

**REVISTA DA**  
**Escola Superior da Procuradoria**  
**Geral do Estado de São Paulo**

*Journal of the State of São Paulo Legal Office's School*

Volume 8 – Número 1

Jan / Dez 2017

ISSN 2179-8532



**GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO**

**GERALDO ALCKMIN**  
*GOVERNADOR DO ESTADO*

**PROCURADORIA GERAL DO ESTADO**

ELIVAL DA SILVA RAMOS  
*Procurador Geral do Estado*

MARIÂNGELA SARRUBBO FRAGATA  
*Procuradora do Estado Chefe do Centro de Estudos*



**REVISTA DA ESCOLA SUPERIOR  
DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO  
DE SÃO PAULO**

*JOURNAL OF THE STATE OF SÃO PAULO  
LEGAL OFFICE'S SCHOOL*

v. 8 • nº 1 • janeiro / dezembro 2017

ISSN 2179-8532



©2017

A Revista da Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (RESPGE-SP) é uma publicação anual da Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. É permitida a reprodução de trechos dos artigos, desde que mencionada a fonte original de publicação.

Tiragem: 100 exemplares

### **Editor Científico / Scientific Editor**

Olavo Augusto Vianna Alves Ferreira

### **Conselho Editorial / Editorial Board**

**Alvaro Bereijo**, Universidad Autónoma de Madrid, Madrid, Espanha

**Carlos Ari Vieira Sundfeld**, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo/SP, Brasil

**Carlos Blanco de Moraes**, Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal

**Celso Antônio Bandeira de Mello**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Daniel Antônio de Moraes Sarmiento**, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro/RJ, Brasil

**Dinorá Adelaide Musetti Grotti**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Eduardo Augusto Alves Vera-Cruz Pinto**, Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal

**Giselda Maria Fernandes Novaes Hironaka**, Universidade de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Humberto Theodoro Júnior**, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte/MG, Brasil

**Jorge Miranda**, Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal

**José Reinaldo de Lima Lopes**, Universidade de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Juan Zornoza Péres**, Universidad Carlos III de Madrid, Madrid, Espanha

**Juvêncio Borges da Silva**, Associação de Ensino de Ribeirão Preto, Ribeirão Preto/SP, Brasil

**Leo Pepe**, Università degli Studi Roma Tre – Sedi Roma, Itália

**Luiz Alberto David Araújo**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Manoel Gonçalves Ferreira Filho**, Universidade de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Margarita de Hegedus**, Universidad de Montevideo, Montevidéo, Uruguai

**Margereete Gresse**, University of Washington, Seattle, EUA

**Maria Garcia**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Maria Helena Diniz**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Nina Beatriz Stocco Ranieri**, Universidade de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Paulo Affonso Leme Machado**, Universidade Metodista de Piracicaba, Piracicaba/SP, Brasil

**Sueli Dallari**, Universidade de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

### **Corpo Editorial/ Publishers**

**Arlindo Philippi Junior**, Universidade de São Paulo/SP, Brasil

**Eduardo Carlos Bianca Bittar**, Universidade de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Érika Bechara**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Fernando Dias Menezes de Almeida**, Universidade de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Guilherme Assis de Almeida**, Universidade de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Ilton Garcia da Costa**, Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho/PR, Brasil

**José de Melo Alexandrino**, Universidade de Lisboa, Lisboa, Portugal

**José Levi Mello do Amaral Júnior**, Universidade de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**José Mauricio Conti**, Universidade de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Luciana de Toledo Temer Castelo Branco**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Márcio Pugliesi**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Maria Paula Dallari Bucci**, Universidade de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Pietro de Jesús Lora Alarcón**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

**Vidal Serrano Nunes Júnior**, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo/SP, Brasil

A *RESPGE-SP* conta com um grupo permanente de pareceristas, formado pelos integrantes do Conselho e do Corpo Editoriais da publicação, bem como por professores e pesquisadores da ESPGE. Além disso, a *RESPGE-SP* pode convidar especialistas *ad hoc* para análise dos manuscritos.

#### **Secretaria Executiva**

Ana Lucia Fernandes de Carvalho  
Daniel Martins da Silva  
Deise Aparecida Santiago  
Eliane Luz de França  
Fábio Parreira dos Santos  
Fernando Augusto dos Santos  
Paulo Severo dos Santos  
Rafael de Lima Nobre  
Thiago Blumer Marangone  
E-mail: [espge-secretaria@sp.gov.br](mailto:espge-secretaria@sp.gov.br)

#### **Revisão de Texto**

Dante Pascoal Corradini  
Heleusa Angélica Teixeira

#### **Projeto Gráfico**

Fátima Consales

#### **Editoração**

Vanessa Merizzi

#### **Impressão e Acabamento**

Imprensa Oficial do Estado S/A – IMESP

## **Correspondência**

Pedidos de permuta devem ser endereçados à ESPGE.

*Exchange orders should be addressed to ESPGE.*

## **Normas editoriais disponíveis em:**

[www.pge.sp.gov.br/ESPEGE\\_2016/AcessoHome/estatuto\\_respge.html](http://www.pge.sp.gov.br/ESPEGE_2016/AcessoHome/estatuto_respge.html)

## **Endereço / Address**

Rua Pamplona, 227 – 2<sup>o</sup> andar

Bela Vista – São Paulo/SP – Brasil

CEP 01405-100

Tel.: +55 11 3286-7020/7005

E-mail: [espge-secretaria@sp.gov.br](mailto:espge-secretaria@sp.gov.br)

Endereço eletrônico: [www.pge.sp.gov.br/ESPEGE\\_2016/homeESPEGE.aspx](http://www.pge.sp.gov.br/ESPEGE_2016/homeESPEGE.aspx)

---

Revista da Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo =  
Journal of the State of São Paulo Legal Office's School / Escola Superior  
da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. — V. 8, nº 1 (2017) — São  
Paulo : Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, Escola Superior, 2017.

Anual.

Textos multilíngues.

Resumos em português e inglês.

ISSN 2179-8532

2010 (V. 1) (1), 2011 (V. 2) (1), 2012 (V. 3) (1), 2013 (V. 4) (1), 2014 (V. 5)

(1), 2015 (V. 6) (1), 2016 (V. 7) (1)

1. Direito – Periódicos. I. São Paulo (Estado). Procuradoria Geral. Escola Superior. II. Journal of the State of São Paulo Legal Office's School.

CDD 340.05

CDU 34(051)

---

# **ESCOLA SUPERIOR DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO**

## **EQUIPE 2017**

### **Diretoria**

*Mariângela Sarrubbo Fragata*

### **Conselho Curador**

2017

*Carlos Henrique de Lima Alves Vita; Christiane Mina Falsarella, Dora Maria de Oliveira Ramos, Fábio André Uema Oliveira (Coordenador Geral da ESPGE, membro nato - até 31/10/2017), Fernando Dias Menezes de Almeida, Júlia Maria Plenamente Silva, Mariângela Sarrubbo Fragata (Chefe do Centro de Estudos e Diretora da ESPGE, membro nato), Pedro Lenza, Olavo Augusto Vianna Alves Ferreira, Olavo José Justo Pezzotti, Valter Farid Antonio Júnior (Coordenador Geral da ESPGE, membro nato - a partir de 31/10/2017)*

### **Direito Tributário Aplicado**

#### **Coordenador de Direito Tributário Aplicado**

*Luis Cláudio Ferreira Cantanhede*

#### **Monitores de Direito Tributário Aplicado**

*Amarilis Inocente Bocafoli, Ana Lúcia C. Freire Pires de O. Dias, Bruno Maciel dos Santos, Carlos Eduardo Queiroz Marques, Júlia Maria Plenamente Silva, Rafael de Oliveira Rodrigues*

### **Direito & Economia**

#### **Coordenadores de Direito & Economia**

*Roberto Augusto Castellanos Pfeiffer, Haroldo Pereira e Thomas Augusto Ferreira de Almeida*

#### **Monitores de Direito & Economia**

*Camila Kühl Pintarelli, Christiane Mina Falsarella, Denis Dela Vedova Gomes, Júlia Cara Giovannetti, Michelle Manaia Sanjar, Rafael Carvalho de Fássio*

### **Funcionários da ESPGE**

*Andreluci de Oliveira Barbosa Figueiredo, Daniel Martins da Silva, Eliane Luz de França, Fábio Parreira dos Santos, Fernando Augusto dos Santos, Paulo Severo dos Santos, Rafael de Lima Nobre, Thiago Blumer Marangone*

# SUMÁRIO

## Editorial

Fábio André Uema Oliveira

## Direito Tributário Aplicado

### **Publicidade na internet e a incidência do ICMS-comunicação ..... 15**

Carolina Yumi Higuchi dos Santos

Fabiane de Souza Araújo Botechia

### **Solidariedade Tributária – O alcance do art. 124 do CTN ..... 45**

Fábia Gun Liang

### **Estado X Município – O conflito de competência na industrialização por encomenda ..... 69**

Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes

Fernanda Garcia Noronha Martins

### **Análise da constitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior ..... 95**

Gervásio Hiroshi Katata

### **A regra-matriz de incidência do ICMS e o diferencial de alíquotas nas operações com não contribuintes ..... 123**

Michel Goldman

### **Interpretação da Súmula 509 do STJ à luz da legislação paulista ..... 149**

Oscar Jun Iguchi

### **Constituição do crédito tributário na Justiça do Trabalho: das contribuições previdenciárias decorrentes de sentenças condenatórias e de acordos homologados ..... 175**

Priscila Damares Russo

### **A extensão da imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos ..... 199**

Thiago Bassetti Martinho

### **O ressarcimento na substituição tributária - uma análise jurídica e pragmática acerca do instituto da substituição tributária e do ressarcimento ..... 223**

Mariane Correa Anastácio Bruno

## EDITORIAL

Enquanto o Congresso Nacional inicia os debates sobre a reforma tributária, a Revista da Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado (RESPGE) chega ao seu 8º volume, com destaque ao Direito Tributário, fazendo sua parte, dando sua contribuição para a disseminação de novas ideias, divulgando o trabalho dos dedicados alunos da Especialização em Direito Tributário Aplicado.

Os artigos são instigantes, pois o Direito Tributário exige a construção de soluções inovadoras, impondo grande desafio aos alunos que se dedicaram a temas diversificados, com repertório teórico amplo para promover reflexões sobre a incidência de tributos, além do desenvolvimento de uma visão holística e estratégica a respeito das relações do Estado com os contribuintes. Fazendo jus ao histórico desta Revista científica, os trabalhos produzidos nos cursos de Pós-Graduação da ESPGE têm mantido notável qualidade acadêmica, com foco no grande objetivo de contribuir para o aprimoramento dos estudos realizados no âmbito da ESPGE e ainda promover o intercâmbio entre os corpos docente e discente, com incentivo à produção e difusão científica.

“Com a globalização cada vez mais crescente, a indústria nacional passa por um processo de transformação que exige um ciclo produtivo mais flexível, tornando necessária, cada vez mais, a transferência de etapas do processo de produção para empresas terceirizadas. Nessa nova estrutura do processo empresarial, encontramos a industrialização por encomenda, que tem gerado grandes conflitos por parte da doutrina e nos Tribunais, tendo em vista as divergências interpretativas quanto à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e Imposto sobre os Produtos Industrializados – IPI”, nesse artigo, escrito por Fernanda Garcia Noronha Martins e Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes, busca-se analisar conflitos de competência em matéria tributária entre os entes federados.

Abordando com lucidez o tema “Publicidade da Internet e a Incidência do ICMS”, Carolina Yumi Higuchi dos Santos e Fabiane de Souza Araújo Botechia discorrem sobre o imposto estadual economicamente mais significativo para os Estados. Argumenta que a parcela correspondente às prestações de serviços de comunicação é montante relevante da arrecadação. Ainda, esclarece que “a tributação de receitas advindas dos serviços prestados de veiculação de publicidade na internet tem sido alvo de disputas judiciais e que no Estado de São Paulo existem muitos Autos de Infração e Imposição de Multa sendo discutidos no contencioso administrativo” revelando o objetivo principal do artigo de “analisar a publicidade na internet e a incidência do ICMS comunicação na referida atividade”. Levando em consideração as novas modalidades de serviços criados a partir desse avanço tecnológico e ainda da ausência de consenso entre os entes políticos sobre a tributação das receitas advindas dessas novas atividades, o trabalho acadêmico procura demonstrar que a publicidade na internet está sujeita à incidência de ICMS, por meio da interpretação sistemática da legislação tributária.

Destacam-se como diferenciais desse exemplar a influência do Direito Tributário nas relações da sociedade e a sua abordagem multidisciplinar, com autores de formação plural, integrando-o com a contabilidade, economia e outros ramos jurídicos.

Por sua vez, outro artigo publicado analisa a constitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior previsto no artigo 155, § 1º, inciso III, alíneas “a” e “b” da Constituição Federal/88. “Foram considerados os novos paradigmas da interpretação constitucional proposta por Luís Roberto Barroso para se indicar uma solução contemporânea por meio da utilização da técnica da ponderação.” A conclusão do trabalho acadêmico, redigido por Gervásio Hiroshi Katata relata que é constitucional a cobrança do ITCMD em questão.

Com o título “Solidariedade Tributária – O alcance do artigo 124 do CTN (Código Tributário Nacional)”, Fábيا Gun Liang esclarece que o objetivo do trabalho é analisar o sistema legislativo, por meio da revisão da literatura e dos julgados administrativos no âmbito do Estado de São Paulo, e contribuir com embasamento teórico para que o Fisco faça a devida indicação dos sujeitos passivos da obrigação tributária. Ainda de acordo com Liang “o resultado da pesquisa mostra que grande parte dos autores defende que para caracterizar a solidariedade de que trata o inciso I do art. 124 do CTN, o sujeito deve ter participação no fato jurídico tributário, qualificando o interesse comum com interesse jurídico. A dificuldade é fazer essa diferenciação na prática, já que as situações reais podem envolver fraudes e geralmente são mais complexas que os exemplos citados pela doutrina”.

Outros artigos, não menos importantes que os já citados, esclarecedores e realizados com grande brilhantismo, fazem parte do acervo dessa publicação, como o trabalho de Oscar Jun Iguchi que nos trouxe um estudo sobre a interpretação da Súmula 509 do STJ à luz da legislação paulista; “a regra matriz de incidência do ICMS e o diferencial de alíquotas nas operações com não contribuintes” de Michel Goldman; “Constituição do crédito tributário na Justiça do Trabalho” de Priscila Damares Russo; “A extensão da Imunidade Tributária Recíproca para as Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista Prestadoras de Serviços Públicos” de Thiago Bassetti Martinho e “O ressarcimento na Substituição Tributária: uma análise jurídica e pragmática acerca do instituto de substituição tributária e do ressarcimento” de Mariana Correa Anastácio Bruno.

Importante ressaltar que o reconhecimento da ESPGE foi possível graças ao prestígio do corpo docente da Escola. A atuação séria dos professores, coordenadores e funcionários, aliada à dedicação dos alunos, que se preparam com dinamismo e responsabilidade, construíram a credibilidade da Escola. Espero que os temas apresentados sirvam de subsídio para novas reflexões e estudos, e que a Revista da Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo, além do valor intrínseco das publicações, continue divulgando a produção científica da nossa Escola em meio à comunidade jurídica.

Com imensa alegria agradeço ao Centro de Estudos pelo honroso convite para a elaboração deste Editorial e desejo a todos uma ótima leitura!

**Fábio André Uema Oliveira**

Procurador do Estado de São Paulo

Membro do Conselho Curador da ESPGE

# PUBLICIDADE NA INTERNET E A INCIDÊNCIA DO ICMS-COMUNICAÇÃO

*Internet advertising and the incidence of ICMS communication*

Carolina Yumi Higuchi dos Santos<sup>1</sup>

Fabiane de Souza Araújo Botechia<sup>2</sup>

## SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Histórico. 3. ICMS-comunicação. 3.1. Base legal para a tributação. 3.2. Competência tributária na Constituição Federal de 1988. 4. Conceitos. 4.1. Comunicação. 4.2. Prestação de serviços de comunicação. 4.3. Internet. 4.4. Publicidade e propaganda comportamental. 5. Veiculação de publicidade na internet e a incidência do ICMS comunicação. 5.1. Limites ao poder de tributar. 5.2. Decisões proferidas no âmbito do contencioso administrativo de São Paulo. 5.3. As alterações na Lei Complementar nº 116/2003. 6. Considerações finais. Referências bibliográficas.

## RESUMO

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o imposto estadual economicamente mais significativo e corresponde à principal fonte de receita tributária dos Estados. A parcela correspondente às Prestações de Serviços de Comunicação é montante relevante dessa arrecadação. Considerando que a tributação de receitas advindas dos serviços prestados de veiculação de publicidade na internet tem sido alvo de disputas judiciais e que no Estado de São Paulo existem muitos Autos de Infração e Imposição de Multa sendo discutidos no contencioso administrativo, o presente artigo tem como objetivo analisar a publicidade na internet e a incidência do ICMS-comunicação na referida atividade. Para tanto, delimitamos o campo de incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de comunicação e traçamos um paralelo histórico entre política, economia e tributação, para demonstrar a necessidade de adequação da tributação ao contexto sócioeconômico vivido nos dias atuais. Em virtude das novas modalidades de serviços criados com o avanço tecnológico e da ausência de consenso entre os entes tributantes sobre a tributação das receitas advindas dessas novas atividades, procuramos, por meio da interpretação sistemática da legislação tributária, demonstrar que a publicidade na internet está sujeita à incidência de ICMS, tendo em vista que a atividade se caracteriza como prestação onerosa de serviço de comunicação, com objetivo de tornar algo comum a um público-alvo, e intenção de influenciar o receptor, tendo, portanto, a materialidade do imposto estadual.

**Palavras-chave:** ICMS; ICMS-comunicação; Internet; Publicidade Comportamental; Veiculação de Publicidade.

## ABSTRACT

ICMS, the state tax on goods circulation, interstate and intercity transportation and communication services, is the most economically significant state tax, amounting to

<sup>1</sup> Graduada em Administração Pública pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – EAESP/FGV e especialista em Direito Tributário Aplicado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo – PGE-SP, ocupa o cargo de Agente Fiscal de Rendas da Secretaria da Fazenda de São Paulo, órgão em que exerce a função de Assistente Fiscal da Coordenadoria da Administração Tributária – CAT.

<sup>2</sup> Graduada em Ciências Contábeis e Direito pela FMU, especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, ocupante do cargo de Agente Fiscal de Rendas da Secretaria da Fazenda de São Paulo, órgão em que exerce as funções de Assistente Fiscal da Coordenadoria da Administração Tributária – CAT e Juíza do Tribunal de Impostos e Taxas – TIT/SP.

the main source of tax revenue for the states. The fraction comprising communication services is a relevant share of this revenue. Since the taxation on the internet advertising revenues has been subject of legal disputes, and considering that many notices of infraction and fine imposition are being brought to administrative litigation in the state of São Paulo, the present article aims to analyze internet advertising and the incidence of ICMS upon said activity. In order to do so, we present the ICMS incidence field over communications and draw a historical parallel between politics, economy and taxation, as to demonstrate the need of adapting taxation to today's socio-economic context. Due to the new forms of services originated from technological advances and the lack of consensus among tax authorities regarding taxation of revenues from such activities, we seek, through the systematic interpretation of tax legislation, to indicate that internet advertising should be subjected to the incidence of ICMS, on account of being an onerous communication service, whose purpose is raising acknowledgement in a targeted audience with the intention of influencing the receiver, having, therefore, the materiality of the state tax.

**Keywords:** ICMS, ICMS-communication, Internet, Behavioral advertising, Advertising placement.

## 1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o imposto estadual mais significativo, correspondendo à principal fonte de receita tributária, podendo chegar a mais de 90% do total arrecadado pelos Estados<sup>3</sup>. Roque Carrazza, em suas lições sobre Direito Tributário, afirma que o ICMS é o imposto que mais controvérsias suscita justamente por ser o economicamente mais importante:

[...] as quantias em jogo, na tributação por meio deste ICMS, são muito mais expressivas do que as que giram em torno da tributação por meio de imposto sobre a renda, de imposto sobre produtos industrializados, de contribuições sociais, e assim avante.<sup>4</sup>

O professor defende que sob a sigla “ICMS” existem pelo menos cinco impostos diferentes, dentre os quais destacamos o Imposto sobre Prestações de Serviços de Comunicação, o qual chamaremos simplificada e de “ICMS-comunicação” para fins de exploração do tema de pesquisa aqui proposto:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (...); b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de

<sup>3</sup> CADERNO 3. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Brasília -DF, 2014, p.38. Disponível em: <[www.educacaofiscal.sp.gov.br/contents/caderno%203.pdf](http://www.educacaofiscal.sp.gov.br/contents/caderno%203.pdf)>.

<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 40.

comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.<sup>5</sup>

O ICMS-comunicação participa de maneira importantíssima na arrecadação do ICMS.

No Estado de São Paulo, somente em 2016, a receita tributária nesse setor superou os 11 bilhões de reais<sup>6</sup>.

Em termos nacionais, de acordo com dados sobre o setor de Telecomunicações no Brasil fornecidos pelo Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal<sup>7</sup>, R\$ 60 bilhões foram recolhidos em tributos em geral pelo setor em 2014. Naquele ano, o Brasil já possuía 45 milhões de telefones fixos, 281 milhões de celulares, 10 milhões em assinaturas de TV por assinatura, além de 220 milhões de acessos à internet em banda larga.

Se por um lado, já está pacificado que o ICMS-comunicação incide sobre as prestações onerosas de serviços de comunicação; por outro há muita controvérsia sobre a incidência desse tributo em diversos serviços prestados no mercado atual, que foram surgindo de acordo com a evolução tecnológica e, para os quais, não há acordo acerca de sua natureza, se estariam ou não englobados como serviços de comunicação.

As novas tecnologias da informação, advindas especialmente após a massificação da internet<sup>8</sup>, rede mundial que atualmente interliga milhões de computadores em todo o mundo, revolucionaram a forma como o mundo se comunica.

Ao passo que a tecnologia evoluiu, alcançando patamares dantes inimagináveis, a legislação tributária, por sua vez, não evoluiu em velocidade nem sequer semelhante, tornando-se defasada e deixando lacunas que necessitam de interpretação pelos aplicadores da lei.

Cada ente político, diante dessas inovações tecnológicas e do surgimento de novas formas de prestações de serviços, interpreta a legislação vigente à sua maneira, visando a atrair as eventuais receitas tributárias decorrentes de tais atividades.

---

<sup>5</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 16. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015, p. 40.

<sup>6</sup> Informação extraída em 18/05/2017 do Painel de Arrecadação da Secretaria da Fazenda – *Composição de Receitas de ICMS por Setorial para o ano de 2016*.

<sup>7</sup> LEVY, Eduardo. *Telecomunicações no Brasil*, Apresentação realizada em Audiência Pública da Comissão De Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados. Brasília, 17 set. 2015, p. 2. Disponível em: <[http://www.telebrasil.org.br/component/docman/doc\\_download/1506-17-09-2015-tributacao-no-setor-de-telecomunicacoes?Itemid=](http://www.telebrasil.org.br/component/docman/doc_download/1506-17-09-2015-tributacao-no-setor-de-telecomunicacoes?Itemid=)>. Acesso em: 26 dez. 2017.

<sup>8</sup> *Rede remota internacional de ampla área geográfica que proporciona transferência de arquivos e dados, juntamente com funções de correio eletrônico para milhões de usuários ao redor do mundo*. Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/internet/>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

Ocorre que essas interpretações têm sido divergentes e, conseqüentemente, o contencioso tem-se avolumado de processos para a discussão das sanções impostas pelos entes tributantes.

Para se ter uma ideia da problemática, companhias consideradas como gigantes da tecnologia, como Google®, por exemplo, enfrentam controvérsias jurídico-tributárias de volumes vultosos, não só no Brasil, como no mundo afora. Segundo reportagem veiculada pelo Jornal *El País*, em junho de 2017, a Comissão Europeia condenou<sup>9</sup>, pela primeira vez, um comportamento abusivo relacionado às buscas pela internet, mercado que adquiriu grande relevância na última década.

Em consulta pública ao sítio do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) de São Paulo, percebe-se que existem diversos Autos de Infração e Imposição de Multas (AIIM), de valores expressivos, sendo discutidos administrativamente, e que foram lavrados por conta do não pagamento de ICMS-comunicação sobre a veiculação de publicidade na internet<sup>10</sup>.

O presente artigo, assim, apresentará os conceitos de comunicação, objetivando a compreensão de como ela se deu ao longo da história e dos motivos pelos quais a tributação foi estabelecida, para que se possa verificar, por meio de uma percepção evolutiva-histórica, qual seria de fato a melhor interpretação sobre a incidência do ICMS-comunicação, ou não, sobre a prestação de serviços onerosa de publicidade por meio da internet.

## 2. HISTÓRICO

Não há consenso sobre o momento histórico do nascimento do ICMS. Acredita-se que o conceito de se criar um imposto não cumulativo que incidisse sobre a circulação de bens, como é o ICMS, tenha surgido na Europa (Alemanha ou na França). Atribui-se a Von Siemens, um grande industrial e assessor do governo alemão, a sugestão de criação de um imposto sobre o valor acrescido de vendas em 1918. Ideia que foi refutada à época. Dois anos depois, na França, surgiu o *Taxe sur le chiffre d'affaires*, tributo criado com o intuito de custear despesas com compra de armamento de guerra e que incidiria sobre a circulação de algumas mercadorias. Naquele contexto, toda vez que as mercadorias específicas circulavam, o tributo era devido.

Com o fim da Primeira Guerra Mundial, vários países da Europa buscaram mudanças em seus sistemas tributários, criando impostos incidentes sobre venda e

<sup>9</sup> ABELLÁN, Lucía. *União Europeia multa Google por monopólio em quase 9 bilhões de reais*. El País. Economia. Bruxelas, 27 jun. 2017. Disponível em: < [https://brasil.elpais.com/brasil/2017/06/27/economia/1498554639\\_549183.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2017/06/27/economia/1498554639_549183.html) > Acesso em: 22 dez. 2017.

<sup>10</sup> Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. *Lista de Autos de Infração*. Tribunal de Impostos e Taxas. Disponível em: < [https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/ListarExtrato.aspx?nom\\_autuado=google](https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/ListarExtrato.aspx?nom_autuado=google) >. Acesso em: 19 set. 2017.

consumo. O conflito mundial teve impacto na maioria das economias e na forma como elas se relacionavam. Com o Brasil não foi diferente, o país também foi influenciado, pois até então, tinha como principal receita tributária o Imposto de Importação. Nesse contexto, por meio da publicação da Lei Federal nº 4.625 de 31 de dezembro de 1922, instituiu-se o Imposto Sobre Vendas Mercantis (IVM), cuja competência foi outorgada à União.

Para entender melhor tal momento, emprestamos aqui o histórico traçado por Ricardo Varsano entre a evolução da política e história da economia nacional, em paralelo com a evolução do sistema tributário brasileiro, na qual o autor demonstra que a estrutura tributária vigente até a década de 30 no Brasil teria sido herdada do Império, em que a principal fonte de receitas públicas fora o comércio exterior, época em que a economia era eminentemente agrícola e extremamente aberta. Segundo o autor, até o início da Primeira Guerra Mundial, a tributação sobre comércio exterior foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da mesma<sup>11</sup>.

No âmbito estadual, o imposto de exportação<sup>12</sup> também era a principal fonte de receita, representando mais que 40% dos seus recursos. Ele afirma, ainda, que o conflito mundial teria ocasionado a redução dos fluxos de comércio exterior, o que obrigou o governo brasileiro a buscar receitas por meio da tributação de bases domésticas, fazendo crescer a importância relativa do imposto de consumo.

Foi sob a égide da Constituição Federal de 1934, que foram implementadas alterações significativas na estrutura tributária do país, fazendo-o ingressar em um sistema tributário em que passaram a predominar os impostos internos sobre produtos. Foi justamente com o advento dessa Constituição, que foi instituído no Brasil o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), um tributo considerado por muitos como o imposto antecessor do ICMS. Apesar de o IVC trazer a cumulatividade como característica inerente, era um imposto de competência privativa dos Estados e do Distrito Federal, e que tinha como fato gerador a circulação de mercadorias industriais.

Essa nova ordem constitucional, bem como diversas leis daquela época foram responsáveis por alterações significativas na estrutura tributária do país, principalmente nas esferas estadual, distrital e municipal. Ao mesmo tempo em que se permitiu aos Estados e DF instituir o imposto de vendas e consignações, se proibiu a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e se instituiu limitação de alíquota para o novo imposto a um máximo de 10%.

---

<sup>11</sup> VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas* [online]. Texto para discussão nº 405, Rio de Janeiro: IPEA, 1996, p.2. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2017.

<sup>12</sup> Este imposto era cobrado tanto sobre as exportações para o exterior como nas operações interestaduais.

Nos anos 60, no entanto, já se vislumbrava a necessidade de uma reforma tributária para prover recursos, em face da crise econômica e política que o país enfrentava, pois naquela época o *déficit* do Tesouro Nacional ultrapassava a marca dos 4% do PIB, ilustrando a incapacidade do sistema tributário em prover recursos suficientes para cobrir as despesas estatais. Como consequência, entre 1964 e 1966, um novo sistema tributário foi paulatinamente implantado. O fim dessa reforma tributária, conforme aponta Ricardo Varsano, foi marcado pela Emenda Constitucional nº 18/65 e pela criação do CTN (Código Tributário Nacional):

A Emenda Constitucional nº 18/65 que, com algumas alterações, incorporou-se ao texto da Constituição de 30 de janeiro de 1967 e o Código Tributário (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) são os documentos legais que marcam o fim dos trabalhos desta reforma.<sup>13</sup>

A Reforma Tributária de 1965 pretendeu introduzir no Brasil um típico conceito europeu de serviços, pautado na agregação de valor à realidade econômica descrita. O autor do texto transcrito acima afirma, ainda, que essa reforma *teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado*.<sup>14</sup>

Por conseguinte, o IVC permaneceu como tributo ativo por três décadas até a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, quando, então, surgiu o ICM (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias). O interessante era que esse novo tributo era de competência municipal e estadual. O ICM municipal não poderia ter alíquota superior a 30% da alíquota do ICM estadual.

Interessante, neste contexto, trazer a visão do professor José Roberto Rosa sobre a história da tributação no Brasil:

Tanto o ICM como o IVC eram impostos sobre o consumo que tinham como hipótese principal de incidência a transmissão de propriedade da mercadoria – a venda, até que a mesma chegasse às mãos do consumidor final. O IVC, utilizado desde a década de 40, incidia sobre as operações mercantis de forma cumulativa, “em cascata”, o que gerava distorção no ciclo econômico e muitas críticas dos doutrinadores.

Assim, no bojo de uma reforma tributária, vigente a partir de 1967, conforme a Emenda Constitucional 18/65, partiu-se para a adoção de um novo imposto, o ICM – Imposto sobre Circulação de Mercadorias baseado no modelo do imposto sobre valor adicionado francês TVA – *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, que, moldado nos tempos do pós-guerra, trazia um elemento interessante: a não cumulatividade, a possibilidade de compensação do imposto anteriormente

<sup>13</sup> VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas* [online]. Texto para discussão nº 405, p. 9.

<sup>14</sup> *Ibidem*.

pago sobre a mercadoria, gerando maior justiça na relação tributária, fazendo com que o contribuinte efetivamente recolhesse apenas o tributo sobre o seu valor agregado ou, digamos, sobre o seu “lucro bruto”.<sup>15</sup>

Quando a Constituição Federal de 1988 foi promulgada, o campo de incidência do antigo ICM foi ampliado e a competência para instituir tributos sobre a prestação de serviços de comunicações e transportes interestaduais e intermunicipais foi transferida dos estados e Distrito Federal. O grau de autonomia fiscal desses entes também foi ampliado, na medida em que Estados e Distrito Federal passaram a ter a competência para fixar autonomamente as alíquotas do seu novo principal imposto, o ICMS, imposto de incidência bem mais ampla do que o imposto que o antecedeu e que inova ao contemplar os princípios constitucionais da não cumulatividade e da seletividade.

Entretanto, apesar das inovações trazidas pela nova Constituição Federal, a opção adotada pelo estado brasileiro tributa de maneira distinta mercadorias e serviços, ao passo que a grande maioria dos países europeus já adota o modelo de tributação chamado IVA (Imposto sobre o Valor Acrescentado), que tributa o conjunto de transações praticadas de forma profissional de operações com bens e prestações de serviços.

No modelo europeu, não se questiona qual é a transação com bem e qual é a prestação de serviços, todas elas são tributadas e de maneira uniforme, com uma carga tributária equânime.

No modelo brasileiro, contudo, há necessidade de se conceituar o que é mercadoria e o que é prestação de serviço; que, no caso do serviço, deve-se conceituar, ainda, qual é o tipo de serviço. E se já era complexo conceituar esses dois itens no passado, com o advento das novas tecnologias, ficou ainda mais difícil.

Há alguns anos, quando se pensava em circulação de mercadorias, o que valia era o bem corpóreo, era a circulação física, por isso o ICM ficou marcado por tributar o tráfego físico de mercadorias. Todavia, a realidade que enfrentamos hoje é bem diferente: inclusive, muitos entendem o momento como uma nova quebra de paradigmas e o chamam de a quarta revolução industrial, que seria marcada pela convergência de tecnologias digitais, físicas e biológicas. Pode-se dizer que essa nova “revolução” acontece após três processos históricos transformadores. A primeira marcou o ritmo da produção manual à mecanizada, entre 1760 e 1830. A segunda, por volta de 1850, trouxe a eletricidade e permitiu a manufatura em massa. E a terceira aconteceu em meados do século 20, com a chegada da eletrônica, da tecnologia da informação e das telecomunicações<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> ROSA, José Rosa. *Curso básico de ICMS – com o Professor José Rosa*. 4. ed. Edição do autor. Sorocaba: OTTONI Editora, 2017, p. 11.

<sup>16</sup> PERASSO, Valeria. *O que é a 4ª revolução industrial – e como ela deve afetar nossas vidas*, p. 1. BBC-Brasil. 22 out. 2016. Disponível em: <<http://www.bbc.com/portuguese/geral-37658309>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

Não é à toa que tanto se discute acerca da necessidade de uma reforma tributária. A economia mudou, o mundo mudou, a legislação está defasada, e, por isso, o contencioso se avoluma, gerando insegurança jurídica para os participantes do mercado e para o governo. Inequívoco o fato de que a reforma tributária tem outros motivos tão ou mais relevantes do que o apontado no presente estudo, mas aqui iremos nos ater ao escopo da pesquisa proposta.

Nesses recentes debates sobre reforma tributária, percebe-se também o questionamento sobre a eficácia e qualidade dos tributos incidentes sobre as vendas no mercado interno de bens e serviços. Entendemos, todavia, que a discussão acerca da qualidade não deve se resumir ao tipo tributação, mas é imprescindível que se atente para a nova realidade que se apresenta, dado que, se já é nítida a defasagem da legislação tributária em setores considerados essenciais, como o setor de comunicações, e as graves consequências decorrentes, o que se dirá em um futuro próximo, sem as devidas correções de rumo.

### 3. ICMS-COMUNICAÇÃO

Segundo André Moreira, no período anterior à CF/88, a União detinha a competência para instituir tributos sobre serviços de comunicação e “os municípios possuíam autorização para tributar os serviços de comunicação estritamente municipais”. Cenário que, segundo o autor, “foi profundamente modificado com a nova ordem instaurada pela Constituição da República de 1988”.<sup>17</sup>

Sacha Calmon afirma que os juristas nacionais, à época da Assembleia Constituinte de 1987, pretendiam implantar no Brasil um imposto sobre valor agregado semelhante ao IVA europeu, no qual o antigo ICM englobaria o ISSQN. O que não aconteceu, principalmente, por força da vontade dos Estados.<sup>18</sup>

Conforme afirma Misabel Derzi, *a forma federal de estado e a unidade político-econômica do território nacional foram os principais obstáculos à instituição de um IVA, no Brasil, à moda europeia*.<sup>19</sup> Sobre o tema, André Campello afirma que os anseios dos estados de independência e autonomia financeiras foram plantados “com extraordinário vigor” na Assembleia Nacional Constituinte de 87, *nas esteiras da descentralização do poder central*.<sup>20</sup>

André Moreira entende que tanto os municípios quanto os estados membros eram contrários à instituição de um IVA. Os municípios não pretendiam abrir mão

<sup>17</sup> MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 69.

<sup>18</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 387.

<sup>19</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 22.

<sup>20</sup> CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. Reforma Tributária: Uma breve análise da PEC nº 233/2008. *Revista da AGU*, v. 16, p. 27-61, 2008. Disponível em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/reforma-tributaria-uma-breve-analise-da-pec-n-233-2008>>. Acesso em: 18 dez. 2017. p. 27-61.

do ISSQN. Ao passo que, aos estados-membros interessava *ampliar ao máximo o espectro do ICM, abarcando a competência para tributar a energia elétrica, os combustíveis, os lubrificantes líquidos e gasosos e os minerais(...)* os estados almejavam, também, tributar a prestação de serviços de transporte e de comunicações<sup>21</sup>. Prevaleceu, por fim, o lobby dos estados.

