa subsequente, toda a cadeia estará livre de imposto, não havendo razão para se conceder um crédito presumido relativamente às aquisições isentas (...)

De fato, assiste razão a esses autores quando aludem às hipóteses em que não ocorreria a cumulação das contribuições em tela em face de compras e vendas isentas ou com alíquota zero, tomando-se por base as receitas produzidas por apenas uma operação anterior de aquisição com sua subsequente revenda.

Contudo, pode ocorrer que a venda de um determinado produto seja desonerada das contribuições por isenção, alíquota zero, suspensão ou não incidência, mas um ou alguns de seus insumos de produção tenham sido tributados pelo PIS e pela COFINS em suas etapas anteriores de circulação até sua integração àquele bem. Nessa hipótese, mesmo que a revenda desse produto final seja desonerada, a vedação ao crédito imposta pelo § 2º, inc. II, art. 3º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 fará com que o custo das incidências anteriores de PIS e COFINS seja incorporado ao preço de revenda. Em outras palavras, poderá haver situações de cumulação das contribuições em arrepio à diretriz constitucional da não cumulatividade

para determinados setores da atividade designados pela lei. É o chamado “ônus oculto”, a que se refere Tercio Sampaio Ferraz Jr. (1989, p. 14-24), que ocorrerá, no caso de isenções concedidas a um produto no meio da cadeia de circulação deste, “se o tributo referente às fases anteriores não for devolvido ou creditado ao contribuinte legalmente obrigado, para efeito de compensação com débitos oriundos de outras vendas”.

Por isso mesmo, em prestígio ao regime não cumulativo designado pela Constituição Federal, é imprescindível que se considere a norma vedante do § 2º, inc. II, art. 3º, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, no sentido de que o crédito somente será desautorizado caso o bem ou insumo adquirido não tenha sofrido incidência das contribuições em nenhuma das fases anteriores da cadeia de operações. Essa interpretação parece ter sido adotada pela 10ª Região Fiscal da Superintendência Regional da Receita Federal⁵, conforme se manifestou na Solução de Consulta abaixo:

Solução de Consulta n. 51/2005 – PIS/COFINS

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. VEDAÇÃO. INSUMO. ÓLEO DIESEL. Não dá direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS o valor de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição. O óleo diesel, utilizado como insumo na prestação de serviços de transporte, é bem sujeito ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, razão por que não se lhe aplica essa vedação legal.

9.4 Conclusões

Em face do acima exposto, conclui-se:

- a) O regime não cumulativo estabelecido para o PIS e para a COFINS não se assemelha àquele conferido constitucionalmente ao ICMS e ao IPI. Diferentemente destes impostos, as contribuições ora analisadas proporcionam créditos de PIS e COFINS sempre que estes tributarem suas receitas pelas alíquotas da não cumulatividade,

independentemente da quantia de tributos que se pagou em fases anteriores.

- b) As Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 estabeleceram, para o novo regime implantado, o método de desconto de créditos. O direito de utilização desses créditos não decorre de uma relação jurídico-tributária, pois nasce em momento posterior à incidência tributária. Da sua utilização para abatimento, nasce uma relação jurídica de cunho pecuniário, tendo o contribuinte como o sujeito ativo, detentor do direito de abater, e a União como sujeito passivo.
- c) Os créditos de PIS e COFINS têm a natureza jurídica de uma subvenção para custeio, representando uma renúncia fiscal da União ao recebimento de moeda corrente para pagamento de tributos, aceitando, em substituição, o crédito escritural. Esse *plus* jurídico, entretanto, não está sujeito à incidência do PIS e da COFINS em face do disposto no art. 3º, § 10, da Lei n. 10.833/2003.
- d) A legislação que rege o sistema não cumulativo veda o crédito de PIS e da COFINS sobre o valor das aquisições de bens ou serviços se a receita auferida pelos seus respectivos vendedores não foi sujeita ao pagamento das contribuições por eventos suspensivos de não incidência ou de alíquota zero.
- e) Essa vedação legal ao crédito nas aquisições desoneradas das contribuições somente possui validade à luz da Constituição Federal caso o bem ou insumo adquirido efetivamente não tenha sofrido incidência das contribuições em nenhuma das fases anteriores da cadeia de operações, e não apenas em relação à última delas, sob pena de cumulação desses tributos em desconformidade com os desígnios da Carta Maior.

REFERÊNCIAS

Doutrina

ANCELES, Pedro. Contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS não cumulativos: incidências e apuração. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de;

ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Tributação do setor comercial**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. ICM: abatimento constitucional princípio da não cumulatividade. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 8, n. 29-30, p. 110-126, jul./dez. 1984.

_____; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Subvenções: natureza jurídica: não se confunde com isenções. **Revista de Direito Público**, São Paulo, ano 5, n. 20, p. 85-100, abr./jun. 1972.

AULETE, Caldas. **Dicionário Caldas Aulete da Língua Portuguesa**: edição de bolso (atualização do Banco de Palavras, Conselho do Dicionário Caldas Aulete). Rio de Janeiro: Lexion Editora Digital, 2007.

BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e dedução tributárias. **Revista de Direito Público**, São Paulo, n. 41-42, p. 42-54, jan./jun. 1977.

CARVALHO, Paulo de Barros. Isenções tributárias do IPI, em face do princípio da não cumulatividade. **Revista Dialética de Direito Tributária**, São Paulo, n. 33, p. 142-166, jun. 1998.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Mizabel Abreu Machado. PIS/Cofins: direito de crédito nas entradas e saídas isentas ou com alíquota zero. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 115, p. 143-154, abr. 2005.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulário jurídico**. São Paulo: Forense, 2000.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio. ICMS: não cumulatividade e suas exceções constitucionais. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, ano 13, n. 48, p. 14-24, abr./jun. 1989.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Aspectos relacionados à não cumulatividade da COFINS e da contribuição ao PIS. *In*: FISCHER, Octavio Campos; MAGALHÃES, Marcelo (Coord.). **PIS-COFINS: questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 17-52.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de Renda: pessoas jurídicas**. Rio de Janeiro: Adcoas Justec, 1979.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. A não cumulatividade no direito tributário brasileiro. *In*: _____. **O princípio da não cumulatividade**. São

Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 2004, p. 225-264.

Legislação

BRASIL. **Constituição (1988)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Decreto n. 20.910, de 06 de janeiro de 1932**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D20910.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del1598.htm>>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda constitucional n. 32, de 11 de setembro de 2001**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Emenda constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Lei das S/A**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11033.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 11.116, de 18 de maio de 2005.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/lei/L11116.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Medida Provisória n. 66, de 29 de agosto de 2002.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/MPs/2002/mp66.htm>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/MPs/2003/mp135.htm>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Medida Provisória n. 2.113/2000.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. **Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm>. Acesso: 15 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Decreto 3.000, de 26 de março de 1999. **Regulamento do Imposto de Renda. RIR/99.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm>>. Acesso em: 15 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução normativa n. 387, de 22 de janeiro de 2004.** Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in3872004.htm>>.
Acesso em: 15 jul. 2010.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 350446/PR**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Nelson Jobim, Brasília, DF, j. 18-12-2002, *DJ* 6-6-2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261210>>. Acesso em: 13 fev. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 353668/PR**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Nelson Jobim, Brasília, DF, j. 18-12-2002, *DJ* 13-6-2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261304>>. Acesso em: 13 fev. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 357277/RS**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Nelson Jobim, Brasília, DF, j. 18-12-2002, *DJ* 13-6-2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=261386>>. Acesso em: 13 fev. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 353657/PR**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, Brasília, DF, j. 25-6-2007, *DJ* 29-6-2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=513677>>. Acesso em: 13 fev. 2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário RE 370682/SC**. Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, Brasília, DF, j. 25-6-2007, *DJ* 29-6-2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=503002>>. Acesso em: 13 fev. 2008.

1 Nesse sentido, veja-se a decisão da Superintendência Regional da Receita Federal da 9ª Região Fiscal (DRFs: Curitiba, Cascavel, Foz do Iguaçu, Londrina, Maringá, Paranaguá, Ponta Grossa, Blumenau, Florianópolis, Joaçaba, Joinville, Lages, Itajaí) n. 206/2002, em razão de consulta formulada pelo contribuinte, cuja ementa assim expressa: “A concessão de incentivo fiscal sem expressa previsão legal de vinculação do valor do benefício a

investimentos a serem efetuados pela beneficiária caracteriza subvenção para custeio ou operação, sujeita à incidência de IRPJ”. *DOU* 13-12-2002.

2 Essa mesma norma se aplica extensivamente aos créditos apurados a título de PIS, por força do art. 15 da Lei n. 10.833/2003.