O ICMS foi criado abarcando diferentes impostos em um único tributo, reunindo de diferentes fatos geradores, a saber:

- (a) do ICM, de competência dos próprios estados-membros, que tributava operações de circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais ou produtores;
- (b) dos impostos únicos federais, de competência da União, que incidiam sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e minerais;
- (c) dos impostos federais sobre prestações de serviços de transporte (ISTR) e de comunicações (ISSC);
- (d) do ISSQN, de competência dos municípios, na parte relativa à tributação dos serviços locais de comunicação.<sup>22</sup>

Assim, o imposto sobre prestações de serviços de comunicações foi incorporado ao antigo ICM<sup>23</sup>, conforme disciplinado no art. 155, II do texto constitucional de 1988. Para André Moreira, *ao passo que com relação ao ICMS-circulação de mercadorias, tem-se jurisprudência e doutrina há muito consolidadas(...), o mesmo não ocorre com o ICMS-comunicação*. Nesse sentido, o autor vê na Constituição de 1988 o ponto de partida para a compreensão do ICMS-comunicação<sup>24</sup>, considerando-a como o caminho para delimitar a hipótese de incidência do imposto e, assim, solucionar eventuais controvérsias jurídicas sobre o tema em questão.

### 3.1. Base legal para a tributação

Conforme apresentado anteriormente, a base legal para a tributação da prestação de serviços de comunicação tem suas raízes na Constituição Federal de 1988, nos termos do artigo 155, inciso II.

<sup>21</sup> MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*, p. 72.

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 73.

<sup>23</sup> WALD, Arnaldo; NISHIOKA, Alexandre N. Da definição de serviços de comunicação para efeitos de incidência do ICMS: o caso da habilitação de telefone móvel celular. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. N 102. São Paulo, v. 102, p. 22-32, março, 2004, p. 31.

<sup>24</sup> MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*, p. 74.

Em termos de fonte formal do Direito Tributário, a lei complementar seria, a seguir da norma constitucional, a segunda “mais importante” a ser consultada. A própria Constituição define o que deve ser legislado por meio de lei complementar. Nos artigos 146 e 146-A da CF/88 temos que a lei complementar deve ser utilizada para dispor sobre conflitos e competência impositiva entre os entes federados; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (imunidades); estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária; e estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios de concorrência (sem prejuízo da competência de a União, por lei, criar normas com o mesmo objetivo).

Em relação ao ICMS, observa-se também no art.155, XII, d, da Constituição Federal de 1988, que cabe à 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.*

Hugo de Brito Machado explica que a lei complementar apenas define os fatos sobre os quais o legislador estadual poderá adotar ao descrever as hipóteses de incidência do ICMS, em suas palavras, *a lei complementar não institui, não cria o ICMS. Não estabelece as hipóteses que, se e quando concretizadas, fazem nascer o dever jurídico de pagar esse imposto.* Sustenta, ainda, que não seria correto falar em *fato gerador do ICMS na Lei Complementar nº 87/96, porque somente na lei estadual poderá ser definido o fato gerador desse imposto*<sup>25</sup>.

A Lei Complementar nº 87/96, por seu turno, estabelece (art. 2º) que incide o ICMS sobre *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*, círculo que, em nosso ponto de vista, abrange os serviços prestados por empresas que promovem a veiculação de publicidade por meio da internet.

No âmbito da legislação tributária do Estado de São Paulo, encontramos disposição idêntica no artigo 1º, III, da Lei nº 6.374/89 (com a redação dada pelo inciso I do art. 1º da Lei nº 10.619, de 19-7-00, publicado no DOE de 20 de julho de 2000).

A materialidade é a prestação do serviço de comunicação. A base de cálculo é o preço pelo serviço prestado, ou seja, o valor pago pelo tomador em razão da prestação de serviço de comunicação (artigo 37, VIII, do RICMS/2000<sup>26</sup>) e, nas prestações internas, a alíquota aplicável é 25% (artigo 55, I, do mesmo regulamento). O prestador desse serviço é o sujeito passivo da obrigação tributária; ele será remunerado por tal prestação, pois viabiliza a instauração de uma relação comunicativa.

<sup>25</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 25.

<sup>26</sup> Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000.

### 3.2. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

A repartição de competências tributárias dada pela Constituição Federal de 1988 permite tanto aos estados, ao Distrito Federal, quanto aos municípios tributar as prestações de serviços. No entanto, cada ente deve observar os limites estabelecidos no Texto Magno.

Luciano Garcia Miguel<sup>27</sup> explica que a CF/88, unificando a competência tributária para instituir imposto sobre prestação de serviços de comunicação (até então, era compartilhada pela União e municípios), a outorgou aos estados e Distrito Federal.

Clayton Prado<sup>28</sup> entende ser inequívoco o fato de que, no ordenamento jurídico brasileiro atual, a instituição de imposto sobre a prestação de serviços compete aos municípios, exceto nas hipóteses de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, por força do disposto no inciso III do art. 156 da CF, que exclui do campo de incidência do imposto de competência municipal o que fora atribuído à competência estadual.

Seguindo essa linha de raciocínio, se alguma prestação de serviços de comunicação estiver sendo tributada por algum imposto que não o ICMS, estaria ocorrendo uma afronta ao Texto Magno.

Contudo, a disputa entre os entes federativos pela competência para instituir tributos sobre as receitas dos serviços prestados pelas empresas de veiculação de publicidade e propaganda subsiste acirrada, justamente por não haver entendimento pacificado entre os entes tributantes sobre se tais serviços seriam ou não serviços de comunicação.

De fato, não há como fugir da necessidade de aprofundamento da conceituação das prestações de serviços, especialmente, serviços de comunicação, para se definirem os serviços cuja competência de tributar já foi outorgada à esfera estadual.

## 4. CONCEITOS

### 4.1. Comunicação

Utilizando-se do conceito trazido pelo lexicógrafo Aurélio Buarque de Holanda, é inegável que a veiculação de mensagem publicitária seja uma forma de comunicação (transmissão de mensagem):

COMUNICAÇÃO (do latim *communicatione*). s.f. 1. Ato ou efeito de comunicar (-se). 2. Ato ou efeito de emitir, transmitir e receber mensagens

---

<sup>27</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. *Hipótese de Incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. Tese de doutorado. Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP. São Paulo, 2015, p. 125.

<sup>28</sup> PRADO, Clayton Eduardo. *Exame da possibilidade de incidência do ICMS sobre a veiculação de mensagens publicitárias*. Monografia apresentada no Mestrado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2005, p. 8.

por meio de método e/ou processos convencionados, quer através de linguagem falada ou escrita, quer de outros sinais, signos ou símbolos, quer de aparelhamento técnico especializado, sonoro e/ou visual (...) 11. Eng. Eletrôn. Transmissão de informação de um ponto a outro por meio de sinais em fios, ou de ondas eletromagnéticas. 12. Teor. Inf. Transmissão de mensagem entre uma fonte e um destinatário.<sup>29</sup>

Na obra Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa<sup>30</sup>, o vocábulo comunicação está assim descrito:

comunicação. co-mu-ni-ca-ção. sf 1 Ato ou efeito de comunicar(-se). 2 LING Ato que envolve a transmissão e a recepção de mensagens entre o transmissor e o receptor, através da linguagem oral, escrita ou gestual, por meio de sistemas convencionados de signos e símbolos. 3 O conteúdo da mensagem transmitida. 4 Transmissão de uma mensagem a outrem. 5 Exposição oral ou escrita sobre determinado assunto, geralmente de cunho científico, político, econômico etc. 6 Ato de conversar ou de trocar informações verbais. 7 Nota, carta ou qualquer outro tipo de comunicado através da linguagem escrita. 8 Comunicado oral ou escrito sobre algo; aviso. 9 Aquilo que permite acesso entre dois lugares; passagem. 10 União ou ligação entre duas ou mais coisas. 11 ELETRÔN Transmissão de informações de um ponto para outro, usando-se sinais em fios ou ondas eletromagnéticas. 12 FÍS Transmissão de uma força de um local para outro, sem a ocorrência de transporte material. 13 ANAT Ligação entre dois vasos sanguíneos ou entre outras estruturas tubulares. 14 MIL Sistema de rotas de acesso (aéreas, fluviais, marítimas ou terrestres) para o deslocamento de veículos, tropas e suprimentos, incluindo-se também a transmissão de ordens e comunicados. 15 TELECOM Ligação por meio de diferentes meios (eletrônicos, telefônicos, telegráficos etc.). 16 RET Figura em que o orador (ou escritor) parece tomar o público como testemunha ou árbitro da causa em questão. 17 JUR Figura em que o advogado, objetivando provar a improcedência de uma imputação ao seu cliente, mostra que, de acordo com os argumentos do acusador, diversas pessoas e até ele próprio estariam incursos nela.

José Eduardo Soares de Melo advoga que o conceito de comunicação *constitui aspecto fundamental para se precisar a essência da materialidade tributária (pertinente e integrada pela prestação de serviços)*<sup>31</sup>.

<sup>29</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio século XXI: dicionário da língua portuguesa*.

<sup>30</sup> Acesso on-line ao Michaelis Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Versão 2.0. Melhoramentos: 2015. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/comunica%C3%A7%C3%A3o/>> Acesso em: 18 set 2017.

<sup>31</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. Editora, 2018, p. 118.

Helena de Araújo Lopes Xavier opina no sentido de que o conceito de comunicação é “elemento essencial definidor” da competência tributária dos estados e do Distrito Federal. A autora reconhece que:

No que concerne à previsão de tributabilidade da comunicação, a Constituição Federal de 1988 configurou a hipótese de incidência como sendo a prestação de serviços que resulta em comunicação, pura e simples, que é a comunicação intersubjetiva pessoal, direta e imediata, não havendo, por conseguinte, serviço de comunicação na comunicação impessoal, caracterizada pela mera transmissão, como é típico da simples divulgação de conteúdos ou da simples transferência de informações.<sup>32</sup>

Hugo de Brito Machado<sup>33</sup> pondera que o conceito de comunicação é excessivamente amplo. E assim como outros doutrinadores, entre os quais Roque Carraza, considera que não é a comunicação por si só o objeto da tributação do ICMS; porém, a *prestação onerosa do serviço de comunicação é que estaria abrangida dentro das hipóteses de incidência do ICMS.*

Quando um anúncio publicitário é veiculado para um público em massa, essa prestação deve ser remunerada conforme contrato firmado entre contratante e contratado (prestador do serviço), no âmbito do direito privado, independentemente de se conseguir identificar individualmente os receptores. Ou seja, a prestação do serviço de comunicação ocorre e é remunerada, e, portanto, à luz do texto constitucional, faz incidir o ICMS.

#### 4.2. Prestação de serviços de comunicação

Sobre a definição constitucional de prestação de serviços, Ayres Barreto afirma que *serviço é (...) um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros (...) é o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem*<sup>34</sup>. O professor traz ainda um interessante conceito de serviço tributável como sendo:

(...) o desempenho de atividade econômica apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo<sup>35</sup>.

<sup>32</sup> XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS; In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, São Paulo: Dialética, setembro, 2001. p. 86.

<sup>33</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*, p. 37.

<sup>34</sup> BARRETO, Ayres F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 29.

<sup>35</sup> Trecho extraído de aula ministrada sobre ISS na Constituição e na Lei, 3ª Edição, 2009, p. 35. Disponível em: <[https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1809937/mod\\_resource/content/0/Aula%2002%20-20DEF0516%20-%20ISS.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/1809937/mod_resource/content/0/Aula%2002%20-20DEF0516%20-%20ISS.pdf)> Acesso em: 23 dez 2017.

Segundo Luciano Garcia Miguel, nem a Emenda Constitucional nº 18/65, nem a Constituição Federal de 1967 trouxeram elementos suficientes para conceituar serviço de comunicação. Segundo ele, *essa tarefa foi cumprida com a edição do Código Tributário Nacional, em 1966, cujo art. 68, II, define essa espécie de serviço*<sup>36</sup>.

O autor relata ainda, que entre a Emenda Constitucional nº 18/65 e a Constituição Federal de 1988, *a tributação do serviço de comunicação ficou restrita, praticamente, ao serviço de telefonia e, mesmo assim, com pouca relevância em termos de arrecadação*<sup>37</sup>.

A partir de 1988, ano em que foi iniciada a privatização do setor de telecomunicações, houve rápida expansão do acesso aos serviços já existentes e criação de novos serviços. Por esse motivo, houve incremento<sup>38</sup> significativo nas receitas tributárias do setor, o que mudou o panorama existente até então.

O interesse dos entes políticos pela tributação desses serviços foi despertado. Desde então, com a evolução tecnológica, muitos outros novos serviços surgiram e a conceituação do que são as prestações de serviços a que o texto constitucional se refere, passou a ter ainda mais importância.

### 4.3. Internet

Quando dois ou mais computadores estão conectados de forma que possam se comunicar entre si, eles tornam-se parte de uma rede, e, de acordo com o que afirma Joe McNamee<sup>39</sup>, a internet consiste em uma interconexão mundial dessas redes, que pertencem a empresas, governos e indivíduos, permitindo que os dispositivos conectados a essas redes se comuniquem entre si. Pode-se dizer que a internet é um sistema global de computadores interconectados.

Cada dispositivo conectado à internet tem um endereço digital, chamado IP, que é um endereço numérico. Em muitos casos, os endereços de IP podem ser utilizados para identificar uma organização ou um indivíduo que adquiriu serviços em um provedor, a fim de conectar um ou mais dispositivos à internet. Entretanto,

---

<sup>36</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. *Hipótese de Incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*, p. 123.

<sup>37</sup> *Ibidem*.

<sup>38</sup> Luciano Garcia Miguel afirma que, de acordo com dados fornecidos pela ANATEL, é possível verificar o expressivo aumento do número de acessos aos principais serviços de telecomunicações nos últimos anos. Ele fornece dados relativos aos serviços de telefonia fixa e móvel de 1988 até 2014 que extraiu do site da agência reguladora: "O incremento do número de acessos da telefonia fixa foi de 20 milhões (1988) para 45 milhões (2014); telefonia móvel de 7,4 milhões (1998) para 280,7 milhões (2014)...banda larga, de 4,39 milhões (2005) para 23,97 milhões (2014)". Conforme nota de rodapé extraída de MIGUEL, Luciano Garcia. *Hipótese de Incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. Tese de doutorado. Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP. São Paulo, 2015, p. 124.

<sup>39</sup> MCNAMEE, Joe. *How the Internet Works. European Digital Rights, How the Internet Works. European Digital Rights*. Edition 03. Last modified on: 23 January 2012 13:39. Brussels, 2012, p. 3. Disponível em: <[https://edri.org/files/2012EDRiPapers/how\\_the\\_internet\\_works.pdf](https://edri.org/files/2012EDRiPapers/how_the_internet_works.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2017.

particularmente em redes corporativas, públicas ou redes sem fio desprotegidas e conexões móveis, o endereço IP nem sempre identifica a pessoa que está por trás de algum ato digitalmente rastreável, pois, como os roteadores domésticos e comerciais comuns geralmente exibem apenas um endereço IP para todas as pessoas conectadas a ele, o endereço IP identificará um grupo de pessoas em vez de apenas um indivíduo<sup>40</sup>.

Apesar de muitos dos usuários pensarem ser anônimos na internet, na maioria das vezes, não o são. Mesmo quando são utilizados sistemas de criptografia, como ilustrado na figura acima, estão sujeitos a rastreamento e monitoramento por meio de *cookies*. Os *cookies* são arquivos que armazenam temporariamente o que o internauta está visitando na rede<sup>41</sup>.

Por outro lado, um endereço eletrônico na internet (*site*) pode consistir de conteúdo de várias fontes: do próprio *site* que o usuário pretendia visitar por meio do endereço que digitou em seu navegador de internet, e de outros *sites*, que o usuário não faz nem ideia de que foram acionados. Do primeiro, normalmente surgem o texto e as imagens; o conteúdo adicional, no entanto, como anúncios publicitários, costuma ser baixado dessas outras fontes (externas ao *site* intencionalmente visitado).<sup>42</sup>

Adicionalmente, toda vez que o usuário insere em seu computador um endereço eletrônico de um *site* e busca visitá-lo, o conteúdo é carregado, e, paralelamente com a solicitação inicial, também podem ser enviados dados de *cookies* de volta do computador do usuário para uma fonte externa, nem sempre conhecida. Não há limite para quais e quantas informações os *cookies* podem armazenar. Eles são capazes de registrar endereços de *e-mails*, as preferências de pesquisa em navegadores da internet, a localização geográfica da conexão do usuário e muito mais<sup>43</sup>.

Segundo dados do *European Data Protection Supervisor*<sup>44</sup>, muitos usuários da internet também não sabem o que são *cookies* nem para o que servem, e nunca mudam suas configurações sobre aceitação de *cookies*. Além disso, o regime de exclusão de *cookies* dos navegadores de internet não inclui todos os anunciantes. Contraditoriamente, o próprio sistema de “exclusão” em si usa *cookies*, portanto, excluir *cookies* também exclui a exclusão.

---

<sup>40</sup> MCNAMEE, Joe. *How the Internet Works. European Digital Rights, How the Internet Works. European Digital Rights*. Edition 03. Last modified on: 23 January 2012 13:39. Brussels, 2012, p. 4. Disponível em: <[https://edri.org/files/2012EDRiPapers/how\\_the\\_internet\\_works.pdf](https://edri.org/files/2012EDRiPapers/how_the_internet_works.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2017.

<sup>41</sup> UOL. *Segurança Digital*. Postado em 26 jun. 2013. Disponível em: <<https://seguranca.uol.com.br/antivirus/dicas/curiosidades/o-que-sao-cookies-e-como-eles-podem-me-prejudicar.html#rmlc>>. Acesso em: 22 dez. 2017.

<sup>42</sup> MCNAMEE, Joe. *How the Internet Works. European Digital Rights*, p. 10. Disponível em: <[https://edri.org/files/2012EDRiPapers/how\\_the\\_internet\\_works.pdf](https://edri.org/files/2012EDRiPapers/how_the_internet_works.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2017.

<sup>43</sup> UOL. *Segurança Digital*. Postado em: 26 jun. 2013. Disponível em: <<https://seguranca.uol.com.br/antivirus/dicas/curiosidades/o-que-sao-cookies-e-como-eles-podem-me-prejudicar.html#rmlc>>. Acesso em: 22 dez. 2017.

<sup>44</sup> Dados disponíveis em: <[http://www.edps.europa.eu/EDPSWEB/webdav/site/mySite/shared/Documents/Consultation/Opinions/2009/09-01-09\\_ePricacy\\_2\\_EN.pdf](http://www.edps.europa.eu/EDPSWEB/webdav/site/mySite/shared/Documents/Consultation/Opinions/2009/09-01-09_ePricacy_2_EN.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2017.

Além disso, navegadores modernos e extensões de navegador (os chamados *plug-ins*) oferecem muitas outras maneiras de armazenar e recuperar dados além dos *cookies* tradicionais. Para o usuário padrão, tais dados adicionais são de difícil gerenciamento, nem sempre são cobertos pelas preferências de *cookies* nos navegadores. Assim, os usuários permanecem, de fato, vulneráveis a um monitoramento quase imperceptível aos olhos humanos.

#### 4.4. Publicidade e propaganda comportamental

Publicidade<sup>45</sup>, segundo o Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa Michaelis, é:

pu·bli·ci·da·de. sf 1 Estado ou qualidade do que é público (...) 2 PUBL Divulgação de fatos ou informações, matéria encomendada ou não, a respeito de pessoas, ideias, serviços, produtos ou instituições, utilizando-se os veículos normais de comunicação[...].

E o que seria propaganda, vocábulo usado muitas vezes como sinônimo de publicidade? Segundo descrição encontrada no mesmo dicionário, temos<sup>46</sup>:

pro·pa·gan·da sf 1 Ato ou efeito de propagar. 2 Disseminação de ideias, informação ou rumores com o fim de auxiliar ou prejudicar uma instituição, causa ou pessoa (...) 3 Propagação de doutrinas, ideias, argumentos, informações etc., baseados em dados verdadeiros ou falsos, com o objetivo de persuadir ou influenciar o público em geral ou um grupo de pessoas (...) 4 PUBL Divulgação de mensagens por meio de anúncios escritos, falados ou musicados em veículos de comunicação (rádio, TV, jornal, prospectos etc.), por um patrocinador identificável, visando a influenciar o público consumidor; publicidade: A concorrência tem aumentado a quantidade de propaganda nos meios de comunicação.

Expressões<sup>47</sup> que utilizam o termo propaganda, servem para evidenciar ainda mais como o termo está intrinsecamente associado à atividade de comunicação:

Propaganda digital, PUBL: aquela veiculada pela internet, CD-ROM ou por qualquer outro meio digital. Propaganda direta, PUBL: a que chega ao consumidor por meio de cartas, panfletos, prospectos etc. Propaganda enganosa, PUBL: aquela que anuncia determinado produto ou serviço atribuindo-lhes qualidade superior à real ou características que eles não possuem. Propaganda institucional, PUBL: a que tem como objetivo promover

<sup>45</sup> MICHAELIS. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/publicidade/>> Acesso em: 22 dez. 2017.

<sup>46</sup> *Ibidem*.

<sup>47</sup> *Ibidem*.

a imagem de uma empresa. Propaganda subliminar, PUBL: aquela que visa a influenciar o público pela apresentação de estímulos que atingem um nível inferior ao da consciência.

A publicidade comportamental é reivindicada como um dos impulsionadores do sucesso econômico da indústria de propaganda *on-line* nos últimos anos. A técnica também é utilizada de forma experimental para o fornecimento de outros conteúdos, como notícias para usuários da internet. Também chamada de “segmentação comportamental”, é uma técnica baseada no rastreamento das atividades dos usuários na internet<sup>48</sup>. É feita mediante o rastreamento e monitoramento do comportamento dos usuários na rede, muitas vezes, por meio de *cookies*. Pode ser usada para criar perfis para os usuários da internet. Esses perfis, quando fiéis aos perfis dos usuários reais, são muito eficazes para a exibição de publicidade dirigida.

Exemplificando simplificadaamente esse processo, quando um usuário visita um determinado *site* (pela primeira vez) na internet sobre maquiagem, um *cookie* será armazenado em seu navegador (como *Internet Explorer*®, *Firefox*® ou *Chrome*®). Para a publicidade comportamental, esses *cookies* geralmente incluem um número de identificação<sup>49</sup>. Se esse mesmo usuário, posteriormente, lê um artigo de notícias sobre beleza, as empresas de publicidade comportamental poderão fazer suposições sobre ele, como sendo alguém que se interessa por esses assuntos, pois lê artigos sobre beleza e maquiagem, e veicular propagandas sobre esses assuntos ou matérias correlatas. Essas empresas podem fazer suposições além dos assuntos diretamente pesquisados, e novas hipóteses de interesse seriam formuladas com base nos dados armazenados. A reunião desses dados poderia resultar em informações importantes acerca dos usuários, como sua provável reação ao oferecimento de determinados produtos ou matérias.

Os mecanismos de busca na internet também são outra fonte muito importante de informação para as empresas que prestam serviços de publicidade comportamental. Bastante comum, hoje em dia, é que o usuário pesquise na internet sobre determinado bem de consumo ou serviço que deseja adquirir. Sem que haja uma determinação ou consentimento desse usuário, posteriormente a essa pesquisa, anúncios de vendedores do produto pesquisado ou dos serviços buscados, passam a aparecer a todo o instante em distintos endereços eletrônicos que o usuário passe a visitar. É como se ele fosse “seguido” por tudo de consumível que ele pesquisou.

Enfim, quanto mais o usuário visita sites que fazem parte de uma rede rastreada por serviços de publicidade comportamental mais dados são coletados em seu perfil. Dentro de um período de tempo relativamente curto de monitoramento

<sup>48</sup> MCNAMEE, Joe. *How the Internet Works. European Digital Rights*, p. 3. Disponível em: <[https://edri.org/files/2012EDRiPapers/how\\_the\\_internet\\_works.pdf](https://edri.org/files/2012EDRiPapers/how_the_internet_works.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2017.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 16.

dos hábitos *on-line* desse usuário, um perfil muito detalhado sobre esse indivíduo pode ser desenvolvido. Muitas empresas que atuam no negócio de publicidade por segmentação comportamental, como Google® e Yahoo!®, oferecem outros serviços *on-line* também, incluindo pesquisas. A fusão de bancos de dados dessas grandes corporações pode fornecer perfis muito ricos em informações.

Em vista disso, tal espécie de rastreamento, monitoramento e *feedback*, também poderiam ser considerados prestação de serviço de comunicação. No entanto, dadas a amplitude que as novas tecnologias podem alcançar e a limitação do escopo do estudo aqui pretendido, iremos nos ater, nesse momento, tão somente à prestação de serviços de veiculação de publicidade na internet.

## 5. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET E A INCIDÊNCIA DO ICMS-COMUNICAÇÃO

Delimitar o campo de incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de comunicação não é tarefa simples. Pesquisando doutrina e jurisprudência relacionada ao tema, pudemos observar que alguns autores têm se valido mais de legislação infraconstitucional do que da própria norma constitucional para delimitar o alcance da incidência do ICMS nos serviços de comunicação. Utilizam a lei complementar que disciplina o ISS, normas específicas como a Lei Geral de Telecomunicações, ou ainda portarias da Anatel, no intento de definir o sentido da expressão “prestação de serviço de comunicação”.

### 5.1. Limites ao poder de tributar

A competência tributária outorgada aos estados, Distrito Federal e aos municípios permite a instituição e cobrança de tributos sobre prestações de serviços. Como já tratado anteriormente, aos municípios cabe o disciplinado no art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, que expressamente exclui dessas prestações, as prestações de serviços cuja competência já foi outorgada aos estados e municípios no artigo anterior da Carta.

Hélio Barthem Neto<sup>50</sup> resume didaticamente que a incidência do ISS sobre uma determinada atividade está atrelada à observância cumulativa de três elementos: *a atividade deve corresponder efetivamente a um serviço; deve estar definida em lei complementar; e não pode estar compreendida no art. 155, inciso II, da Constituição de 1988.*

---

<sup>50</sup> BARTHEM NETO, Hélio. *Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS: do corpus mechanicum ao cloud computing*. 154 f. Dissertação (mestrado) – Escola de Direito de São Paulo. FGV, 2016, pg. 33. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10438/17162>>. Acesso em: 2 nov. 2017.

Do exposto, ainda que uma atividade que, na essência seja uma prestação de serviços de comunicação, esteja listada em lei complementar como sendo pertencente ao rol de serviços tributáveis pelos municípios, não o poderá ser, pois lhe falta um elemento essencial, qual seja, o de não estar compreendido no art. 155, inciso II, da CF/88, que vem antes, pois advém de legislação que lhe é superior.

Outrossim, as competências tributárias foram discriminadas pela Constituição Federal de forma rígida. Não há oportunidades para que a lei, complementar ou ordinária, as possa modificar. De nada adiantaria a Constituição Federal discriminar competências tributárias se fosse dada ao próprio ente tributante (ou a outras entidades) a possibilidade de alterá-las, sob pena de, até mesmo, abalar a isonomia entre os entes federativos. À vista disso, evidentemente, os municípios não podem tributar nem os serviços de transporte interestadual e intermunicipal nem os serviços de comunicação.

## **5.2. Decisões proferidas no âmbito do contencioso administrativo de São Paulo**

Em decisões proferidas no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), órgão paritário de julgamento de processos administrativos tributários decorrentes de lançamento de ofício, vinculado à Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, percebe-se que o entendimento majoritário das Câmaras Julgadoras é no sentido de que quem promove a veiculação da publicidade na internet incorre na hipótese legal caracterizadora do fato gerador do ICMS-comunicação.

Tais decisões adotaram o parecer de que o disposto no art. 155, II, da CF/88 fornece base ao art. 2º, III, da lei complementar nº 87/96, de modo que as atividades de veiculação de publicidade, por qualquer meio, o que abarca a internet, realizadas onerosamente, são prestações de serviço de comunicação sujeitas à incidência do ICMS.

Em consulta pública<sup>51</sup> aos Autos de Infração e Imposição de Multa (AIIM) lavrados pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, em discussão no Tribunal de Impostos e Taxas acerca da lavratura de AIIM em desfavor da Microsoft® Informática Ltda., na Câmara Superior do Tribunal, a relatora Rose Sobral, no processo DRTC III – 622158/ 2011 – 6ª Câmara Julgadora – em sessão de 17/04/2012<sup>52</sup>, considerou que, como no contrato social da referida empresa figura como objeto social, entre outros, a prestação de serviços de veiculação e divulgação de textos e anúncios pela internet, estaria evidenciado que a empresa faz prestação onerosa de serviço de comunicação para clientes no Brasil.

<sup>51</sup> Disponível em: <<https://www.fazenda.sp.gov.br/epat/extratoprocesso/PesquisarExtrato.aspx>>. Acesso em: 20 out 2017

<sup>52</sup> Disponível em: <[http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/extrato/extrato1\\_epat.asp?tipo=1&cd\\_drt=1C&nr\\_proc=622158&aa\\_proc=2011](http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/extrato/extrato1_epat.asp?tipo=1&cd_drt=1C&nr_proc=622158&aa_proc=2011)>, p.10. Acesso em: 23 dez. 2017

Na sessão de 28/04/2017<sup>53</sup>, da 13ª Câmara Julgadora, Cacilda Peixoto proferiu voto em julgamento sobre lavratura de AIIM contra empresa que veicula publicidade na internet, com o entendimento de que a definição do tratamento tributário a ser dado a tal atividade é condição sem a qual a lide não pode ser solucionada e conclui:

- a) que “telecomunicação é espécie de comunicação, assim à vista disso ICMS incide sobre a prestação de serviço de comunicação, e não apenas sobre a prestação de serviço de telecomunicação”;
- b) que veiculação onerosa de publicidade via internet é uma modalidade de prestação onerosa de serviço de comunicação e que, portanto, tais operações estariam sujeitas à incidência do ICMS, conforme estabelece o artigo 2º, inciso XII, do RICMS/00;
- c) que ocorre, indubitavelmente, o fato gerador na prestação onerosa de veiculação de publicidade na internet, por força do disposto “prestação onerosa de serviços de comunicação, por qualquer meio”, citando como fundamento de validade a Lei 6.374/89, art. 2º, na redação da Lei 10.619/00, art. 1º, II, e Lei Complementar federal 87/96, art. 12, XII, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º, a Lei Complementar 87/1996, art. 2º, que, por sua vez, encontram fundamento de validade no disposto no artigo 155, II, da Constituição Federal;
- d) que “o posicionamento da SEFAZ – SP, de forma geral, tem sido o de considerar a “veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade” como serviço de comunicação tributado pelo ICMS. Em diversas respostas à consulta, a veiculação publicitária, a título oneroso, é considerada prestação de serviço de comunicação, como ocorre em: (i) placas do tipo “outdoors”, “backlights”, “frontlights”; (ii) sítios da internet; (iii) folhetos e encartes publicitários; (iv) comerciais em programação de TV por assinatura (Respostas à Consulta nº 897/1999; 226/2000; 39/2001; 41/2001; 445/2001; 389/2004; 186/2005; 572/2006; 573/2006; 630/2006; 51/2010)”
- e) e que “ademais, não há qualquer fundamento para estabelecer tratamento tributário diferente para a publicidade veiculada por meio da internet daquele que é estabelecido para a veiculação de propaganda e publicidade transmitida pela TV paga e a exposta por outdoors (...) Estes três casos de veiculação de material publicitário diferenciam-se apenas quanto ao meio de difusão utilizado, tratando-se todos, porém, de serviços onerosos de comunicação, e como tais submetidos à incidência do ICMS.

<sup>53</sup> Disponível para consulta pública em: < [http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/extrato/extrato1\\_epat.asp?tipo=1&cd\\_drt=2C&nr\\_proc=4064293&aa\\_proc=2013](http://www.fazenda.sp.gov.br/tit/extrato/extrato1_epat.asp?tipo=1&cd_drt=2C&nr_proc=4064293&aa_proc=2013)> p.10. Acesso em: 23 dez. 2017.

A Câmara Superior do TIT, em sessão de 03/11/2013, havia decidido nesse mesmo sentido, entendendo, por maioria de votos, que a veiculação de propaganda na internet é prestação de serviço de comunicação e, por isso, sujeita à incidência do ICMS, conforme pode ser observado em consulta aberta ao público, nos autos do Processo DRTC III – 428633/2011, em voto vencedor de Fernando Moraes Sallaberry:

[...] Com relação ao argumento de que a veiculação de propaganda, ainda que por meio de uma empresa de comunicação, não constitui prestação de serviço de comunicação, não me convence.

A mensagem propagandística, pela sua própria natureza, tem por objetivo ser difundida para o maior número possível de destinatários e essa difusão de mensagem tem por elemento essencial a comunicação.

Mensagem propagandística e comunicação são elementos indissociáveis, pois não há propaganda sem comunicação.

A mensagem propagandística não é feita para ser engavetada, não é feita para ser guardada sigilosamente, nem é feita para ser escondida das pessoas a que se destina. A mensagem propagandística é feita para ser difundida, é feita para ter publicidade, é feita para alcançar o maior número possível de destinatários. Ainda que muitas vezes os anunciantes não saibam quem são esses destinatários.

É claro que, se essa mensagem for difundida pelo próprio anunciante, não haverá prestação de serviços de comunicação. Se, porém, o anunciante contratar alguém para promover a divulgação dessa mensagem junto ao público-alvo, justamente porque essa pessoa contratada é detentora de meios de comunicação que alcançam um grande público tenho como claro e óbvio que nisso haverá a prestação de serviço de comunicação.

E, para isso e por causa disso, a veiculação dessas mensagens são caríssimas.

A procura de uma empresa de comunicação para veicular a mensagem publicitária tem por escopo único e exclusivo a utilização dos meios de comunicação para atingir o público-alvo da mensagem. Se o autor da mensagem publicitária não tivesse por objetivo buscar comunicar-se com o seu público-alvo, por um determinado meio de comunicação, para que ele haveria de procurar uma empresa de comunicação?

Se a veiculação da mensagem publicitária não alcançasse o alvo pretendido com a mensagem publicitária, por que razão tantos anunciantes gastariam tanto, contratando os serviços da autuada para a divulgação da mensagem?

[...] Diante dessas considerações, entendo que não há como deixar de considerar que a veiculação de propaganda, por meio da internet, constitui prestação de serviço de comunicação [...]

### 5.3. As alterações na Lei Complementar nº 116/2003

A Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Os fatos geradores desse imposto estão descritos na lista anexa à referida lei, conforme disciplinado em seu art. 1º.

Desde sua promulgação, diversos itens foram sendo acrescentados à lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Nesse sentido, há interessante observação do Ministro Luiz Fux<sup>54</sup> sobre as alterações que visam a acrescentar serviços ao campo de incidência do tributo municipal, em decisão proferida no Supremo Tribunal Federal – STF, em 29/09/2016, em sede de Recurso Extraordinário (RE 651703 / PR), quando do julgado que dirimia outro conflito de competência entre o ISS e o ICMS, conforme explicitado a seguir:

[...] 24. A LC nº 116/2003 teve por objetivo ampliar o campo de incidência do ISSQN, principalmente no sentido de adaptar a sua anexa lista de serviços à realidade atual, relacionando numerosas atividades que não constavam dos atos legais antecedentes.

Ao analisar-se a lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, nota-se que os serviços de propaganda, elencados no item 17.06 estão assim descritos: “17.06 – Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários”.

Entre as alterações propostas, destacamos uma que foi objeto de veto por parte da Presidência da República, conforme anteriormente já mencionado. E nos motivos do veto, evidenciamos o entendimento de que o item vetado trataria da incidência de ISS sobre serviços de comunicação, conforme explicitado a seguir:

17.07 – Veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, por qualquer meio. “

Razões do veto “O dispositivo em causa, por sua generalidade, permite, no limite, a incidência do ISS sobre, por exemplo, mídia impressa, que goza de imunidade constitucional (cf alínea “d” do inciso VI do art. 150 da Constituição de 1988). *Vale destacar que a legislação vigente excepciona – da incidência do ISS – a veiculação e divulgação de textos, desenhos e outros materiais de publicidade por meio de jornais, periódicos, rádio e televisão* (cf item 86 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n.406, de 31 de dezembro de 1968, com a redação da Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987), o que sugere ser

<sup>54</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário 651.703 PR. p. 2. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 21 dez. 2017.

vontade do projeto permitir uma hipótese de incidência inconstitucional. Assim, *ter-se-ia, in caso, hipótese de incidência tributária inconstitucional*. Ademais, o ISS incidente sobre serviços de comunicação colhe serviços que, em geral, perpassam as fronteiras de um único município. Surge, então, competência tributária da União, a teor da jurisprudência do STF, RE n090.749-IIIBA, Primeira Turma, Re1: Mill. Cunha Peixoto, DJ de 03.07.1979, ainda aplicável a teor do inciso II do art.155 da Constituição de 1988, com a redação da Emenda Constitucional no. 3, de 17 de março de 1993. (grifo nosso).

Com a promulgação da Lei Complementar nº 157/2016, houve nova alteração da Lei Complementar nº 116/2003. Como consequência, foram ampliadas as hipóteses de incidência do tributo municipal, abrangendo atividades como disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet – i.e., *streaming*, inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio, elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, dentre outros, reacendendo a polêmica sobre a tributação na prestação de serviços de comunicação.