3 RE 350446/PR, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Nelson Jobim, j. 18-12-2002, *DJ* 6-6-2003, p. 32. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 13 fev. 2008. No mesmo sentido: RE 353668/PR, Tribunal Pleno, Relator: Ministro

Nelson Jobim, j. 18-12-2002, *DJ* 13-6-2003, p. 11 e RE 357277, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Nelson Jobim, *DJ* 13-6-2003, p. 11. Disponíveis em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 13 fev. 2008.

4 RE 353657/PR, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Marco Aurélio, j. 25-6-2007, *DJ* 29-6-2007 e RE 370682/SC, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Ilmar Galvão, j. 25-6-2007, *DJ* 29-6-2007. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 13 fev. 2008.

5 10ª Região Fiscal – DRFs: Porto Alegre, Caxias do Sul, Novo Hamburgo, Passo Fundo, Pelotas, Rio Grande, Santa Cruz do Sul, Santa Maria, Santana do Livramento, Santo Ângelo, Uruguaiana, Chuí (*DOU* 25-4-2005).

10 TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO EXTERIOR – PIS/ COFINS-IMPORTAÇÃO; TOMADA DE CRÉDITOS NA EXPORTAÇÃO E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Roberto França de Vasconcellos

Coordenador e Professor do programa de educação continuada e especialização em Direito GVlaw; Professor da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV); Mestre em Direito Tributário Internacional (L.L.M.) pela Ludwig Maximilian Universität München, Alemanha; Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo (USP); Advogado e Sócio do Escritório Vieira, Drigo e Vasconcellos Advogados.

10.1 Evolução legislativa

O Programa de Integração Social (PIS) foi criado pela Lei Complementar n. 7/70 para atender à classe trabalhadora, que reivindicava participação mais expressiva nos resultados das empresas, incidindo sobre o faturamento das pessoas jurídicas e a folha de salários¹, enquanto o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) surgiu pela Lei Complementar n. 8/70, tendo por contribuintes a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios, os Territórios (à época existentes), as autarquias em geral, empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações instituídas, mantidas, supervisionadas ou controladas pelo Poder Público.

Os programas PIS e PASEP foram unificados em 1976 sob a denominação comum de PIS/PASEP e a forma de um fundo contábil, mantendo-se apartados os seus respectivos patrimônios, que passaram a ser administrados pelo Banco do Brasil S/A e pela Caixa Econômica Federal, enquanto os seus recursos foram destinados ao Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social para serem aplicados (ONO; OLIVEIRA, 2009, p. 21-22).

Os objetivos que ensejaram a criação do PIS/PASEP podem ser assim sintetizados (ONO; OLIVEIRA, 2009, p. 22):

- a) integrar o emprego na vida e no desenvolvimento das empresas;
- b) assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo;
- c) estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição da renda;
- d) possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social.

Já a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída pela Lei Complementar n. 70/91 com fundamento no art. 195, inc. I, da Constituição Federal para incidir sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas, inclusive a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, destinando-se a sua arrecadação ao financiamento da seguridade social para promoção das atividades-fins nas áreas de saúde, previdência e assistência social, em conformidade com os arts. 149 e 195 da Constituição Federal.

Assim, conforme originalmente concebido, o PIS/PASEP deveria recair sobre o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado, bem como sobre a folha de pagamento de entidades sem fins lucrativos que mantivessem quadro de empregados, enquanto a COFINS foi instituída para incidir apenas sobre o faturamento das pessoas jurídicas.

Após o advento da Lei n. 9.718/98, as contribuições ao PIS e COFINS passaram a ter fato gerador comum, qual seja, a receita bruta da pessoa jurídica, assim entendida como o total das receitas auferidas,

independentemente do tipo de atividade por ela exercida e/ou da classificação contábil adotada para essas receitas.

Adotaremos, neste sucinto estudo, o termo “receita bruta”, sem nos preocuparmos com eventual distinção entre este conceito e o de “faturamento” para fins de incidência das contribuições em questão.

Ocorre que o campo de incidência do PIS/PASEP e da COFINS foi significativamente ampliado, para não dizer completamente distorcido, com a edição da Medida Provisória n. 164, de 29 de janeiro de 2004, posteriormente convertida na Lei n. 10.865/2004, que inaugurou em nosso sistema jurídico a imposição das referidas contribuições sobre a importação de bens e serviços.

Para a sua válida instituição, porém, as novas espécies tributárias demandavam alicerces constitucionais específicos, em virtude de serem os até então existentes insuficientes para amparar figuras tributárias tão distintas daquelas previstas originariamente para incidir sobre a receita das pessoas jurídicas.

O fundamento constitucional veio com a Emenda Constitucional n. 42, no contexto da qual foram inseridos o inc. II do § 2º do art. 149 e o inc. IV do art. 195 da Constituição Federal.

Com o arcabouço constitucional necessário erigido, a Lei n. 10.865/2004 (resultado da conversão da Medida Provisória n. 164) introduziu em nosso ordenamento jurídico uma verdadeira metamorfose tributária para financiar a seguridade social e à qual foi submetido o “importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar”, atingindo fato (importação) até então tributado exclusivamente por meio de impostos.

A partir daí, PIS e COFINS passaram a incidir sobre a importação de bens e serviços, sob a denominação de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público, incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/PASEP-Importação), e Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social, devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (COFINS-Importação).

Nas linhas seguintes, iremos nos referir a estas contribuições sob a designação comum de PIS/COFINS-Importação.

Consideramos tratar-se de uma nova espécie tributária, pois, a nosso ver, o PIS/COFINS-Importação, a despeito de a sua denominação remeter àquelas contribuições incidentes sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, guarda intransponíveis diferenças em relação a estas últimas, tais como o aspecto material, sujeito passivo, base de cálculo etc., exigindo, por isso mesmo, uma fundamentação constitucional sob medida.

10.2 Razões para a criação do PIS/COFINS-Importação

Os argumentos apresentados para justificar a criação das contribuições incidentes sobre a importação de bens e serviços foram, a nosso ver, retóricos, amparados na pretensa proteção à produção nacional e na isonomia entre o bem/serviço nacional e aquele de origem estrangeira (que, insista-se, não se encontrava sujeito às contribuições antes da Lei n. 10.865/2004).

O trecho a seguir transcrito, extraído da Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 164/2004, da qual se originou a Lei n. 10.865/2004, é bastante significativo e evidencia, na nossa leitura, o viés retórico ao qual nos referimos acima:

(...) justifica-se a edição da Medida Provisória diante da relevância e urgência em equalizar, mediante tratamento tributário isonômico, principalmente após a instituição da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não cumulativa e da EC n. 49 de 2003, a tributação dos bens produzidos no País com os importados de residentes e domiciliados no exterior, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no país.

A neutralidade tributária entre o produto nacional e o estrangeiro deve ser sistematicamente perseguida, disso não temos dúvida. Nem a um nem a outro deve ser imposta tributação mais onerosa ou branda, a ponto de gerar distorções na composição final do preço e assim influenciar a preferência

do consumidor, senão em circunstâncias excepcionais e mediante estrita observância dos tratados internacionais em matéria tributária dos quais o Brasil é signatário.

Ainda assim, parece-nos bastante duvidoso que o propósito que ensejou a criação destas duas figuras anômalas tenha sido realmente o da neutralidade tributária e o de dirimir eventuais distorções comparativas no comércio internacional, o que, a nosso ver, poderia ser atingido graduando-se as alíquotas do Imposto de Importação, alternativa desde sempre utilizada, mas que talvez tenha perdido seu atrativo para a União Federal, em decorrência do sistema de repartição de receitas tributárias a que está sujeita a arrecadação do Imposto de Importação.

Acreditamos que o Imposto de Importação seja o instrumento adequado para atingir as finalidades propugnadas na exposição de motivos a qual nos referimos. Citamos a seguir trechos do excelente trabalho desenvolvido por Daniele Santos Ribeiro (2003, p. 175) para quem:

O Imposto de Importação pode ser empregado como veículo introdutor de normas jurídicas que funcionam como instrumento para intervenção estatal sobre o domínio econômico. A intervenção dá-se por meio da indução do comportamento de sujeitos de direito, através de estímulos (isenções e benefícios fiscais) e desestímulos (agravamento da carga tributária), de forma que determinado objetivo econômico possa ser implementado.

A função extrafiscal do imposto sobre a importação está relacionada não só com política de comércio exterior, mas também com as questões de moed câmbio e preço. Os objetivos específicos mais relevantes de intervenção por meio do Imposto de Importação são a necessidade de incentivar determinada indústria doméstica em âmbito nacional ou apenas em determinada região, a proteção do mercado interno contra determinadas práticas abusivas da indústria nacional, o equilíbrio da balança comercial e o incremento do relacionamento comercial com outros Estados soberanos (grifos nossos).

10.3 Fato gerador

As hipóteses de incidência do PIS/COFINS-Importação estão relacionadas no art. 3º da Lei n. 10.865/2004 e seguem abaixo transcritas:

- a) a entrada de bens ou produtos estrangeiros no território nacional; e
- b) o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Analisaremos mais detidamente cada uma dessas hipóteses a seguir.

10.3.1 Fato gerador na importação de bens

A leitura do art. 3º da Lei n. 10.865/2004 evidencia a imprescindibilidade, para a ocorrência do fato gerador das contribuições em questão, do efetivo ingresso do bem em território nacional. Não basta, portanto, a mera aquisição de um bem no exterior para ser devido o PIS/COFINS-Importação.

A legislação (art. 2º da Lei n. 10.865/2004) excluiu da incidência do PIS/COFINS-Importação sobre bens algumas hipóteses, dentre as quais citamos:

- a) bens aos quais tenha sido aplicado o regime de exportação temporária;
- b) bens importados por entidades beneficentes; e
- c) bens em trânsito aduaneiro.

O emprego do termo “bem” pela Lei n. 10.865/2004 gerou controvérsias na doutrina em função de sua amplitude conceitual.

Na realidade, a incoerência terminológica teve início na própria Constituição Federal, pois, enquanto o inc. II do § 2º do art. 149 menciona a importação de “produtos estrangeiros ou serviços”, o inc. IV do art. 195

prevê a cobrança das contribuições sociais do importador de “bens e serviços do exterior”.

Por fim, a Lei n. 10.865/2004 (art. 1º) apropriou-se dos termos “produtos” para se referir à incidência do PIS/PASEP-Importação e “bens estrangeiros” no caso de COFINS-Importação.

A controvérsia acerca da extensão dos termos “bem”, “produto” e “mercadoria” não é nova no Brasil, bem como os efeitos tributários desencadeados pelo seu emprego, e é justamente por isso que não se compreende a sua reincidência no caso do PIS/COFINS-Importação, o que poderia ter sido facilmente evitado pelo legislador.

A este respeito, vejamos as lições de Ricardo Mariz de Oliveira (2004), para quem, no conceito de “bem” empregado pela Lei n. 10.865/2004, não estariam contemplados todos os bens relacionados pelo Código Civil, uma vez que a própria lei teria limitado a sua abrangência. Nestes termos, prossegue o autor, somente seriam alcançados pela lei aqueles bens sujeitos à importação e dos quais se pudessem exigir o registro na Declaração de Importação com base em lei. Por último, a lei teria restringido o sentido do termo “bem” ao lhe impor um valor aduaneiro (art. 7º), o que excluiria os direitos pessoais de natureza incorpórea com cunho patrimonial.

Um assunto amplamente discutido e que envolve a extensão conceitual do termo “bem” é a tributação do *software*. Recentemente, o Supremo Tribunal Federal julgou Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI n. 1.945) proposta contra lei do Estado do Mato Grosso, que prevê a incidência do ICMS sobre o *download* de *software*. Por maioria, o STF indeferiu a arguição de inconstitucionalidade da referida lei estadual, sustentando a possibilidade de o ICMS incidir sobre *software* adquirido por *download*.

O *software* tem sido considerado pela doutrina um bem intangível não sujeito ao ICMS e ao Imposto de Importação, por não se enquadrar no conceito de “mercadoria” ou “produto”, dada a sua natureza incorpórea (a despeito do suporte físico que viabiliza a sua portabilidade).

Nos termos do art. 81 do Regulamento Aduaneiro, o Imposto de Importação deverá, no caso de importação de *software*, ser calculado apenas sobre o valor do suporte informático, conforme a classificação fiscal

constante na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado (NCM/SH).

Com relação ao PIS/COFINS-Importação devido sobre a importação de bens, a incidência ocorrerá sobre o suporte físico do *software*, conforme se pode inferir da Solução de Consulta n. 152/2005 da 8ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil, abaixo transcrita.

SOLUÇÃO DE CONSULTA N. 152 (22 de junho de 2005)

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/PASEP

EMENTA: Importação de Bens e Serviços (Programas de Computador)

Fato Gerador/Base de Cálculo. Suporte Físico – O fato gerador da contribuição para o PIS/PASEP na importação de programas de computador ocorre na entrada do programa no país. Constitui base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP, na importação de programas de computador, o valor que serviria de base de cálculo do Imposto de Importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

Contudo, o julgamento do STF acima comentado, embora envolva apenas o ICMS, abre a possibilidade de vir a ser o *download* de *software* tributado pelo PIS/COFINS-Importação incidente sobre a importação de “bens”, já que a legislação (Lei n. 10.865/2004) se vale do termo “bem”, conceito dentro do qual, poder-se-ia alegar, estariam abrangidos os bens intangíveis, a despeito de opiniões em sentido oposto, como a de Ricardo Mariz de Oliveira, acima citada.

Atualmente, contudo, o PIS/COFINS-Importação tem sido exigido sobre a licença ou cessão de *software*, que foram equiparadas a serviços pela Lei Complementar n. 116/2003 e pelas autoridades fiscais, não obstante a existência de contundentes questionamentos a respeito.

Neste sentido, a licença e a cessão de direito de uso de *software* sofre a (questionável) incidência do PIS/COFINS-Importação, como se de serviço se tratasse, assunto sobre o qual nos deteremos adiante. Porém, ao empregar o termo “bem” e com base na recente decisão do Supremo Tribunal Federal acima comentada, seria possível, em tese, admitir que a transferência de

software (não a mera licença) venha a ser tributada pelo PIS/COFINS-Importação na modalidade importação de “bens”, ainda que por *download*.

Por ora, contudo, tem prevalecido o entendimento das autoridades fiscais no sentido de não ser cabível a cobrança do PIS/COFINS-Importação no caso de importação de *software* de prateleira, conforme se depreende da Solução de Consulta abaixo transcrita:

Solução de consulta n. 43/09, 7.SRRF, 14.07.09

EMENTA: Não há base legal para a incidência do imposto de importação bem como da COFINS e PIS na aquisição de software de prateleira, se transferido ao adquirente por meio eletrônico, ou seja, sem o suporte físico.

Ainda sobre a questão terminológica, lembramos que o Código Tributário Nacional (CTN) adota, no seu art. 19, o termo “produtos estrangeiros”, ao delinear o fato gerador do Imposto de Importação, e exige, a exemplo do que sucede com o PIS/COFINS-Importação (“bens estrangeiros”), a sua entrada no território nacional (território aduaneiro).

Por produto, pode-se entender qualquer bem móvel, abrangidos os bens do ativo imobilizado, mercadorias, material de uso ou consumo, produto industrializado ou primário, produzido pela natureza ou resultante de atividade humana (ASHIKAGA, 2010, p. 23).

Como critério diferenciador do Imposto de Importação relativamente ao PIS/COFINS-Importação, nos reportamos novamente à questão da destinação do produto arrecadado. No caso do Imposto de Importação, a arrecadação será conferida ao orçamento da União, ao passo que, no caso do PIS/COFINS-Importação, o destino será a seguridade social.

Por fim, como critérios distintivos entre o Imposto de Importação e o PIS/COFINS-Importação, lembramos que, no caso do primeiro (II) a aplicação do princípio da legalidade será mitigada em razão da

possibilidade de ter a sua alíquota alterada por Decreto do Poder Executivo, não estando adstrito aos princípios da noventena ou anterioridade.

Com relação à “nacionalidade” dos bens (considerando-se que a Lei n. 10.865/2004 refere-se a “bens estrangeiros”), entende-se por “estrangeiros” os equipamentos, máquinas, veículos, aparelhos e os instrumentos, bem como as suas partes, os acessórios e os componentes de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País (inc. II do art. 1º), bem como os bens nacionais ou nacionalizados exportados que retornem ao País, salvo os seguintes casos (inc. I do § 2º do art. 1º):

- a) bens enviados em consignação e não vendidos no prazo autorizado;
- b) bens devolvidos por motivo de defeito técnico para reparo ou para substituição, por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do País importador; por motivo de guerra ou de calamidade pública, ou por outros fatores alheios à vontade do exportador;
- c) bens estrangeiros devolvidos para o exterior antes do registro da declaração de importação;
- d) bens estrangeiros que tenham sido objeto de pena de perdimento; e
- e) bens em trânsito aduaneiros de passagem, acidentalmente destruídos, bens avariados ou que se revelem imprestáveis para os fins a que se destinavam, desde que destruídos, sob controle aduaneiro antes de despachados para consumo, sem ônus para a Fazenda Nacional.