Após essas alterações, empresas que atuam prestando serviços de publicidade na internet e que se opõe à tributação estadual, argumentam que suas atividades estariam enquadradas no rol de serviços tributáveis pelos Municípios, por conta da inserção do item:

17.25 – Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita). Redação dada pela Lei Complementar nº 157/16.

Para Roberto Biava Júnior, *a modificação da Lei Complementar nº 116/2003 pela Lei Complementar nº 157/2016 foi uma tentativa constitucionalmente frustrada dos municípios passar para o campo da incidência do ISS (e tirar do campo de tributação do ICMS) tais serviços*. O autor comenta, ainda, que tal esforço não seria novidade, tendo em vista a frustrada adição do item 17.07 que, consoante exploração prévia, foi vetado por se entender que tal dispositivo invadiria a competência estadual de tributar prestação de serviços de comunicação:

Ainda que a nova redação do item 17.25 na lista de serviços do ISS procure respeitar a imunidade constitucional dos livros, jornais, periódicos e a imunidade das modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, tal alteração legislativa não poderia invadir a competência constitucional do ICMS e não poderia vir a tributar a realidade econômica da prestação de serviço de comunicação, que está adstrita exclusivamente ao campo constitucional do ICMS.<sup>55</sup>

<sup>55</sup> BIAVA JÚNIOR, Roberto. Determinação dos limites de incidência do ICMS na modalidade 'comunicação' e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet in

O que se observa, no entanto, é que após a promulgação da Lei Complementar nº 157/2016, compete ao município tributar os serviços relativos à propaganda e à publicidade que não coincidam com a veiculação de publicidade, mas sim que a antecedam – inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radio-difusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita) –, conforme previsto no item 17.25, acima transcrito, em que a veiculação de publicidade, por qualquer meio, inclusive pela internet, é prestação de serviço de comunicação e, como tal, está reservada à tributação do ICMS.

Nesse sentido, os materiais referidos no referido item 17.25 – textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade – são, em um primeiro momento, passíveis de inserção em determinado meio, ensejando a cobrança do ISS, possibilitando, então, a veiculação da publicidade derivada da inclusão desses materiais no meio, por exemplo, na internet, suscitando a cobrança do ICMS.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A exigência do ICMS-Comunicação encontra seu fundamento de validade primeiramente no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988, posteriormente na Lei Complementar nº 87/96, que estabeleceu normas gerais sobre o ICMS e definiu em seu artigo 2º, inciso III, a seguinte hipótese de incidência do ICMS, e, por fim, no artigo 1º, inciso III, da Lei nº 6.374/89, que instituiu o ICMS no Estado de São Paulo.

Apreende-se da referida legislação que a materialidade da incidência tributária do ICMS-comunicação é a prestação onerosa de serviço de comunicação e, como demonstrou-se, delimitar o campo de incidência do ICMS sobre a prestação dos serviços de comunicação, não é tarefa simples. Para exame do tema proposto, buscou-se examinar o aspecto semântico do vocábulo comunicação e o que seriam as prestações de serviços às quais a Constituição Federal se refere.

Traçando um paralelo histórico entre política, economia e tributação para demonstrar a necessidade de adequação da tributação ao contexto socioeconômico vivido nos dias atuais, em virtude das novas modalidades de serviços criadas com o avanço tecnológico, e da ausência de consenso entre os entes tributantes sobre a tributação das receitas advindas dessas novas atividades, procurou-se interpretar a legislação de forma sistemática.

Em rápido apanhado, descreveu-se a internet como meio de comunicação, e buscou-se expor como a publicidade comportamental, técnica baseada no rastreamento

---

MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato & MAITTO, Ricardo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*, São Paulo: Saraiva Educação, p. 283-301, 2018, p. 295.

das atividades dos usuários na internet, tem sido relevante condutora do sucesso econômico da indústria de propaganda *on-line* nos últimos anos. A veiculação de publicidade ou propaganda na internet não se limita à publicidade comportamental, pois esta equivale a uma estratégia de *marketing*, mas que, sem dúvidas, tende a favorecer cada vez mais a utilização de tal meio de comunicação para veiculação de anúncios.

Sintetizadas as tentativas de alterações na Lei Complementar nº 116/03 que pretenderam incluir o serviço de veiculação de publicidade na internet no rol de serviços tributáveis pelos municípios, observou-se que, ainda que tenham sido inseridos serviços muito semelhantes à veiculação de publicidade na internet, se trata de institutos distintos. Os serviços listados no Item 17.25 na redação da Lei Complementar nº 157/2016 referem-se a serviços de propaganda e publicidade que antecedem a veiculação de publicidade. Reafirmamos o entendimento de que a veiculação de publicidade, por qualquer meio, inclusive pela internet, é prestação de serviço de comunicação e, como tal, está reservada à tributação do ICMS, ou seja, os textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade podem ser, no primeiro momento, passíveis de inserção em determinado meio, ensejando a cobrança do ISS, e, no segundo momento, quando da veiculação da publicidade derivada da inclusão desses materiais na internet, suscita a cobrança do ICMS. Por fim, foram compiladas decisões emblemáticas no âmbito do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo – TIT/SP acerca do assunto.

Sobre a incidência de ICMS na veiculação de publicidade na internet, nossa conclusão não poderia ser outra, senão a de que incide referido imposto na atividade em estudo, visto que é prestação onerosa de serviço que tem a comunicação como elemento essencial, direcionada ao objetivo de tornar algo comum ao público-alvo. Desse modo, observa-se a intenção de influenciar o receptor, tendo, portanto, a materialidade do imposto estadual. Considera-se, ainda, o disposto no normativo magno, que dita que a competência outorgada aos municípios para a tributação de serviços é residual, impedindo a incidência do imposto municipal sobre qualquer prestação de serviços de comunicação, mesmo que tal serviço esteja catalogado na lista anexa da Lei Complementar nº 116/30.

Tendo em vista que a lei complementar não tem o condão de substituir a Constituição Federal, e a competência tributária não poderia ser capturada por outro ente federativo dessa forma, evidentemente, os municípios não podem tributar os serviços de comunicação, sob pena, até mesmo, de abalar a isonomia entre os entes federativos.

A despeito de não restarem dúvidas sobre a incidência do ICMS na veiculação de publicidade na internet, pode ainda haver muita controvérsia sobre a incidência desse tributo em outros serviços prestados no mercado atual, que foram surgindo de acordo com a evolução tecnológica. Cada ente político, diante das inovações tecnológicas e dos novos serviços decorrentes, interpreta a legislação vigente à sua maneira, visando a atrair as eventuais receitas tributárias decorrentes de tais atividades,

o que gera extrema insegurança jurídica para os participantes do mercado e para os governos, fato nada positivo para o desenvolvimento de negócios no País.

Dada a relevância econômica do ICMS, que corresponde à principal fonte de receita tributária dos estados, sendo a parcela correspondente às Prestações de Serviços de Comunicação montante importantíssimo dessa arrecadação, compreendemos ser relevante uma revisão da legislação tributária brasileira. Vale lembrar que à época da elaboração das bases do sistema tributário hoje vigente, o que valia era o bem corpóreo, era a circulação física, e a realidade que enfrentamos hoje é bastante diferente. A massificação da internet e a evolução vertiginosa da tecnologia revolucionaram a forma como o mundo se comunica. O mundo mudou, a economia mudou e a legislação tributária está defasada. É imprescindível que se atente para a nova realidade que se apresenta, visto que se já é nítida a defasagem da legislação tributária e as graves consequências decorrentes, o que se dirá em um futuro não tão distante, sem as devidas correções de rumo.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ABELLÁN, LUCÍA. *União Europeia multa Google por monopólio em quase 9 bilhões de reais*. El País. Economia. Bruxelas, 27 jun. 2017. Disponível em: < [https://brasil.elpais.com/brasil/2017/06/27/economia/1498554639\\_549183.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2017/06/27/economia/1498554639_549183.html)> Acesso em: 22 dez. 2017.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 13. ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BARTHEM NETO, Hélio. *Novos desafios da tributação do software no Brasil sob as perspectivas do ICMS e do ISS: do corpus mechanicum ao cloud computing*. 2016. 154 f. Dissertação (mestrado) – Escola de Direito de São Paulo. FGV. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10438/17162>>. Acesso em: 2 nov. 2017.

BARRETO, Ayres F. *ISS na Constituição e na Lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. Determinação dos limites de incidência do ICMS na modalidade ‘comunicação’ e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet in MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato & MAITTO, Ricardo. *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*, São Paulo: Saraiva Educação, p. 283-301, 2018.

BRASIL. Lei complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar no 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei no 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências”. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 mai. 2017. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm)>. Acesso em: 23 dez. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília,

DF, 11 de setembro de 1990. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8078.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8078.htm)> Acesso em: 22 out. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão no Recurso Extraordinário 651.703 PR. Relator: FUX, Luiz. Publicado no DJ de 29/09/2016. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>>. Acesso em: 21 dez. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. Súmula nº 334. Publicado no DJ de 14/02/2007. Brasília, 2007. Disponível em: < [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2012\\_28\\_capSumula334.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2012_28_capSumula334.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2017.

BRASIL ECONÔMICO. São Paulo e Rio arrecadam quase metade dos impostos do País, diz estudo. In: *Economia – iG*. Publicado em: 05 jan. 2017. Disponível em: <<http://economia.ig.com.br/2017-01-05/impostos-brasil.html>>. Acesso em: 21 out. 2017.

CAMPELLO, André Emmanuel Batista Barreto. Reforma Tributária: Uma breve análise da PEC nº 233/2008. *Revista da AGU*, v. 16, p. 27-61, 2008. Disponível em: < <http://www.quantocustaoabrasil.com.br/artigos/reforma-tributaria-uma-breve-analise-da-pec-n-233-2008>>. Acesso em: 18 dez. 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. “ICMS. Sua não incidência em serviços correlatos à comunicação”. In: *IX Congresso Nacional de Estudos Tributários – sistema tributário nacional e a estabilidade da federação brasileira*.

COSTA, Alcides Jorge [et. al.]. São Paulo: Noeses, 2014. Disponível em: < [http://www.ibet.com.br/download/Artigo\(2\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Artigo(2).pdf)> Acesso em: 22 out. 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo Aurélio século XXI: dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

LEVY, Eduardo. *Telecomunicações no Brasil*. Apresentação realizada em Audiência Pública da Comissão De Fiscalização Financeira e Controle da Câmara dos Deputados. Brasília, 17 set. 2015. Disponível em: <[http://www.telebrasil.org.br/component/docman/doc\\_download/1506-17-09-2015-tributacao-no-setor-de-telecomunicacoes?Itemid=>](http://www.telebrasil.org.br/component/docman/doc_download/1506-17-09-2015-tributacao-no-setor-de-telecomunicacoes?Itemid=>)>. Acesso em: 26 dez. 2017.

LOURENÇO, Haroldo. Precedente judicial como fonte do direito: algumas considerações sob a ótica do novo CPC. *Revista Eletrônica Temas atuais de processo civil*. vol.1. n.º 6. dez. 2011. Disponível em: <<http://www.temasatuaisprocessocivil.com.br/edicoes-antteriores/53-v1-n-6-dezembro-de-2011-/166-precedente-judicial-como-fonte-do-direito-algumas-consideracoes-sob-a-otica-do-novo-cpc>>. Acesso em: 21 out. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos fundamentais do ICMS*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MCNAMEE, Joe. *How the Internet Works. European Digital Rights*. Edition 03. Last modified on: 23 January 2012 13:39. Brussels, 2012. Disponível em: <[https://edri.org/files/2012E-DRiPapers/how\\_the\\_internet\\_works.pdf](https://edri.org/files/2012E-DRiPapers/how_the_internet_works.pdf)>. Acesso em: 22 dez. 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 14. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

MICHAELIS. *Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa. Versão 2.0*. Melhoramentos: 2015. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/comunica%C3%A7%C3%A3o/>> Acesso em: 18 set 2017.

MIGUEL, Luciano Garcia. *Hipótese de Incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação*. Tese de doutorado. Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica – PUC/SP. São Paulo, 2015.

MOREIRA, André Mendes. *A tributação dos serviços de comunicação*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

PERASSO, Valeria. *O que é a 4ª revolução industrial – e como ela deve afetar nossas vidas*. BBC-Brasil. 22 out. 2016. Disponível em: <<http://www.bbc.com/portuguese/geral-37658309>>. Acesso em: 21 nov. 2017.

PRADO, Clayton Eduardo. *Exame da possibilidade de incidência do ICMS sobre a veiculação de mensagens publicitárias*. Monografia apresentada no Mestrado em Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2005.

RABELO FILHO, Antônio Reinaldo. *A Prestação de Serviços de Comunicação. Conceito e Limites para a Sua Tributação*. Dissertação de mestrado. Direito Tributário. Pontifícia Universidade Católica – PUC. São Paulo, 2009.

ROSA, José R. *Curso básico de ICMS – com o Professor José Rosa*. 4. ed. Sorocaba – SP. Edição do autor. 2017.

VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas [online]. Texto para discussão no 405*. Rio de Janeiro: IPEA, 1996. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2017.

WALD, Arnoldo; NISHIOKA, Alexandre N. Da definição de serviços de comunicação para efeitos de incidência do ICMS: o caso da habilitação de telefone móvel celular. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*. N 102. São Paulo, v. 102, p.22-32, março, 2004.

XAVIER, Helena de Araújo Lopes. O Conceito de Comunicação e Telecomunicação na Hipótese de Incidência do ICMS; *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 72, São Paulo: Dialética, setembro, 2001.

# SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA – O ALCANCE DO ART. 124 DO CTN

*Solidarity tax – Brazilian Tax Code art. 124 reach*

Fábia Gun Liang<sup>1</sup>

## SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Relação jurídica tributária. 3. Sujeição passiva. 3.1. Limites para eleição do sujeito passivo indireto. 3.2. Solidariedade como espécie de responsabilidade. 4. Solidariedade 4.1. O inciso I do art. 124 do CTN – sentido da expressão “interesse comum” 4.1.1. Interesse comum em grupos econômicos. 4.1.2. Interesse comum no tribunal administrativo do Estado de São Paulo. 4.1.3. Interesse comum no Poder Judiciário. 4.2. O inciso II do art. 124 do CTN. 5. Considerações finais. Referências bibliográficas.

## RESUMO

O artigo 124 do Código Tributário Nacional dispõe que são solidariamente obrigadas: I) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e II) as pessoas expressamente designadas por lei. O entendimento sobre o alcance da responsabilidade solidária é controverso pela vagueza do inciso I com o termo “interesse comum” e pelo inciso II que não deixa claro quais as pessoas que podem ser designadas solidárias e quais leis poderiam prever a responsabilidade. O objetivo deste trabalho é analisar o sistema legislativo, por meio da revisão da literatura e dos julgados administrativos no âmbito do Estado de São Paulo, e contribuir com embasamento teórico para que o Fisco faça a devida indicação dos sujeitos passivos da obrigação tributária. O resultado da pesquisa mostra que grande parte dos autores defende que para caracterizar a solidariedade de que trata o inciso I do art. 124 do CTN, o sujeito deve ter participação no fato jurídico tributário, qualificando o interesse comum como interesse jurídico. A dificuldade é fazer essa diferenciação na prática, já que as situações reais podem envolver fraudes e geralmente são mais complexas que os exemplos citados pela doutrina. Com relação ao inciso II do art. 124 do CTN, trata-se de norma dirigida ao legislador que estabelecerá a solidariedade por meio de lei ordinária ou complementar dependendo da relação do sujeito com o fato jurídico tributário, com a pessoa que realizou o fato ou com um ilícito.

**Palavras-chave:** Sujeição passiva tributária. Solidariedade. Interesse comum. Fraude.

## ABSTRACT

Brazilian Tax Code (CTN) article 124 orders solidarity requirement I) From people who have common interest in the situation which makes up the main obligation triggering event and II) from people expressly appointed by law. The interpretation of the solidarity responsibility reach is controversial due the vagueness of subsection I with the term “common interest” and subsection II which is not clear about people who can be appointed as solidary and which laws could foresee such responsibility. This work aims to examine the legislative system, through revision of literature and administrative judged in the State of Sao Paulo scope, and to contribute with theoretical basis for tax authorities do the right indication of tributary liability. Most

<sup>1</sup> Agente Fiscal de Rendas no Estado de São Paulo desde 2002. Especialista em Direito Tributário pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Graduada em Direito pela Universidade de São Paulo.

authors support that in order to typify solidarity covered in subsection I from CTN art 124, the subject must have taken part in the tributary legal fact, qualifying the common interest as legal interest. Setting them apart in practical terms is troublesome, as real situations can involve fraud and are often more complex than the examples mentioned by doctrine. With regards to subsection II from CTN art 124, ordinary or complementary law will appoint solidarity according to the tributary legal fact, the relation with subject who performed the tributary legal fact or with an illicit.

**Keywords:** Indirect passive subjection; Solidarity; Common interest; Fraud.

## 1. INTRODUÇÃO

A solidariedade tributária é instituto que confere responsabilidade pelo pagamento do tributo a dois ou mais sujeitos passivos, podendo o sujeito ativo buscar do sujeito passivo a dívida integral.

O objetivo da pesquisa é conhecer os limites da solidariedade trazidos pelos incisos I e II do artigo 124 do Código Tributário Nacional por meio de revisão doutrinária e análise da jurisprudência administrativa no Estado de São Paulo, representada pelos julgamentos do Tribunal de Impostos e Taxas nos processos decorrentes de lançamento de ofício.

Para tanto, inicialmente serão apresentados os sujeitos ativo e passivo da relação tributária. Em seguida, serão estudados os tipos de sujeitos passivos, contribuintes e responsáveis, dando destaque aos requisitos para se escolher o responsável, que não tem relação direta com o fato jurídico tributário. Por fim, será tratada a solidariedade prevista nos incisos do art. 124 do CTN, tanto no aspecto teórico como no aspecto prático.

## 2. RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Relação jurídica tributária é a prescrição normativa que vincula um sujeito ativo e um sujeito passivo no âmbito do Direito Tributário. Por força da incidência da lei, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, passa a ter o direito de exigir de outra, nominada sujeito passivo, o cumprimento de uma prestação tributária.

De acordo com o princípio da legalidade tributária, todos os aspectos da situação fática deverão estar descritos na lei, como previsão fática ou hipótese de incidência tributária, que se desdobra em antecedente e consequente. No antecedente, descreve-se o fato nos aspectos material, espacial e temporal. No consequente, prescreve-se a relação jurídica decorrente do fato em seus aspectos pessoal e quantitativo.

No aspecto material da hipótese de incidência, temos a descrição da conduta ou estado do sujeito, como por exemplo: prestar serviços de transporte interestadual ou ser proprietário de veículo automotor.

No aspecto espacial, temos a coordenada do local onde o fato reputa-se ocorrido, como por exemplo, na repartição alfandegária para o Imposto de Importação – II. Caso não haja essa coordenada específica de espaço, reputa-se ocorrido o fato na área de eficácia territorial da lei.

O aspecto temporal informa o momento em que ocorre o fato e nasce a obrigação tributária. No caso do ICMS, por exemplo, na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte.

No aspecto quantitativo, conjugando base de cálculo e alíquota, temos a quantia objeto da prestação tributária.

Por fim, o aspecto pessoal aponta os sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional tributária que nasce da ocorrência do fato jurídico.

Identificados os cinco aspectos ou critério da obrigação, seguimos no aprofundamento dos sujeitos integrantes da relação jurídica tributária.

Sujeito ativo é aquele que está no polo ativo da obrigação tributária, tem a aptidão para arrecadar e fiscalizar o tributo, ou seja, é o titular da capacidade tributária ativa. Pode ser pessoa jurídica pública ou privada.

No entanto, para Hugo de Brito Machado (2013, p. 143), conforme interpretação do art. 119 do CTN<sup>2</sup>, pessoa jurídica de direito privado não pode ser sujeito ativo por lhe faltar competência para exigir o cumprimento da obrigação, o que inclui inscrição na dívida ativa e execução fiscal correspondente.

Nem sempre a pessoa política, que tem a competência tributária para editar normas, tem a capacidade tributária ativa. Nessa situação, chamada de para-fiscalidade, o ente federado, conforme interesse público e mediante lei, delega à outra pessoa a aptidão para arrecadar e fiscalizar determinado tributo.

Sujeito passivo é aquele que responde pelo débito atinente à obrigação tributária. Comumente, é o contribuinte que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato jurídico tributário, mas outros podem ser os obrigados ao pagamento do tributo.

### 3. SUJEIÇÃO PASSIVA

O estudo da sujeição passiva tem sua importância na medida em que define quem vai satisfazer à determinada prestação fiscal. Sujeito passivo é o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, que tem o dever de cumprir a obrigação ao credor ou sujeito ativo. Em função do objeto da obrigação, as obrigações podem ser classificadas como: principais (quando tratarem

---

<sup>2</sup> Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

de prestações com conteúdo pecuniário) ou acessórias (quando tratarem de prestações não pecuniárias).

Em regra, os doutrinadores entendem como sujeito passivo aquele que está em relação com o fato gerador ou fato jurídico praticado e classificam essa sujeição de acordo com o grau de participação nesse fato jurídico. Genericamente, podemos entender que o art. 121 do CTN dividiu a sujeição passiva nas espécies direta e indireta, respectivamente na figura do contribuinte e na figura do responsável.

Contribuinte é aquele que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico. Pessoal, porque o sujeito participa juridicamente da situação que constitui o fato tributário. E direta, porque é o personagem principal sem intermediário, em torno de quem os fatos ocorrem (NEDER, 2015, p. 274). A figura do contribuinte é geralmente identificada à vista da ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, é aquela pessoa que realiza o verbo, de ação ou de estado.

Nem sempre da descrição da hipótese tributária é possível extrair de forma clara, quem é o contribuinte do imposto. Nas situações de direito privado (que a lei tributária elege como fato gerador de tributo) que envolvem mais de uma pessoa, qualquer delas pode ser eleita contribuinte. Se o fato gerador do tributo é a transmissão de imóveis, por exemplo, qualquer das partes na operação pode ser considerada contribuinte pela lei (AMARO, 2011, p. 326).

No caso em que a lei opta por colocar outra pessoa, que não o contribuinte na posição de devedor, tem-se a figura da sujeição passiva indireta. Assim, se a pessoa tiver participação direta e pessoal com a situação jurídica, a lei fará essa pessoa constar da relação obrigacional como contribuinte. Se outras pessoas tiverem participação indireta com a situação jurídica e forem trazidas pela lei a responder pelo débito, serão considerados sujeitos passivos indiretos ou responsáveis.

Sujeito passivo indireto ou responsável é aquele que, não sendo contribuinte, figura na relação jurídica com o estado credor por motivo de conveniência, de necessidade, de garantia ou de sanção.

A presença do responsável revela uma modificação do sujeito passivo da obrigação porque o papel seria presumivelmente ocupado pelo contribuinte. O fato que resulta na responsabilidade não se confunde com o fato jurídico tributário, podendo ser anterior, concomitante ou posterior à ocorrência do fato tributário (FER-RAGUT, 2015, p. 38).

O fenômeno da responsabilidade decorre de duas normas jurídicas interligadas, a norma básica atinente à obrigação tributária e a norma complementar atinente à responsabilidade (DERZI, 2015, p. 1121 e SCHOUERI, 2017, p. 584).

### **3.1. Limites para eleição do sujeito passivo indireto**

A Constituição Federal não determina quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas. O constituinte

apenas se reporta a um evento (como operação relativa à circulação de mercadorias) ou a bens (produto industrializado), deixando bases para o legislador ordinário desenhar a estrutura da hipótese normativa e escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal. Ou seja, existe previsão constitucional da materialidade passível de tributação e atribuição de competência aos entes políticos, mas inexistente indicação de sujeito passivo tributário (CARVALHO, 2007, p. 329 e FERRAGUT, 2011, p. 35).

Adicionalmente, a Carta Magna em seu art. 146, III, “a”<sup>3</sup> determina que é necessário cumprir regras gerais fixadas na lei complementar. Tendo as orientações da Constituição Federal e da lei complementar, é o legislador ordinário quem define o contribuinte e o responsável da obrigação tributária. A lei ordinária, com fundamento último de validade na Constituição, estabelecerá o arranjo da regra matriz de incidência tributária, repetindo ou detalhando a regra de responsabilidade constante no CTN, não podendo invadir espaço reservado às normas gerais de Direito Tributário (julgamento no STF do Recurso Extraordinário 562.276 – Paraná, voto da Ministra Ellen Gracie, de 18/09/2014).

O Código Tributário Nacional, além de trazer as normas complementares para eleição do sujeito passivo em seus artigos 121, parágrafo único, II e 128, define desde logo hipóteses de responsabilidade em seus arts. 130 a 137 (dos sucessores, de terceiros e por infrações). São casos em que, para punir ou para garantir o pagamento do tributo, a lei complementar escolhe terceiros para figurarem no polo passivo da obrigação mesmo sendo sujeitos estranhos ao fato tributado.

Como se verifica, a imputação de solidariedade entre os sujeitos passivos tem suas restrições. De acordo com o art. 128 do CTN<sup>4</sup>, a lei está autorizada a trazer outras pessoas além dos estipulados no próprio código, mas não pode responsabilizar qualquer terceiro.

Esse terceiro que não participa do binômio Fisco-contribuinte pode ser eleito para ocupar o polo passivo da obrigação tributária desde que tenha relação indireta com o fato jurídico tributário.

Alargando um pouco do conteúdo do art. 128 do CTN, que literalmente trata de terceira pessoa vinculada ao fato gerador, Maria Rita Ferragut (2013, p. 43) ressalta também a possibilidade, não expressamente explicitada no código, de responsabilizar aquele que tenha vinculação como o sujeito que realizou o fato.

---

<sup>3</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

<sup>4</sup> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

Como exemplo, a autora cita o pai responsável pelos tributos devidos pelo filho menor, onde a sujeição passiva indireta decorre de lei que considera o vínculo existente entre os sujeitos, ou seja, realizador do fato jurídico e responsável.

Portanto, independentemente de ter provocado ou ter tirado proveito econômico do fato jurídico tributário, identificado o vínculo indireto entre o sujeito e a situação que constitui fato gerador ou o vínculo do sujeito com o outro que praticou o fato jurídico, a lei pode colocá-lo na posição de sujeito passivo indireto (responsável). Desde que, alerta Luciano Amaro (2011, p. 338), o sujeito tenha alguma possibilidade de ação no sentido de evitar esse ônus ou diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido pelo contribuinte.

Sobre a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva, previsto no art. 145, § 1º da CF, alguns autores entendem que os princípios são sempre imperativos para proteger o sujeito passivo da relação (DERZI, 2015, p. 1121). Outros entendem que a imperatividade da capacidade de contribuir ocorre somente quando o responsável tiver relação com o fato jurídico da obrigação tributária. O que não ocorre, por exemplo, como os responsáveis pessoais escolhidos pelo art. 137 do CTN (BECHO, 2011, p. 130). Uma terceira corrente, por sua vez, entende que a capacidade contributiva não corresponde às condições da pessoa, mas sim à manifestação objetiva de riqueza do fato jurídico. Para Maria Rita Ferragut (2013, p. 45) sujeito passivo não precisa ser aquele que em aptidão para suportar economicamente o ônus fiscal daquele que realizou o fato: *Não fosse assim, a Constituição teria previsto apenas um critério material – ter patrimônio – e todos os tributos incidiriam independentemente dos fatos passíveis de tributação. Apenas a capacidade econômica da pessoa seria relevante.*

### **3.2. Solidariedade como espécie de responsabilidade**

Em face da conceituação estabelecida no código, o responsável é sempre uma terceira pessoa em relação ao fato jurídico tributário (fora da relação Fisco – contribuinte). Entretanto, as nomenclaturas e a classificação dos responsáveis no CTN provocam divergência na doutrina.

Causa questionamentos, por exemplo, quanto a considerar a solidariedade uma espécie de responsabilidade. Afinal, o art. 124 do CTN não fala em responsáveis, mas sim em pessoas “solidariamente obrigadas”. Ademais, os solidários tratados nos arts. 124 e 125 do CTN ficam fora do Capítulo V – “Responsabilidade Tributária”, dentro do capítulo anterior, “sujeição passiva”, sugerindo que a solidariedade pode não pertencer ao campo da responsabilidade tributária.

Para Luciano Amaro (2011, p. 342) e Maria Rita Ferragut (2013, p. 79) norma de solidariedade é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o art. 124 estar localizado fora do capítulo específico no CTN. Nessa linha de pensamento,

o devedor solidário assume uma responsabilidade que não lhe pertence, figurando, portanto, como terceiro na relação jurídica.

A propósito, no caso do inciso I do art. 124 do CTN, o solidário assume, ao mesmo tempo, o papel de contribuinte e responsável, já que cada um deles dá causa apenas à parte do débito. Cada codevedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que cabia ao outro (DARZÉ, 2010, p. 239 e AMARO, 2011, p. 342).

Desse modo, se quatro irmãos forem coproprietários de um imóvel sujeito ao IPTU, cada um deles manifesta capacidade contributiva sobre 25% do imóvel. No caso de ser exigido o pagamento integral a um deles, este coproprietário se qualifica como contribuinte em relação ao tributo correspondente ao seu quinhão de interesse e como responsável pelo pagamento do tributo que exceder esse quinhão.

Segundo Regina Helena Costa (2017, p. 220), a solidariedade pode envolver tanto contribuintes como responsáveis. A hipótese de solidariedade em relação às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal não constitui modalidade de sujeição passiva indireta. Na hipótese prevista no inciso I do art. 124 do CTN, os devedores não são terceiros porque eles próprios realizam a situação descrita na hipótese de incidência, sendo, portanto, contribuintes na relação tributária. Diferentemente da descrição prevista no inciso II do mesmo artigo, em que a solidariedade não vem da participação na situação fática, mas sim da determinação de lei.

Para Misabel Derzi (2015, p. 1125), todavia, o CTN corretamente disciplinou a matéria solidariedade em seção própria, estranha ao capítulo referente à responsabilidade tributária. Afirmar que a solidariedade é simples forma de garantia e maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

Assim como Renato Lopes Becho (2011, p. 127) que entende ser a solidariedade não uma subespécie da responsabilidade tributária, mas sim um efeito da tributação nas hipóteses em que existam mais de um sujeito passivo direto ou indireto.

#### 4. SOLIDARIEDADE

O conceito de solidariedade está definido no art. 264 do Código Civil: *Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.*

No direito privado, com base na lei ou na vontade das partes, mais de um credor pode figurar no polo ativo, e mais de um devedor pode figurar no polo passivo da obrigação. No Direito Tributário, todavia, solidariedade é sempre matéria de lei, interessando apenas à solidariedade passiva (dos devedores).

Quando demandado, o devedor solidário tem que pagar a totalidade da obrigação tributária. Como expresso no parágrafo único do art. 124 do CTN, não há benefício de ordem. A exigência pode ser feita a qualquer um dos coobrigados ou

a todos, conforme escolha do credor. O credor tem a possibilidade de direcionar a cobrança e a execução a quem tiver maior patrimônio em prol da eficiência na arrecadação. A Fazenda Pública tem o direito de acionar qualquer dos devedores solidários, isoladamente ou conjuntamente, simultaneamente ou sucessivamente. No entanto, quem solver com a dívida, tem o direito de exigir dos demais codevedores a parcela que compete a cada um deles.

O art. 125 do CTN deixa claro, salvo disposição em contrário, os efeitos da solidariedade: I – o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais; II – a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo; III – a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Importante registrar que o art. 134 do CTN, embora arrole pessoas que respondem solidariamente com o contribuinte nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis não trata de responsabilidade solidária, mas sim de responsabilidade subsidiária. Como expresso no artigo, o responsável neste caso é chamado a satisfazer a obrigação somente *nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*. Ou seja, diferentemente da solidariedade, a subsidiariedade implica benefício de ordem, sendo o devedor subsidiário chamado apenas quando não for encontrado o devedor principal ou se este não possuir patrimônio suficiente para pagar o débito.

O art. 124 do CTN, em seus incisos I e II, estabelece que são solidariamente obrigados: (i) aqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário e (ii) aqueles que forem expressamente designados em lei. No primeiro caso de solidariedade, em que há interesse comum, podemos denominar de solidariedade de fato ou material e no segundo caso, em que as pessoas se tornam solidárias por previsão legal, podemos denominar de solidariedade de direito ou legal.

Dada a importância destes critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva e para o estudo do presente trabalho, passamos a tratar detalhadamente cada um dos enunciados normativos a seguir.

#### **4.1. O inciso I do art. 124 do CTN – sentido da expressão “interesse comum”**

De acordo com o inciso I do art. 124 do CTN, nas situações em que mais de uma pessoa tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, haverá solidariedade.

Mesmo que lei específica, instituidora do tributo, não estipule as hipóteses em que exista esse interesse, o art. 124, I, do CTN é norma geral, aplicável a todos os tributos e fundamento suficiente para imposição de solidariedade. Desnecessário ser reiterada em lei, senão todas as hipóteses de solidariedade estariam baseadas no

inciso II do mesmo artigo, que dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.

Assim, o agente fiscal, observando a situação caso a caso, está autorizado a constituir o crédito tributário indicando como sujeito passivo toda e qualquer pessoa que tiver *interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*.

Todavia, a aplicação da norma não é simples, uma vez que interesse comum é um termo aberto, vago, indeterminado, que não permite identificar com segurança o nexo entre os devedores da prestação tributária, e por isso requer um esforço interpretativo.

Marcos Vinícius Neder (2010, p. 1015), com base nos escritos de Alf Ross, faz distinção entre termos interesses coincidentes, contrapostos e comuns, usando como exemplo a compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas:

Vendedores e compradores têm interesse coincidente na realização do negócio (tarefa), mas interesses contrapostos na execução do contrato (necessidades opostas). Já os interesses comuns situam-se apenas em cada um dos polos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores.

A interpretação da maioria da doutrina (NEDER, 2010, p. 1015; BECHO, 2014, p. 137; COELHO, 2015, p. 163; SCHOUERI, 2017, p. 581) é que para serem solidários, os responsáveis devem estar no mesmo polo da relação jurídica que serve de substrato para ocorrência do fato gerador.

Andréa Darzé (2010, p. 239) sintetiza essa linha de pensamento da seguinte forma:

O artigo 124, I, do CTN, serve como fundamento para imputação de obrigação solidária apenas nos casos em que,

- i. consistindo o suporte factual do tributo em situação jurídica, existe mais de uma pessoa realizando a sua materialidade, como ocorre, por exemplo, na incidência do IPTU ou do IPVA, em que dois ou mais sujeitos são proprietários do mesmo imóvel ou veículo automotor, respectivamente;
- ii. nos casos em que o suporte de fato da tributação configura negócio jurídico bilateral, caracterizado pela presença de sujeitos em posições diversas e, por isso mesmo, com objetivos diferentes, a solidariedade poderá instalar-se apenas entre as pessoas que integrarem o mesmo polo da relação e tão somente se estiverem praticando o verbo tomado pelo legislador como critério material do gravame.

Nesse sentido, dão à expressão interesse comum uma interpretação bastante restritiva, equiparando interesse comum a interesse jurídico (que surge da existência de direitos e deveres idênticos entre as pessoas situadas no mesmo lado de uma relação jurídica privada que constitua o fato gerador tributário). O interesse de fato,

social, moral ou econômico no pressuposto fático do tributo não autorizaria a aplicação do art. 124, I, do CTN, mas tão somente o interesse jurídico comum entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte fático da incidência do tributo.

Apesar desse entendimento majoritário, não há uma conceituação definitiva sobre o termo adotado pelo legislador de 1966. Afinal, é difícil definir com clareza os limites do interesse jurídico e diferenciá-lo dos demais tipos de interesse, já que é o direito que atribui aos fatos políticos, econômicos e sociais uma qualificação jurídica relevante. É tarefa intrincada diferenciar interesse jurídico do interesse econômico no caso em concreto uma vez que o interesse jurídico nunca é vazio de conteúdo.

Cabe registrar a posição de outra parte da doutrina que associa interesse comum ao interesse econômico-financeiro como nexos para estabelecer a solidariedade.

Carlos Jorge Sampaio Costa (1978, p. 302), por exemplo, revisando a literatura estrangeira ressalta a relevância do caráter econômico, bem como do objetivo social da norma tributária. Afirma que *da mesma maneira que se deve dar relevância ao conteúdo econômico da norma tributária, na caracterização do fato gerador, deve-se fazê-lo também na caracterização do sujeito passivo*. Ou seja, todos que tiverem interesse econômico na realização do suporte fático da obrigação tributária deverão contribuir *para que o estado possa atingir sua finalidade de promover o bem comum, bem este que se sobrepõe a qualquer interesse individual, por mais legítimo que possa ser*.

Afirma Gilberto Etchaluz Villela (2002, p. 83) que existe interesse comum quando os envolvidos no fato econômico tornado fato jurídico tributário tem algum benefício econômico.

Mesmo considerando o entendimento da maioria da doutrina de que a solidariedade é constituída com o interesse jurídico, que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas no mesmo polo de uma relação que constitua fato jurídico tributário, os casos práticos se mostram mais complexos do que os exemplos que a doutrina repete (copropriedade de imóvel para fins de IPTU).

As empresas estão cada vez mais estruturadas para maximizar seus lucros, em forma de diversas sociedades independentes integrantes de grupos econômicos. Apesar de ser uma estratégia empresarial atraente economicamente e válida juridicamente, não é rara a sua utilização para práticas fraudulentas. *É muito comum, por exemplo, que as despesas e as dívidas de um conglomerado empresarial sejam transferidas a uma das empresas do grupo, economicamente esvaziada, para beneficiar as demais*. (RIBEIRO, 2015, p. 69).

Para proteger a coletividade da indevida vantagem de grupos econômicos criados exclusivamente para reduzir risco, alguns doutrinadores e julgadores vêm identificando interesse comum decorrente da unidade de interesse jurídico das várias

pessoas pertencentes a uma sociedade de fato. Muito tem se refletido sobre a responsabilidade solidária de grupos econômicos e o redirecionamento de execuções fiscais, motivo pelo qual, trataremos em item específico a seguir.

#### 4.1.1. – Interesse comum em grupos econômicos

Embora não exista no ordenamento jurídico brasileiro um conceito de grupo econômico, a doutrina entende que o grupo se configura com a existência de diversas empresas com personalidade jurídica própria, sob direção, controle ou administração de outra. São dois os tipos de grupos econômicos: de direito e de fato. O grupo econômico de direito é formalmente constituído entre a sociedade controladora e as sociedades por ela controladas, *mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns* (art. 265 da Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações). O grupo econômico de fato, por sua vez, é o que existe na realidade, embora não esteja formalizado nos termos da lei societária, o que não significa ser algo ilícito.

No Direito do Trabalho, é comum a responsabilização solidária das empresas do mesmo grupo econômico.<sup>5</sup> Entretanto, em respeito ao princípio da legalidade, a legislação dirigida a assegurar os direitos dos trabalhadores não tem aplicação imediata no Direito Tributário. É necessário lei tributária que identifique a hipótese de incidência, os sujeitos ativo e passivo, base de cálculo e alíquota. Ou seja, não é possível transferir o conceito da norma trabalhista (ter o grupo o mesmo comando) como hipótese de incidência de norma tributária.

É dominante na doutrina o entendimento de que não é possível submeter um grupo econômico à responsabilidade solidária com mero fundamento na unidade de gestão ou pelo simples fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo. A mera existência de grupos econômicos não altera a identidade autônoma das empresas associadas nem a separação de personalidades, respondendo cada uma delas por suas próprias dívidas de forma independente, salvo disposição em contrário.

Como vimos no item anterior deste trabalho, contudo, havendo interesse comum, os integrantes do grupo econômico serão solidariamente responsáveis.

Para Bradson Tibério Luna Camelo (2009, p. 21), caso o grupo econômico constitua na verdade uma sociedade em comum, evidencia-se interesse comum de todas as pessoas jurídicas envolvidas no fato gerador (atuação empresarial), pois

---

<sup>5</sup> Conforme o § 2º do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT:

§ 2º – Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.

todas se beneficiam dos atos negociais de qualquer uma delas. Por haver unidade empresarial, haverá solidariedade entre todas as pessoas jurídicas formadoras do grupo econômico.

Todavia, defende a maioria da doutrina que esse interesse comum seria trazido pela realização conjunta do fato descrito no antecedente da regra matriz de incidência tributária. Admitem, entretanto, a responsabilização solidária nos casos de fraude ou simulação.

Segundo Andréa Darzé (2010, p. 248), mesmo que o débito tenha sido contraído exclusivamente no interesse de uma empresa, todas as outras poderão ser chamadas nos casos em que o formato de grupo econômico é utilizado para se obter vantagens fiscais ilícitas como, por exemplo, no desvio dos fins estabelecidos nos atos constitutivos para mascarar a realização do fato tributário ou na transferência de parcela de seus bens de modo a ficarem sem patrimônio para pagar suas dívidas. Afinal, esses grupos constituídos por diversas pessoas são na essência, uma única sociedade porque a independência é fictícia.

Na mesma linha, Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 76) confirma a responsabilização das empresas que formam o grupo econômico em caso de fraude, com base no art. 124, I, do CTN:

Naturalmente, ali onde houver fraudes poder-se-á justificar o redirecionamento, mas deve se perceber que a razão de assim ser possível proceder não coincide com existência de um grupo econômico, mas na comprovação dos elementos prescritos pelo direito que caracterizam o conluio fraudulento e permitiriam o redirecionamento nesses casos. Deve-se, porém, atentar que cada um desses elementos – em especial o intuito de fraudar – deve ser devidamente provado, preenchendo os elementos do tipo legislativo correspondente ao mecanismo de responsabilidade que se aplique ao caso concreto (arts. 124, I, 128, 134 ou 135 do CTN).

Sacha Calmon Navarro Coêlho (2015, p. 184) conclui sobre a responsabilização nas hipóteses em que se verificar: i) constituição irregular da sociedade, ii) interesse comum entre as sociedades quando da realização de fato jurídico tributário em conjunto e iii) abuso de forma de Direito Privado de modo a caracterizar dissimulação, tal como conceituada no Direito Civil.

Afinal, observada a função social da empresa perante os empregados, os fornecedores, a comunidade em que atua e o próprio estado, não é admissível que, sob a alegação de separação patrimonial, a formação de grupo econômico seja utilizada para se eximir de responsabilidade.

Em 1978, Carlos Jorge Sampaio Costa (p. 305) já afirmava que nos casos de fraude e conluio, torna-se presumido o interesse comum, podendo o Fisco *considerar todas as pessoas físicas ou jurídicas de um grupo econômico solidariamente responsáveis pelos débitos tributários*.

De se notar a linha tênue entre licitude e ilicitude envolvendo grupos econômicos, comumente de fato, e a necessidade de produção de provas para configurar a solidariedade entre as empresas criadas para o fim de burlar deveres. Importante destacar o trabalho da fiscalização a quem cabe averiguar e demonstrar se o grupo econômico foi montado como artifício para o fim de sonegar tributos. Se o agente fiscal de rendas tiver provas de que as empresas estão atuando na realidade como uma única empresa, tendo, portanto, o mesmo interesse e vínculo ao fato jurídico tributário, desde logo, deverá indicar todos os sujeitos envolvidos no polo passivo da obrigação tributária.

Marcelo Miranda Ribeiro e Antônio Augusto Cruz Porto (2015, p. 72) ressaltam a importância de ser demonstrada a independência fictícia das pessoas jurídicas que compõem o grupo econômico. Como não há uma prova documental inequívoca de constituição de sociedade empresária meramente formal, os autores apresentam uma série de indícios que podem ser levantados pela fiscalização:

Entre os elementos de prova mais comum, cabe ao Fisco demonstrar que as diversas empresas se submetem a uma mesma unidade gerencial, laboral e patrimonial; que há identidade de administradores (quadro societário formado pelos mesmos indivíduos ou seus parentes); que há estrutura administrativa compartilhada; que há atuação empresarial idêntica, similar ou complementar; que as sedes das diversas empresas se localizam em um mesmo lugar, sendo difícil individualizá-las no plano físico; a existência de comercialização apenas entre elas dos respectivos produtos; o fechamento e abertura de empresas (empresas devedoras mantidas ativas com CNPJ original, enquanto são esvaziadas de suas atividades produtivas, que são “absorvidas” por outras empresas do grupo e transformadas em suas filiais); mesma página na internet; mesma marca, logotipo e local de vendas; esvaziamento patrimonial com inclusão de “laranjas” no contrato social; mesmos prestadores de serviços (advogados, contadores, quadro de funcionários, etc.); reclamações trabalhistas que as coloquem em conjunto no polo passivo de obrigações trabalhistas; empréstimos entre empresas sem cobrança de juros; cessão gratuita de bens; identidade de empregados; identidade de endereços; ausência de bens suficientes para suportar a dívida; confusão patrimonial; bens dos estabelecimentos em comum; funcionários trabalhando indistintamente a uma e outra empresa; idêntica representação legal; procuração pública do representante de uma empresa, outorgando aos sócios administradores da outra empresa poderes de administração; mesmo galpão industrial; relógio de ponto único etc.

Maria Rita Ferragut (2014, p. 97), não obstante, de maneira um pouco diversa, considera um erro atrelar interesse comum a controle na condução dos negócios, confusão patrimonial e fraude. Ao que parece, segundo a autora, configurado o ilícito (desvio dos fins das sociedades para mascarar a realização de fato tributário ou impossibilitar o adimplemento da obrigação), o fundamento legal que autorizaria o

redirecionamento da cobrança não seria o art. 124, I, do CTN, mas sim outro dispositivo legal, o art. 50 do Código Civil. Neste caso, a autoridade fiscal somente por meio de ordem judicial poderia desconsiderar os contornos dos atos jurídicos praticados para atingir indistintamente os bens das empresas que compõem o grupo.

A despeito desse posicionamento, prevalece o entendimento que dispensa a desconsideração da personalidade jurídica para atingir o patrimônio do conjunto das empresas do grupo. Afinal, identificado o interesse comum entre as empresas de um grupo em conluio ou fraude, as empresas agem como uma única pessoa jurídica, realizando, portanto, o fato jurídico tributário em conjunto. Não há necessidade de recorrer à desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, pois o art. 124, I, do Código Tributário Nacional já é aplicável nesse caso.

Leonardo Nuñez Campos e Juliana Furtado Costa Araújo (2015, p. 61), com base na análise da doutrina e da jurisprudência, sintetizam o assunto da seguinte forma:

(...) o interesse comum está caracterizado quando empresas de um mesmo grupo realizam conjuntamente o fato jurídico tributário ou atuam com conluio ou fraude.

A justificativa para esta segunda hipótese está exatamente na ideia de que quando se tem fraude ou conluio, apesar de se identificar distintas pessoas jurídicas, estas se unem com o objetivo de ocultar a ocorrência do fato jurídico tributário ou mesmo distorcê-lo. Assim, o que teria, de fato, é uma única empresa, cuja atuação é mascarada pela existência de outros, com o objetivo de blindar o patrimônio, confundir a fiscalização e, em última instância, evitar o pagamento do tributo.

Por todo o exposto, podem ser responsabilizadas as empresas que compõem grupo econômico quando atuarem com interesse comum (compreendido pela maioria da doutrina como realização conjunta do fato jurídico tributário) ou quando houver fraude ou conluio nas suas inúmeras formas para não pagar o tributo devido.

#### **4.1.2. Interesse comum no tribunal administrativo do Estado de São Paulo**

Com o objetivo de identificar a jurisprudência nos últimos 5 anos do Tribunal de Imposto e Taxas – TIT sobre interesse comum e o art. 124 do CTN, foram analisados os julgados disponíveis para consulta pública no endereço eletrônico do tribunal<sup>6</sup>.

Deste universo, destacam-se os julgamentos da Câmara Superior do TIT nos Autos de Infração e Imposição de Multa – AIIM nº 3.142.021-7 (publicado em 30/04/2015) e 3.141.511-8 (publicado em 11/05/2015). Nos dois casos, um

<sup>6</sup> <https://www.fazenda.sp.gov.br/VDTIT/ConsultarVotos.aspx?instancia=2>

supermercado foi acusado de praticar infrações tributárias, tendo como solidárias pessoas físicas (sócios) e pessoas jurídicas (outros supermercados constantes como sucessores). Havia a aparência de uma série de sucessões de empresas, mas a fiscalização demonstrou que os quadros societários das empresas de razão social diferente tinham a mesma composição de sócios.

As empresas mantinham a exploração da mesma atividade (comércio varejista na modalidade supermercados), mantinham o mesmo nome fantasia, o mesmo endereço, a mesma clientela, os mesmos equipamentos e instalações, alterando apenas a razão social e o número de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS.

Nos julgamentos da Câmara Superior, ficou assentado que não houve sucessão e que o conjunto das empresas atuava, na realidade, como uma única empresa, configurando, portanto, o interesse comum de que trata o inciso I do art. 124 do CTN. Com relação aos sócios, decidiu-se que o comportamento deliberado e reiterado da sonegação de informações ao Fisco caracterizou embaraço a fiscalização e afronta às disposições legais que impõe aos administradores os deveres de prestação de informações e exibição de livros e documentos, justificando assim a aplicação da responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN.

Em outro caso, referente ao AIIM nº 4.046.653-0, a fiscalização demonstrou a associação de várias empresas do ramo de fabricação de farelo de soja e óleo de soja destinados à indústria de ração animal, frigoríficos e produtores rurais em um esquema para sonegar o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS referente à circulação de mercadorias. A fraude envolvia a utilização de empresas de fachada constituídas no Estado de São Paulo, com filiais em outros Estados, as quais eram responsáveis por gerar créditos em favor de destinatários paulistas dessas mercadorias.

Interceptações telefônicas, mensagens eletrônicas, fatos e documentos apurados pela ação fiscal conjuntamente com o Ministério Público de São Paulo demonstraram operações fictícias de industrialização por terceiros e simulações de operações interestaduais que tinham como finalidade acobertar as reais operações e aumentar o creditamento do ICMS, o que ensejou a responsabilização solidária das pessoas envolvidas.

A Primeira Câmara Julgadora do TIT, em 20/06/2016, manteve a autuação por falta de emissão de documentos fiscais, exigindo o imposto incidente nas reais operações, e manteve também a solidariedade das pessoas envolvidas na fraude, por força do art. 124, inciso I, do CTN e do art. 9º, XI e XII da Lei nº 6.374/89<sup>7</sup>, que

---

<sup>7</sup> Artigo 9º – São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

XI – solidariamente, as pessoas que tenham interesse comum na situação que dê origem à obrigação principal;

regula o ICMS. Cabe apontar a interpretação da juíza relatora quanto aos incisos XI e XII do art. 9º da lei de regência do ICMS. Segundo depreende-se do julgamento, os referidos dispositivos seriam decorrência do art. 124, I, do CTN.

Da análise desses 3 julgados do TIT, nota-se que a aplicação da solidariedade com base no interesse comum de que trata o art. 124, I, do CTN esteve relacionado com a associação de empresas envolvidas em fraude, simulação e abuso de personalidade para diminuir o pagamento de imposto de modo ilícito.

Registre-se que a pesquisa no endereço eletrônico do TIT, mediante a busca pelas palavras “interesse comum 124 CTN” nas ementas, trouxe uma maioria de julgados referentes à infração por recebimento de mercadorias com documentos inidôneos. São casos de operações com mercadorias acobertadas por Notas Fiscais inábeis, consideradas operações sem documentação fiscal, nos termos do art. 68 da Lei nº 6.374/89, ensejando a responsabilização solidária do comprador que recebe as mercadorias nessa condição, fundamentada no parágrafo único, inciso XI, do art. 9º da Lei nº 6.374/89, que presume ter interesse comum o adquirente da mercadoria em operação sem Nota Fiscal.

Do que se pode observar, segundo a jurisprudência do TIT, os incisos XI, XII e parágrafo único do art. 9º da Lei nº 6.374/89 têm como suporte o art. 124 do CTN. Ou seja, o art. 124 do CTN tem sido aplicado às particularidades do ICMS por meio do detalhamento expresso na lei que dispõe sobre a instituição do imposto.

Por fim, para complementar o assunto, cabe consignar a conclusão da revisão da jurisprudência do TIT feita por Luciano Garcia Miguel (2011, p. 229), mais ampla por ter passado por diferentes épocas. De acordo com o autor, para o TIT interesse comum é equivalente a interesse de fato:

Pela análise das decisões colacionadas, verificamos que o TIT entende que o interesse de fato caracteriza o interesse comum a que alude o inciso I do art. 124 do CTN, e, dessa forma, é possível responsabilizar solidariamente todos aqueles que estão envolvidos na operação, independentemente da posição que ocupam da relação jurídica base que deu ensejo à autuação fiscal.

#### **4.1.3. Interesse comum no Poder Judiciário**

Em análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, Leonardo Nuñez Campos e Juliana Furtado Costa Araújo (2015) estudaram 16 acórdãos que tratavam de grupos econômicos e responsabilidade solidária baseada no art. 124, I, do CTN. Todos envolviam instituições financeiras. Pode-se dizer que o entendimento

---

XII – solidariamente, todo aquele que efetivamente concorra para a sonegação do imposto.

Parágrafo único – Presume-se ter interesse comum, para os efeitos do disposto no inciso XI, o adquirente da mercadoria ou o tomador do serviço em operação ou prestação realizadas sem documentação fiscal.

dominante do STJ está alinhado com a doutrina majoritária quando afirmam que é aplicado o interesse comum somente nos casos onde há interesse jurídico comum no fato tributário, ou seja, nos casos de prática conjunta do ato.

Oportuno transcrever parte do julgamento relatado pelo Min. Luiz Fux no REsp 859.616/RS, de 18 de setembro de 2007, que passou a orientar os demais julgados do STJ:

7. Conquanto a expressão “interesse comum” – encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.

(...)

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço *para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o polo passivo da relação*. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.

10. In casu, verifica-se que o Banco Alfa S.A. não integra o polo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Alfa Arrendamento Mercantil S.A. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora.

Leonardo Nuñez Campos e Juliana Furtado Costa Araújo (2015, p. 56) observam que nenhum dos casos analisados pelo STJ na pesquisa foi utilizado o art. 124, I, do CTN para fundamentar a responsabilização de grupos econômicos de fato de outros segmentos (que não instituições financeiras), bem como de grupos envolvidos em suspeita de fraude, simulações ou abuso de personalidade jurídica. O STJ até hoje não entrou no mérito do direcionamento de autos de infração, execuções fiscais e inscrição de dívida ativa de tributos não previdenciários nos casos fraude, simulação, confusão patrimonial e abuso de personalidade, com base no art. 124, I, do CTN. Tendo em vista a aplicação da Súmula 7 (“a pretensão de simples reexame

de prova não enseja recurso especial”), a Corte ainda não aprofundou nas diversas questões envolvidas no tema <sup>8</sup>.

#### 4.2. O inciso II do art. 124 do CTN

O inciso II do art. 124 do CTN estabelece que “são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei”. Nesses casos não abrangidos pelo inciso I do mesmo artigo, quando o terceiro tiver algum outro interesse que não o interesse comum, o terceiro será eleito por lei.

Para autores como Maria Rita Ferragut (2013, p. 81), as pessoas solidariamente obrigadas são as trazidas pelos artigos 134, 135 e 137 do CTN. Entretanto, a maioria dos autores entende que a solidariedade prevista no inciso II não se restringe às pessoas expressamente indicadas no CTN, devendo o legislador observar os requisitos exigidos pelos demais artigos do CTN.

Conforme explicação de Regina Helena Costa (2017, p. 220), a prescrição do inciso II do art. 124 do CTN aparentemente inócua dado que a solidariedade tributária sempre decorre de lei, também atinge sujeitos que não participam da situação fática que constitui hipótese de incidência tributária. Nesses casos, não seria configurada propriamente a solidariedade da obrigação principal, mas sim um vínculo jurídico deflagrado pela ocorrência de um ilícito.

Ou seja, os limites previstos no art. 128 do CTN (*terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*) podem ser dispensados *se o legislador se apropriar de fato ilícito como antecedente da regra de responsabilidade solidária e se valer de lei complementar para introduzir a presente norma no sistema*, nos dizeres de Andréa Darzé (2010, p. 256).

Andréa Darzé (2010, p. 260) distingue duas situações referentes ao inciso II do art. 124 do CTN, podendo a solidariedade ser designada por lei ordinária ou lei complementar. Lei ordinária para estabelecer solidariedade de responsáveis que mantêm relação indireta com o fato jurídico tributário. Lei complementar, caso a escolha seja pelos sujeitos que mantêm vínculo apenas com o realizador do suporte factual do tributo, por estar alterando disposição do Código Tributário Nacional. Resume a introdução da solidariedade por meio de leis, conforme o seguinte:

- i) se o laço de solidariedade unir pessoas que têm relação indireta com o suporte fático do tributo, sua introdução no sistema poderá ser feita mediante lei ordinária;

---

<sup>8</sup> Registre-se que refeita a pesquisa no site do Superior de Justiça, [www.stj.jus.br](http://www.stj.jus.br), em 9/10/2017 não foi encontrado julgado diferente dos casos analisados por Leonardo Nuñez Campos e Juliana Furtado Costa Araújo em 2015, indicando, portanto que o assunto ainda não foi devidamente analisado nos tribunais.

ii) caso este vínculo recaia sobre pessoas que mantêm relação apenas com o sujeito que realizou o pressuposto de fato da tributação, então, o único instrumento que poderá instituí-lo será a lei complementar.

Em síntese, o inciso II do art. 124 do CTN é norma dirigida ao legislador. Quando a pessoa tiver relação indireta com o fato jurídico tributário, a solidariedade pode ser estabelecida por lei ordinária. Mas quando tratar de pessoa que não tenha relação indireta com o fato jurídico tributário e sim com a pessoa que realizou o referido fato ou quando tratar de fato ilícito, a solidariedade deverá ser estabelecida por lei complementar.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

1 – A responsabilidade tributária decorre de dois fatos: do nascimento da pretensão tributária e da norma secundária que aponta a obrigação tributária ao responsável (terceiro na relação Fisco – contribuinte)

2 – Solidariedade é forma de responsabilidade prevista nos arts. 124 e 125 do CTN porque o devedor solidário assume obrigação como terceiro na relação jurídica tributária.

3 – Podem ser eleitos para ocupar o polo passivo aqueles que tiverem vínculo indireto com o fato jurídico tributário, aqueles que tiverem vínculo direto ou indireto com o sujeito que praticou o fato ou aqueles que não tiverem vínculo com o fato, mas que mereçam uma sanção.

4 – São motivos para escolha do responsável: punição, eficiência na arrecadação e garantia do crédito público.

5 – A capacidade contributiva do responsável não é critério a ser seguido pelo legislador. Importa a valoração do fato jurídico e não a riqueza da pessoa.

6 – Art. 124, I, do CTN é norma geral aplicável a todo e qualquer sujeito que tenha interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário sem necessidade de previsão em lei específica.

7 – Considerável corrente doutrinária afasta o interesse econômico e o interesse de fato, atribuindo à expressão interesse comum a qualificação de interesse jurídico, ou seja, podem ser solidários apenas aqueles que estiverem no mesmo polo da relação jurídica privada que constitua o fato tributário, assumindo direitos e deveres idênticos.

8 – Entretanto, até os dias de hoje o inciso I do art. 124 do CTN suscita controvérsias, não havendo uma interpretação definitiva do que quis dizer o legislador. Os casos reais não são tão simples como os apresentados pela doutrina.

9 – Não basta pertencer ao mesmo grupo econômico para que uma empresa seja responsabilizada por uma obrigação tributária decorrente de fato do qual não participou.

10 – É válida a responsabilização solidária nos casos em que as sociedades pratiquem o fato jurídico tributário em conjunto e quando envolva alguma irregularidade, fraude, simulação ou conluio que caracterize por fim o interesse comum.

11 – Importante o trabalho da fiscalização para identificar e produzir provas que demonstrem fraude, simulação ou conluio nas situações em que as empresas atuem na realidade com o mesmo objetivo de ocultar ou distorcer o fato jurídico tributário.

12 – Os julgados pesquisados no Tribunal de Impostos e Taxas sobre interesses comuns mais recentes (últimos 5 anos) envolveram: i) fraude, em que as empresas existentes apenas formalmente são consideradas solidárias por atuarem na realidade como uma única empresa, e ii) na maioria dos casos, adquirente de mercadoria em operação realizada sem documentação fiscal.

13 – No caso do Estado de São Paulo, os incisos XI, XII e parágrafo único da Lei nº 6.374/89, conforme dinâmicas próprias do ICMS, estabeleceram o vínculo de solidariedade em conformidade com as normas gerais de direito tributário previstas no CTN.

14 – A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça confirma o entendimento majoritário da doutrina, contudo, não aprofunda questões que circundam o tema.

15 – A lei a que se refere o inciso II do art. 124 do CTN, que dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas em lei, será: i) ordinária, quando envolver pessoas que têm relação indireta com o fato jurídico tributário; ii) complementar, quando envolver pessoa que mantém relação apenas com o sujeito que realizou o fato jurídico tributário ou quando envolver ilícito.

---

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 13. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BECHO, Renato Lopes. As modalidades de sujeição passiva tributária no ordenamento jurídico brasileiro. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.192, p. 113-131, set., 2011.

\_\_\_\_\_. A responsabilização tributária de grupo econômico. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.221, p. 129-138, fev., 2014.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do código tributário nacional. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.167, p.39-54, ago., 2009.

CAMELO, Bradson Tibério Luna. Solidariedade tributária de grupo econômico de fato. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.170, p. 16-22, nov., 2009.

CAMPOS, Leonardo Nuñez; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Grupo econômico e responsabilidade tributária – Análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Revista dos Tribunais: v. 23, n.124, p. 47-65, set./out., 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *A figura do grupo econômico de fato e requisito do controle comum para sua caracterização*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Grupos econômicos. Porto Alegre: Lex Magister, p. 61-78, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Grupos econômicos. Porto Alegre: Lex Magister, p. 157-185, 2015.

\_\_\_\_\_. O sujeito passivo da obrigação tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.240, p. 145-169, set., 2015.

COSTA, Jorge Sampaio Costa. Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador. In: *Revista de Direito Tributário*, ano II, n.4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, p. 300-305, 1978.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DARZÉ, ANDRÉA Medrado. *Responsabilidade Tributária Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.229, p. 88-101, out. 2014.

FUNARO, Hugo. *Sujeição passiva indireta no Direito Tributário Brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no código tributário nacional*. São Paulo: IBDT, Quartier Latin, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Volume II. São Paulo: Atlas, 2004.

\_\_\_\_\_. A solidariedade na relação tributária e a liberdade do legislador no art. 124, II, do CTN. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo n.195, p.58-67, dez., 2011.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade tributária e desenvolvimento econômico. In: *Revista Fórum de Direito Tributário*. Belo Horizonte: v.12, n.71, p. 9-19, set./out., 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.236, p. 91-104, maio, 2015.

MIGUEL, Luciano Garcia. Responsabilidade solidária na jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas. In: *Revista de Estudos Tributários*. Porto Alegre: v.13, n.77, p.216-229, jan./fev., 2011.

NEDER, Marcos Vinícius. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 7. *Direito tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, p. 987-1018, 2010.

---

\_\_\_\_\_. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, v. 15. São Paulo: Dialética, p. 271-291, 2015.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 17. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

RIBEIRO, Marcelo Miranda; PORTO, Antonio Augusto Cruz. Uma análise crítica da responsabilidade tributária solidária do grupo econômico. In: *Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros*. Brasília: v.2, n.1, p. 61-96, jul./dez., 2015.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão “interesse comum” (CTN, art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: n.232, p.20-27, jan., 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Considerações sobre a responsabilidade tributária de empresas pertencentes a grupo econômico. In: *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v.1, n.3, p. 17-32, nov./dez., 2016.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. A solidariedade tributária – reflexões sobre a exegese do art. 124 do CTN. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: v.10, n.42, p.77-84, jan./fev., 2002.

YAMASHITA, Douglas; YAMASHITA, Beatriz Ryoko. Grupos econômicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Lex Magister, p. 359-389, 2015.

# ESTADO X MUNICÍPIO – O CONFLITO DE COMPETÊNCIA NA INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

*State X Municipality – The Conflict of Competence in the Industrialization by Order*

Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes<sup>1</sup>

Fernanda Garcia Noronha Martins<sup>2</sup>

## SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Definição de industrialização por encomenda. 2.1. Contrato de empreitada. 3. Materialidade constitucional do ISS, ICMS e do IPI. 3.1. Obrigação de dar x obrigação de fazer. 4. O ciclo produtivo. 4.1. Atividade fim e atividade meio no ciclo produtivo. 5. Uma análise do caso concreto e o posicionamento dos tribunais. 5.1. Novações trazidas pela lei complementar nº 116/2003. 5.2. Análise de caso envolvendo serviços de galvanoplastia. 6. Considerações finais. Referências bibliográficas.

## RESUMO

Com a globalização cada vez mais crescente, a indústria nacional passa por um processo de transformação que exige um ciclo produtivo mais flexível, tornando necessária, cada vez mais, a transferência de etapas do processo de produção para empresas terceirizadas. Nessa nova estrutura do processo empresarial, encontramos a industrialização por encomenda, que tem gerado grandes conflitos por parte da doutrina e nos Tribunais, tendo em vista as divergências interpretativas quanto à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS ou Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e Imposto sobre os Produtos Industrializados – IPI. Devido às mudanças trazidas pela Lei Complementar nº 116/2003 e às divergências interpretativas sobre a obrigação de dar e obrigação de fazer, bem como o entendimento da terceirização dentro de um ciclo produtivo, controvérsias têm sido geradas acerca da competência para a exigência do imposto. Esse artigo se baseia na pesquisa em doutrinas brasileiras, livros, trabalhos científicos e artigos publicados em revistas especializadas da área, buscando atingir os objetivos propostos em relação ao conflito de competência entre estados e município quando da industrialização por encomenda.

**Palavras-chave:** Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS), Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual (ICMS); Incidência; Industrialização por encomenda

## ABSTRACT

With increasing globalization, the national industry undergoes a process of transformation that demands a more flexible production cycle, making outsourcing more and more necessary. In this new structure of the business process, industrialization to order is observed, which has generated great conflicts

<sup>1</sup> Procuradora do Estado de São Paulo. Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Especialista em Direito Empresarial pela Escola Paulista da Magistratura – EPM. Professora de Direito Tributário e Processo Tributário.

<sup>2</sup> Executiva Pública da Secretaria da Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Internacional de Ciências Sociais. Pós-graduada em Gestão Pública e Gerência de Cidades.

on the part of the doctrine and in the Courts, in the view of the interpretative divergences regarding the incidence of the Tax on Services of any Nature - ISS or Tax on Operations relative to the Circulation of Goods and on Services of Interstate, Intermunicipal and Communication Services - ICMS and Tax on Industrialized Products - IPI. The changes introduced by Complementary Law nº 116/2003 and the interpretative divergences on the obligation to give and obligation to do, as well as the understanding of outsourcing within a productive cycle, have generated controversies upon the competence for the tax requirement. This article is based on research in Brazilian doctrines, books, scientific works and articles published in specialized journals of the area, seeking to achieve the proposed objectives in relation to the conflict of competence between States and Municipality when manufacturing to order.

**Keywords:** Tax on Industrialized Products (IPI); Service tax of any kind (ISS); Tax on Operations Related to the Circulation of Goods and on Interstate Transportation Services (ICMS); Incidence; Industrialization to order.

## 1. INTRODUÇÃO

Muitas empresas vêm adotando a transferência da execução de algumas etapas do seu processo produtivo para terceiros especializados de forma a otimizar o seu processo produtivo, visando à redução de custo e também a um produto final melhorado. Assim, a industrialização por encomenda, como o próprio nome diz, cuida dessa etapa da industrialização, em que se encomenda parte de uma etapa que posteriormente será vinculada às demais e oferecido o produto acabado.

No âmbito do Direito Tributário há grandes controvérsias em torno do assunto, isto porque ambos os entes federados, ou seja, o estado (ICMS) e o município (ISS), cada um dentro da sua competência, entendem como devido este ou aquele tributo, julgando-se competentes para exigir o imposto sobre essas operações, havendo uma certa disputa arrecadatória.

A confusão se deve ao fato de que em determinadas situações é difícil afirmar, com segurança, se uma operação é de prestação de serviços ou se é de circulação de mercadoria, considerando que a tributação pelo ICMS exclui a tributação do ISS e vice-versa. O “serviço encomendado”, supostamente incidindo ISS, conflitará com o produto final dessa encomenda. É uma linha tênue entre a obrigação de “fazer” e “dar”.

A Constituição Federal em seu artigo 156, inciso III, dispõe que aos municípios caberá a instituição do ISS sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II da própria Constituição, que contempla, este sim, a incidência do ICMS referente à circulação de mercadorias, sobre os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como os de comunicação. Entretanto, a disciplina constitucional dos referidos impostos não tem sido suficiente para se evitar disputas a respeito da incidência do ISS ou do ICMS no caso da industrialização por encomenda, pois existem atividades previstas na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, destacando-se os itens 14.01, 14.04, 14.05 e 14.06, que podem corresponder também a uma operação sujeita ao IPI e ICMS, pois que as atividades de

beneficiamento, montagem, recondicionamento e acondicionamento, por exemplo, estão igualmente caracterizadas como industrialização pela legislação do IPI e no caso da industrialização por encomenda, acaba por envolver a circulação do bem.

Pretende-se, portanto, compreender, à luz da análise constitucional, legislativa, doutrinária e jurisprudencial a quem de fato compete exigir o imposto.

## 2. DEFINIÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA

Não há no ordenamento jurídico, expressamente, a previsão do instituto da industrialização por encomenda. No direito privado (seja direito civil ou direito comercial) também não encontramos o conceito jurídico específico de forma a definirmos, com precisão, este tipo de negócio jurídico. Entretanto, por meio da prática empresarial e também do que encontramos na legislação sobre a definição do termo “industrialização”, é possível delinear os contornos gerais do negócio jurídico em questão.

Para efeitos tributários, o artigo 46, parágrafo único do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) dispõe que: *Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.* (grifo nosso)

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro e Livia Pinheiro Lopes<sup>3</sup>, o entendimento trazido pelo CTN é o de que o processo de industrialização pode abranger qualquer atividade (ainda que esta não esteja finalizada), que provoque a modificação da natureza do produto, alteração da sua finalidade ou aperfeiçoe esse produto para o consumo.

Amal Nasrallah<sup>4</sup> define bem a industrialização por encomenda como sendo aquela em que (...) *a operação pela qual um estabelecimento encomendante remete insumos para industrialização por outro estabelecimento denominado industrializador, que realiza a industrialização por conta e ordem do encomendante.*

Assim, podemos dizer que há a terceirização de uma etapa do ciclo produtivo e no entendimento de Thiago Padilha Rosa e Valdenir Menegat<sup>5</sup> essa terceirização

<sup>3</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi; LOPES, Livia Pinheiro. *Industrialização por encomenda: IPI ou ISS.* Valor Econômico. 18. abr. 2012. Disponível em: <[http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com\\_content&view=article&id=%208108:industrializacao-por-encomenda-ipi-ou-iss&catid=1:noticias&Itemid=3](http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com_content&view=article&id=%208108:industrializacao-por-encomenda-ipi-ou-iss&catid=1:noticias&Itemid=3)>. Acesso em: 13 set. 2017.

<sup>4</sup> NASRALLAH, Amal. *Crítérios para identificar a incidência do ISS ou do ICMS nas operações de industrialização sob encomenda. Entendimento do STF e do STJ.* Migalhas, 15 jan. 2013. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI170755,91041-Criterios+para+identificar+a+incidencia+do+ISS+ou+do+ICMS+nas>>. Acesso em: 07 set. 2017.

<sup>5</sup> ROSA, Thiago Padilha; MENEGAT, Valdenir. *Industrialização por encomenda nas empresas do Simples nacional: uma análise do entendimento do fisco catarinense à luz da resolução normativa nº 63/2009.* Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis, v. 10, n.29, p. 41-52, abr./jul. 2011. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/1217/1151>>. Acesso em: 29 mai. 2017.

é feita quando há a entrega de determinada etapa caracterizada como secundária à atividade fim, para que seja executada por outra empresa.

Uma outra definição é apresentada por Marcelo Caron Baptista<sup>6</sup>, em que a industrialização por encomenda é considerada nos moldes do contrato de empreitada:

**Haverá industrialização por encomenda, nos moldes da empreitada de materiais**, quando o produto for peculiar, alheio ao rol daqueles que são, normalmente, produzidos pela indústria, hipótese na qual somente será viável falar em incidência do ISS, pois a prestação-fim será a de fazer, enquanto o dar – entregar o produto encomendado – não passará de uma prestação-meio. (grifo nosso)

Não é difícil verificarmos certo grau de aproximação entre a industrialização por encomenda e o contrato de empreitada, razão pela qual se faz conveniente tratarmos um pouco mais do assunto.

## 2.1. Contrato de Empreitada

Tendo em vista suas características particulares e considerando que alguns doutrinadores entendem o contrato de industrialização por encomenda como sendo semelhante ao contrato de empreitada de materiais ou mista, partimos do conceito disposto no artigo 610 do Código Civil que diz que: *O empreiteiro de uma obra pode contribuir para ela só com seu trabalho ou com ele e os materiais.*

Assim, segundo Christopher Roisin<sup>7</sup> o contrato de empreitada pode ser classificado em empreitada de labor ou empreitada mista:

O contrato de empreitada comporta duas espécies distintas, previstas no dispositivo acima transcrito, a saber: i) aquela em que o empreiteiro contribui apenas com o seu trabalho – *empreitada de labor*; e ii) aquela em que o empreiteiro, além do seu trabalho, também fornece a matéria-prima – *empreitada mista*. (grifo nosso)

Mizabel Derzi em nota à obra de Aliomar Baleeiro<sup>8</sup> define:

[...] Razão pela qual os *serviços de encomenda*, ainda que com transformação do produto, *assim como a empreitada industrial* (com ou fornecimento de materiais pelo prestador do serviço) configuram típicas execuções de obrigações de fazer, personificadas, somente tributáveis pelo imposto sobre serviços. (grifo nosso)

<sup>6</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do Texto à Norma – Doutrina e Jurisprudência da EC18/65 à LC 116/03*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 320.