10.3.2 Momento da ocorrência do fato gerador na importação de bens

Segundo dispõe o art. 4º da Lei n. 10.865/2004, considera-se ocorrido o fato gerador do PIS/COFINS-Importação “na data do registro da Declaração de Importação de bens submetidos a despacho para consumo”. Além dessa hipótese, o art.4º relaciona as seguintes para o caso de importação de bens:

- a) no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes do manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade administrativa; e
- b) na data do vencimento do prazo de permanência de bens em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de publicada a pena de perdimento.

Como lembra Carlos Eduardo Ashikaga (2010, p. 28), a maior parte das importações é dispensada do Licenciamento de Importação (LI), exigindo-se apenas a Declaração de Importação. Todavia, prossegue o autor, há casos de licenciamento não automático de importação (Portaria da Secretaria de Comércio Exterior – Secex n. 25/2008 e produtos listados no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex), em que o importador deverá preencher o Licenciamento de Importação preliminarmente ao embarque da mercadoria no exterior ou para fins de solicitação de despacho, a depender do caso, com eventual análise dos órgãos anuentes. Todavia, entendemos que, mesmo nos casos em que se exige preliminarmente a Licença de Importação (LI), o fato gerador somente se concretiza no momento da Declaração de Importação (DI).

Após o registro da DI, seguem a análise fiscal, parametrização da DI (canais verde, amarelo, vermelho ou cinza) e eventual conferência aduaneira (documental, física etc.), de forma a verificar o cumprimento de obrigações inerentes ao processo de importação.

Ao final, ocorre o desembaraço aduaneiro, último ato do procedimento de despacho aduaneiro, com a autorização (se cumpridas todas as formalidades) para entrega da mercadoria ao importador ou consignatário do bem proveniente do exterior.

Tal qual sucede com o IPI e o Imposto de Importação, o PIS/COFINS-Importação deverá ser pago no momento do registro da DI no Siscomex, por meio de débito automático em conta-corrente já cadastrada do importador.

Reproduzimos, a seguir, um ilustrativo quadro comparativo elaborado por Carlos Eduardo Ashikaga (2010, p. 33), que retrata o momento da

ocorrência do fato gerador e o do recolhimento de tributos incidentes na importação.

Quadro 1

Tributos	Fato Gerador	Recolhimento
Imp. Import.	Registro da DI	Registro da DI
IPI	Desembaraço	Registro da DI
PIS/PASEP	Registro da DI	Registro da DI
COFINS	Registro da DI	Registro da DI
ICMS	Desembaraço	Desembaraço

Ressalte-se que as hipóteses de suspensão do Imposto de Importação e do IPI, na hipótese de regime aduaneiro especial, valem também para o PIS/COFINS-Importação, consoante o disposto no art. 14 da Lei n. 10.865/2004.

10.3.3 Fato gerador na importação de serviços

O PIS/COFINS-Importação incide ainda sobre o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores destinados a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior como contraprestação por serviços prestados.

Nestes casos, deve-se observar que a incidência válida está condicionada ao fato de ter sido o serviço executado no Brasil ou, embora executado no exterior, tenha o seu resultado verificado no Brasil (ONO; OLIVEIRA, 2009, p. 143).

Pelo termo “serviço” entende-se, nos termos do art. 593 do Código Civil, a prestação consistente em uma obrigação de fazer, não sujeita às leis trabalhistas, podendo constituir-se por toda e qualquer espécie de atividade laboral lícita, material ou imaterial.

Especificamente à luz da Lei n. 10.865/2004, considera-se “serviço prestado”, sujeito à incidência do PIS/COFINS-Importação, aquele realizado por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, que tenha sido executado no País ou, caso executado no exterior, apresente seu resultado no País.

Em relação à primeira hipótese, não se questiona que o serviço executado no Brasil, mesmo por empresa estrangeira, encontre-se sujeito à tributação. Entretanto, em relação aos serviços executados no exterior, surgem incertezas. A Lei n. 10.865/2004 não esclarece o que seja resultado de serviço prestado no exterior, provocando discussão que em muito se aproxima daquela antes estabelecida sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), que, a partir da Lei Complementar n. 116/2003, passou a incidir também sobre a importação de serviços.

A ausência de definições de termos como “serviço”, “prestação de serviço” e “resultado do serviço” na Lei do PIS/COFINS-Importação faz com que frequentemente se recorra à legislação do ISS para suportar a incidência das contribuições federais incidentes na importação. O caso da licença de *software* é bastante ilustrativo, justificando-se a incidência do PIS/COFINS-Importação sob o argumento de tratar-se de serviço (consta da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003). Vejamos abaixo as seguintes Soluções de Consulta da Secretaria da Receita Federal do Brasil:

SOLUÇÃO DE CONSULTA n. 46 de 16 de Fevereiro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS (Programas de Computador) – Licença de Uso. FATO GERADOR As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração mensal pelo direito de uso dos programas de computador – *software*, *constituem fato gerador da Cofins, por se tratar de serviço executado no exterior, cujo resultado se verifica no país*. BASE DE CÁLCULO Constitui base de cálculo da Cofins, o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda,

acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza – ISS e do valor das próprias contribuições (grifo nosso).

SOLUÇÃO DE CONSULTA n. 46 de 16 de Fevereiro de 2007

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: PROGRAMAS DE COMPUTADOR. LICENÇA DE USO. IMPORTAÇÃO DE SOFTWARE. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇO. O contrato de licenciamento de uso de software contratado à empresa situada e domiciliada no exterior trata-se de importação de serviço e, como tal, *se submete, inequivocamente, à incidência dessa Contribuição Social*. Fundamentação Legal: Art. 1º da Lei n. 10.865, de 2004 (grifo nosso).

Assim, deve-se levar em consideração a relação entre o fato gerador do ISS e o do PIS/COFINS-Importação, ou seja, se ocorrendo o fato gerador do tributo municipal, haveria necessariamente o fato gerador das contribuições federais, uma vez que a Lei n. 10.865/2004 não relaciona exatamente quais são os serviços tributáveis, nem o que seja prestação de serviço ou resultado do serviço. Assim, a despeito de estar a licença de *software* relacionada na lista de serviços da Lei Complementar n. 116/2003 para fins de incidência (questionável) do ISS, seria isto realmente suficiente para justificar a incidência do PIS/COFINS-Importação?

10.3.4 Momento da ocorrência do fato gerador na importação de serviços

No caso de serviços, considera-se ocorrido o fato gerador na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores como contraprestação por serviço prestado.

A lei novamente peca pelo emprego de termos imprecisos, como os de “crédito”, “entrega” e “emprego”.

Abordaremos, aqui, um destes conceitos que, aplicado de forma extensiva pela Receita Federal do Brasil, tem levado à autuação de diversos contribuintes. Trata-se da palavra “crédito”.

Isto porque, para as autoridades fiscais, a palavra crédito equivale a mero lançamento contábil ou vencimento da obrigação (contratualmente assumida).

Entretanto, para a doutrina, a palavra “crédito” tem sentido diverso, quer dizer, “crédito” corresponde a dar um crédito a alguém, e não simplesmente proceder a um lançamento contábil, conforme a lição abaixo transcrita de Gilberto Ulhôa Canto, citado por Alberto Xavier (2004, p. 515):

A forma verbal utilizada pelo legislador não deixa qualquer dúvida quanto a só ser obrigatória a retenção do imposto pela fonte quando esta agir por uma das maneiras pelas quais a lei prevê exteriorização do fato gerador, na espécie: pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento. Trata-se de forma verbal ativa, que pressupõe um *facere* por parte da fonte, e que de maneira alguma se coaduna com a interpretação adotada pela instância ministerial, que equipara a palavra crédito, com o sentido de lançamento contábil a favor do titular da conta... Portanto, é inviável a inteligência dada à palavra crédito para compreender tanto o registro contábil como o direito de haver prestação contratual, pois a lei fala em creditar e não em crédito; e, se o substantivo poderia ter o duplo sentido, o verbo não pode (grifos nossos).

Alinhando-se a esta corrente, afirma Alberto Xavier (2004, p. 516):

A dúvida está, pois, em saber se o imposto de renda na fonte também é devido no momento em que as despesas são creditadas contabilmente por força do regime de competência ou se, ao invés, a incidência do imposto apenas ocorre ou no momento em que a obrigação se vencer ou quando for efetivamente paga. *Que o simples ‘crédito contábil’ da despesa não envolve uma ‘percepção do rendimento’ ou aquisição da disponibilidade jurídica e econômica da renda* foi demonstrado com precisão por Gilberto Ulhôa Canto, conforme se viu (grifo nosso).

Alberto Xavier (2004) observa ter sido o entendimento acima consagrado pelo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), que reiteradamente se pronunciou pela não incidência do Imposto de Renda na fonte enquanto a obrigação não esteja vencida, ainda que creditada contabilmente como despesa para fins do Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ. Entretanto, o autor observa que

este mesmo Conselho de Contribuinte considera ocorrido o fato gerador por ocasião do vencimento da obrigação.