<sup>7</sup> ROISIN, Christopher. Considerações sobre a responsabilidade civil na industrialização por encomenda. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 11, n.1064, 31 maio 2006. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/8289>>. Acesso em: 14 set. 2017.

<sup>8</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 496.

Podemos dizer, portanto, que a empreitada atende às peculiaridades de determinada obra encomendada, havendo incidência apenas do ISS. Sob este aspecto, temos o contrato de empreitada como um fim em si mesmo em relação às partes, sendo essencial para a atividade, a realização da obra (considerada obrigação de fazer) em detrimento do fornecimento de materiais (obrigação de dar). Este também é o entendimento dos Tribunais Superiores:

TRIBUTÁRIO. ICMS. CONSTRUÇÃO CIVIL. EMPREITADA GLOBAL. FABRICAÇÃO DE PRÉ-MOLDADOS PARA AS PRÓPRIAS OBRAS. DESCABIMENTO DA EXAÇÃO. CONTRIBUINTE DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISSQN. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM PRECEDENTES DO SUPREMO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 279/STF DESPROVIMENTO.

1. A orientação jurisprudencial pacífica de ambas as Turmas deste Tribunal é no sentido de que as construtoras que adquirem material em estado-membro instituidor de alíquota de ICMS mais favorável não estão compelidas, ao utilizarem essas mercadorias como insumos em suas obras, à satisfação do diferencial de alíquota de ICMS do Estado-membro destinatário, uma vez que são, de regra, contribuintes do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, de competência dos Municípios.

2. Nesse sentido, cito precedentes: AI nº 662.441-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, 2ª Turma, DJe 28/08/12; AI nº 456.722-AgR, de minha relatoria, 1ª Turma, DJ de 17.12.04; o AI nº 427.647-AgR, Relator o Ministro Cezar Peluso, 1ª Turma, DJ de 19.8.05; o AI nº 505.364-AgR, Relator o Ministro Carlos Velloso, 2ª Turma, DJ de 22.4.05; e o AI 242.276-AgR, Relator o Ministro Marco Aurélio, 2ª Turma, DJ de 25.5.04.

3. Ademais, incide na espécie o óbice da Súmula 279/STF, que dispõe, *in verbis*: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário”.

4. É que o recurso extraordinário não se presta ao exame de questões que demandam revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, sobretudo a dados aferidos sobre laudo pericial, adstringindo-se à análise da violação direta da ordem constitucional.

5. *In casu*, a 11ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, ao prolatar o acórdão recorrido, assim se pronunciou: “Ação Declaratória de Inexistência de Obrigação Tributária – ICMS sobre a saída de peças pré-fabricadas sob medida da sede às obras de engenharia contratadas sob regime de empreitada global – Não circulação do bem – Não incidência de ICMS – Ilegitimidade da cobrança – Reexame necessário e recurso voluntário improvidos.”

6. Recurso extraordinário desprovido. (RECURSO EXTRAORDINÁRIO 548.143 SÃO PAULO, RELATOR: MIN. LUIZ FUX)

Entretanto, as dúvidas começam a surgir quando uma atividade típica da industrialização se assemelha, em grande medida, a um serviço de qualquer natureza e isso só acontece quando de uma atividade decorrer a entrega de um bem que foi modificado. É o caso da industrialização por encomenda, em que estamos diante de uma terceirização de parte de um processo necessário para a finalização do produto. Daí interessante analisarmos a questão da obrigação de dar e obrigação de fazer.

### 3. MATERIALIDADE CONSTITUCIONAL DO ISS, ICMS E DO IPI

#### 3.1. Obrigação de Dar X Obrigação de Fazer

Preliminarmente é necessário que se tenha o entendimento referente à materialidade dos impostos, uma vez que, à luz da Constituição, as competências dos entes públicos para tributar estão bem definidas, não podendo, portanto, haver conflitos.

Marçal Justen Filho<sup>9</sup> entende que as dúvidas podem surgir quando falamos da incidência do ISS no caso de atuações em que envolvam também materiais.

A Constituição Federal define em seu artigo 155 e 153, respectivamente, a materialidade do ICMS e do IPI como sendo obrigação de dar e no artigo 156 reporta ao ISS como sendo obrigação de fazer.

Quando falamos em ICMS, necessário se faz a compreensão que se deve ter quanto à “circulação de mercadorias” para que haja, de fato, tal incidência tributária e neste caso, nas lições de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, citadas por José Eduardo Soares de Melo<sup>10</sup>, a circulação deve ser entendida como sendo a mudança de propriedade do bem. E ainda, nas palavras de Marçal Justen Filho<sup>11</sup> não basta haver a simples circulação de mercadoria, mas é preciso que esta seja feita de modo “profissional” por comerciante, produtor ou industrial para que haja a incidência do IPI:

*(...) não basta a simples industrialização do produto para configuração do fato impositivo, também não é suficiente tão só operação jurídica de transferência de propriedade ou posse, se não tiver por objeto “produto industrializado”. Pode-se falar, por isso, em uma hipótese de incidência cuja materialidade é complexa, diferentemente de outras (que poderiam dizer-se simples): envolve uma atividade jurídica (operação jurídica que produz a transferência da posse ou do domínio do produto industrializado).*

Quando o produto passa a ter parte da sua industrialização feita por outra empresa, as dúvidas surgem quanto ao campo de incidência tributária, ou seja, se

<sup>9</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985, p. 111.

<sup>10</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *IPI Questões Fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 14.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 105/111.

de fato é uma prestação de serviço ou se o processo deverá ser entendido de forma global, dentro de um ciclo de produção.

Para Arlindo Ferreira Cunha<sup>12</sup> em linhas gerais, o elemento do critério material da regra-matriz de incidência tributária é composto por um verbo e um complemento e, no caso específico do ISS, é o verbo “prestar” acompanhado de seu complemento “serviço”.

José Eduardo Soares de Melo<sup>13</sup> entende que *o cerne da materialidade do ISS não se restringe ao serviço, mas uma prestação de serviço, compreendendo um negócio (jurídico) pertinente a uma obrigação de fazer, de conformidade com as diretrizes de direito privado.*

Nas palavras de Paulo Roberto Andrade<sup>14</sup>, a obrigação de dar se caracteriza quando a empresa produz o bem para vendê-lo. Ainda que se tenha, preliminarmente, a atividade de fazer o bem, esta deve ser considerada como um fazer para si mesmo, estando no campo de incidência do ICMS e IPI, e não do ISS, em que o fazer se torna preponderante sobre a obrigação de dar:

*Em princípio, quem produz um bem para então vendê-lo a terceiro mantém com este uma relação obrigacional de “dar”; a atividade prévia de fabrico do bem é apenas um “fazer para si mesmo”, ou um “fazer para dar”. Essa ideia advoga, é claro, a incidência de ICMS e IPI na hipótese, em detrimento do imposto municipal.*

*Porém, quando esse “fazer para dar” atende a especificações prévias do adquirente, sucederia uma espécie de potencialização do fazer, que passaria a preponderar sobre a obrigação última de dar, disso advindo a incidência do ISS. (grifo nosso)*

A Receita Federal já se manifestou em algumas Soluções de Consulta referente à incidência do ISS trazendo, ainda, mais polêmica quanto ao assunto, por entender que a incidência do ISS sobre determinado serviço não impede a incidência do IPI.

Basta verificarmos a Solução de Consulta 141/08, citada abaixo a título ilustrativo:

ATIVIDADE GRÁFICA. CRÉDITOS DE IPI. PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO. Por ser contribuinte de IPI, a consultante está autorizada a compensar tributos e contribuições administrados pela RFB com o saldo credor de IPI acumulado em

<sup>12</sup> CUNHA, Arlindo Ferreira. Regra –Matriz do ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Revista IMES – Direito, p.81-110, v. VIII., nº 13, p.91.

<sup>13</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *IPI Questões Fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 44.

<sup>14</sup> ANDRADE, Paulo Roberto. Não há consenso sobre regime fiscal da industrialização por encomenda. Revista Consultor Jurídico, 23 jul. 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jul-23/nao-consenso-regime-fiscal-industrializacao-encomenda> Acesso em: 17 set 2017.

cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de MP/PI/ME aplicados na industrialização de seus produtos tributados à alíquota zero, desde que tal saldo de IPI se refira a créditos de IPI não decaídos e que a compensação se realize nos termos da legislação de regência. *O fato de operações caracterizadas como industrialização, pela legislação do IPI, se identificarem com quaisquer dos serviços relacionados na lista anexa à LC 116, de 2003, sujeitos ao ISS, não impede a incidência do IPI sobre os produtos resultantes dessas industrializações* (Solução de Consulta nº 141, de 08 de setembro de 2008 – Órgão Disit 06) (grifo nosso)

De acordo com Aires Fernandino Barreto<sup>15</sup> não são poucas as vezes em que os fatos os quais são atribuídos à tributação do imposto sobre serviços e à tributação da circulação de mercadorias e neste caso, até mesmo sobre os produtos industrializados, se entrelaçam e tornam-se complexos, ocorrendo hipóteses em que há transferência da titularidade de mercadoria e concomitante prestação de serviços. Nesses casos, exige-se cuidado do legislador, daquele que está interpretando e especialmente do aplicador da lei, a fim de que não se afronte a Constituição.

Em síntese, José Roberto Vieira<sup>16</sup> afirma que na industrialização por encomenda, em obediência aos comandos constitucionais que estabelecem como critério material para o ISS, a obrigação de fazer, e que nas zonas conflituosas entre o IPI e ISS, que reside nos serviços complexos, invoca-se a figura do contrato de empreitada (que só é possível a incidência do ISS), inadmite-se, portanto, a tributação pelo IPI, excluindo-se, também, a incidência do ICMS.

Entretanto, quando analisamos o ciclo produtivo, os serviços prestados podem ser considerados, sob determinados aspectos, sujeitos a incidência do ISS e sob outros prismas, do ICMS/IPI.

Não basta apenas termos os conceitos dos referidos tributos bem definidos, é preciso colocarmos tal atividade em seu contexto e aí sim indagarmos se estamos diante de uma prestação de serviços pura e simples, como aquela que não gera dúvida a seu respeito, ou se, em se tratando da industrialização e considerando todo o cenário que ali se apresenta, ainda podemos dizer que se trata da mesma prestação de serviços, ou não. É necessária a análise crítica, com o objetivo de buscar a verdadeira atividade que está sendo realizada, pois os serviços prestados, ainda que sejam serviços, quando tratamos da industrialização por encomenda, não podem ser vistos apenas nos moldes desenhados por alguns, que não compreendem tal atividade dentro do contexto em que ela se encontra, ou seja, o ciclo produtivo, neste caso.

<sup>15</sup> ANDRADE, Paulo Roberto. Não há consenso sobre regime fiscal da industrialização por encomenda. *Revista Consultor Jurídico*, 23 jul. 2016. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2016-jul-23/nao-consenso-regime-fiscal-industrializacao-encomenda> Acesso em: 17 set 2017.

<sup>16</sup> *Ibidem*.

#### 4. O CICLO PRODUTIVO

Quando falamos da industrialização por encomenda, em que o produto é remetido para outra empresa para que esta realize uma parte das ações necessárias, a fim de se obter um produto final elaborado, retornando e sendo finalizado para venda, ou mesmo quando este produto retorna, já finalizado, para que, então, seja feita a venda, não é difícil visualizarmos que temos ali um ciclo produtivo.

Parte da doutrina entende que nada muda a incidência do ISS, enquanto outros consideram o aspecto “destinação” do produto, com o objetivo de alcançar a norma que deverá ser aplicada.

Na esfera administrativa, não é possível encontrar uma solução comum ao questionamento, pois, geralmente, os municípios e os estados exigem o recolhimento para a mesma operação. O primeiro, sob a justificativa de que existe previsão na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, enquanto o segundo, entende tratar-se apenas de uma atividade meio, que agrega determinado produto na operação seguinte, que será comercializada.

Para Gustavo Masina<sup>17</sup> quando o industrial terceiriza uma ou mais etapas do processo, enviando o produto, ainda inacabado, a terceiro, para que seja efetuada determinada operação no produto, há incidência do ISS. Para ele é nítida tal incidência tributária, tendo em vista que há entre as partes uma relação obrigacional de prestação de serviços. Nesse sentido:

Entendemos que terceirização de parcela do processo de industrialização gera importantes consequências no campo tributário. O produto inacabado, ao sair do estabelecimento do industrial em direção a quem irá polí-lo, *não será submetido ao IPI, tendo em vista ainda estar em curso o processo de industrialização*, ainda não existir o produto industrializado “cadeira de metal” e tampouco negócio jurídico com intuito de venda, conforme exige o art.153, IV, CRFB/88. Por outro lado, o polimento realizado por terceiro em favor do industrial, previsto no subitem 14.05 da lista anexa à LC 116/03, *servirá a incidência do ISSQN. Não sendo o produto vendido, mas, sim, devolvido ao industrial, é inegável que o polidor prestou um serviço realizado sobre um bem inacabado que já pertencia ao industrial. Nem se diga que tal atividade (polimento) seria mera etapa do processo de industrialização, eis que o industrial e polidor tiveram que firmar entre si contrato próprio, negócio jurídico autônomo, no qual o segundo (polidor) se compromete a polir o bem do primeiro (industrial), de acordo exatamente, com as exigências deste (particularização). Tal negócio jurídico (contrato de prestação de serviço), firmado entre industrial e polidor, autônomo em relação ao negócio jurí-*

<sup>17</sup> MASINA, Gustavo. *ISSQN – Regra de Competência e Conflitos Tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 99.

dico que será firmado entre o industrial e seus clientes, servirá a incidência do ISSQN. (grifo nosso)

Segundo Clélio Chiesa<sup>18</sup>, nos contratos em que o contratante fornece o material e o contratado assume o compromisso de realizar determinadas transformações, somente é possível a incidência do ISS, não se cogitando falar na incidência de ICMS e IPI. Para ele, o importante é saber se houve prestação de serviços, operação de circulação de mercadoria ou venda de produto industrializado, sendo irrelevante a destinação do bem produzido sob encomenda para efeito de definir a competência impositiva, e neste caso, haverá a prestação de serviços. Assim, assevera<sup>19</sup>:

No contrato de industrialização sob encomenda, entendido este como sendo aquele em que alguém assume o compromisso, com ou sem fornecimento do material, de confeccionar certo produto consoante às especificações exigidas pelo contratante, *somente pode ser submetido à tributação por meio do ISS.* (grifo nosso)

A Súmula 156 do Superior Tribunal de Justiça também cuidou do assunto e desprezou expressamente qualquer relevância do fato do encomendante usar o bem encomendado como insumo de outro bem a ser vendido a terceiro:

*A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, está sujeita, apenas, ao ISS.* (grifo nosso)

Nesse sentido, não se considera o critério destinação, ou seja, não é relevante o fato de o produto fazer parte de um ciclo produtivo. Ainda que o bem tenha sido finalizado pelo contratado, o fato de se encomendar certo serviço em determinado bem, ainda que retorne ao contratante para venda, há apenas uma prestação de serviço.

Podemos destacar o caso da construção de um edifício, em que o encomendante contrata de terceiros a entrega de banheiros prontos e instalados para esse edifício. Assim como ocorre no caso dos elevadores prontos para essa obra. Neste caso, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça decidiu (REsp nº 1.231.669), ao analisar recurso da fabricante de elevadores Thyssen Sur contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, entendeu pela incidência do IPI. Segundo o relator do processo no STJ, Ministro Benedito Gonçalves, uma vez que a montagem de elevador é um serviço complementar de construção civil, deve ser enquadrada na prestação de serviço elencada nos itens 32 do Decreto-Lei nº 406/1968 e 7.02 da Lei Complementar nº 116/2003, e

<sup>18</sup> CHIESA, Clélio. *Industrialização sob Encomenda: Incidência de ISS, IPI, ICMS ou nenhum desses Impostos? Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, São Paulo, v. 9, 2005.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 73.

está sujeita à incidência do ISS, segundo o relator. O Ministro destacou que, quando as atividades forem exercidas de forma personalizada, sob encomenda ou para atender às necessidades do usuário final, haverá prestação de serviço, tributável pelo ISS.

Élcio F. Reis<sup>20</sup>, por exemplo, afirma, ainda, que não há qualquer limitação constitucional ou legislativa referente à competência para que sejam tributados os serviços em função do critério destinação, não havendo, na regra matriz constitucional, nem na Lei Complementar que trata do ISS, qualquer menção de que haverá a incidência do ISS apenas quando se tratar de consumidor final:

*Não há na regra matriz constitucional e muito menos na Lei Complementar qualquer traço que restrinja a incidência do ISS apenas a serviços prestados à usuário final, afastando do campo da tributação os serviços prestados em objetos que serão posteriormente comercializados. Se isso ocorrer, ter-se-ão fatos geradores distintos o ISS incidente sobre o serviço prestado e o ICMS incidente sobre a circulação a posteriori da mercadoria, podendo, ainda, na hipótese do produto ser industrializado, haver a incidência, também, do IPI. (grifo nosso)*

E, ainda, para que houvesse a incidência do ICMS e do IPI deveria ocorrer a circulação jurídica, a mudança de titularidade do bem:

*Com efeito, o ICMS e o IPI não incidem no simples deslocamento de mercadorias para que sofram transformação ou aprimoramento para o consumo; é necessário que o bem mude de titular, ou seja, a remessa e a devolução do bem, bem como os serviços de industrialização sobre eles prestados, não implicam nascimento da obrigação tributária para com a União (IPI) ou o estado (ICMS).<sup>21</sup> (grifo nosso)*

Assim, a tributação por meio do ISS não estaria sujeita, de forma limitada, apenas à incidência, quando falamos da prestação de serviços, ao usuário final.

Alguns doutrinadores, entretanto, observam tal situação de forma diversa e consideram que o critério para a incidência do ISS ou do ICMS está no fato de se ter atividade fim ou meio, no ciclo produtivo, conforme ilustrado por Ricardo Anderle<sup>22</sup>:

*(...) uma empresa que fabrica móveis e os destina a outra empresa atacadista ou varejista, para posterior revenda, deve sofrer a tributação do ICMS e do IPI. De outro lado, se o idêntico “esforço humano” for empreendido para fabricar um móvel que será vendido a um consumidor final, eventualmente até o mesmo atacadista ou varejista, incide o ISS. O exemplo já nos indica a dificuldade na sua aplicação e, especialmente, na fiscalização por parte dos entes políticos interessados.*

---

<sup>20</sup> REIS, Elcio Fonseca. Os Serviços de Industrialização por encomenda e a Repartição de Competência Tributária. Uma Hipótese de Tripla Exigência Tributária. *IPI Questões Fundamentais*, 2008, p. 344.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 233.

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 177.

Para tanto, faz-se necessário tal estudo e analisarmos um pouco dos argumentos que ali são propostos e defendidos.

#### 4.1. Atividade-Fim e Atividade-Meio no Ciclo Produtivo

Para José Roberto Vieira<sup>23</sup> parte da doutrina entende que o critério destinação é relevante, caracterizando a atividade de industrialização por encomenda como uma atividade-meio. E esta, assim considerada, não pode ser tributada por não haver previsão legal de tributação sobre atividade-meio.

De fato, não há previsão, no nosso ordenamento jurídico, que permita a incidência de um tributo que não nas atividades-fim de uma empresa. Não é possível dividirmos ou categorizarmos todas as atividades que acontecem dentro de uma empresa e rotularmos como de incidência deste ou daquele tributo. *É preciso que a análise seja feita de forma a identificar o objeto-fim do negócio jurídico que envolve as partes.* Este também é o entendimento de Aires Fernandino Barreto<sup>24</sup>, que diz ser ilegal e inconstitucional a tributação incidir sobre atividades-meio, não podendo estas serem consideradas isoladamente

Nesse sentido, muito bem ilustra a incidência do ISS, Alexandre Macedo Tavares e José Augusto Delgado<sup>25</sup>, ao mencionar o exemplo de seu cabimento quando da elaboração de pareceres jurídicos de um advogado (atividade-fim), ou seja, quando este emite um parecer para o cliente há nítida incidência do ISS, sendo esta considerada como atividade principal. Entretanto, não consideramos as demais atividades, separadamente, ou seja, não há incidência nas ações que as envolvem, como por exemplo, incidindo sobre a digitação, impressão, etc., porque são passos intermediários e preparatórios em relação à prestação-fim.

O mesmo ocorre quando analisamos a industrialização por encomenda, em que não se pode fracionar o fato jurídico “industrialização” sob a pretensão de tributar qualquer evento de forma isolada. A atividade de industrialização por encomenda também é considerada por Thiago Padilha da Rosa e Valdenir Menegat<sup>26</sup>, como sendo uma atividade-meio, não comportando a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza que incide sobre atividades-fim:

---

<sup>23</sup> REIS, Elcio Fonseca. Os Serviços de Industrialização por encomenda e a Repartição de Competência Tributária. Uma Hipótese de Tripla Exigência Tributária. *IPI Questões Fundamentais*, 2008, p. 177.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 133.

<sup>25</sup> TAVARES, Alexandre Macedo; DELGADO, José Augusto. Não Incidência do ISS sobre a Atividade de Beneficiamento (Alvejamento e Tingimento) de Produtos Têxteis Destinados a Posterior Comercialização ou Industrialização pelos Encomendantes, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, n.204, p. 100-114, set., 2012, p. 104.

<sup>26</sup> *Ibidem* p. 104.

*A industrialização por encomenda como atividade-meio não pode ser tributada durante suas fases de execução pelo ISS, imposto de competência municipal, pois este somente incide sobre as atividades-fim.*

O Supremo Tribunal Federal decidiu, na ADI nº 4.389/DF-MC, que o ISS não incide nas operações de industrialização por encomenda, no caso de embalagens, destinadas a retornar ao processo subsequente de industrialização. Assim, temos que a análise da prestação de serviço é considerada dentro do ciclo produtivo:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS. (ADI nº 4.389/DF-MC, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Dje de 24/5/11) (grifo nosso)

Entretanto, Gustavo Masina<sup>27</sup> faz uma análise um pouco diferente sobre esse aspecto. Cita o exemplo da industrialização de cadeiras de metal, em que é preciso solda, montagem das peças e no final, polimento. Neste caso, podemos dizer que todas são etapas do processo industrial. O autor, então, analisa o aspecto da incidência tributária quando o industrial terceiriza uma ou mais etapas desse processo:

*Entendemos que terceirização de parcela do processo de industrialização gera importantes consequências no campo tributário. O produto inacabado, ao sair do estabelecimento do industrial em direção a quem irá poli-lo, não será submetido ao IPI, tendo em vista ainda estar em curso o processo de industrialização, ainda não existir o produto industrializado “cadeira de metal” e tampouco negócio jurídico com intuito de venda, conforme exige o art.153, IV,*

<sup>27</sup> TAVARES, Alexandre Macedo; DELGADO, José Augusto. *Não Incidência do ISS sobre a Atividade de Beneficiamento (Alvejamento e Tingimento) de Produtos Têxteis Destinados a Posterior Comercialização ou Industrialização pelos Encomendantes*, p. 99.

CRFB/88. Por outro lado, o polimento realizado por terceiro em favor do industrial, previsto no subitem 14.05 da lista anexa à LC 116/03, servirá a incidência do ISSQN. Não sendo o produto vendido, mas, sim, devolvido ao industrial, é inegável que o polidor prestou um serviço realizado sobre um bem inacabado que já pertencia ao industrial. Nem se diga que tal atividade (polimento) seria mera etapa do processo de industrialização, eis que o industrial e polidor tiveram que firmar entre si contrato próprio, negócio jurídico autônomo, no qual o segundo (polidor) se compromete a polir o bem do primeiro (industrial), de acordo exatamente, com as exigências deste (particularização). Tal negócio jurídico (contrato de prestação de serviço), firmado entre industrial e polidor, autônomo em relação ao negócio jurídico que será firmado entre o industrial e seus clientes, servirá a incidência do ISSQN. (grifo nosso)

Como explica o citado autor, não será submetido ao IPI, por estar ainda no curso do processo industrial e tampouco ICMS, pois ali não há o intuito, naquele momento, de venda do produto, visto que a empresa terceirizada presta serviços em um bem ainda inacabado. Temos, portanto, a inegável prestação de serviços considerando que o industrial e o polidor tiveram que firmar entre si contrato próprio, negócio jurídico autônomo em que o polidor compromete-se a polir o bem do primeiro (industrial), de acordo com as suas exigências. Assim, há incidência do ISS quase que por “exclusão”.

Muitas são as controvérsias e ainda não há na doutrina, nem nos Tribunais, decisão pacífica a respeito do assunto. Pelo contrário! O tema é demasiado polêmico, se é que assim podemos dizer, que gerou repercussão geral.

Embora existam diversos casos que suscitam também o debate acerca do tema, analisaremos as atividades de prestação de serviços de galvanoplastia, que é um serviço constante da lista de serviços.

A princípio, apenas por constar na lista de serviços, já poderíamos dizer que incide o ISS. Entretanto, ao analisarmos determinado contexto podemos observar que o problema afeta não só as empresas do ramo industrial, que estão na condição de executoras, por encomenda, das referidas operações, mas também afetam aquelas que se encontram na condição de encomendantes.

Há que se considerar todos os aspectos que envolvem esse tipo de serviço e não apenas olharmos para a sua definição, buscarmos na lista e decidirmos que tal é a aplicação correta da norma tributária. O ciclo produtivo, neste aspecto, é de suma importância a fim de verificarmos se estão inseridos ali os casos típicos de prestação de serviços. Quando as aludidas operações se inserem em um ciclo de industrialização/comercialização, por ser um procedimento respaldado em interpretação com base no conjunto normativo do sistema jurídico aplicável ao caso e por respeitável doutrina, naturalmente, deve-se buscar estratégias de acautelamento, em face de ameaça ou de prática de constrição por parte do Fisco municipal.

## 5. UMA ANÁLISE DO CASO CONCRETO E O POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS

### 5.1. Novações trazidas pela Lei Complementar nº 116/2003

A Lei Complementar nº 116/2003 é a que, atualmente, trata do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal. Porém, antes dela, vigorava no ordenamento jurídico a Lei Complementar nº 56/87, que trazia a lista de serviços, a qual dispunha sobre as atividades das quais se caracterizavam as prestações de serviços sujeitas à incidência do ISS. Essa lista de serviços prescrevia, expressamente, em seu item 72, como sendo serviço de qualquer natureza:

72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorde, polimento, plastificação e congêneres, *de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*. (grifo nosso)

Na análise de tal dispositivo, feita por Walmir Luiz Becker<sup>28</sup>:

*(...) sempre que se tratasse de industrialização por encomenda, para fins de averiguação da incidência do ISSQN ou do IPI, tinha-se que ter em mente o seguinte: se os serviços de recondicionamento, acondicionamento, beneficiamento, etc. (item 72) fossem realizados sobre bens destinados a posterior industrialização ou comercialização pelo estabelecimento que os encomendou, o valor destes escapava à incidência do imposto municipal, ficando sujeito ao IPI sem cogitar-se, sequer, do ISSQN; se prestados, porém, sobre bens de uso próprio do encomendante, o valor desses mesmos serviços sofreria tributação apenas do imposto municipal. (grifo nosso)*

A expressão *de objetos destinados à industrialização ou comercialização*, vinha expressamente definida, delimitando a competência tributária dos municípios quanto à incidência do ISS e também em relação ao IPI, ou seja, se o objeto que sofresse tais alterações ali descritas fizesse parte do ciclo produtivo, voltando ao encomendante para que fosse finalizada a cadeira de produção, então não haveria que se falar em simples prestação de serviços que devesse incidir ISS, como ocorre em casos típicos de incidência do tributo. A legislação complementar esclarecia que tais “serviços” só poderiam ser tributados pelo ISS quando fossem prestados para usuário ou consumidor final (uma vez que expressamente, se fossem destinados à industrialização ou à comercialização, não caberia falar em incidência do ISS, mas sim do ICMS).

<sup>28</sup> BECKER, Walmir Luiz. *Industrialização por encomenda e a bitributação (IPI/ISSQN) defendida em soluções de consulta da Receita Federal do Brasil*. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=288006](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=288006)> . Acesso em: 06 jun 2017.

Entretanto, após o advento da Lei Complementar nº 116/2003, houve o reposicionamento de tal conceito e a retirada da expressão *de objetos não destinados à industrialização ou comercialização*, passando a incidir sobre *objetos quaisquer*:

14 – *Serviços relativos a bens de terceiros.*

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de *objetos quaisquer*. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (grifo nosso)

Assim, tornou-se irrelevante, ao menos para o município, se a atividade descrita naquele item era realizada no meio do ciclo produtivo ou não, não importando se o bem, após a prestação do serviço, era destinado ao usuário final ou se este, estava no curso de uma cadeia produtiva.

Da mesma forma ocorreu, por exemplo, com o caso previsto no item 14.04 na Lei Complementar nº 116/2003, que substituiu o item 71 da lista de serviços anterior, em que a incidência do imposto era definida expressamente, incidindo apenas quando o serviço era prestado ao usuário final:

71. Recauchutagem ou regeneração de pneus para o **usuário final**. (grifo nosso)

14.04 – Recauchutagem ou regeneração de pneus.

Podemos dizer que a Lei Complementar nº 116/2003 movimentou os conceitos de “industrialização” e “serviços de qualquer natureza”, de modo que tais atividades listadas no subitem 14.05 da Lista Anexa à Lei Complementar nº 116/2003, passaram a ser tributadas pelo ISS, mesmos nos casos em que a destinação dos produtos é de industrialização e comercialização.

Como se pode observar, as inovações acabaram por vir também acompanhadas de algumas questões que não puderam ser solucionadas apenas pela leitura dos dispositivos. Isso porque, embora as empresas prestem os serviços constantes do subitem 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, quando este serviço é realizado dentro do ciclo produtivo, aí temos as questões polêmicas a respeito do assunto.

Inúmeros são os casos em que atualmente encontramos a controvérsia de haver ou não a incidência do ISS quando analisamos a prestação de serviços realizada em um produto que está no seu ciclo de produção, em que se caracteriza a industrialização por encomenda. Apenas para exemplificar e contextualizar a atual situação em que estão as discussões a respeito do tema e, ainda, ilustrar a mudança de pensamento atualmente defendida pelos tribunais, adotamos os serviços de galvanoplastia.

## 5.2. Análise de caso envolvendo serviços de Galvanoplastia

Segundo o Manual da Química<sup>29</sup>, a galvanoplastia é:

(...) uma técnica industrial que utiliza a eletrólise em meio aquoso para cobrir uma determinada peça metálica com outro metal. O objetivo é obter uma ou mais das vantagens a seguir:

- Adquirir resistência à corrosão;
- Adquirir proteção contra a oxidação;
- Apresentar maior durabilidade;
- Aumentar a resistência da peça;
- Ampliar a espessura da peça;
- Aumentar a condutividade elétrica ou térmica;
- Fazer com que a peça possa passar por um processo de soldagem com maior resistência;
- Melhorar a estética da peça.

A galvanoplastia é, portanto, um serviço realizado em uma peça metálica e está disposta na lista de serviços, no item 14, subitem 14.05 da Lei Complementar nº 116/2003, a qual pressupõe a incidência do ISS.

Acerca do assunto Elcio Fonseca Reis<sup>30</sup>, em seu artigo intitulado *Os serviços de industrialização por encomenda e a repartição de competência tributária. Uma hipótese de tripla exigência tributária*, analisando a incidência do ISS sobre os serviços de galvanoplastia, destaca que a atividade se configura como típica prestação de serviços que só pode ser tributada exclusivamente pelo ISS, não cabendo falar na incidência do ICMS e IPI, pois não há operação jurídica de transferência de titularidade:

Saliente-se que na *prestação de serviços de galvanoplastia está plenamente caracterizada a obrigação de fazer*, inerente à prestação de serviço que, conforme entendimento assente tanto na doutrina quanto na jurisprudência, importa em um esforço físico ou intelectual, produtor de uma utilidade em proveito alheio, diferente da obrigação de dar, típica da compra e venda de mercadorias. (grifo nosso)

Para Elcio Fonseca Reis<sup>31</sup>, no referido subitem não há nenhuma consideração limitativa quanto ao campo de incidência do ISS, ao contrário, é fato gerador

---

<sup>29</sup> Manual da Química. Disponível em: <<http://manualdaquimica.uol.com.br/fisico-quimica/galvanoplastia.htm>>. Acesso em: 16 set 2017.

<sup>30</sup> *Ibidem*.

<sup>31</sup> REIS, Elcio Fonseca. *Os Serviços de Industrialização por encomenda e a Repartição de Competência Tributária. Uma Hipótese de Tripla Exigência Tributária. IPI Questões Fundamentais*, 2008.

do imposto a prestação dos serviços ali descritos, em *quaisquer objetos*, conforme já falamos, não limitando a destinação destes ao usuário final.

Para Décio Seiji Fujita<sup>32</sup>, nas relações que envolvem a industrialização por encomenda deverá haver a incidência do ISS, pelo simples fato de que se não houver essa exigência tributária, outra não poderá haver, pois que a empresa que faz o beneficiamento, de fato, não vende tal mercadoria, não podendo haver a incidência do ICMS.

Neste caso, nem há que se falar que essa limitação é intrínseca à hipótese de incidência do imposto municipal, pois no subitem 14.06 da Lei Complementar nº 116/2003, há expressamente a previsão da incidência do tributo quando há a prestação de serviços, que enseja o nascimento da obrigação tributária, para aquela realizada ao usuário final, excluindo, neste caso, a prestação de serviços em etapas intermediárias do processo produtivo:

14.06 – Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, *prestados ao usuário final*, exclusivamente com material por ele fornecido. (grifo nosso)

Tal era o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça acerca dos serviços de galvanoplastia, ainda que se entendesse que tal serviço compunha etapa intermediária no processo de industrialização:

AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. FALTA DE COTEJO ANALÍTICO GALVANIZAÇÃO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SÚMULA 7/STJ. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. INCIDÊNCIA DO ISSQN.

1. A circunstância de terem sido opostos embargos de declaração não é suficiente para se ter acesso à instância especial. No caso, incide a Súmula 211/STJ.

2. Quanto ao dissídio, a interposição do recurso especial pela alínea “c” do permissivo constitucional, exige que a parte recorrente proceda ao devido cotejo analítico entre o acórdão impugnado e os paradigmas colacionados, conforme o disposto nos arts. 541, parágrafo único, do 55

Código de Processo Civil, e 255, § 1º, “a”, e § 2º, do RISTJ. No caso dos autos, descuidou-se a recorrente da referida exigência legal e jurisprudencial.

3. A revisão dos fundamentos adotados pelo acórdão recorrido para concluir pela inexistência de “industrialização por encomenda” mostra-se inviável de ser realizada na presente via do recurso especial, em face da incidência da Súmula 7 do Superior Tribunal de Justiça.

<sup>32</sup> FUJITA, Décio Seiji. *Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza e a “Industrialização por Encomenda”*. Disponível em: <file:///C:/Users/Mini/Desktop/P%C3%93S%20GRADUA%C3%87%C3%83O%20PGE%20-%202017/TCC/issqn\_e\_industrializacao\_por\_encomenda\_0.pdf>. Acesso em: 16 set 2017.

4. A galvanoplastia, como serviço relativo a bens de terceiros, ainda que componha etapa intermediária no processo de industrialização do bem, sujeita-se à incidência do ISSQN. Precedentes do STJ.

5. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.323.284 – RS (2012/0067234-8) RELATOR: MINISTRO OG FERNANDES, JULGADO EM 19/08/2014, DJE: 28/08/2014)

E ainda que a “industrialização por encomenda”, elencada na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003, caracterizava prestação de serviço, sendo esta a atividade-fim do prestador do aludido serviço:

TRIBUTÁRIO. ISSQN. “INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA”. LEI COMPLEMENTAR 116/2003. LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO (OBRIGAÇÃO DE FAZER). ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA PRESTADORA. INCIDÊNCIA.

1. O artigo 153, III, da Constituição Federal de 1988, dispõe que compete aos municípios instituir impostos sobre prestação de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

2. O aspecto material da hipótese de incidência do ISS não se confunde com a materialidade do IPI e do ICMS. Isto porque: (i) excetuando as prestações de serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, o ICMS incide sobre operação mercantil (circulação de mercadoria), que se traduz numa “obrigação de dar” (artigo 155, II, da CF/88), na qual o interesse do credor encarta, preponderantemente, a entrega de um bem, pouco importando a atividade desenvolvida pelo devedor para proceder à tradição; e (ii) na tributação pelo IPI, a obrigação tributária consiste num “dar um produto industrializado” pelo próprio realizador da operação jurídica. “Embora este, anteriormente, tenha produzido um bem, consistente em seu esforço pessoal, sua obrigação consiste na entrega desse bem, no oferecimento de algo corpóreo, materializado, e que não decorra de encomenda específica do adquirente” (José Eduardo Soares de Melo, in “ICMS – Teoria e Prática”, 8ª Ed., Ed. Dialética, São Paulo, 2005, pág. 65).