Porém, para a Receita Federal do Brasil, o registro contábil, além de se amoldar ao conceito de “crédito” adotado pela lei vigente, caracteriza também disponibilidade jurídica da renda, embora não haja efetivo recebimento de dinheiro (disponibilidade econômica) por parte do beneficiário.

As decisões abaixo transcritas confirmam a relevância que as autoridades fiscais concedem ao lançamento contábil:

SOLUÇÃO DE CONSULTA n. 71 de 11 de julho de 2002 ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF EMENTA: FATO GERADOR DO IRRF. *A retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte sobre rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior (royalties referentes a uso de marca) devem ser feitos quando da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao crédito, emprego, entrega ou remessa de rendimentos – o que ocorrer primeiro. Se ocorrer em primeiro lugar o crédito contábil dos royalties, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, ainda que a remessa dos valores se dê posteriormente, devendo ser retido e recolhido o imposto, em reais, e esse valor se torna definitivo, não cabendo a aplicação da norma prevista na Lei n. 9.816, de 1999, art. 3º, e Instrução Normativa SRF n. 041/1999, art. 1º, a qual se destina ao caso em que o fato gerador seja a transferência do e para o exterior (grifos nossos).*

SOLUÇÃO DE CONSULTA n. 319/02 (SRRF 8 RF)

Ementa: Fato Gerador. Pagamento, Crédito, Emprego ou Remessa. A retenção e o recolhimento do imposto de renda na fonte sobre rendimentos atribuídos a residente ou domiciliado no exterior devem ser feitos quando da ocorrência do fato gerador, que corresponde ao pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de rendimentos, o que ocorrer primeiro. *Ocorrendo em primeiro lugar o crédito contábil dos juros, nominal ao beneficiário, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, devendo ser retido e recolhido o imposto neste momento, observando-se, quando da transferência para o exterior, o disposto no artigo 3, da Lei 9.816/99 (reproduzido pelo artigo 3º da Lei 10.305/2001) (SRRF/8 RF, Solução de Consulta n. 319/2002) (grifo nosso).*

Deve-se ter em conta, portanto, que, para as autoridades fiscais, o simples registro contábil da obrigação a ser adimplida constitui o “crédito” (contábil) e, por consequência, a consumação do fato gerador, mesmo antes do efetivo pagamento, emprego, entrega ou remessa de valores ao exterior.

As autoridades fiscais insistem em atribuir ao mero lançamento contábil a acepção de “crédito”, nos termos previstos na Lei n. 10.865/2004, independentemente da remessa, que poderá ocorrer em momento posterior, conforme se infere da Solução de Consulta abaixo transcrita:

SOLUÇÃO DE CONSULTA n. 47 de 25 de fevereiro de 2005

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: Importação. Fato Gerador. A Cofins-Importação incide sobre os pagamentos e as remessas, efetuados a partir de maio de 2004, de valores ao exterior a título de contraprestação de serviços contratados e efetivamente prestados, com prazo e preço certo determinados, antes de abril de 2004. *O fato gerador da referida contribuição é o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação pelo serviço prestado, não importando se a mencionada prestação ocorreu em momento anterior* (grifo nosso).

Discordamos totalmente da posição das autoridades fiscais. Realmente, a nosso ver, não é possível atribuir ao lançamento contábil de obrigações ainda não vencidas e, portanto, não exigíveis, a condição de fato gerador do PIS/COFINS-Importação (serviços).

10.4 Sujeito passivo

O art. 5º da Lei n. 10.865/2004 elege como contribuintes do PIS e COFINS-Importação:

- a) o importador, seja pessoa física ou jurídica, que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

- b) a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e
- c) o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Como já afirmamos, o PIS e a COFINS foram inicialmente concebidos para incidir sobre as pessoas jurídicas de direito privado, visando o financiamento da seguridade social. Porém, a partir da imposição destas contribuições sobre a importação de bens e serviços, a pessoa física é também alçada à condição de sujeito passivo sempre que promover a entrada de bens estrangeiros no território nacional, contratar serviços de residentes ou domiciliados no exterior, for beneficiária de serviço contratado por pessoa residente ou domiciliada no exterior ou, ainda, quando for destinatária de remessa postal internacional indicada pelo remetente.

Assim, tratando-se de bens, o importador assumirá o papel de contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, que promova a entrada de bem estrangeiro em território nacional.

Já no caso do Imposto de Importação, será considerado contribuinte a pessoa física ou jurídica que promover a entrada de produto estrangeiro em território aduaneiro, bem como o destinatário de remessa postal internacional e o adquirente de mercadoria entrepostada.

No caso de serviços, a lei identifica como contribuinte:

- (i) a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e
- (ii) o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Para garantir a eficácia da lei na importação de serviços, a legislação elegeu uma pessoa subordinada à jurisdição brasileira, que tanto pode ser a

contratante como a beneficiária dos serviços prestados por pessoa residente ou domiciliada no exterior.

Deste modo, se o contratante do serviço for domiciliado no Brasil, será ele o devedor da obrigação tributária, mesmo que o beneficiário do serviço resida fora do País. Mas, sendo o contratante domiciliado no exterior, figurará no polo passivo o beneficiário do serviço, desde que residente no País.

A nomeação do beneficiário do serviço como sujeito passivo é conveniente, pois minimiza o risco de que serviços contratados no exterior venham a ser pagos por não residente no Brasil (como se dá no caso em que empresa associada no exterior promove o pagamento do serviço), com a intenção deliberada de escapar da tributação.

Ainda no âmbito da sujeição passiva, vale mencionar os casos de responsabilidade solidária pelo pagamento do PIS e COFINS incidentes sobre a importação:

- a) adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;
- b) transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;
- c) representante, no País, do transportador estrangeiro;
- d) depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e
- e) expedidor, o operador de transportador multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal.

As situações de responsabilidade citadas nos itens acima valem também para o Imposto de Importação, conforme arts. 105 e 106 do Regulamento Aduaneiro.

Uma questão que merece destaque diz respeito à importação por conta e ordem de terceiro, assim entendida como o serviço prestado por empresa (importadora) que promover, em nome próprio, o despacho aduaneiro da importação de mercadorias adquiridas por terceira empresa (adquirente).

Como lembram Juliana Ono e Fabio Rodrigues de Oliveira (2009, p. 49), na importação por conta e ordem, a despeito de a empresa importadora poder se encarregar da execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro etc., o importador de fato é a adquirente. Afirmam os autores:

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originaram os recursos financeiros.

O art. 6º da Lei n. 10.865/2004 considera contribuinte o importador (pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional) e responsável solidário o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Tratando-se de importação por conta e ordem, vale destacar que a pessoa jurídica importadora deverá submeter à tributação do PIS e COFINS a receita bruta recebida como contraprestação pelos seus serviços prestados ao adquirente constante da nota fiscal correspondente, que será então submetida às alíquotas aplicáveis, dependendo do regime adotado pela empresa de lucro real ou lucro presumido.

10.5 Base de cálculo

A complexidade matemática da fórmula aplicável para aferir a base de cálculo do PIS/COFINS-Importação surpreendeu até mesmo os mais descrentes com o sistema tributário brasileiro.

O art. 7º da Lei n. 10.865/2004 fixa a base de cálculo nos seguintes termos:

- a) o valor aduaneiro que servir ou que serviria de base para o cálculo do Imposto de Importação, acrescido do ICMS devido e do valor das próprias contribuições (COFINS-Importação e PIS-Importação), no caso de importação de bens estrangeiros;
- b) o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior antes da retenção do Imposto de Renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições (COFINS-Importação e PIS-Importação), na hipótese de serviços provenientes do exterior, prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior.

Percebe-se imediatamente, da leitura dos itens “a” e “b” acima, ter o legislador adotado o questionável modelo do “cálculo por dentro” ao impor sejam as próprias contribuições (PIS e COFINS) integradas à base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

Uma das mais contundentes críticas feitas ao modelo do “cálculo por dentro” refere-se à distorção da alíquota efetiva em relação à alíquota nominal, sendo aquela (efetiva) majorada em relação a esta última (nominal), impondo uma mais elevada tributação ao contribuinte, frequentemente sem a sua ciência, tal como se dá no caso do ICMS.

A inclusão do ICMS (no caso da importação de bens) e do ISS (na hipótese de serviços) na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação foi justificada como um mecanismo para atingir a neutralidade tributária entre os bens e serviços nacionais e aqueles provenientes do exterior, pois, argumenta-se, se no caso de bens e serviços nacionais, o ICMS e o ISS são considerados na apuração da base de cálculo do PIS e COFINS incidentes sobre a receita bruta, o mesmo deveria ocorrer no cálculo do PIS/COFINS-Importação.

A fórmula atualmente válida para apuração do PIS/COFINS-Importação, depois de uma série de alterações e infundáveis críticas, encontra-se prevista na Instrução Normativa n. 572/2005 e tem sido aplicada pelo Siscomex.

10.5.1 Base de cálculo para os bens

Na apuração da base de cálculo do PIS e COFINS incidentes sobre a receita bruta da pessoa jurídica, não há a adição do IPI, já que se trata de tributo calculado “por fora”, o mesmo não valendo para o ICMS, que integra a base de cálculo, por ser tributo calculado “por dentro”, não obstante os questionamentos levados ao Judiciário e que não foram, até o momento, definitivamente dirimidos.

Juliana Ono e Fabio Rodrigues de Oliveira (2009, p. 25), aparentemente em sentido contrário à tese sustentada pelos contribuintes perante o Judiciário para excluir o ICMS e o ISS da base de cálculo do PIS e COFINS incidentes sobre a receita bruta, argumentam que, por integrar o ICMS parte do preço nas operações próprias, deverá ser considerado receita para fins de incidência das mencionadas contribuições, ao contrário do IPI, que não compõe o preço (calculado “por fora”).

Não obstante o belíssimo trabalho produzido pelos autores acima citados, adotamos entendimento contrário, perfilhando-nos à tese levada ao crivo do Judiciário no sentido de ser imperativa a exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo do PIS e COFINS. Admitindo tal opinião em relação ao PIS e COFINS incidentes sobre a receita bruta, outro não poderia ser o nosso entendimento senão pela exclusão do ICMS e ISS também da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

Na hipótese de sobrevir decisão favorável aos contribuintes determinando a exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo do PIS e COFINS incidentes sobre a receita bruta, será inexorável alterar a fórmula atualmente vigente para apuração do PIS/COFINS-Importação.

Contudo, enquanto a referida discussão judicial não chega a termo, o disposto no art. 7º da Lei n. 10.865/2004, assim como a fórmula expressa na Instrução Normativa n. 572/2005, serão de observância obrigatória de forma a incluir o ICMS e o ISS na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação provocou um intrincado desafio matemático, não apenas pela complexidade da fórmula aplicável, mas principalmente em virtude do “efeito circular” gerado. Realmente, enquanto o ICMS deveria integrar a base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, o PIS/COFINS-Importação também integraria a base de cálculo do ICMS, sendo ambos calculados “por dentro”.

A questão somente veio a ser resolvida com a Lei n. 11.196/2005, que alterou a base de cálculo das contribuições incidentes sobre a importação de mercadorias, como reflexo da exclusão dos “impostos, taxas e contribuições” da base de cálculo do ICMS (que, por sua vez, compõe a base de cálculo do PIS/COFINS-Importação). A partir daí, foi elaborada a fórmula prevista na Instrução Normativa n. 572/2005:

na qual,

$$X = \left[\frac{1 + e \times [a + b \times (1 + a)]}{(1 - c - d) \times (1 - e)} \right]$$

VA = valor aduaneiro

a = alíquota do Imposto de Importação (II)

b = alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

c = alíquota da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação

d = alíquota da COFINS-Importação

e = alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

Neste sentido, como observa Carlos Eduardo Garcia Ashikaga (2010, p. 46), o cálculo do PIS/COFINS-Importação será:

– PIS/COFINS-Importação = valor aduaneiro + ICMS + PIS + COFINS

Já para apuração da base de cálculo do ICMS, serão considerados os seguintes valores:

– ICMS = valor aduaneiro + Imposto de Importação + IPI + ICMS

Como adverte o autor citado, os valores abrangidos pela isenção, imunidade ou não incidência do ICMS não devem integrar o cálculo das

contribuições, que terá então a sua base de cálculo reduzida à soma do valor aduaneiro e das próprias contribuições (“cálculo por dentro”).

Já no caso do Imposto de Importação, a base de cálculo, consoante os arts. 75 e 77 do Regulamento Aduaneiro, corresponde ao valor aduaneiro quando se tratar de alíquota *ad valorem*, em sintonia com o art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio de 1994 (GATT 94).

O próprio Código Tributário Nacional, em seu art. 20, fixa como base de cálculo, nas hipóteses de alíquota *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País, segundo as regras de valoração aduaneira.

10.5.2 Valor aduaneiro

Com relação ao conceito de valor aduaneiro, integrante da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação e do Imposto de Importação, surgiu uma grande polêmica em relação à abrangência que lhe foi atribuída pela Lei n. 10.865/2004, face o disposto no art. 149, § 2º, inc. III, *a*, da Constituição Federal, com as alterações introduzidas pela Emenda Constitucional n. 42.

Com efeito, a Lei n. 10.865/2004 alargou o conceito de valor aduaneiro ao determinar que, ao valor utilizado como base de cálculo do Imposto de Importação (valor aduaneiro), fossem incluídos o ICMS (neutralidade tributária entre o bem nacional e o estrangeiro) e, ainda, as próprias contribuições (cálculo “por dentro”).

Evidentemente, no caso de serviços, não se emprega o valor aduaneiro na composição da base de cálculo, que levará em conta o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, antes da retenção do Imposto de Renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições.

Não vamos nos deter aqui em cada um dos métodos de valoração aduaneira atualmente existentes, mas citaremos os três primeiros (de uma relação de seis), quais sejam: (i) o valor da transação, (ii) o valor da mercadoria idêntica e (iii) o valor da mercadoria similar.

Ademais, o Regulamento Aduaneiro admite somente os seguintes acréscimos ao valor aduaneiro (Decreto n. 6.759, de 05 de fevereiro de

2009):

- (i) o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;
- (ii) os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos acima; e
- (iii) o custo do seguro da mercadoria nestas operações.

Não resta dúvida de estar o conceito de valor aduaneiro constante da Lei n. 10.865/2004 em descompasso com o Regulamento Aduaneiro e, também, com o conceito adotado pelo art. 149 da Constituição Federal, ao lhe atribuir maior amplitude mediante a inserção do ICMS e das próprias contribuições.

A polêmica em torno do conceito de “valor aduaneiro” pode ainda refletir na aplicação dos tratados internacionais em matéria tributária dos quais o Brasil é parte, em especial ao Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio de 1994 (GATT/94).

Segundo o acordo do GATT, o valor aduaneiro de mercadorias importadas restringe-se ao valor de transação, isto é, ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em questão. Não há previsão de qualquer acréscimo a este valor, senão aqueles expressamente estabelecidos pelo próprio acordo, os quais se referem aos custos inerentes à importação, tais como transporte, carga, descarga e seguro (Acordo de Valoração Aduaneira, arts. 1º e 8º, §§ 1º e 2º, aprovado pelo Decreto Legislativo n. 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto n. 1.355, de 1994).

A validade do art. 7º da Lei n. 10.865/2004 foi então questionada sob o argumento de violar o disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional e no art. 149, § 2º, inc. III, *a*, da Constituição Federal, pois, sendo legislação superveniente, deveria guardar estrita observância dos acordos internacionais preexistentes, e, além disso, por extrapolar o conceito de

valor aduaneiro adotado pela Constituição Federal para determinação da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

De fato, o art. 149, § 2º, inc. III, alínea *a*, da Constituição Federal, ao dispor sobre as contribuições sociais incidentes sobre a importação, determina que a base de cálculo dessas contribuições corresponde ao valor aduaneiro dos produtos estrangeiros. O art. 110 do CTN, por sua vez, proíbe que lei tributária altere a definição, o conteúdo e o alcance de conceitos de direito privado utilizados expressamente pela Constituição Federal para definir ou limitar a competência tributária.

Por fim, no que tange aos efeitos desta nova tributação, não há dúvidas de que a incidência de contribuição sobre serviços e bens importados afeta principalmente as relações exteriores do País. Em tese, seria até possível cogitar se a adoção de tal medida protecionista iria contra a política externa adotada em diversos acordos firmados pelo País para viabilizar o livre comércio entre países vizinhos, acarretando a violação de suas normas, a exemplo dos arts. 2º e 3º do Decreto n. 550/92, que dispõe sobre a execução do Acordo de Alcance Parcial de Complementação Econômica n. 18 entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai:

Art. 2º e 3º os países signatários acordam eliminar os gravames e demais restrições aplicadas ao seu comércio recíproco. Entende-se por gravames: os direitos aduaneiros e quaisquer outras medidas de efeito equivalente, sejam de caráter fiscal, monetário, cambial ou de qualquer natureza, que incidam sobre o comércio exterior; por restrições: qualquer medida de caráter administrativo, financeiro, cambial ou de qualquer natureza, mediante a qual um país signatário impeça ou dificulte, por decisão unilateral, o comércio recíproco.