3. Deveras, o ISS, na sua configuração constitucional, incide sobre uma prestação de serviço, cujo conceito pressuposto pela Carta Magna eclipsa *ad substantia obligatio in faciendo*, inconfundível com a denominada obrigação de dar.

4. Desta sorte, o núcleo do critério material da regra matriz de incidência do ISS é a prestação de serviço, vale dizer: conduta humana consistente em desenvolver um esforço em favor de terceiro, visando a adimplir uma “obrigação de fazer” (o fim buscado pelo credor é o aproveitamento do serviço contratado).

5. É certo, portanto, que o alvo da tributação do ISS “é o esforço humano prestado a terceiros como fim ou objeto. Não as suas etapas, passos ou tarefas intermediá-

rias, necessárias à obtenção do fim. (...) somente podem ser tomadas, para compreensão do ISS, as atividades entendidas como fim, correspondentes à prestação de um serviço integralmente considerado em cada subitem. Não se pode decompor um serviço porque previsto, em sua integridade, no respectivo subitem específico da lista da lei municipal nas várias ações-meio que o integram, para pretender tributá-las separadamente, isoladamente, como se cada uma delas correspondesse a um serviço autônomo, independente. Isso seria uma aberração jurídica, além de construir-se em desconsideração à hipótese de incidência do ISS.” (Aires Barreto, no artigo intitulado “ISS: Serviços de Despachos Aduaneiros/Momento de Ocorrência do Fato Imponível/Local de Prestação/Base de Cálculo/Arbitramento”, in Revista de Direito Tributário nº 66, Ed. Malheiros, págs. 114/115 -citação efetuada por Leandro Paulsen, in Direito Tributário -Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 8ª ed., Ed. Livraria do Advogado e Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul – ESMAFE, pág. 457).

6. Assim, “sempre que o intérprete conhecer o fim do contrato, ou seja, descobrir aquilo que denominamos de ‘prestação-fim’, saberá ele que todos os demais atos relacionados a tal comportamento são apenas ‘prestações-meio’ da sua realização” (Marcelo Caron Baptista, in “ISS: Do Texto à Norma – Doutrina e Jurisprudência da EC18/65 à LC 116/03”, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2005, pág. 284).

7. *In casu*, a empresa desenvolve atividades de desdobramento e beneficiamento (corte, recorte e/ou polimento), sob encomenda, de bloco e/ou chapa de granito e mármore (de propriedade de terceiro), sendo certo que, após o referido processo de industrialização, o produto retorna ao estabelecimento do proprietário (encomendante), que poderá exportá-lo, comercializá-lo no mercado interno ou submetê-lo à nova etapa de industrialização.

8. O Subitem 14, subitem 14.05, da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, ostenta o seguinte teor: “14 – Serviços relativos a bens de terceiros. (...) 14.05 – Restauração, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.”

9. A “*industrialização por encomenda*” constitui atividade-fim do prestador do aludido serviço, tendo em vista que, uma vez concluída, extingue o dever jurídico obrigacional que integra a relação jurídica instaurada entre o “prestador” (responsável pelo serviço encomendado) e o “tomador” (encomendante): a empresa que procede ao corte, recorte e polimento de granito ou mármore, de propriedade de terceiro, encerra sua atividade com a devolução, ao encomendante, do produto beneficiado.

10. Ademais, nas operações de remessa de bens ou mercadorias para “industrialização por encomenda”, a suspensão do recolhimento do ICMS, registrada nas notas fiscais das tomadoras do serviço, decorre do posterior

retorno dos bens ou mercadorias ao estabelecimento das encomendantes, que procederão à exportação, à comercialização no mercado interno ou à nova etapa de industrialização.

11. Destarte, a “*industrialização por encomenda*”, elencada na lista de serviços da Lei Complementar 116/2003, caracteriza prestação de serviço (obrigação de fazer), fato jurídico tributável pelo ISSQN, não se enquadrando, portanto, nas hipóteses de incidência do ICMS (circulação de mercadoria – obrigação de dar – e prestações de serviço de comunicação e de transporte transmunicipal).

12. Recurso especial provido. (REsp 888852 / ES, Ministro LUIZ FUX, JULGADO EM 04/11/2008, DJe 01/12/2008). (grifo nosso).

Conforme se pode notar, nos julgados acima, verifica-se a incidência da tributação do ISS para o caso de industrialização por encomenda, prevista no subitem nº 14.05 da LC nº 116/2003. Entretanto, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral ao Recurso Extraordinário nº 882.461, relativa ao referido subitem:

REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 882.461. MINAS GERAIS. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INCIDÊNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUBITEM 14.5 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. MULTA FISCAL MORATÓRIA. LIMITES. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÕES RELEVANTES DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. 1. *A incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria, encerra a análise de tema constitucional relevante.*

2. Os limites da multa fiscal moratória, tendo em vista o disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, que veda o efeito confiscatório na seara tributária, é tema controvertido que revela inequívoca repercussão geral.

3. Relevância da matéria e transcendência de interesses. Manifestação pela existência de *repercussão geral das questões constitucionais*. (RE 882461 RG / MG. RELATOR MINISTRO LUIZ FUX). (grifo nosso)

O Supremo Tribunal Federal concedeu liminar na ADIN nº 4389, reconhecendo que quando o serviço descrito é realizado dentro do ciclo de produção não haveria a incidência do ISS:

(...) para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda (...), destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou circulação de mercadoria. (grifo nosso)

Eis, ainda, alguns trechos da decisão:

No julgamento da medida cautelar na ADI 4389, o STF reconheceu a não incidência do ISS sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

A incidência do ICMS só ocorrerá nos casos em que a produção de embalagens, etiquetas sob encomenda (personalizada) seja destinada à subsequente utilização em processo de industrialização ou posterior circulação de mercadoria, o que não é o caso dos autos.

In casu, trata-se de produção de cartões magnéticos sob encomenda para uso próprio da empresa. No caso, a embargada atua como consumidora final, ou seja, tais cartões não irão fazer parte de futuro processo de industrialização ou comercialização. Incide, portanto, o ISS (...). (grifo nosso)

Assim, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, quando um estabelecimento encomendante contrata a industrialização de um determinado produto por outro estabelecimento industrializador, incidirá o ICMS se o produto resultante da industrialização sob encomenda for utilizado como insumo, ou comercializado pelo estabelecimento encomendante.

Neste sentido, não haveria a incidência do ISS sobre operações de industrialização por encomendas destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Com essa decisão, o Tribunal de Justiça de São Paulo passou a adotar o entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que nas operações de industrialização por encomenda haverá incidência do ICMS e não do ISS.

Assim, em julgado recente, decidiu que incide o ICMS nas operações de industrialização por encomenda, quando analisou justamente o caso de uma empresa que tem por objeto social a exploração do ramo de galvanoplastia:

EMENTA: Ação ordinária anulatória de lançamento fiscal – Apelante explora o ramo de galvanoplastia, tratamento superficial, zincagem e fosfatização, atividades que estão sujeitas à incidência do ICMS e não ao ISS. Matéria já foi submetida ao STF que concedeu liminar na ADIN nº 4389. Recurso provido. (TJSP; Apelação 1012158-87.2014.8.26.0161; Relator (a): Burza Neto; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Diadema – Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 06/10/2016; Data de Registro: 07/10/2016) (grifo nosso)

De fato, ainda não é matéria pacificada, porém, entende-se que o julgamento deste Recurso Extraordinário nº 882.461 mencionado, em que houve a repercussão geral, colocará fim às constantes controvérsias em relação à incidência do Imposto

Sobre Serviços de Qualquer Natureza sobre a atividade exercida na industrialização por encomenda, ou seja, nas operações em que ainda não se concluiu o ciclo operacional.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A tendência das empresas no mundo de hoje é cada vez mais utilizar-se da terceirização, uma vez que, transferindo a execução de algumas etapas do seu processo produtivo, possam manter seu foco nas atividades de maior valor agregado. Assim, importante entendermos os aspectos da industrialização por encomenda.

O fato de a Lei Complementar nº 116/2003 vir com algumas modificações significantes em relação à antiga Lista de Serviços e o fato de ocorrer a industrialização por encomenda, entendendo esta como a atividade de prestação de serviços dentro de um ciclo operacional, passou a ser questionada a incidência do ISS, ocasionando insegurança jurídica entre os contribuintes, pois não se pode ter simultaneamente a incidência do IPI/ICMS e ISS, embora esse não seja o entendimento da Receita Federal, que, conforme vimos, entende ser possível a incidência do ISS e do IPI ao mesmo tempo.

O fato de o produto ser utilizado em uma cadeia operacional, esta deverá ser considerada para a análise quanto à incidência do ISS e cabe aos contribuintes que efetuam tais atividades, buscarem, caso tenham alguma insegurança, medidas judiciais, preventivas ou repressivas, para se evitar a cobrança indevida diante do conflito de competência entre estados, municípios e, por diversas vezes, também a União.

É preciso que seja identificada a atividade que está sendo realizada e em qual contexto ela se encontra, para se qualificar como esta ou aquela incidência de tributo, importando, ainda, analisar a obrigação de fazer e a obrigação de dar, ou seja, quando o que prevalece na relação das partes é o “dar” e quando estamos diante de um “fazer” ou “prestar”. E mais, não basta verificarmos apenas esse aspecto, esquecendo que o fazer ou dar poderão estar envolvidos a demais operações subsequentes, sendo, então, necessário que consideremos, também, o critério “destinação do bem”.

O tema, por fim, não se esgota, pelo contrário, podemos ainda trilhar muitos outros caminhos. Em breve, isso é o que esperamos, poderemos ter a questão resolvida e consolidada pelos tribunais. Enquanto isso, só nos resta acompanhar os debates acerca do assunto.

Afinal de contas, como bem afirma Aires Fernandino Barreto<sup>33</sup>:

(...) nenhum outro imposto... oferece tantas faces a zonas cinzentas e áreas comuns como o ISS.

<sup>33</sup> BARRETO, Aires Fernandino. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p.341.

---

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDERLE, Ricardo. *Conflitos de Competência Tributária entre o ISS, ICMS e IPI*. 1. Ed. São Paulo: Noeses, 2016.

ANDRADE, Paulo Roberto. *Não há consenso sobre regime fiscal da industrialização por encomenda*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-jul-23/nao-consenso-regime-fiscal-industrializacao-encomenda>>. Acesso em: 17 set 2017

ATALIBA, Geraldo. *et al.* Conflitos entre ICM, ISS e IPI, *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, RT, nº 7/8, jan./jun., p. 105-131, 1979.

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

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS do Texto à Norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BECKER, Walmir Luiz. *Industrialização por encomenda e a bitributação (IPI/ISSQN) defendida em soluções de consulta da Receita Federal do Brasil*. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_online\\_frame.php?page=/index.php?PID=288006](http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=288006)> . Acesso em: 06 jun 2017.

CARVALHO, Cristiano. *O IPI e a Industrialização por encomenda*. In: PEIXOTO, M. M. *IPI Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2003

CHIESA, Clélio. Industrialização sob Encomenda: Incidência de ISS, IPI, ICMS ou nenhum desses Impostos? *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo, 9. v, 2005.

CUNHA, Arlindo Ferreira. Regra –Matriz do ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. *Revista IMES – Direito*, n.13, v. VIII, p.81-110.

FUJITA, Décio Seiji. *Imposto sobre serviços de qualquer natureza e a industrialização por encomenda*. Disponível em: <[http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/issqn\\_e\\_industrializacao\\_por\\_encomenda\\_0.pdf](http://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/issqn_e_industrializacao_por_encomenda_0.pdf)>. Acesso em: 07 jun 2017.

FILHO, Marçal Justen. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985.

GIARDINO, Cléber. Conflitos entre Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, n.13/14, jul./dez., p. 137-144, 1980.

JÚNIOR, Antonio Mendes Feitosa; TELES, Galderise Fernandes. *Industrialização por encomenda: Hipótese de incidência tributária de ISS, ICMS ou IPI*. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_artigos\\_index.php?PID=286325&printpage=\\_](http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=286325&printpage=_)>. Acesso em: 06 jun 2017.

JÚNIOR, Roberto Biava. *A tributação das operações de “industrialização por encomenda”: análise do conflito de competência vertical entre os Entes Federativos (União – IPI, Estados – ICMS, Municípios – ISS)*. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=eb0f8365fc175cca>>. Acesso em: 29 mai 2017.

MACEDO, Jose Alberto Oliveira. *Conflitos de Competência na Tributação do Consumo*. 2013. 162 p. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. Tese de Doutorado: Conflito de Competência na Tributação do Consumo. Disponível em: <[file:///C:/Users/Mini/Desktop/P%C3%93S%20GRADUA%C3%87%C3%83O%20PGE%20-%202017/TCC/Doutorado\\_Conflitos\\_de\\_Compentencia\\_na\\_Tributacao\\_do\\_Consumo\\_JOSE\\_ALBERTO\\_OLIVEIRA\\_MACEDO.pdf](file:///C:/Users/Mini/Desktop/P%C3%93S%20GRADUA%C3%87%C3%83O%20PGE%20-%202017/TCC/Doutorado_Conflitos_de_Compentencia_na_Tributacao_do_Consumo_JOSE_ALBERTO_OLIVEIRA_MACEDO.pdf)>. Acesso em: 16 set 2017

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério V. Gandra da Silva; LOCATELLI, Soraya David Monteiro. *Industrialização por Encomenda. Mercadoria Remetida para o Estabelecimento que Receberá o Produto Final Elaborado, Mas Entregue ao Estabelecimento que Procederia a Industrialização. Diferença das Vendas à Ordem – Parecer*. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 16, n.97, p. 191-213, mai/jun 2014

MASINA, Gustavo. *ISSQN – Regra de Competência e Conflitos Tributários*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *O Imposto sobre Serviços na Constituição*. São Paulo: RT, 1985.

MELO, José Eduardo Soares de. *IPI Questões Fundamentais*. São Paulo: MP Editora, 2008.

NASRALLAH, Amal. *Critérios para identificar a incidência do ISS ou do ICMS nas operações de industrialização sob encomenda. Entendimento do STF e do STJ*. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI170755,91041-Criterios+para+identificar+a+incidencia+do+ISS+ou+do+ICMS+nas>>. Acesso em: 06 jun 2017.

REIS, Elcio Fonseca. *Os Serviços de Industrialização por encomenda e a Repartição de Competência Tributária. Uma Hipótese de Tripla Exigência Tributária*. *IPI Questões Fundamentais*, p. 344, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi; LOPES, Livia Pinheiro. *Industrialização por encomenda: IPI ou ISS*. Disponível em: <[http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com\\_content&view=article&id=8108:industrializacao-por-encomenda-ipi-ou-iss&catid=1:noticias&Itemid=3](http://ibetbrasil.com.br/noticias/index.php?option=com_content&view=article&id=8108:industrializacao-por-encomenda-ipi-ou-iss&catid=1:noticias&Itemid=3)>. Acesso em: 06 jun 2017.

ROISIN, Christopher. *Considerações sobre a responsabilidade civil na industrialização por encomenda*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/8289/consideracoes-sobre-a-responsabilidade-civil-na-industrializacao-por-encomenda>>. Acesso em 14 set 2017.

ROSA, Thiago Padilha da Rosa; MENEGAT, Valdenir. *Industrialização por encomenda nas empresas do Simples nacional: uma análise do entendimento do fisco catarinense à luz da resolução normativa nº 63/2009*. Disponível em: <<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/1217/1151>>. Acesso em: 29 mai 2017

TAVARES, Alexandre Macedo; DELGADO, José Augusto. Não Incidência do ISS sobre a Atividade de Beneficiamento (Alvejamento e Tingimento) de Produtos Têxteis Destinados a Posterior Comercialização ou Industrialização pelos Encomendantes, *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, n.204, p. 100-114, set., 2012.

TAUIL, Roberto A. *O Conflito ICMS x ISS: revendo conceitos dos serviços por encomenda e contratos de empreitada*. Disponível em: <<http://www.consultormunicipal.adv.br/novo/trimun/iss/0056.pdf>>. Acesso em: 07 jun 2017

VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito Civil – Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

VIEIRA, José Roberto. *O Papel da Lei Complementar no Estabelecimento das Fronteiras IPI X ISS: Óculos para Macacos*. IBET, 04 junho 2014. Disponível em: <<http://www.ibet.com.br/o-papel-da-lei-complementar-no-estabelecimento-das-fronteiras-ipi-x-iss-oculos-para-macacos-por-jose-roberto-vieira/>>. Acesso em: 13 setembro 2017.

# ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DE COBRANÇA DO ITCMD SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES COM ELEMENTOS DE CONEXÃO NO EXTERIOR

*Analysis of constitutionality of ITCMD collection over inheritance and donations with overseas connection*

Gervásio Hiroshi Katata<sup>1</sup>

## SUMÁRIO

1. Introdução. 2. O tema frente aos novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional. 2.1. Considerações iniciais. 2.2. Modalidades de eficácia dos princípios constitucionais. 2.3. A colisão de normas constitucionais. 2.4. A técnica da ponderação. 2.5. A argumentação jurídica. 3. Sobre os potenciais conflitos de competência envolvidos na questão. 3.1. Análise dos potenciais conflitos de competência. 3.2. As posições doutrinárias divergentes quanto ao tema. 3.3. Legislação de alguns Estados que regulamentaram a questão. 3.4. Análise jurisprudencial. 4. Análise da constitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior sob a ótica dos novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional. 5. Considerações finais. Referências bibliográficas.

## RESUMO

O presente artigo analisa a constitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior previsto no artigo 155, §1º, inciso III, alíneas “a” e “b” da CF/88. Alguns Estados atualmente fazem a cobrança do tributo valendo-se da competência legislativa plena prevista no artigo 24, §3º da CF/88 e artigo 34, §3º do ADCT. As posições doutrinárias e jurisprudenciais demonstram que o caso admite soluções para ambos os lados, denotando elevado nível de dificuldade na análise a ser elaborada. Foi constatado que os métodos de interpretação utilizados nas posições doutrinárias pesquisadas, apesar de terem apontadas as soluções, não condiziam com a maior complexidade da vida moderna, marcada pela pluralidade de projetos existenciais e de visões de mundo. Diante da situação, foram considerados os novos paradigmas da interpretação constitucional proposta por Luís Roberto Barroso para se indicar uma solução contemporânea por meio da utilização da técnica da ponderação. A análise realizada demonstra que não é razoável restringir a competência dos Estados e do DF para a instituição do tributo, devido à inércia de outro ente federativo (30 anos em 2018), em nome de uma certeza do direito e de uma segurança jurídica que em tese beneficiariam situações casuísticas. Conclui-se que é constitucional a cobrança do ITCMD em questão. Assim, as leis estaduais editadas regulamentando o assunto não apresentam antinomia com o texto constitucional, de modo que não necessitam ser retiradas do ordenamento jurídico vigente.

**Palavras-chave:** ITCMD; Constitucionalidade; Heranças e doações; Elementos de conexão no exterior; Novos paradigmas de interpretação constitucional.

<sup>1</sup> Graduado em Direito na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo – Representante Fiscal.

**ABSTRACT** The following article analyses constitutionality of ITCMD collection over inheritance and donations with overseas connection contemplated in article 155, §1º, clause III, subparagraph “a” and “b” from CF/88. Nowadays, some States collect the tax invoking full legislative competence contemplated in article 24, §3º from CF/88 and article 34, §3º from ADCT. Doctrinaire and jurisprudence positions show the case acknowledge solutions for both situations denoting a real struggle in elaborating an analysis. Interpretation methods used in the researched doctrinaire positions, despite having indicated the solutions, were observed not to conform to great complexity of modern life, characterized by the plurality of existential projects and perception of the world. In face of the situation, new paradigms of constitutional interpretations proposed by Luis Roberto Barroso were considered, in order to indicate a contemporary solution with weighting technique. The analysis shows that is not reasonable to restrict the jurisdiction of States and DF to institute the tax due to inactivity of a federal entity (30 years in 2018), in the name of a certainty of the right and judicial security which in thesis would benefit eventual situations. The conclusion is that collection of ITCMD is constitutional. Therefore, edited state laws regulating such subject do not present antinomy against the constitutional text. Hence, they do not need to be removed from current judicial order.

**Keywords:** ITCMD. Constitutionality. Inheritance and donations. Overseas connection. New paradigms of constitutional interpretations.

## 1. INTRODUÇÃO

A análise da constitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior envolve basicamente a discussão sobre conflito de regras existentes na própria Constituição Federal. De um lado, o artigo 155, § 1º, inciso III, letras “a” e “b” da CF/88 diz que o ITCMD terá competência para sua instituição regulada por lei complementar quando envolverem heranças e doações com elementos de conexão no estrangeiro. Abrange especificamente as hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior. De outro, o artigo 24, § 3º da CF/88 e o artigo 34, § 3º do ADCT dizem sobre a possibilidade de os estados exercerem competência legislativa plena ante a omissão do legislador nacional, conferindo aplicabilidade imediata ao Sistema Tributário Nacional.

O estrito cumprimento do disposto no artigo 155, no sentido da necessidade de lei complementar, está basicamente associado àqueles que defendem a inconstitucionalidade de cobrança do tributo. De outro lado, os artigos 24 da CF e 34 do ADCT estão associados aos que defendem a constitucionalidade de tal cobrança.

Um estudo preliminar das posições doutrinárias acerca do assunto mostra que o caso poderia admitir as duas situações contrapostas como soluções possíveis e razoáveis e demonstra elevado nível de dificuldade na análise a ser elaborada. Constatou-se que os métodos de interpretação utilizados nas posições doutrinárias pesquisadas, apesar de terem apontado as soluções, não condiziam com a maior complexidade da vida moderna, marcada pela pluralidade de projetos existenciais e de

visões de mundo, que comprometem as sistematizações abrangentes e as soluções unívocas para os problemas. Pretende-se assim a utilização dos novos paradigmas da interpretação constitucional proposta por Luís Roberto Barroso<sup>2</sup> para se apontar a uma solução contemporânea por meio da utilização da técnica da ponderação.

A fim de efetuar a análise, expomos a forma com que a doutrina e a jurisprudência enfrentam o tema. A doutrina apresenta posições para ambos os lados, não havendo aparente preponderância de uma tese sobre a outra. Observa-se em linhas gerais que a corrente doutrinária que defende a inconstitucionalidade das leis estaduais que instituíram o tributo, o faz com fundamentos em métodos clássicos (subsuntivo fundado na aplicação de regras) de interpretação dos dispositivos constitucionais envolvidos, auxiliadas com a aplicação da hierarquia das leis. A corrente doutrinária oposta basicamente justifica a constitucionalidade da cobrança com fundamentos em elementos tradicionais (interpretações sistemáticas) que conduzam à aplicação das regras e dos princípios constitucionais vigentes.

A jurisprudência também apresenta decisões para ambos os lados, tanto no TJSP quanto no STF. Convém destacar que o STF enfrentou temas que levaram a discussões semelhantes nos casos do Adicional do Imposto sobre a Renda e do IPVA, inclusive, tendo sido citados como precedentes nas argumentações de ambos os lados da doutrina.

Essas considerações preliminares reforçam a necessidade de se estudar a constitucionalidade da cobrança do ITCMD em questão sob a ótica de novos paradigmas, considerando-se a normatividade dos princípios jurídicos envolvidos no tema, o que auxilia a compreender a discussão que se fará no STF no julgamento do processo RE 851.108 RG/SP<sup>3</sup> em que foi reconhecida a repercussão geral dessa matéria.

## **2. O TEMA PERANTE OS NOVOS PARADIGMAS E CATEGORIAS DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL**

Para efetuar a análise pretendida no presente artigo, faremos uma abordagem do tema sob a ótica dos novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional proposta por Luís Roberto Barroso<sup>4</sup>. Serão apresentadas a seguir as principais ideias trazidas pelo autor para posteriormente realizarmos a análise do tema em estudo. Consideramos que o pensamento proposto pelo autor é bastante adequado para a solução que pretendemos demonstrar.

---

<sup>2</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

<sup>3</sup> RE 851.108 RG/SP, rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, publicado em 25/06/2015.

<sup>4</sup> *Ibidem*, p. 306.

## 2.1. Considerações iniciais

A Constituição passou a ser compreendida no Direito contemporâneo como um sistema aberto de princípios e regras, permeável a valores jurídicos supra positivos, em que as ideias de justiça e de realização dos direitos fundamentais desempenham um papel central. O modelo jurídico tradicional fora concebido apenas para a interpretação e aplicação de regras. Prevalece modernamente a concepção de que o sistema jurídico ideal unifica-se em uma distribuição equilibrada de regras e princípios, nos quais as regras desempenham o papel referente à segurança jurídica (previsibilidade e objetividade das condutas) e os princípios dão margem à realização da justiça do caso concreto com sua flexibilidade<sup>5</sup>.

Dentro dessa perspectiva, por meio da análise das posições doutrinárias divergentes, pode-se constatar em nosso estudo que as regras estritas estão associadas aos que entendem pela inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior, na ausência da lei complementar, em prol da segurança jurídica, enquanto os princípios, aliados às regras, estão associados aos que defendem a constitucionalidade, visando realização da justiça do caso concreto por intermédio de uma interpretação sistemática.

Os princípios jurídicos viveram um vertiginoso processo de ascensão, especialmente os de natureza constitucional, que os levou de fonte subsidiária do Direito ao centro do sistema jurídico nas hipóteses de lacuna legal. Os princípios constitucionais se transformam na porta de entrada dos valores dentro do universo jurídico no ambiente pós-positivista de reaproximação entre o Direito e a Ética. Existe consenso na dogmática jurídica contemporânea de que princípios e regras desfrutam igualmente do status de norma jurídica, distinguindo-se uns dos outros por critérios variados, entre os quais foram destacados os seguintes no estudo de Luís Roberto Barroso: a) quanto ao conteúdo, regras são relatos objetivos descritivos de condutas a serem seguidas enquanto princípios expressam valores ou fins a serem alcançados; b) quanto à estrutura normativa, regras normalmente se estruturam no modelo tradicional das normas de conduta: previsão de um fato – atribuição de um efeito jurídico; princípios indicam estados ideais e comportam realização por meio de variadas condutas; c) quanto ao modo de aplicação, regras aplicam-se mediante subsunção, ou seja, operam por via do enquadramento do fato no relato normativo, com enunciação da consequência jurídica daí resultante; princípios podem entrar em rota de colisão com outros princípios ou encontrar resistência por parte da realidade fática, hipóteses em que serão aplicados mediante ponderação<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, p. 316.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 317.

## 2.2. Modalidades de eficácia dos princípios constitucionais

A eficácia jurídica, ou seja, a pretensão de atuar sobre a realidade, é consequência do fato de que toda norma destina-se à produção de algum efeito jurídico, sendo assim atributo das normas de Direito. A consumação de tais efeitos, a coincidência entre o dever ser normativo e o ser da realidade, é identificada como efetividade da norma. É passível de sanção judicial o descumprimento de uma norma jurídica, que equivale à não-produção dos efeitos a que se destina. Quando afetado em algum direito seu, tanto o poder público (de maneira geral) quanto o particular podem exigir a observância das normas que tutelam seus interesses, judicialmente quando for o caso. Já não é controvertida modernamente a tese de que não apenas as regras, mas também os princípios são dotados de eficácia jurídica<sup>7</sup>.

Princípios constitucionais incidem sobre o universo jurídico e sobre a realidade fática de diferentes modos. Às vezes, o princípio será fundamento direto de uma decisão. Outras vezes, sua incidência será indireta, condicionando a interpretação de determinada regra ou paralisando sua eficácia. Embora alguns autores se refiram a uma hierarquia axiológica, devido ao fato de os princípios condicionarem a compreensão das regras e até mesmo poderem afastar sua incidência em certas hipóteses, há que se lembrar que entre regras e princípios constitucionais não há hierarquia jurídica, como decorrência do princípio instrumental da unidade da Constituição<sup>8</sup>.

## 2.3. A colisão de normas constitucionais

A existência de colisões de normas constitucionais, tanto as de princípios como as de direitos fundamentais, passou a ser percebida como um fenômeno natural no constitucionalismo contemporâneo. As Constituições modernas são documentos dialéticos que consagram bens jurídicos que se contrapõem<sup>9</sup>.

São relativamente recentes no Direito contemporâneo a identificação e o equacionamento das colisões de normas constitucionais. Valores, interesses e direitos variados, que eventualmente entram em choque, foram levados ao abrigo da Constituição pela complexidade e o pluralismo das sociedades modernas. Os critérios tradicionais de solução dos conflitos entre normas infraconstitucionais não são próprios para esse tipo de situação, tendo em vista que tais antinomias não se colocam no plano de validade, tampouco no da vigência das proposições normativas. O entrechoque de normas constitucionais é de três tipos: a) colisão entre princípios constitucionais;

---

<sup>7</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, p. 318.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 318.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 310.

b) colisão entre direitos fundamentais; c) colisão entre direitos fundamentais e outros valores e interesses constitucionais<sup>10</sup>.

Conforme mencionado, a colisão entre princípios constitucionais decorre do pluralismo, da diversidade de valores e de interesses que se abrigam no documento dialético e compromissório que é a Constituição. Não existe hierarquia em abstrato entre tais princípios, devendo a precedência relativa de um sobre o outro ser determinada à luz do caso concreto. Alguns exemplos podem ser citados: a promoção do desenvolvimento nacional gera tensão constante com a preservação do meio ambiente; a livre iniciativa pode ser contraposta pelos princípios que legitimam a repressão ao abuso do poder econômico ou a proteção do consumidor<sup>11</sup>. A repetição de colisões de tais naturezas apenas denuncia que os valores tutelados pela Constituição não são absolutos e devem coexistir. Quando duas normas de igual hierarquia colidem em abstrato, parece claro que não possam fornecer a solução do problema pelo seu relato. A atuação do intérprete criará o Direito aplicável ao caso concreto a partir dos limites contidos nos elementos normativos em jogo<sup>12</sup>.

No caso concreto em análise, pode-se dizer que os princípios republicano, federativo e da igualdade, vinculadas à desnecessidade de lei complementar e consequente constitucionalidade das normas estaduais sobre o ITCMD em questão, estão em colisão com os princípios da certeza do direito e da segurança jurídica, vinculadas à necessidade da lei complementar para evitar potenciais conflitos de competência. Tal colisão entre princípios deve ser solucionada pela atuação do intérprete.

Nas situações de colisões de normas constitucionais, existem as seguintes características comuns: a) insuficiência dos critérios tradicionais de solução de conflitos para resolvê-los; b) inadequação do método subsuntivo para formulação da norma concreta que irá decidir a controvérsia e c) necessidade de ponderação para encontrar o resultado constitucionalmente adequado<sup>13</sup>.

#### **2.4. A técnica da ponderação**

A subsunção foi por muito tempo o raciocínio padrão na aplicação do Direito. Ela se desenvolve por via de um raciocínio silogístico no qual a premissa maior (a norma) incide sobre a premissa menor (os fatos), produzindo um resultado, fruto da aplicação da norma ao caso concreto. Apesar de tal raciocínio jurídico continuar a ser fundamental para a dinâmica do Direito, não é suficiente para lidar com as situações

---

<sup>10</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, p. 328-329.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 329.

<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 310.

<sup>13</sup> *Ibidem*, p. 331.

que envolvam colisões de princípios ou de direitos fundamentais. Assim, nas hipóteses em que mais de uma norma postula aplicação sobre os mesmos fatos, a subsunção, na sua lógica unidirecional, não seria constitucionalmente adequada, em razão do princípio da unidade da Constituição, que nega a existência de hierarquia jurídica entre normas constitucionais. A interpretação constitucional viu-se na possibilidade de desenvolver técnicas capazes de produzir uma solução dotada de racionalidade e de controlabilidade diante de normas que entrem em rota de colisão<sup>14</sup>.

A ponderação passa a ser necessária na existência de colisões de normas constitucionais. Por não ser possível enquadrar o mesmo fato em normas antagônicas, a subsunção não é capaz de resolver o problema. Os critérios tradicionais de solução de conflitos normativos (hierárquico, cronológico e da especialização) tampouco podem ser úteis quando a colisão se dá entre disposições da Constituição originária. São os chamados casos difíceis por comportarem mais de uma solução possível e razoável, em tese. A técnica a ser utilizada pelo intérprete em tal cenário é a ponderação de normas, bens ou valores por meio do qual: a) fará concessões recíprocas, pretendendo preservar o máximo possível de cada um dos interesses em disputa ou, no extremo, b) executará a escolha do bem ou direito que irá prevalecer em concreto, por realizar a vontade constitucional mais adequadamente. O princípio instrumental da razoabilidade é o conceito-chave na matéria<sup>15</sup>.

Simplificadamente, é possível descrever a ponderação como um processo em três etapas: identificação das normas pertinentes, seleção dos fatos relevantes e atribuição geral de pesos, com a produção de uma conclusão<sup>16</sup>.

## 2.5. A argumentação jurídica

A argumentação consiste na razão prática, no controle da racionalidade das decisões, especialmente as proferidas mediante ponderação. As decisões que envolvem a atividade criativa do juiz reforçam o dever de fundamentação, por não estarem inteiramente legitimadas pela lógica da separação de Poderes, por meio da qual o juiz estaria limitado a aplicar no caso concreto a decisão abstrata tomada pelo legislador. Em meio a outras considerações, para certificar-se da legitimidade e da racionalidade de sua interpretação nessas situações, o intérprete deverá: a) sempre reconduzi-la ao sistema jurídico, a uma norma constitucional ou legal que lhe sirva de fundamento (a legitimidade de uma decisão judicial decorre de sua vinculação a uma deliberação majoritária, quer do constituinte, quer do legislador); b) utilizar-se de um

<sup>14</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, p. 333.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 311.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 334-335.

fundamento jurídico que possa ser generalizado aos casos equiparáveis, que tenha pretensão de universalidade, ou seja, as decisões judiciais não devem ser casuísticas; c) levar em consideração as consequências práticas que a decisão produzirá no mundo dos fatos<sup>17</sup>.

Feitas as considerações sobre os novos paradigmas da interpretação constitucional, serão apresentados a seguir os potenciais conflitos de competência envolvidos na questão.

### **3. SOBRE OS POTENCIAIS CONFLITOS DE COMPETÊNCIA ENVOLVIDOS NA QUESTÃO**

Para entendermos os potenciais conflitos de competência envolvidos na questão apresentamos a seguir um estudo sobre as situações que poderiam gerar bitributação para depois discorrermos sobre as posições doutrinárias divergentes específicas sobre o tema. Apresentamos também a legislação de alguns estados que regulamentaram a questão e fazemos em seguida um breve estudo jurisprudencial para finalmente realizar a análise do tema sob a ótica dos novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional.

#### **3.1 Análise dos potenciais conflitos de competência**

Quanto aos potenciais conflitos de competência entre os estados, Marcelo Uchôa da Veiga Junior<sup>18</sup> lista em seu trabalho algumas situações que podem materializar-se, por exemplo, quando uma pessoa física residente no exterior doa ou transmite por sucessão: a) bens móveis corpóreos situados no Brasil ou em outro país, a outra pessoa com vários domicílios no Brasil; b) os bens anteriores, tais como veículos automotores, gados de raça e cavalos de corrida que se encontram em um estado brasileiro, mas estão registrados em outro, a beneficiário residente no exterior ou em um terceiro estado brasileiro; c) bens incorpóreos transferidos ou liquidados em São Paulo, a beneficiário residente em outro estado que elege o donatário como contribuinte do imposto; d) bens incorpóreos transferidos ou liquidados no exterior, a beneficiário com vários domicílios no país. Segundo o autor, tais situações resultarão em litígios judiciais entre os herdeiros do “de cujus” e/ou o doador de um lado e os estados interessados de outro, pois cada ente desses julgar-se-ia competente para cobrar o imposto.

---

<sup>17</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*, p. 311.

<sup>18</sup> VEIGA JÚNIOR, Marcelo Uchôa da. Imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações: inconstitucionalidade parcial da legislação paulista. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*. v.5, n.10, p. 141, jul./dez., 2002.

Sobre a análise do artigo 155, §1º, verifica-se que a Constituição de 1988 elegeu como critério geral para a tributação dos bens móveis o “foro do inventário” ou o “domicílio do doador”, que estão efetivamente ligados ao domicílio do “de cujus” ou do doador, ou seja, o domicílio determina o foro competente. Assim sendo, para o caso em que o “de cujus” ou o doador é residente, tem domicílio ou tem o inventário processado em algum estado brasileiro e possua bens fora do país, aplica-se o critério geral do “foro do inventário” ou do “domicílio do doador” para definir a competência para tributar os bens móveis<sup>19</sup>.

Já na hipótese em que o doador tem domicílio ou residência no exterior e nas hipóteses em que o “de cujus” era residente ou domiciliado fora do país ou teve seu inventário processado no estrangeiro, teoricamente ocorreria a impossibilidade de adoção do critério do domicílio para determinação do estado competente para tributar os bens móveis, tendo em vista que o doador ou o “de cujus” não teria para essas situações residência, domicílio nem inventário processado no Brasil, ficando teoricamente indefinida a determinação do estado competente. Também seria incerta a situação quando eventualmente houver bens imóveis no exterior, que em princípio também provocaria a impossibilidade de aplicação dos critérios do “foro do inventário” e do “locus rei sitae” para fins de determinação do estado competente para a tributação, particularmente em caso concreto no qual o herdeiro resida em estado brasileiro diverso do “de cujus”<sup>20</sup>.