A respeito do assunto, pondera Hugo de Brito Machado (2004, p. 78):

Entre ‘direitos aduaneiro’ estão incluídas, sem sombra de dúvida, as ‘contribuições-importação’, que, se não são ‘direitos aduaneiros’, são certamente medidas de efeito equivalente, seja de caráter fiscal ou de qualquer natureza, que incidem sobre o comércio exterior. Não há dúvida, igualmente, de que as mesmas não

são taxas, nem correspondem à contraprestação por serviço portuário prestado, equivalente ao custo desse serviço. Não. Tais contribuições não podem ser exigidas – ainda que sejam consideradas, em tese, válidas – em face da importação de produtos oriundos da Argentina, do Paraguai e do Uruguai.

Alguns julgados chegaram a dispensar os contribuintes do pagamento dos valores acrescidos ao novo conceito de valor aduaneiro, entendendo pela existência das violações acima expostas, como ilustra a ementa abaixo transcrita (**Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 113, fev. 2005, p. 210):

COFINS E PIS- IMPORTAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – VALOR ADUANEIRO – TRATADO INTERNACIONAL

(...) a Lei 10.865/04, que instituiu aquelas contribuições, ao definir sua base de cálculo extrapolou dos limites postos pela Constituição, pelo CTN, pelo acordo internacional e pelo Regulamento Aduaneiro (...) como se vê, foi criado um conceito de valor aduaneiro específico para essa contribuição, diverso daquele fixado pelo art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 e pelo art. 75 do regulamento aduaneiro (...) há um valor aduaneiro para o imposto de importação, e outro para as contribuições ao PIS e COFINS/Importação. Evidente o artifício adotado para ampliar a base de cálculo das contribuições, desbordando do padrão constitucional e da regra do art.110 do CTN. Se a lei pudesse adotar um conceito de valor aduaneiro para cada tributo, é claro que o legislador estaria livre para embutir nesse conceito o que bem entendesse, tornando letra morta a norma constitucional (...) Expungidos os acréscimos dele desbordantes, não há razão para se invalidar a norma por inteiro (...) (DJU 2 12-11-2004. TRF da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 2004.04.01.050602-5/SC).

A importância de atribuir um sentido exato às palavras selecionadas pela Constituição impede que o legislador ordinário altere o significado de seus vocábulos ao sabor das conveniências arrecadatórias. Assim, no que tange ao art. 149 da Constituição, Ricardo Mariz de Oliveira (2004, p. 426) discorre:

Esse conceito de valor aduaneiro, extraído pela Constituição Federal da legislação relativa ao assunto, necessariamente deve ser observado pela lei infraconstitucional, inclusive porque, na interpretação dos textos legais, as palavras devem ser entendidas no seu sentido comum, quando elas forem de uso corriqueiro, e no seu sentido técnico pelo qual sejam entendidas no campo de atividade especializada a que se referem, quando for o caso.

No entanto, há julgados considerando legítima a alteração do conceito de valor aduaneiro em relação aos tratados internacionais assinados pelo Brasil, a pretexto de ser este um exercício da competência regulamentar do legislador ordinário. Isto porque a alteração do significado do termo aplica-se única e exclusivamente para fins de determinação da base de cálculo das contribuições sociais sobre a importação, não havendo qualquer impedimento o fato deste mesmo termo receber outro significado para finalidade distinta.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE. PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. VALOR ADUANEIRO. TRATADO INTERNACIONAL. LEI N. 10.865/04. É a posição firme do STF que os Tratados são recepcionados pela ordem jurídica pátria no mesmo espaço destinado à legislação infraconstitucional, como elas devendo amoldar-se ao texto constitucional. Não há falar, pois, em supremacia ou em hierarquia superior aos tratados em relação às leis regularmente elaboradas. Não há qualquer mácula ao PIS-Importação e COFINS-Importação, já que a Lei n. 10.865/04 veio regulamentar o § 2º do artigo 149 da CF/88, trazendo a lume o que é ‘valor aduaneiro’ para as contribuições sociais de que trata, as quais, por sua vez, podem ou não ter a mesma base de cálculo de outros tributos (TRF 4ª Região. Agravo de Instrumento 2004.04.010.333.970/RS. Primeira Turma, Relatora: Maria Lúcia Luz Leiria. *DJ* 27-10-2004, p. 540).

10.5.3 Base de cálculo na importação de serviços

Em se tratando de serviços, a base de cálculo do PIS/COFINS-Importação corresponderá ao valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido ao exterior, antes da retenção do Imposto de Renda, acrescido do ISS e das próprias contribuições (cálculo por dentro).

No caso de serviços, não há o efeito circular, considerando-se que as contribuições não fazem parte da base de cálculo do ISS.

na qual,

$$Z = \left[\frac{1+f}{(1-c-d)} \right]$$

V = o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior antes da retenção do Imposto de Renda

c = alíquota da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação

d = alíquota da COFINS-Importação

f = alíquota do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza

10.6 Alíquotas

As alíquotas aplicáveis aos casos de importação de serviços e bens estão previstas no art. 8º da Lei n. 10.865/2004. Em regra, as alíquotas são de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS), independentemente do fato de estar a pessoa jurídica enquadrada no regime cumulativo ou não cumulativo (PIS e COFINS incidentes sobre a receita bruta). Lembramos serem tais alíquotas aplicáveis também às hipóteses envolvendo contribuintes pessoas físicas.

Existem, ainda, alíquotas diferenciadas para produtos farmacêuticos, perfumaria, máquinas, veículos etc.

No caso do Imposto de Importação, a alíquota aplicável será a constante na Tarifa Externa Comum do Mercosul (TEC), para o produto importado mediante classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado (NCM/SH). Assim, o Imposto de Importação será o resultado da aplicação da alíquota constante na TEC sobre o valor aduaneiro.

Determinados acordos internacionais dos quais o Brasil participa poderão impor uma preferência percentual tarifária, de forma a reduzir a

alíquota do Imposto de Importação no caso de certos produtos provenientes de países signatários destes acordos, como: Negociações Comerciais entre Países em Desenvolvimento (NCPD), Sistema Global de Preferências Comerciais (SGPC), Acordos de Complementação Econômica (ACE), Acordo de Preferência Tarifária Regional (PTR) etc. (ASHIKAGA, 2010, p. 75).

10.7 Aproveitamento de créditos na importação

O regime não cumulativo do PIS e COFINS incidentes sobre a receita bruta é a regra geral, figurando como exceção as hipóteses relacionadas no art. 10 da Lei n. 10.833/2003, alterado pelas Leis n. 10.865/2004 e n. 10.925/2004, dentre as quais se destacam as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido.

As pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo de PIS e COFINS poderão, para fins de determinação da base de cálculo dos referidos tributos, aproveitar o crédito gerado pelo pagamento de PIS/COFINS-Importação nos seguintes casos:

- a) bens adquiridos para revenda;
- b) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;
- c) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
- d) aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa; e
- e) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Admitindo-se o aproveitamento de créditos derivados do PIS/COFINS-Importação para fins de aferição da base de cálculo das contribuições (PIS e COFINS) incidentes sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, e considerando-se serem as alíquotas idênticas, não deverá haver aumento da tributação ou do custo de importação para as pessoas jurídicas importadoras.

Como observa Carlos Eduardo Garcia Ashikaga (2010, p. 110), o direito ao crédito encontra-se condicionado à destinação atribuída pelo importador ao bem importado, nos termos do Código Fiscal de Operação e Prestação (CFOP) da Nota Fiscal de Entrada (importação).

O mesmo autor lembra, ainda, que a importação de bens incorporados ao ativo imobilizado (CFOP 3.551), quando empregados na produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços, permitirá o crédito de PIS e COFINS incidentes na importação. Mas, neste caso, o crédito não deverá ser efetuado integralmente por ocasião da aquisição do bem importado, podendo o contribuinte optar pela apropriação de acordo com a depreciação ou amortização do bem (contabilizada mensalmente), 1/48 mensais ou 1/24 mensais.

Por fim, em função da ausência de dispositivo legal que autorize o aproveitamento de crédito no caso de bens importados para uso ou consumo no estabelecimento, os valores recolhidos por ocasião do registro da DI deverão ser acrescidos ao custo da importação.

Por não haver definição legal de “insumos para a prestação de serviços”, considera-se todo bem ou serviço importado que tenha relação direta com a prestação do serviço.

Na hipótese de encontrar-se a receita bruta da pessoa jurídica submetida apenas parcialmente à incidência não cumulativa do PIS e COFINS (receita bruta), o crédito deverá ser apurado tão somente em relação aos custos, despesas e encargos vinculados a esta receita, por um dos seguintes métodos prescritos no art. 3º, § 8º, da Lei n. 10.833/2003:

- a) apropriação direta, inclusive em relação aos custos, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou

- b) rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.

Conforme observam Renata Soares Leal Ferrarezi e Benedita Bernardes Carleto (2005, p. 215), o método eleito pela pessoa jurídica dentre os acima indicados deverá ser aplicado de forma consistente por todo o ano-calendário e de acordo com as normas editadas pela Receita Federal do Brasil.

Segundo a Lei n. 10.865/2004, *não* será possível utilizar os créditos de PIS/COFINS-Importação nas seguintes situações:

- a) na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
- b) na venda dos produtos submetidos à incidência monofásica da contribuição;
- c) por pessoas jurídicas não sujeitas à sistemática da não cumulatividade; e
- d) na importação efetuada com isenção, quando os produtos forem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

Nestes termos, as empresas sujeitas ao regime cumulativo de PIS e COFINS, como as optantes pelo Lucro Presumido, experimentarão um efetivo aumento da tributação, representando os valores pagos na importação um adicional ao custo do bem, a exemplo do que sucede com o Imposto de Importação.

No que se refere aos desequilíbrios entre o regime cumulativo (sem aproveitamento de crédito de PIS/COFINS-Importação) a que estão submetidas as pessoas jurídicas optantes pelo Lucro Presumido e o não cumulativo (no qual se garante o direito aos créditos) aplicável àquelas que

seguem o Lucro Real, encontramos manifestações judiciais negando haver tratamento discriminatório, com base no argumento de ser o Lucro Presumido uma opção da pessoa jurídica, que deverá levar em conta tal fato antes da opção.

PIS – IMPORTAÇÃO – EMPRESA OPTANTE PELO LUCRO PRESUMIDO – AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO A QUE SE EXIMA DE EVENTUAL AUMENTO DA CARGA TRIBUTÁRIA ‘O regime de tributação pelo lucro presumido é uma opção de pessoa jurídica. A utilização da receita bruta (e não do lucro) como base de cálculo das antecipações trimestrais do imposto de renda é inerente a este regime tributário, de forma que a majoração dos custos, inclusive pelo aumento da carga tributária, é uma variável com a qual a empresa que opta pelo regime tem de conviver, e sabe disso desde o momento da opção. Outrossim, a própria lei faculta à empresa o retorno ao regime da tributação pelo lucro real no exercício seguinte, se entender conveniente. Portanto, a princípio, a opção pelo regime de tributação pelo lucro presumido não pode servir de fundamento para que a empresa se exima de eventual aumento de carga tributária’ (DJU 2 10-2-2005, p. 160; Des. Federal João Surreaux Chagas, do TRF da 4ª Região – **Revista Dialética** 115:119).

COFINS E PIS - IMPORTAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – LEI 10.865 – VALOR ADUANEIRO – POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DE TRATADO POR LEI ORDINÁRIA – DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR – IGUALDADE ‘O princípio da isonomia tributária consiste em dar tratamento igual aos contribuintes que estejam em idêntica situação. Assim, é que, no caso, todas as empresas optantes pelo regime de apuração do imposto de renda pelo lucro presumido estão sujeitas à mesma regra legal’ (TRF 5ª Região. AGTR 58.190/PE – 2004.05.00.0279990-7. Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro, Recife, PE, DJ 28-9-2004, p. 524).

10.8 Aproveitamento de créditos na exportação

Nos termos da legislação vigente, não há a incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes das seguintes operações:

- a) exportações de mercadorias ao exterior;

- b) prestação de serviços de pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível; e
- c) venda a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Tendo auferido receitas provenientes de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços à pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, bem como vendas a empresa comercial exportadora, a pessoa jurídica poderá calcular os créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a estas receitas. Porém, apenas geram direito a créditos os custos, despesas e encargos vinculados às receitas de exportação de produtos ou prestação de serviços, submetidas à incidência não cumulativa, caso as vendas tenham sido destinadas ao mercado interno.

Será possível aproveitar os créditos decorrentes de exportação para os seguintes fins:

- a) dedução do valor de PIS e COFINS devidos em função de operações no mercado interno;
- b) compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, referentes a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil.

10.9 Conclusão

O PIS/COFINS-Importação foi criado sob o pretexto da isonomia entre os produtos e serviços nacionais e aqueles de origem estrangeira, inaugurando a incidência de contribuições sobre a importação de bens e serviços. Para isso, foi criada uma estrutura constitucional de molde a legitimar o referido tributo, tão distinto das contribuições incidentes sobre a

receita das pessoas jurídicas, especialmente no que diz respeito ao aspecto material, base de cálculo e contribuintes.

Todavia, a legislação infraconstitucional gerou uma série de questionamentos em relação à amplitude do conceito de bens e produtos e, ainda, em relação ao exato momento da concretização do fato gerador no caso da importação de serviços.

Ademais, a complexidade matemática da fórmula utilizada para o cálculo do PIS/COFINS-Importação destoa completamente da simplicidade da tributação.

REFERÊNCIAS

Doutrina

ASHIKAGA, Carlos Eduardo Garcia. **Análise da tributação na importação e exportação**. 5. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

FERRAREZI, Renata Soares Leal; CARLETO, Benedita Bernardes Nepomuceno. **Cofins e PIS/PASEP: modalidades de contribuição e aspectos práticos dessas incidências**. São Paulo: Aduaneiras, 2005.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Breves anotações sobre a incidência do PIS e da COFINS na importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 108, p. 78-90, set. 2004.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Cofins-Importação e PIS-Importação. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 2004. v. 8.

ONO, Juliana O.; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues. **Manual do PIS e da COFINS**. São Paulo: Fiscosoft, 2009.

RIBEIRO, Daniele Santos. **Limites jurídicos à utilização do imposto de importação na intervenção sobre o domínio econômico**. 2003. Dissertação (Mestrado em Direito Político e Econômico) – Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2003.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2004.

Legislação

BRASIL. **Constituição (1998)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. **Decreto Legislativo n. 30, de 15 de dezembro de 1994**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. **Decreto n. 550, de 27 de maio de 1992**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D0550.htm>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. **Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d1355.htm>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. Decreto n. 6.759, de 05 de fevereiro de 2009. **Regulamento Aduaneiro**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. **Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. **Instrução Normativa n. 572, de 22 de novembro de 2005**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2005/in5722005.htm>>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 02 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm>. Acesso em: 02 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 10.925, de 23 de julho de 2004.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.925.htm>. Acesso em: 02 jul. 2010.

BRASIL. **Lei n. 11.196, de 21 de novembro de 2005.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm>. Acesso em: 02 jul. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar n. 7, de 07 de setembro de 1970.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 02 jul. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar n. 8, de 03 de dezembro de 1970.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp08.htm>. Acesso em: 02 jul. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 02 jul. 2010.

BRASIL. **Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 02 jul. 2010.

BRASIL. **Medida Provisória n. 164, de 29 de janeiro de 2004.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Mpv/164.htm>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Secretaria de Comércio Exterior. **Portaria da Secretaria de Comércio Exterior – Secex n. 25, de 27 de novembro de 2008.** Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1228242087.pdf>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Secretaria de Comércio Exterior. **Acordo de Alcance Parcial de Complementação Econômica n. 18**. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1270148590.pdf>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta n. 43, de 14 de julho de 2009**.

Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta n. 46, de 16 de fevereiro de 2007**.

Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta n. 71, de 11 de julho de 2002**.

Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta n. 152/2005 da 8ª Região Fiscal da Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta n. 319, de 2002**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 02 jul. 2010.

Jurisprudência

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADIn 1.945/MT**. Relator: Ministro Octavio Gallotti, Brasília, DF, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **AGTR 58.190/PE – 2004.05.00.0279990-7**. Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro, Recife, PE, *DJ* 28-9-2004. Disponível em: <<http://www.trf5.jus.br>>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Agravo de Instrumento n. 2004404010333970/RS**. Primeira Turma. Relatora: Desembargadora

Federal Maria Lúcia Luz Leiria, Porto Alegre, RS, *DJ* 27-10-2004. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em: 2 jul. 2010.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 2004.04.01.050602-5/SC. Porto Alegre, RS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 113, p. 210, fev. 2005.

1 Conforme observam Renata Soares Leal Ferrarezi e Benedita Bernardes Nepomuceno Carleto (*In: Cofins e PIS/PASEP: modalidades de contribuição e aspectos práticos dessas incidências*. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 28), o PIS chegou a ser calculado também com base no Imposto de Renda devido (PIS-Dedução do IR) e igual valor devido pelas entidades, cujas atividades não comportavam faturamento mercantil (PIS-Repique).