Sobre essa mesma análise, de acordo com Luis Eduardo Schoueri<sup>21</sup>, mostra-se pela leitura dos dois primeiros incisos do artigo 155, §1º que o constituinte adotou o critério real em relação à transmissão de bens imóveis e o critério pessoal para os bens móveis, títulos e créditos. O terceiro inciso do mesmo dispositivo constitucional exige lei complementar para regular sua instituição quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Entende o autor que nem sempre caberá à lei complementar regular a instituição do tributo se os incisos anteriores já resolverem o tema do conflito de competência. Cita como exemplo o caso de uma sucessão envolvendo dois bens, sendo um imóvel situado em Pernambuco e uma conta bancária na Suíça. Admitindo-se que o inventário foi processado em Alagoas, onde residia o “de cujus”, não será necessária lei complementar já que as normas dos dois primeiros incisos do §1º do artigo 155

---

<sup>19</sup> BIAVA JÚNIOR, Roberto. A Incidência do ITCMD quando o Doador tiver Domicílio ou Residência no Exterior, ou quando o “de Cujus” possuía Bens, era Residente ou Domiciliado ou teve o seu Inventário Processado no Exterior – Análise de Constitucionalidade das Leis Estaduais que instituíram o ITCMD nestas Hipóteses. In: *Direito tributário atual*, n.26, São Paulo, p. 326.

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 326.

<sup>21</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p.257.

da CF/88 resolvem por completo o conflito, assegurando a Pernambuco a tributação da transmissão do imóvel e a Alagoas a da conta corrente no exterior<sup>22</sup>.

Situação diferente ocorreria em exemplo inverso de sucessão em que o imóvel estivesse localizado na Suíça e a conta bancária em Alagoas, sendo o “de cujus” residente na Suíça, onde se processou seu inventário. Nesse caso faz-se necessária a lei complementar porque as duas primeiras normas não resolvem a competência<sup>23</sup>.

Os exemplos, segundo o autor, permitem constatar que em relação a bens imóveis o próprio constituinte optou pela territorialidade real, ou seja, o estado onde se situar o bem será competente para a tributação independentemente da residência do doador ou de onde se processar o inventário ou arrolamento. Da mesma forma, para bens móveis, direitos e créditos, basta que o doador tenha domicílio no estado ou ali se processe o inventário ou arrolamento para que tal estado seja competente para a tributação. Por outro lado, conclui o autor que caberá à lei complementar definir a competência para a tributação quando houver bem imóvel no exterior, ou processando-se no exterior o inventário pelo qual se transmite bens móveis, direitos e créditos, ou ali residindo seu doador<sup>24</sup>.

Alberto Xavier<sup>25</sup> tem entendimento análogo na interpretação do artigo 155, §1º, I da CF/88 no sentido de vigorar o princípio da territorialidade estrito, ou seja, em relação a bens imóveis e respectivos direitos, a única conexão relevante é o “locus rei sitae”, em que o imposto é devido ao estado da situação dos bens, ainda que a herança tenha sido aberta no exterior, ou o doador, o donatário, o herdeiro, ou o legatário sejam domiciliados no exterior. Em relação ao art. 155, §1º, II da CF/88, estaria em vigor como elemento de conexão para determinar o estado competente para tributação o lugar do processamento da sucessão e o domicílio do doador. Já em relação ao art. 155, §1º, III da CF/88, o autor entende que a lei complementar prevista seria necessária para tributação nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou em que o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, tendo em vista que teria função de norma sobre competência preventiva de conflitos de competência em matéria tributária entre os entes da União<sup>26</sup>.

Roberto Biava Júnior<sup>27</sup> também chegou à conclusão semelhante em seu estudo no sentido de que há situações do art. 155, §1º, III da CF/88 em que há clara

---

<sup>22</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 257-258.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 258.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 258.

<sup>25</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 195.

<sup>26</sup> *Ibidem*, p. 196.

<sup>27</sup> BIAVA JÚNIOR, Roberto. *A Incidência do ITCMD quando o Doador tiver Domicílio ou Residência no Exterior, ou quando o “de Cujus” possuía Bens, era Residente ou Domiciliado ou teve o seu Inventário Processado no Exterior – Análise de Constitucionalidade das Leis Estaduais que instituíram o ITCMD nestas Hipóteses*, p. 327.

impossibilidade de haver qualquer conflito de competência entre os estados brasileiros uma vez que as regras constitucionais, por meio dos dois primeiros incisos do §1º do artigo 155, já resolveriam expressamente a questão do estado competente para tributar. Assim, para o caso do “de cujus” não residente com bens imóveis localizados em um estado brasileiro ocorreria a aplicação da regra “locus rei sitae”, ou no caso do “de cujus” brasileiro com inventário no Brasil e bens móveis no exterior ocorreria a aplicação da regra do “foro do inventário”.

Para o autor, só se poderia cogitar em verdadeiro conflito de competências em termos constitucionais caso houvesse três elementos de conexão possíveis: um no exterior, um em um estado brasileiro e outro em outro estado brasileiro. Entende o autor que tais hipóteses são casuisticamente isoladas e seria bastante absurdo que os estados se abstivessem da tributação com elementos de conexão no exterior simplesmente por não haver lei complementar. O Judiciário deverá apontar a melhor interpretação da CF/88 caso tal situação ocorra, impedindo o conflito de competência enquanto não for editada uma lei complementar capaz de resolver o problema<sup>28</sup>.

### 3.2. As posições doutrinárias divergentes quanto ao tema

Trazemos inicialmente o posicionamento de Alberto Xavier<sup>29</sup> em relação às hipóteses do artigo 155, §1º, III da CF/88 no sentido de que nem a autorização do art. 34, §3º do ADCT nem a competência concorrente do art. 24, §3º da CF/88 podem ser invocadas para fundamentar a existência de um direito dos estados e do Distrito Federal de legislar imediatamente sobre a matéria sem a interposição necessária da lei complementar. Tal entendimento é justificado sob o argumento de que a lei complementar nesse caso não tem a função de “normas gerais” do inciso III do artigo 146 da CF/88 e sim a função reguladora de “conflitos de competência” entre os entes políticos do inciso I do artigo 146 da CF/88. Para o autor, tal função seria matéria privativa da União, de maneira que a própria existência da competência impositiva dos estados e do Distrito Federal dependeria da edição de uma lei complementar prévia reguladora dos limites para seu exercício<sup>30</sup>.

<sup>28</sup> BLAVA JÚNIOR, Roberto. *A Incidência do ITCMD quando o Doador tiver Domicílio ou Residência no Exterior, ou quando o “de Cujus” possuía Bens, era Residente ou Domiciliado ou teve o seu Inventário Processado no Exterior – Análise de Constitucionalidade das Leis Estaduais que instituíram o ITCMD nestas Hipóteses*, p. 329-330.

<sup>29</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 195-196.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 196.

Entendimento semelhante têm Nycolas Martins Colucci e Diogo Ferraz<sup>31</sup> sobre o tema no sentido de que o art. 24, §3º da CF/88 e o art. 34, §3º do ADCT regulamentam a competência suplementar dos entes federativos para editar leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional, principalmente em relação às normas gerais em matéria tributária que dependam de uma eventual lei federal inexistente. Tal competência suplementar pode ser dividida em complementar ou supletiva, em que a primeira dependerá de prévia existência de lei federal e a segunda, por sua vez, aparecerá em virtude da inércia da União em editar a lei federal, ocasião em que os estados e o Distrito Federal irão adquirir competência plena, temporariamente, tanto para edição das normas de caráter geral quanto de normas específicas.

O trabalho dos citados autores procura demonstrar que a aplicação do art. 24, §3º da CF/88 e do art. 34, §3º do ADCT não significa a abolição de lei complementar nos casos em que a própria CF/88 atribui a incumbência de delimitar as competências tributárias a essa espécie normativa, especialmente nas hipóteses em que é necessária a prévia solução de potenciais e inevitáveis conflitos de competência entre os entes da Federação<sup>32</sup>. Defendem os autores que o art. 24, §3º da CF/88 é expresso ao vincular essa autorização a normas gerais enquanto o art. 34, §3º do ADCT também é expresso ao relacionar tal autorização à necessidade de viabilizar a aplicação do sistema tributário nacional. Assim, na opinião dos autores, a CF/88 não conferiu um cheque em branco para os entes federativos legislarem sobre qualquer matéria reservada à lei complementar por meio da edição de atos normativos, mas somente aquela concernente às normas gerais e à aplicação do sistema tributário nacional<sup>33</sup>.

Ives Gandra da Silva Martins<sup>34</sup> posiciona-se pela inconstitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre bens e recursos recebidos do exterior devido à necessidade de lei complementar nas hipóteses do artigo 155, §1º, III da CF/88. Ampara seu entendimento em manifestação do STF na ADI nº 28-4/SP<sup>35</sup>, que considera que tratou sobre idêntica matéria de competência impositiva quando decidiu pela inconstitucionalidade do Adicional do Imposto sobre a Renda. Considera assim que se a

---

<sup>31</sup> COLUCCI, Nycolas Martins; FERRAZ, Diogo. Incidência do ITCMD na sucessão de bens móveis, títulos e créditos decorrentes de inventário processado no exterior. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 22, nº 116, maio/junho, 2014, p. 205.

<sup>32</sup> *Ibidem*, p. 205-206.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 209.

<sup>34</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto de transmissão *causa mortis* e por doação de bens e recursos recebidos do exterior – inteligência do artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 99. São Paulo: Dialética, 2003, p. 153.

<sup>35</sup> ADI nº 28-4/SP, Rel. Ministro Sydney Sanches, TRIBUNAL PLENO, julgado em 06/10/1993, DJ 12/11/1993, Ementário 1.725-1.

Constituição exige lei complementar para a veiculação de normas gerais sobre tributos de competência de mais de uma unidade da Federação, com objetivo de extinguir conflitos, o legislador ordinário não pode se lhe sobrepor para regular livremente a matéria como se fosse tratar de assunto exclusivo de sua alçada. Assim, a lei complementar objetiva manter o sistema tributário unificado, não permitindo sua dessistematização por meio de múltiplos tratamentos legais por cada unidade federativa<sup>36</sup>.

Entende também o autor que o § 3º do artigo 24 da CF/88, que permite aos estados legislarem na ausência de lei federal, necessariamente ordinária em sua interpretação, não se aplica sempre que a matéria apenas possa ser regulada por lei complementar aplicável a todas ou algumas entidades federativas e não apenas à União. A lei complementar é lei nacional na qual a União Federal apenas empresta seu aparelho legislativo em proveito das diversas unidades federativas, com objetivo de manter o sistema tributário uniforme e não desfigurado. O legislador supremo deverá impor tal veículo legislativo sempre que houver necessidade do mesmo para regular, de maneira uniforme, tributo que poderia ser desfigurado por disciplina normativa com procedência das demais entidades federativas<sup>37</sup>.

Reforça assim seu posicionamento no sentido de que as citadas ADIs referentes ao Adicional do Imposto sobre a Renda consagraram jurisprudência do STF de que matéria reservada à lei complementar não poderia ser objeto do § 3º do artigo 34 do ADCT<sup>38</sup>, assim como o § 3º do artigo 24 da CF/88 é imprestável para a hipótese, pois trata de lei federal, necessariamente ordinária, e não de lei complementar de caráter nacional, nos moldes do referido no artigo 155, § 1º, III da CF/88<sup>39</sup>.

No mesmo sentido dos autores citados anteriormente, Marcelo Uchôa da Veiga Junior<sup>40</sup> conclui em seu estudo que o artigo 4º da Lei Paulista nº 10.705/2000, que disciplinou a situação prevista no artigo 155, § 1º, III da CF/88, é claramente inconstitucional, tendo em vista que: a) a existência prévia de lei complementar de atuação direta é imprescindível, sendo pressuposto essencial para regular o assunto de modo nacional; b) tanto o artigo 24, I e seus §§ 1º a 4º da CF/88 quanto os §§ 3º e 4º do artigo 34 do ADCT/88 não se aplicam a essa hipótese.

<sup>36</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto de transmissão *causa mortis* e por doação de bens e recursos recebidos do exterior – inteligência do artigo 155, § 1º, inciso III, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 99. São Paulo: Dialética, 2003, p. 154.

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 155.

<sup>38</sup> *Ibidem*, p. 161.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 158.

<sup>40</sup> VEIGA JÚNIOR, Marcelo Uchôa da. Imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações: inconstitucionalidade parcial da legislação paulista. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*. v.5, n.10, p. 141, jul./dez., 2002, p. 143.

Fundamenta sua conclusão em trechos do acórdão RE nº 136.215/RJ referente ao Adicional Estadual do Imposto de Renda entre os quais destacou que a lei complementar (art. 146 da CF/88) é materialmente indispensável para extinguir os conflitos de competência entre os estados da federação e que os permissivos inscritos no artigo 24, § 3º da CF/88 e no artigo 34 e seus parágrafos do ADCT não bastam para dispensar a sua edição<sup>41</sup>.

Em posição contrária aos autores citados até aqui, Fernando Lemme Weiss<sup>42</sup> entende que os estados podem cobrar o ITCMD em relação às hipóteses de incidência previstas no artigo 155, § 1º, III da CF/88, independentemente da edição da lei complementar nele referida.

Para o autor, o fato de não ter sido editada tal lei não significa que os estados devam esperá-la para cobrar o imposto. Justifica seu entendimento com os seguintes argumentos: a) o CTN foi recepcionado pela CF/88 como lei complementar, segundo jurisprudência pátria unânime, e o seu artigo 41 estabelece que o titular do imposto é o estado de situação do imóvel transmitido, mesmo que o inventário tenha sido aberto no exterior; b) a Constituição deve ser interpretada de forma sistemática e com respeito aos princípios basilares de cada matéria, sendo que a igualdade de tratamento entre os contribuintes imposta pelo artigo 150, II da CF/88 não justificaria admitir tratamento anti-isonômico (alguém no Brasil ter o privilégio de receber herança sem pagar ITCMD apenas porque o “de cujus” tinha residência no exterior; ou admitir que a doação de um bem não gere a incidência do imposto porque o doador não reside no país, enquanto outras doações são normalmente tributadas), interpretação ratificada pelo princípio da capacidade contributiva do artigo 145, § 1º, pois o domicílio do “de cujus” no exterior não faz os herdeiros menos capazes tributariamente; c) sendo que o único conteúdo da lei complementar prevista no inciso III do § 1º do artigo 155 da CF/88 é regular a competência para instituição do ITCMD, é possível realizar uma interpretação sistemática que conduza à aplicação analógica dos incisos I e II do próprio dispositivo constitucional: se os bens forem imóveis, o ITCMD é devido ao estado onde se localizarem; se forem móveis, ao estado onde o doador ou “de cujus” por último teve domicílio; se nunca teve domicílio no Brasil e se tratar de partilha extrajudicial, entende razoável admitir a competência dos estados onde os bens estiverem localizados, atendendo ao princípio do federalismo<sup>43</sup>.

Quanto à inexistência de lei complementar, especificamente em relação ao fato gerador da doação na parte em que não é alcançado pelas antigas regras do CTN,

<sup>41</sup> VEIGA JUNIOR, Marcelo Uchôa da. Imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações: inconstitucionalidade parcial da legislação paulista. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*. v.5, n.10, p. 141, jul./dez., 2002, p. 142.

<sup>42</sup> WEISS, Fernando Lemme. O imposto de transmissão *causa mortis* e a partilha extrajudicial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 146. São Paulo: Dialética, nov./2007, p.34.

<sup>43</sup> *Ibidem*, p. 30.

Paulo Celso Bergstrom Bonilha<sup>44</sup> registra que os estados justificam a promulgação das leis instituidoras do ITCMD utilizando-se do § 3º do artigo 34 do ADCT e do inciso I do artigo 24 da CF/88 e respectivos parágrafos, ou seja, que na falta de normas gerais da União haveria espaço para a legislação supletiva dos estados até que sobrevenha lei complementar federal. O autor defende assim que os estados não poderiam ficar sem essa receita tributária em razão do vácuo de lei complementar, sendo legítimas as leis estaduais sobre o ITCMD, nos moldes do que já fora decidido pelo STF em relação ao IPVA<sup>45</sup>.

Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes<sup>46</sup> entende que, na ausência de lei complementar prevista no artigo 155, § 1º, III da CF/88, os estados e o DF podem instituir os impostos nas hipóteses previstas nas alíneas “a” e “b” do citado inciso, estando resguardados pelos princípios da federação e da igualdade, insculpidos nos artigos 1º, 5º, *caput e 150, II da CF/88 e também com fundamento na autorização constitucional prevista no artigo 34, parágrafos 3º e 4º do ADCT e artigo 24 e parágrafos da CF/88. Considera em seu trabalho que a própria Constituição Federal apresenta solução para a questão em discussão, por meio da interpretação sistemática de seus dispositivos, aliada ao que consagra os seus princípios norteadores, especificamente o federativo e o da igualdade*<sup>47</sup>. Para a autora, deixar de exigir os impostos nas situações em discussão implica direta afronta ao princípio da isonomia, tendo em vista que as transmissões de bens a título gratuito (doação e *causa mortis*) dentro do território nacional estão sujeitas à tributação enquanto as estrangeiras não. Isso criaria odiosa desigualdade entre contribuintes com os mesmos direitos, sem contar que as transmissões internacionais são de vultosos valores em sua grande maioria<sup>48</sup>.

Conclui a autora que não se pode admitir que os estados e o Distrito Federal sofressem limitação em sua competência por tanto tempo, tendo em conta que a Constituição Federal foi promulgada em outubro de 1988 e ela mesma delineou

<sup>44</sup> BONILHA, Imposto Estadual sobre Doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, v. 5, 2001, p. 322-323.

<sup>45</sup> “Informativo STF nº 157: Deixando a União de editar as normas gerais disciplinadoras do IPVA, os Estados exercem a competência legislativa plena (CF, art. 24, § 3º) e ficam autorizados a editarem as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional previsto na CF (ADCT, art. 34, § 3º). Com esse entendimento, a Turma, por unanimidade, manteve acórdão do Tribunal de Justiça de São Paulo, que rejeitava a pretensão de contribuinte do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – IPVA de eximir-se do pagamento do tributo, sob a alegação de que o Estado de São Paulo não poderia instituí-lo, dado que não possui competência para suprir a ausência de lei complementar estabelecendo as normas gerais (CF, 146, III, a). Precedente citado: AG (AgRg) 167.777-DF (DJU 09.05.97). RE 236.931-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, 10.8.99.”

<sup>46</sup> FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos causa mortis e doação e as transmissões do exterior. Cadernos Jurídicos da Escola Paulista de Magistratura*, São Paulo, v.17, p.126, nº 45, out./dez. 2016.

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 117.

<sup>48</sup> *Ibidem*, p. 118.

normas para a solução do impasse em caso de ocorrer demora na elaboração da lei complementar pelo Congresso Nacional. Assim, uma vez não regulada pelo legislador nacional, nos moldes do determinado pelo legislador constitucional, não pode tal omissão representar limitação à competência tributária dos estados e do Distrito Federal, que é plena, conforme pronunciado no “caput” e inciso I do artigo 155 da CF/88. Entender-se de maneira diversa significa consentir que outro ente possa constringer estados e DF em sua competência, o que com certeza não foi a vontade do legislador constituinte. Consigna, ao final, que a matéria possui importância atual em razão da globalização financeira e econômica, além de representar forma de controle e fiscalização de transferências de divisas e mecanismo para coibir simulações e fraudes<sup>49</sup>.

Adriano Vidigal Martins<sup>50</sup> defende que enquanto não sobrevier lei complementar regulamentando a situação prevista artigo 155, § 1º, III da CF/88, os estados e o DF possuem competência legislativa plena para instituírem e regulamentarem a cobrança do ITCMD. Tal lei complementar possui natureza de norma geral, nos termos do artigo 24, § 3º da CF/88, e é de âmbito nacional, com validade para todos os estados-membros e para o DF. Uma vez editada, ela suspenderá a eficácia das normas estaduais incompatíveis com o seu texto, conforme § 4º do artigo 24. Não se trata de hierarquia normativa entre a lei complementar, que possui o âmbito de incidência de uma norma geral, e as leis estaduais, que possuem o âmbito de incidência de regular as peculiaridades locais não abrangidas pela norma geral<sup>51</sup>. Destaca o autor que as normas estaduais que disciplinam o assunto possuem a finalidade de preencher a lacuna existente no ordenamento jurídico nacional, sendo grave a omissão do legislador federal, tendo em vista que a Constituição Federal já possuía mais de 25 anos (na época em que fez seu estudo) sem que tivesse sido editada a lei complementar acerca da matéria<sup>52</sup>.

Para o autor, a norma prescrita no artigo 34, § 3º do ADCT é de aplicabilidade imediata, incidindo assim que promulgada a Constituição, sendo que a tal norma autorizou os estados a editarem as leis necessárias para a aplicação do Sistema Tributário Nacional. Dessa forma, as leis estaduais editadas regulamentando o assunto não necessitam ser eliminadas do ordenamento jurídico vigente porque não apresentam antinomia com o texto constitucional<sup>53</sup>. O autor demonstrou em seu trabalho que a interpretação de que são constitucionais as leis estaduais que instituíram o ITCMD

---

<sup>49</sup> FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. Impostos *causa mortis* e doação e as transmissões do exterior. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista de Magistratura*, p. 126.

<sup>50</sup> MARTINS, Adriano Vidigal. Constitucionalidade das leis estaduais que instituem a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior. *Revista Dialética de direito Tributário*, n.223, p. 8, abr. 2014.

<sup>51</sup> *Ibidem*, p. 11.

<sup>52</sup> *Ibidem*, p. 14.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 15.

nas hipóteses em estudo confere aplicabilidade aos princípios da força normativa e da máxima efetividade da Constituição Federal, além de se harmonizar com o princípio da igualdade tributária por não desigualar situações que se apresentam iguais.

Assim, conclui o autor que os Estados devem instituir a tributação objeto do estudo mediante edição de lei ordinária, não aguardando a edição da lei complementar nacional prevista no artigo 155, § 1º, III da CF/88, tendo em vista que não desequilibrará o pacto federativo. Destaca, ao final, que a instituição do imposto em estudo pode se tornar uma importante fonte de receita na equalização das finanças públicas, repercutindo em melhora na prestação dos serviços públicos para os administradores, além de se apresentar como um instrumento de justiça fiscal, tendo em vista que um número maior de indivíduos contribuirá na arrecadação tributária<sup>54</sup>.

### 3.3. Legislação de alguns estados que regulamentaram a questão

Roberto Biava Júnior<sup>55</sup> considera que, para os casos do artigo 155, § 1º, III da CF/88, são adequados os antigos dispositivos da Constituição de 1946, que determinavam as seguintes regras de competência: i) no caso de bens corpóreos, o imposto cabe ao estado em cujo território estes se acharem situados; e ii) no caso de bens incorpóreos, o imposto pertence ao estado em cujo território os valores da herança forem liquidados ou transferidos aos herdeiros. Entende que tais critérios foram adotados na legislação paulista e mato grossense, por exemplo.

De acordo com o estudo feito por Regina Celi Pedrotti Vespero Fernandes<sup>56</sup>, os legisladores estaduais, na omissão do legislador nacional, concretizaram a competência e instituíram os impostos valendo-se do critério do domicílio da pessoa que teve acréscimo em seu patrimônio em razão da benesse, localizado em território nacional. Legitimou-se assim o estado-membro, ou o DF, onde o donatário ou os herdeiros ou legatários estiverem domiciliados no Brasil. Consideramos que tal fato demonstra certa uniformidade de critérios por parte dos estados e que certamente pode contribuir para a redução dos eventuais conflitos de competência que possam ocorrer. Isso pode ser constatado na legislação dos seguintes estados, por exemplo: a) São Paulo, no artigo 4º da Lei nº 10.705/2000, alterada pela Lei nº 10.992/2001; b) Rio Grande do Sul, por meio do artigo 3º da Lei nº 8.821/89; c) Distrito Federal, em seu artigo 2º da Lei nº 3.804/2006; d) Santa Catarina, conforme disposto no artigo 3º

<sup>54</sup> MARTINS, Adriano Vidigal. Constitucionalidade das leis estaduais que instituem a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.223, p. 16, abr. 2014.

<sup>55</sup> BIAVA JÚNIOR, Roberto. *A incidência do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou quando o “de cujus” possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior – Análise de Constitucionalidade das Leis Estaduais que instituíram o ITCMD nestas hipóteses*, p. 327-328.

<sup>56</sup> FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista de Magistratura*, p. 122.

da Lei nº 13.136/2004; e) Mato Grosso, no artigo 3º da Lei nº 7.850/2002; f) Rio de Janeiro, pelo disposto no artigo 9º da Lei nº 1.427/1989.

Presume-se que a solução a ser adotada por uma futura lei complementar sobre a matéria não será muito diferente da que foi adotada pelos estados, inclusive, por já ter sido utilizada em constituições pretéritas, de forma que podemos inferir que os estados já se preocuparam com a questão sobre os potenciais conflitos de competência, para que fossem evitados nas suas próprias legislações.

### 3.4. Análise jurisprudencial

Citamos inicialmente o RE nº 136.215/RJ<sup>57</sup> no qual o STF decidiu pela impossibilidade de cobrança do Adicional Estadual do Imposto de Renda sem prévia lei complementar (art. 146 da CF/88), por ter sido considerado que ela é materialmente indispensável para extinção dos conflitos de competência dos estados da federação, não bastando os permissivos inscritos no artigo 24, § 3º da CF/88 e no artigo 34 e seus parágrafos do ADCT para dispensar a sua edição. Considerou o acórdão que a prévia edição de lei complementar jamais pode ser dispensada quando a sua existência se torne materialmente imprescindível para eliminar os conflitos entre os Estados, onde a diversidade de critérios legislativos estaduais sobre o domicílio de pessoas físicas e jurídicas (contribuintes e fontes de retenção), especialmente quando possuem mais de um estabelecimento, seria campo abundante de inaceitável bitributação.

No RE 140.887/RJ<sup>58</sup>, também referente ao Adicional do Imposto de Renda, decidiu-se que os estados e o DF só podem instituir tributos, independentemente da lei complementar nacional tributária aludida no artigo 146 da CF, em relação a tributos autônomos de sua competência, em que esses tributos não possam ter reflexos em outros estados, no DF e na própria União. Na decisão, foi discutido o sentido e alcance dos parágrafos 3º, 4º e 5º do artigo 34 do ADCT, assim como do § 3º do artigo 24 da CF/88. Entendeu-se que o adicional em questão é tributo de competência exclusiva dos estados e do DF, não é autônomo, e como adicional que é, está inequivocamente vinculado ao imposto de renda como instituído e disciplinado pela União, e sua disciplina pelas leis locais pode dar margem a conflitos de competência entre Estados e Distrito Federal de um lado e entre estes e a União Federal de outro, pelos seus inevitáveis reflexos nacionais.

<sup>57</sup> RE 136.215/RJ, rel. Min. Octávio Gallotti, Tribunal Pleno, julgado em 18/02/1993.

<sup>58</sup> RE 140.887/RJ, rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 18/02/1993. Ementário nº 1.703-23, DJU 14/05/1993.

Por outro lado, no RE 236.931/SP<sup>59</sup> o STF decidiu que no caso do IPVA não há incompatibilidade com as normas dos artigos 24, § 3º; 150, II e IV, e 146, III, “a” da CF/88. Entendeu o Tribunal que o constituinte de 1988 autorizou os estados a editarem as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto que entrou em vigor em 1º de março de 1989, conforme disposto no artigo 34, § 3º do ADCT. Assim, os estados ficaram legitimados a impor as normas gerais indispensáveis à instituição dos novos impostos, o que foi cumprido em relação ao IPVA.

No AI 167.777-AgR/SP<sup>60</sup> decidiu-se que é constitucional a disciplina do IPVA mediante norma local de forma que, deixando a União de editar normas gerais, a unidade da federação exerce a competência legislativa plena (conforme disposto no artigo 24, § 3º da CF/88), e, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação, conforme artigo 34, § 3º do ADCT.

No âmbito do estado, pode ser citado como precedente o Incidente de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000<sup>61</sup>, em que o órgão especial do TJSP julgou inconstitucional a alínea “b” do inciso II do artigo 4º da Lei estadual nº 10.705/00, que instituiu o ITCMD na hipótese de herdeiros que, domiciliados no Estado de São Paulo, venham a receber heranças do exterior. O TJSP considerou no julgamento em questão que o legislador constituinte atribuiu ao Congresso Nacional um maior debate público sobre os critérios de fixação de normas relativas à competência tributária para a instituição do imposto sobre transmissão de bens, justamente com o intuito de evitar conflitos de competência entre os estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possui acordos comerciais, mantendo uniforme o sistema de tributos.

Por outro lado, no julgamento do Recurso de Apelação nº 0011110-17.2012.8.26.0053<sup>62</sup>, a 8ª Câmara de Direito Público do TJSP acolheu a pretensão da Fazenda Estadual, reconhecendo a constitucionalidade das normas estaduais que disciplinam o assunto. Decidiu-se que, na ausência de lei complementar nacional (artigo 146, III, “a” da CF/88), os estados assumem competência plena para edição de leis tributárias concernentes a tributos que daquele ordenamento careciam, na forma do previsto no artigo 24, § 3º da CF/88 e artigo 34, § 3º do ADCT.

<sup>59</sup> RE 236.931/SP, rel. Min. Ilmar Galvão, Primeira Turma, julgado em 10/08/1999. Ementário nº 1.969-6, DJU 29/10/1999.

<sup>60</sup> AI 167.777-AgR/SP, rel. Min. Marco Aurélio, Segunda Turma, julgado em 04/03/1997. Ementário nº 1.868-04, DJU 09/05/1997.

<sup>61</sup> Incidente de Inconstitucionalidade nº 0004604-24.2011.8.26.0000, rel. Des. Guerrieri Rezende, Órgão Especial TJSP, julgado em 30/03/2011. Publicado em 07/04/2011, Diário Eletrônico nº 927.

<sup>62</sup> Apelação/Reexame Necessário nº 0011110-17.2012.8.26.0053, rel. João Carlos Garcia, julgado em 25/09/2013. Publicado em 01/10/2013, Diário Eletrônico nº 1509.

Nota-se pelo exposto que existem decisões para ambos os lados, tanto no STF quanto no TJSP. Cabe ressaltar que o STF, em decisão monocrática mais recente, decidiu pela legitimidade da cobrança do ITCMD em questão, negando seguimento ao recurso extraordinário interposto. Trata-se do AI 805.043/RJ<sup>63</sup>, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, que decidiu pela constitucionalidade da Lei Estadual nº 1.427/1989 do Estado do Rio de Janeiro, que instituiu a incidência do ITCMD sobre heranças e doações provenientes do exterior. Decidiu-se no caso que a instituição do imposto em questão enquadra-se nas hipóteses em que a Corte admite aos estados-membros suprirem a omissão legislativa da União, pelo exercício da competência plena prevista no artigo 24, § 3º da CF/88 em conjunto com o artigo 34, § 3º do ADCT. Tal decisão levou em consideração exatamente os precedentes do STF aqui mencionados, em relação ao Adicional Estadual do Imposto de Renda e em relação ao IPVA, para se chegar ao resultado citado.

Infere-se da decisão que a situação do julgamento sobre o IPVA é mais semelhante ao caso do ITCMD aqui analisado para fins de solucionar o tema em discussão, posição da qual concordamos. Ratificamos a análise do julgado no sentido de que as decisões referentes ao Adicional do Imposto de Renda são exceções à possibilidade de exercício da competência plena, principalmente porque o adicional é tributo não autônomo, conforme considerado no RE nº 140.887/RJ.

A possibilidade de os estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fundamento no artigo 24, § 3º da CF/88 e artigo 34, § 3º do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o ITCMD nas hipóteses previstas no artigo 155, § 1º, “a” e “b” da CF/88 encontra-se em análise no STF por meio do RE 851.108 RG/SP<sup>64</sup> interposto pelo Estado de São Paulo, tendo sido reconhecida a repercussão geral da matéria.

#### **4. ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DE COBRANÇA DO ITCMD SOBRE HERANÇAS E DOAÇÕES COM ELEMENTOS DE CONEXÃO NO EXTERIOR SOB A ÓTICA DOS NOVOS PARADIGMAS E CATEGORIAS DA INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL**

A análise a ser traçada no presente artigo não tem o intuito de criar nenhum argumento jurídico totalmente novo dentro da discussão. Entendemos que os principais argumentos de ambos os lados da controvérsia encontram-se satisfatoriamente desenvolvidos, tanto na doutrina quanto na jurisprudência. A ideia aqui é tentar

<sup>63</sup> AI 805.043/RJ, rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 23/06/2010. DJe-120 publicado em 01/07/2010.

<sup>64</sup> RE 851.108 RG/SP, rel. Min. Dias Toffoli, Plenário, publicado em 25/06/2015.

organizar as argumentações jurídicas já postas de maneira a aplicar a técnica da ponderação para justificar uma solução contemporaneamente aceitável.

A primeira impressão que se tem ao tomar contato com as posições doutrinárias expostas é de que a leitura isolada de cada grupo de doutrinadores, sem ter contato com as posições contrárias, nos faz crer que tal corrente doutrinária está com a razão. No entanto, ao verificar a corrente oposta, também tendemos a concordar com ela. Consideramos assim que o caso comporta mais de uma solução possível e razoável e talvez isso demonstre o nível de dificuldade existente na presente análise e que justifica a utilização da técnica da ponderação proposta pelo Ministro Luís Roberto Barroso.

Como já citado anteriormente, o exame das posições doutrinárias divergentes indica em linhas gerais que a inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior, na ausência da lei complementar, é defendida com base nas regras constitucionais estritas contidas no texto constitucional, de maneira a prestigiar a certeza do direito e a segurança jurídica, enquanto a constitucionalidade da cobrança é defendida com base em princípios jurídicos aliados às regras, visando realização da justiça do caso concreto por meio de uma interpretação sistemática.

Descrevemos inicialmente a linha de raciocínio interpretativo da corrente doutrinária que defende a inconstitucionalidade de cobrança do tributo. A discussão basicamente gira em torno da necessidade formal e material da lei complementar prevista na regra estrita da Constituição Federal e que tal lei complementar não tem a função de descrever normas gerais e sim de regular potenciais conflitos de competência, sendo que uma função não pode ser substituída ou confundida com a outra. Alia-se a isso o argumento de que os permissivos constitucionais que regulamentam a competência suplementar dos entes federativos para instituir normas gerais em matéria tributária e leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional são exclusivos a essas situações e não se aplica sobre qualquer outra matéria reservada à lei complementar. Assim, as autorizações referentes às normas gerais e à aplicação do sistema tributário nacional seriam superadas quando o próprio texto constitucional reservou determinado assunto à necessidade de lei complementar. Existem também argumentos referentes à hierarquia das leis no sentido de que um permissivo constitucional existente em situação de ausência de lei federal ordinária não pode ser aplicado quando a própria Constituição exige lei complementar nacional.

A corrente doutrinária que defende a constitucionalidade da cobrança do ITCMD em estudo, praticamente considera que a lei complementar prevista na Constituição para estabelecimento de tal tributo possui natureza de norma geral e que os permissivos constitucionais que regulamentam a competência suplementar dos entes federativos para instituir normas gerais em matéria tributária e leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional possuem plena aplicabilidade ao caso. Avançando um pouco mais, argumentam que a Constituição deve ser interpretada de forma

sistemática que conduza à aplicação analógica de seus dispositivos e com respeito aos princípios basilares de cada matéria, notadamente os princípios republicano, federativo e da igualdade, além de outros decorrentes desses como o da isonomia e da capacidade contributiva e também os princípios da força normativa e da máxima efetividade da Constituição Federal.

Em linhas gerais, pode-se dizer que os métodos de interpretação utilizados nas posições doutrinárias expostas compreendem basicamente composições do método clássico (subsuntivo fundado na aplicação de regras) com os elementos tradicionais da hermenêutica (gramatical, histórico, sistemático e teleológico). O elemento diferenciador do presente estudo consiste em avançar um pouco mais em relação aos argumentos até aqui trazidos pela corrente doutrinária que defende a constitucionalidade da cobrança do tributo em discussão. Pretende-se assim organizar a argumentação jurídica já posta, aliada à análise jurisprudencial para contrapor as ideias divergentes e estruturar a ponderação dos fatos de maneira a justificar a constitucionalidade conforme método proposto pelo Ministro Luís Roberto Barroso.

A construção do raciocínio inicia-se com a associação dos princípios jurídicos vinculados a cada lado das correntes doutrinárias. Existe inicialmente um conflito de regras do próprio texto constitucional. A defesa de uma das regras acarreta a inconstitucionalidade de cobrança do tributo enquanto a defesa do outro conjunto de regras resulta na constitucionalidade. Consideramos que a interpretação jurídica convencional não está apta a fornecer a fundamentação satisfatória e definitiva para o caso.

Conforme observado, os defensores da inconstitucionalidade não o fizeram com fundamento em nenhum princípio jurídico específico enquanto a corrente oposta justificou seu posicionamento com base nos princípios republicano, federativo e da igualdade, entre outros. É razoável supor que se houvesse algum princípio jurídico que pudesse ser suscitado para defender a inconstitucionalidade das leis estaduais que cobram o ITCMD no caso, estes certamente seriam o da certeza do direito e o da segurança jurídica, em defesa da previsibilidade e objetividade das condutas. Assim sendo, no contexto da interpretação constitucional contemporânea, consideraremos em nossa análise o entrechoque de normas constitucionais do tipo colisão entre princípios constitucionais, sendo os seguintes: de um lado o grupo de princípios republicano, federativo e da igualdade, visando realização da justiça no caso concreto e, de outro, os princípios certeza do direito e o da segurança jurídica em defesa da previsibilidade e objetividade das condutas.

Consideramos aqui configurada a situação em que se faz necessária a utilização da técnica da ponderação, tendo em vista que a subsunção, desenvolvida por via de raciocínio silogístico, não é capaz de resolver o problema. Entendemos que a colisão se dá entre disposições da Constituição originária no qual os critérios tradicionais de solução de conflitos normativos (hierárquico, cronológico e da especialização) não são úteis.

Para fins da análise proposta, fato importante a se considerar aqui é que os defensores da inconstitucionalidade não trazem muitos argumentos referentes ao caso concreto a não ser o de que a lei complementar é necessária para manter o sistema tributário unificado para evitar eventual bitributação em algumas situações específicas que podem ser originadas por potenciais conflitos de competência. Por outro lado, os defensores da constitucionalidade trazem alguns argumentos relevantes a serem considerados na nossa análise. Entre eles estão o de que não seria justo admitir tratamento anti-isonômico no qual as transmissões de bens a título gratuito (doação e *causa mortis*) dentro do território nacional são normalmente tributadas enquanto as estrangeiras não, criando-se desigualdade entre contribuintes com os mesmos direitos. Relevante considerar também que o domicílio do “de cujus” no exterior não faz os herdeiros menos capazes tributariamente, além do fato de que as transmissões internacionais são de vultosos valores em sua grande maioria.

Outros argumentos são no sentido de que os estados não poderiam ficar sem essa receita tributária em razão do vácuo de lei complementar, sendo que a instituição do imposto em estudo pode se tornar uma importante fonte de receita na equalização das finanças públicas, repercutindo em melhora na prestação dos serviços públicos, além de se apresentar como um instrumento de justiça fiscal, tendo em vista que um número maior de indivíduos contribuirá na arrecadação tributária. Considera-se também que não se pode admitir que os estados e o Distrito Federal sofram limitação em sua competência por tanto tempo (30 anos em 2018) e que a matéria possui importância atual em razão da globalização financeira e econômica, além de representar forma de controle e fiscalização de transferências de divisas e mecanismo para coibir simulações e fraudes.

A argumentação adicional que trazemos para justificar a constitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior reside nos seguintes fatos, além dos já explicitados anteriormente pela corrente doutrinária correspondente: a) na análise sobre os potenciais conflitos de competência, constatou-se que há situações do art. 155, §1º, III da CF/88 em que ocorre claramente a impossibilidade de haver qualquer conflito de competência entre os estados brasileiros uma vez que as regras constitucionais, por meio dos dois primeiros incisos do §1º do artigo 155, já resolveriam expressamente a questão do estado competente para tributar; b) as hipóteses de ocorrência de verdadeiro conflito de competências em termos constitucionais são casuisticamente isoladas, não sendo razoável que os estados se abstivessem da tributação com elementos de conexão no exterior simplesmente por não haver lei complementar; c) a legislação dos estados apresenta certa uniformidade, tendo a maioria adotado o domicílio da pessoa que teve acréscimo em seu patrimônio em razão da benesse como definidor do critério de competência, o que já contribui para se evitar eventuais conflitos; d) decisão recente no STF indica a legitimidade da cobrança do ITCMD em questão.

A maioria dos argumentos citados praticamente legitima a aplicabilidade do artigo 24, §3º da CF/88 e do artigo 34, §3º do ADCT para a situação em análise. Assim sendo, consideramos que as exigências dos novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional, como a necessidade de recondução da solução a uma norma constitucional que sirva de fundamento, a necessidade de utilizar-se de um fundamento jurídico que possa ser generalizado aos casos equiparáveis e a necessidade de levar em consideração as consequências práticas que a decisão produzirá no mundo dos fatos estão satisfeitos, atendendo-se aos requisitos da interpretação contemporânea para que as decisões produzidas mediante ponderação tenham legitimidade e racionalidade.

Do exposto, pode-se concluir que não se mostra razoável restringir a competência dos estados e do DF, devido à inércia de outro ente federativo, em nome de uma certeza do direito e de uma segurança jurídica que em tese beneficiariam situações casuísticas, tendo em vista que parte das heranças e doações com elementos de conexão no exterior sequer gerariam conflitos de competência.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo analisou a constitucionalidade de cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior sob a ótica dos novos paradigmas e categorias da interpretação constitucional.

Quando a colisão de normas se dá entre disposições da Constituição originária, os critérios tradicionais de solução de conflitos normativos (hierárquico, cronológico e da especialização) não são suficientes para se atingir uma solução interpretativa condizente com a maior complexidade da vida moderna, marcada pela pluralidade de projetos existenciais e de visões de mundo.

A análise feita demonstrou que o verdadeiro conflito de competências, em termos constitucionais, ocorreria nas situações em que o doador ou o “de cujus” não possuam residência ou domicílio no país nem inventário processado no Brasil e também nos casos em que houver bens imóveis no exterior, ocorrendo indefinição teórica na determinação do estado competente para a tributação. Para esses casos, adicionalmente, deverá haver três elementos de conexão para se cogitar o conflito: um no exterior e os outros dois em estados brasileiros distintos. Considera-se que tais hipóteses são casuisticamente isoladas.

Para as situações em que o “de cujus” não residente possuía bens imóveis localizados em estado brasileiro ou no caso do “de cujus” brasileiro que possuía bens móveis no exterior e teve o inventário processado no país, existe clara impossibilidade de haver conflito entre os estados brasileiros na cobrança do tributo em discussão.

Posições doutrinárias e jurisprudenciais relevantes a respeito da competência tributária e sobre as funções da lei complementar quanto ao conflito de competência legitimam entendimento no sentido de que: inexistindo normas gerais voltadas à

regulação de possíveis conflitos de competência, os estados brasileiros poderão exercer a sua competência legislativa plena.

Não é razoável restringir a competência dos estados e do DF para a instituição do tributo, devido à inércia de outro ente federativo (30 anos em 2018), em nome de uma certeza do direito e de uma segurança jurídica que em tese beneficiariam situações casuísticas.

É constitucional a cobrança do ITCMD sobre heranças e doações com elementos de conexão no exterior. As leis estaduais editadas regulamentando o assunto não apresentam antinomia com o texto constitucional, de modo que não necessitam ser eliminadas do ordenamento jurídico vigente.

---

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizado por DERZI, Misabel Abreu Machado. 11. ed. São Paulo: Forense, 2008.

BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. São Paulo: Saraiva, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei Complementar: teoria e prática*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. A Incidência do ITCMD quando o Doador tiver Domicílio ou Residência no Exterior, ou quando o “de Cujus” possuía Bens, era Residente ou Domiciliado ou teve o seu Inventário Processado no Exterior – Análise de Constitucionalidade das Leis Estaduais que instituíram o ITCMD nestas Hipóteses. In: *Direito Tributário atual*, n.26, p.311-340, São Paulo.

BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Imposto Estadual sobre Doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, v.5, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário, linguagem e método*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COLUCCI, Nycolas Martins; FERRAZ, Diogo. Incidência do ITCMD na sucessão de bens móveis, títulos e créditos decorrentes de inventário processado no exterior. In: *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 22, n.116, p. 205, mai./jun., 2014.

FERNANDES, Regina Celi Pedrotti Vespero. *Impostos sobre transmissão causa mortis e doação - ITCMD*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

\_\_\_\_\_. Impostos *causa mortis* e doação e as transmissões do exterior. *Cadernos Jurídicos da Escola Paulista de Magistratura*, São Paulo, v.17, n.45, p.113-126, out./dez., 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. Imposto estadual sobre doações. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*, São Paulo: Dialética, v. 5, p. 222-225, 2001.

MARTINS, Adriano Vidigal. Constitucionalidade das leis estaduais que instituem a incidência do ITCMD sobre doações provenientes do exterior. *Revista Dialética de direito Tributário*, n.223, p. 7-16, abr., 2014.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Necessidade de lei complementar para a conformação do imposto de transmissão *causa mortis* e por doação de bens e recursos recebidos do exterior – inteligência do art.155, parágrafo 1, inciso III, da Constituição Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n.99, p.152-161, dez., 2003.

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

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

VEIGA JÚNIOR, Marcelo Uchôa da. Imposto sobre transmissões *causa mortis* e doações: inconstitucionalidade parcial da legislação paulista. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*, v.5, n.10, p.125-143, jul./dez., 2002.

WEISS, Fernando Lemme. O imposto de transmissão *causa mortis* e a partilha extrajudicial. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n.146, p.19-34, nov./2007.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

# A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS E O DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS OPERAÇÕES COM NÃO CONTRIBUINTE

*The ICMS incidence matrix rule and the tax rate differential in operations with non-taxpayers.*

Michel Goldman<sup>1</sup>

## SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Contribuinte e responsável tributário. 2.1. Contribuinte. 2.2. Responsável Tributário. 2.3. Substituição Tributária do ICMS. 2.4. Tipos de Substituição Tributária do ICMS. 2.4.1. Substituição Tributária das operações Antecedentes – Diferimento (“para trás”). 2.4.2. Substituição Tributária das operações concomitantes. 2.4.3. Substituição Tributária das operações Subsequentes – Substituição Tributária (“para frente”). 2.4.4. Substituição Tributária/Diferencial de Alíquotas (DIFAL). 3. ICMS/diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com não contribuintes. 3.1. Histórico das alterações constitucionais. 3.2. A Regra de Incidência Tributária do ICMS/diferencial de alíquotas em operações interestaduais com não contribuintes. 3.3. A regra de incidência tributária mais adequada ao modelo do ICMS/diferencial de alíquotas em operação interestadual com não contribuinte. 3.3.1. A questão da regra matriz de incidência tributária do ICMS/diferencial de alíquotas. 3.3.2. Contribuinte como sujeito passivo tributário. 3.3.3. Responsabilidade de terceiros como sujeito passivo tributário. 3.3.4. Responsável por substituição tributária como sujeito passivo tributário. 4. Considerações finais. Referências bibliográficas.

## RESUMO

Definir a regra de incidência tributária é estabelecer precisamente os critérios: espacial, temporal, material, pessoal e quantitativo, para caracterizar corretamente o tributo. Este artigo discute as alterações no modelo da Regra-Matriz de Incidência do ICMS, considerando a Emenda Constitucional nº 87/2015, precisamente as novidades do ICMS/diferencial de alíquotas em operações com não contribuintes. Por meio do estudo da doutrina e da legislação tributária do ICMS procura-se estabelecer se a Emenda nº 87/95 criou uma espécie ou subespécie de regra de incidência do ICMS. Para isso, busca responder importante questão sobre o critério pessoal da regra de incidência do ICMS/Diferencial de alíquotas: o sujeito passivo tributário é contribuinte, responsável pessoal ou responsável por substituição tributária pelo recolhimento do ICMS?

**Palavras-chave:** ICMS; Diferencial de Alíquotas; Regra-Matriz; Responsabilidade; Substituição Tributária.

## ABSTRACT

Defining the tax incidence rule is to establish the criteria accurately regarding spatial, temporal, material, personal and quantitative aspects to characterize the tax correctly. This article analyses the changes in the ICMS Matrix Rule considering the Constitutional Amendment 87/2015 mainly concerning the novelties of ICMS/differential of rates in operations with non-taxpayers. The study of the doctrine and the ICMS tax legislation helps establish whether the Amendment 87/95 created a

<sup>1</sup> Agente Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo. Bacharel em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo. Mestre em Administração de Empresas pela Universidade da Califórnia, Riverside. Bacharel em Direito pela Universidade Paulista de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Escola Superior da Procuradoria do Estado de São Paulo.

type or sub-type of incidence of the ICMS Rule. For this purpose, it seeks to answer an important question about the personal criterion of the ICMS incidence rule / Tax Rate Differential, as follows: is the taxable person considered a taxpayer, a tax liable or tax substitute?

**Keywords:** ICMS, Tax Rate Differential, Matrix Rule-Model, Tax Liability, Tax Substitute.

## 1. INTRODUÇÃO

Com a mudança constitucional trazida pela Emenda nº 87/2015, o ICMS nas operações interestaduais com destino a não contribuintes teve suas regras alteradas. Mudanças envolveram as alíquotas, a sujeição ativa, a sujeição passiva e outras características. Resta discutir se a emenda criou uma nova incidência tributária com uma específica base de cálculo, ou seja, uma nova regra-matriz, e também as mudanças trazidas na sistemática do ICMS.

Segundo Argos Campos Ribeiro Simões<sup>2</sup>: *Verifica-se, outrossim, que a sigla ICMS congrega diversas espécies de impostos; tanto quantas forem as materialidades de origem constitucional (critérios materiais), possíveis de serem construídas (...)*. E destaca o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup> sobre cada tipo tributário: *(...) é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipóteses de incidência e base de cálculo (...)*. A doutrina, inclusive, diverge sobre as possibilidades de construção de regras-matrizes do ICMS, porquanto para cada materialidade/base de cálculo possível de ser estruturada é possível uma regra-matriz de incidência tributária diferente de ICMS.

Como exemplo, o professor Roque Antonio Carrazza<sup>4</sup> define 5 hipóteses de incidência do ICMS:

A sigla “ICMS” alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transportes interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

Já o professor Paulo de Barros Carvalho entende 3 regras-matrizes: (I) realizar operações relativas à circulação de mercadorias; (II) prestar serviços de comunicação,

<sup>2</sup> SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – Importação. Proposta de Reclassificação e suas Aplicações*. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 48.

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editoria Saraiva, 2016, p. 176.

<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 34.

mesmo com início no exterior e (III) prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal.<sup>5</sup>

Para cada regra-matriz de incidência tributária do ICMS prevista pode-se encontrar subespécies de Regras de Incidência Tributária para caracterizar as diferentes materialidades. Em seu trabalho sobre o ICMS-importação em face do ICMS-operação relativa à circulação de mercadorias (ICMS-ocm), Argos Campos Ribeiro Simões<sup>6</sup> propõe: *É posicionar-se de forma normativamente fundamentada sobre o fato de o ICMS – importação ser espécie do gênero ICMS, em relação de coordenação com o ICMS-ocm, ou como subespécie deste.*

Definir a espécie de regra-matriz de incidência tributária e suas subespécies de um tributo é estabelecer corretamente os critérios: espacial, temporal, material, pessoal e quantitativo, para caracterizá-lo precisamente. Na venda interestadual para não contribuinte, originariamente, a alíquota do ICMS utilizada era a interna do estado de origem do remetente da mercadoria. Agora, com a mudança dos incisos VII e VIII do artigo 155, § 2º da Constituição Federal, passa a alíquota a ser interestadual e a receita tributária das operações de destino a não contribuintes (as realizadas por exemplo por meio de e-commerce e telefone) também será dividida entre os estados de origem e destino.

O responsável pelo recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais com destino a não contribuinte, é contribuinte do imposto ou responsável tributário? É responsável por transferência ou responsável por substituição tributária? Por fim, a EC nº 87/2015 nos apresentou uma nova regra-matriz do ICMS ou uma subespécie do ICMS circulação de mercadorias? Pretende o presente artigo discutir estas questões.

## 2. CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

### 2.1. Contribuinte

O contribuinte é o sujeito passivo direto da obrigação tributária. Ele tem obrigação direta pelo pagamento do tributo. Sua capacidade tributária é objetiva, pois decorre da lei, independe de sua vontade. Assim, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, conforme informação do CTN:

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

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*, p. 726.

<sup>6</sup> SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – Importação. Proposta de Reclassificação e suas Aplicações*, p.52.

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;

Na lição de José Eduardo Soares de Melo<sup>7</sup>: *A norma jurídica deve conter a indicação do devedor do tributo, qualificado como sujeito passivo da obrigação de dar (recolhimento de valores aos cofres públicos) – de natureza principal – ou da penalidade pecuniária (...).*

A Lei Complementar nº 87/96 escolhe a pessoa que presta o serviço ou a que fornece a mercadoria como aquele que recolhe o imposto, e não aquele que efetivamente arca com a carga tributária acumulada, que é o consumidor final. Cada membro da cadeia, que realiza o fato gerador do imposto, é o eleito, na condição de contribuinte, para realizar o recolhimento do ICMS, respeitando sempre as regras da não cumulatividade.

## 2.2. Responsável Tributário

O responsável tributário é o sujeito passivo indireto da obrigação tributária. Ele não é vinculado diretamente com o fato gerador, mas por imposição legal, é obrigado a responder pelo tributo.

A modalidade de transferência tem previsão no Código Tributário Nacional. Segundo Maria Rita Feggagut<sup>8</sup>, são quatro: *solidariedade, sucessão, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações*. A substituição tributária é prevista na Constituição Federal e, no caso do ICMS, na Lei Complementar nº 87/96.

Na responsabilidade por sucessão e por solidariedade, a sujeição passiva nasce na figura do contribuinte, mas com a ocorrência de um fato alheio, previsto legalmente, há o nascimento de um novo liame jurídico, com um terceiro. A norma introdutora dá origem a uma nova norma introduzida<sup>9</sup>.

Quanto às demais responsabilidades tributárias, prevê Maria Rita Ferragut<sup>10</sup>:

Na responsabilidade por substituição, por infração ou de terceiros inicialmente, já na ocorrência da incidência tributária, a sujeição passiva nasce na pessoa do sujeito passivo tributário, também por determinação legal. Há apenas uma norma concreta e individual introduzida, direcionando a cobrança diretamente ao sujeito passivo indireto.

<sup>7</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2012, p. 272.

<sup>8</sup> FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 56.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 36

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 35

No mundo do ICMS, a responsabilidade por transferência em todas as suas modalidades é largamente utilizada. Os seus conceitos se misturam e as regras são bastante particulares; atendendo às necessidades dos Estados e Distrito Federal.

### 2.3. Substituição Tributária do ICMS

O professor José Eduardo Soares de Melo<sup>11</sup> assim define a substituição tributária:

Trata-se a substituição de imputação de responsabilidade por obrigação tributária de terceiro que não praticou o fato gerador, mas que tem vinculação indireta com o real contribuinte. O substituto tem que decorrer naturalmente do fato imponível, da materialidade descrita (hipoteticamente) na norma jurídica, não podendo ser configurado por mera ficção do legislador. Deve inserir-se em uma realidade do sistema jurídico, permeada pelos princípios da segurança, certeza e do direito de propriedade, uma vez que o patrimônio das pessoas só pode ser desfalcado por fatos efetivamente realizados, e que contenham ínsita a capacidade contributiva. (...) Na substituição – num plano pré-jurídico – o legislador afasta por completo o verdadeiro contribuinte que realiza o fato gerador, prevendo a lei, desde logo, o encargo da obrigação a uma outra pessoa (substituto) que fica compelida a pagar como dívida própria, eis que a norma não contempla a dívida de terceiro (substituído).

Entende-se, portanto, pela definição deste autor, que a responsabilidade por substituição tributária difere, por exemplo, da responsabilidade tributária por transferência, pois a primeira já existe antes do fato gerador e a última nasce posteriormente ao fato gerador.

O autor Roque Antônio Carrazza<sup>12</sup>, não conflitante com a definição professor José Eduardo Soares de Melo, assim conceitua a substituição tributária: (...) *na responsabilidade por substituição o dever de pagar o tributo já nasce por expressa determinação legal na pessoa do sujeito passivo indireto.*

O professor José Roberto Rosa<sup>13</sup> traz uma caracterização legal para algumas minúcias da responsabilidade por substituição tributária:

Quando se fala substituição tributária, logo de início se pensa na cobrança antecipada em relação a um fato gerador futuro. Mas é necessário notar, porém, que a substituição tributária pode ocorrer relativamente a operações e prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes. A Constituição

<sup>11</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*, p.283.

<sup>12</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, p.84

<sup>13</sup> ROSA, José Roberto, *Substituição Tributária no ICMS*. São Paulo: Ottoni, 2011, p. 108.

Federal determina que “cabe à Lei Complementar dispor sobre substituição tributária (art. 155, § 2º II “b”)”.

E a Lei Complementar nº 87/96 cumpre seu papel. A chamada Lei Kandir, determina a existência de quatro tipos de substituição tributária:

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.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, 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.

## **2.4. Tipos de Substituição Tributária do ICMS**

### **2.4.1. Substituição Tributária das operações Antecedentes – Diferimento (“para trás”)**

O diferimento envolve principalmente produtores rurais e cooperativas. Ao invés de o Estado cobrar cada um dos produtores ou criadores rurais ou cooperados de uma cooperativa, o fisco espera que os produtos sejam vendidos para as indústrias ou repassados para as cooperativas centrais para cobrar diretamente destas pessoas o ICMS referente às operações antecedentes. Em outras palavras, ao invés de controlar os produtores rurais, o momento de cobrança do imposto fica diferido, postergado, adiado à entrada ou à saída da indústria (dependendo do produto).

### **2.4.2. Substituição Tributária das operações concomitantes**

Trata-se de operação que ocorre conjuntamente a uma operação principal. O caso mais notório, no mundo do ICMS é a prestação de serviço de transporte. Indústria que contrata um transportador para um serviço de carga de uma mercadoria para um cliente pode ser responsável pelo recolhimento do ICMS ao sujeito ativo da obrigação tributária, no lugar do transportador. Discute-se aqui a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal e não ICMS da mercadoria (este sempre de responsabilidade do remetente). Veja bem, em relação ao serviço de transporte e não à mercadoria.

Exemplo: A indústria paulista de móveis contrata um transportador para levar um sofá de R\$ 3.000,00 para um comprador em Minas Gerais. O valor do

transporte foi R\$ 1.000,00. Neste caso, havendo a substituição tributária da operação concomitante (que acontece junto à venda da mercadoria, portanto estamos falando das operações de transporte), é a INDÚSTRIA que no papel de substituta tributária da empresa transportadora (substituída) recolhe o valor do ICMS para São Paulo:  $1.000 * 12\% = 120$  reais. O ICMS/mercadoria também é recolhido pela indústria remetente, no valor de R\$ 540,00 ( $R\$ 3.000,00 \times 18\%$ ). São lançamentos tributários conhecidos no início e que ocorrem paralelamente ou concomitantemente.

#### **2.4.3. Substituição Tributária das operações Subsequentes – Substituição Tributária (“para frente”).**

A substituição tributária para frente (ou apenas substituição tributária) é justamente o oposto do diferimento. Enquanto no diferimento os fatos geradores das operações já aconteceram e o contribuinte fabricante que recebe os produtos é responsável pelo recolhimento das operações que antecederam à chegada ou saída dos produtos de seu estabelecimento, na substituição tributária “para frente”, os fatos geradores ainda não aconteceram, e o industrial substituto antecipa o imposto das operações de saída/venda posteriores.

A substituição tributária é possível apenas entre contribuintes dentro do estado ou Distrito Federal. Mas há uma exceção: havendo acordo (convênio) entre os estados é possível que um industrial paulista retenha o ICMS antecipadamente de uma venda para um substituído (atacadista ou varejista) de outro estado da federação (é o que prevê o artigo 9º da LC nº 87/96).

#### **2.4.4. Substituição Tributária/ Diferencial de Alíquotas (DIFAL)**

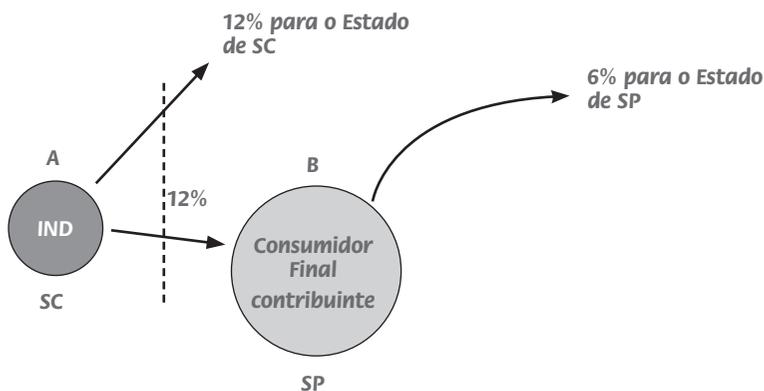
O artigo 12 da Lei Complementar nº 87/96 e suas replicações nas leis ordinárias estaduais, inclusive, por exemplo, no artigo 2º da Lei do ICMS paulista (Lei nº 6.3740/89), dispõem sobre as situações de ocorrência do fato gerador do ICMS. É certo que o inciso I de ambos os artigos traz o momento de ocorrência da incidência tributária mais comum e até mais intuitiva das operações com mercadorias: a saída do estabelecimento; seja este industrial, atacadista, varejista.

Existe, contudo, outro comando do artigo 2º (inciso VI e §5º) da Lei nº 6.3740/89, que não está na Lei Complementar nº 87/96, mas encontra-se disposto nas demais legislações estaduais, que determina ocorrer a incidência tributária do ICMS na entrada de ativo permanente ou material de uso e consumo em estabelecimento de contribuinte do imposto na operação interestadual.

Trata-se da comumente chamada incidência tributária do diferencial de alíquotas. O contribuinte que adquirir ativo permanente ou material de uso e consumo de outro estado deverá recolher a diferença entre a alíquota interna e alíquota interestadual sobre a base de cálculo de venda para o estado de destino.

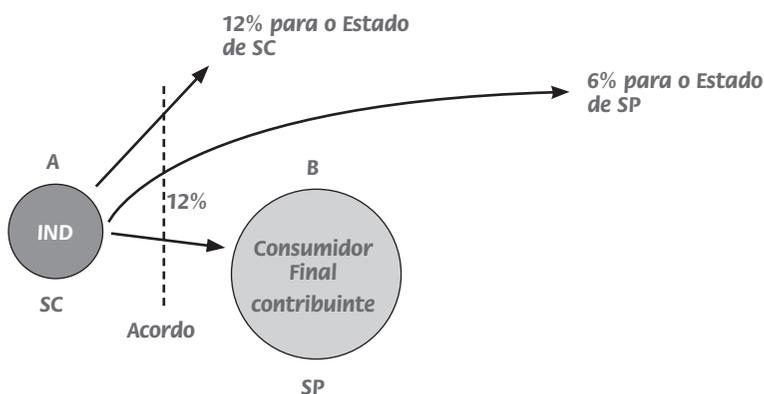
Exemplo do funcionamento do diferencial de alíquotas: uma indústria contribuinte de Santa Catarina vende para uma empresa contribuinte de São Paulo, um bem para o ativo permanente (um maquinário).

Pelas regras do ICMS sabe-se que alíquota interestadual é 12% e a interna de São Paulo é 18%, portanto haverá dois recolhimentos de ICMS:



Com o advento da substituição tributária de diferencial de alíquotas, a sistemática muda e a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas passa do contribuinte de São Paulo para o contribuinte de Santa Catarina, na qualidade de substituto tributário.

Com certa modificação em relação ao anterior, o diagrama abaixo explica as obrigações que cabem agora ao contribuinte de Santa Catarina (recolher o imposto de sua operação e o diferencial de alíquotas na condição de substituto tributário):



### 3. ICMS/DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM NÃO CONTRIBUINTES

#### 3.1. Histórico das alterações constitucionais

Por intermédio da Emenda Constitucional nº 87/2015, o legislador brasileiro mudou a Carta Magna Brasileira em um dos aspectos vitais do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS. Antes, uma das exceções à repartição da receita tributária era justamente a venda interestadual para não contribuinte. Até a mudança, a alíquota utilizada na venda para este tipo de operação era a alíquota interna do estado de origem da mercadoria. E imposto recolhido totalmente ao estado de remessa. Esta era a ordem disposta no inciso VII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal (modificado pela emenda):

VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

.....

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

O crescimento do comércio eletrônico azedou a leniência dos estados de destino com a exceção trazida no inciso VII do §2º da Constituição (alíquota interna nas operações interestaduais com não contribuintes). Os volumes de venda em operações interestaduais com destino a não contribuintes cresceu muito e tornou-se um negócio maior, mais próspero e lucrativo que os próprios estabelecimentos físicos.

Com a pressão das bancadas dos estados de destino das mercadorias, a Emenda Constitucional nº 87/2015 determinou que a alíquota interestadual fosse utilizada em todas as operações interestaduais com destino a não contribuinte do ICMS, não importando se a operação é de “e-commerce” ou telemarketing. Faculdades, escolas de idiomas, instituições governamentais, agências de publicidade, armazéns gerais, pessoas físicas, todos são exemplos de não contribuintes do ICMS, todos adquirem mercadorias em operações interestaduais; com a mudança da regra constitucional, a remessa de produtos para essas pessoas, em qualquer tipo de aquisição, em outros Estados, é tributada pelas alíquotas interestaduais (reduzidas em relação às internas) de 4, 7 ou 12% e não mais 18 ou 17%, alíquota interna (ou cheia).

A regra constitucional após a EC nº 87/2015 está disposta no inciso VII do § 2º do artigo 155:

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao estado de localização do

destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

Com a EC nº 87/2015 também foi modificado o inciso VIII do artigo 155, § 2º da Constituição Federal, conferindo ao remetente da mercadoria a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS diferencial de alíquota na venda interestadual para não contribuinte, como bem define o item “b”:

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;

Com a mudança da ordem constitucional, entendemos que quanto ao ICMS /diferencial de alíquotas, na operação interestadual com não contribuintes, temos uma nova regra de incidência tributária e certa controvérsia. Para comprovar essa premissa, importante analisar a regra de incidência tributária antes e depois da emenda constitucional.

### **3.2. A Regra de Incidência Tributária do ICMS/diferencial de alíquotas em operações interestaduais com não contribuintes**

Como define o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>14</sup> sobre a relação tributária nascida: *A regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do crédito tributário.*

O legislador, ao conceituar o fato, descrito em lei, que dará ensejo ao nascimento da relação jurídica do tributo, criou critérios para definir claramente as circunstâncias e propriedades que o caracterizam. No campo da hipótese tributária, têm-se os critérios material, espacial e temporal. No campo do consequente, temos os critérios pessoal e quantitativo. O quantitativo é composto pela base de cálculo e alíquota.

Diante da mudança constitucional do ICMS/diferencial de alíquotas, na operação interestadual com não contribuintes, entendo necessário propor a reformulação da regra de incidência tributária. Trata-se de uma atividade que substitui os símbolos teóricos legais para caracteres práticos. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho<sup>15</sup>: *É, portanto, um trabalho eminentemente semântico, pois se consubstancia na busca das*

<sup>14</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, p. 261.

<sup>15</sup> *Ibidem*, p. 261.

.....  
acepções dos vocábulos que o legislador depositou nos textos do direito positivo, para descrever fatos e prescrever comportamentos.

Vejam os a regra de incidência tributária do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais com destino a não contribuintes do imposto.

### Antes da Emenda Constitucional nº 87/2015:

#### **Critério Temporal**

Momento da saída de mercadoria de estabelecimento remetente com destino a não contribuinte em operação interestadual.

#### **Critério Material**

Dar a saída de mercadoria real ou fictamente do estabelecimento com destino a não contribuinte em operação interestadual.

#### **Critério Espacial**

Saída de mercadorias no território nacional.

#### **Critério Quantitativo**

**Alíquota:** interna do estado/Distrito Federal remetente.

**Base de Cálculo:** valor da mercadoria + despesas acessórias cobradas do destinatário+ IPI.

#### **Critério Pessoal**

**Sujeição Ativa:** Ente federativo sede do remetente da mercadoria.

**Sujeição Passiva:** remetente da mercadoria na condição de contribuinte do ICMS.

### Após a Emenda constitucional nº 87/2015:

Duas regras de incidência tributária:

#### **1) ICMS Operação Interestadual**

##### **Critério Temporal**

Momento da saída de mercadoria de estabelecimento remetente com destino a não contribuinte em operação interestadual.

##### **Critério Material**

Dar a saída de mercadoria real ou fictamente do estabelecimento com destino a não contribuinte em operação interestadual.

##### **Critério Espacial**

Saída de mercadorias no território nacional.

### **Critério Quantitativo**

**Alíquota:** interestadual a depender do estado de remessa e destino da mercadoria ou mercadoria importada ou não (4, 7 ou 12%).

**Base de Cálculo:** valor da mercadoria + despesas acessórias cobradas do destinatário+ IPI.

### **Critério Pessoal**

**Sujeição Ativa:** Ente federativo sede do remetente da mercadoria.

**Sujeição Passiva:** remetente da mercadoria na condição de contribuinte do ICMS.

## **2) ICMS Diferencial de Alíquotas**

### **Critério Temporal**

Momento da saída de mercadoria de estabelecimento remetente com destino a não contribuinte em operação interestadual.

### **Critério Material**

Dar a saída de mercadoria real ou fictamente do estabelecimento com destino a não contribuinte em operação interestadual.

### **Critério Espacial**

Saída de mercadorias no território nacional.

### **Critério Quantitativo**

**Alíquota:** DIFERENÇA entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual.

**Base de Cálculo:** valor da mercadoria + despesas acessórias cobradas do destinatário+ IPI.

### **Critério Pessoal**

**Sujeição Ativa:** Ente federativo sede do destinatário da mercadoria.

**Sujeição Passiva:** remetente da mercadoria na condição de contribuinte do ICMS.

ou

**Sujeição Passiva:** remetente da mercadoria na condição de responsável por transferência (por terceiros).

ou

**Sujeição Passiva:** remetente da mercadoria na condição de responsável por substituição tributária.

Aparentemente o critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária requer uma discussão mais aprofundada. Apesar do remetente, por decisão da Constituição Federal, ser o sujeito passivo da obrigação tributária do ICMS/diferencial de alíquotas na venda interestadual para não contribuinte, merece debate se esta pessoa é contribuinte ou responsável tributário.

### **3.3. A regra de incidência tributária mais adequada ao modelo do ICMS/diferencial de alíquotas em operação interestadual com não contribuinte.**

#### **3.3.1. A questão da regra-matriz de incidência tributária do ICMS/diferencial de alíquotas.**

Segundo Argos Campos Ribeiro Simões<sup>16</sup>: *Lembramos que para cada conjunto materialidade/base de cálculo construído teremos uma regra-matriz que lhe corresponda. Cada regra-matriz do imposto previsto constitucionalmente consideraremos uma espécie distinta de ICMS.*

Discutindo o antecedente da regra de incidência tributária do ICMS, no recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais com não contribuintes, encontramos três possíveis respostas para a definição da sujeição passiva: remetente na condição de contribuinte, ou responsável por transferência ou responsável por substituição tributária.

Optando pela alternativa que indica o responsável pelo recolhimento do ICMS/Diferencial de Alíquotas como o contribuinte do ICMS, então, devemos entender que se trata de uma nova espécie de regra-matriz de incidência tributária. Pois, diferentemente da regra-matriz do ICMS/circulação de mercadorias, a regra-matriz do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais com não contribuintes, origina em seu consequente, uma relação jurídica (obrigação tributária) entre o remetente da mercadoria, sujeito passivo (na condição de contribuinte) e o estado do destino da mercadoria, sujeito ativo.

Concluimos que o ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual com não contribuintes, traz alteração significativa no antecedente da regra-matriz do ICMS/circulação de mercadorias, que prevê no seu consequente uma ligação estreita entre o local de início da operação e a sujeição passiva (contribuinte).

Por outro lado, optando pela alternativa que indica o responsável pelo recolhimento do ICMS/Diferencial de Alíquotas como o responsável tributário do ICMS (qualquer modalidade) entendemos que a alteração acima destacada não se opera, e podemos definir o ICMS/Diferencial de Alíquotas como uma subespécie da regra de incidência tributária relacionada à regra-matriz do ICMS/circulação de mercadorias.

<sup>16</sup> SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – Importação, proposta de reclassificação e suas aplicações*, p. 49.

Não há alteração no antecedente da regra-matriz de incidência e, portanto, não se desfigura o modelo de ICMS/Diferencial de Alíquotas em relação ao modelo do ICMS/circulação de mercadorias. A regra da sujeição passiva e ativa dentro do mesmo estado se mantém, e se há obrigação de um sujeito de outro estado recolher o ICMS para o estado de destino, isso se dá por responsabilidade tributária – modelo já previsto no ICMS/circulação de mercadorias.

### 3.3.2. Contribuinte como sujeito passivo tributário

São contribuintes do ICMS circulação de mercadorias, de forma geral, as indústrias, atacadistas e varejistas. Estes estabelecimentos dão saída de mercadoria e fazem parte da cadeia de distribuição econômica.

No esteio do comando constitucional, a Lei Complementar repete que o ICMS incide na circulação de mercadorias (art. 2º, I), e, mais à frente, no artigo 11, I, “a”, já sob sua competência, estabelece que tem a sujeição passiva para o recolhimento do imposto o estabelecimento onde se encontram a mercadoria ou o bem, no momento da ocorrência do fato gerador. O remetente é o contribuinte e não o destinatário, pelo menos na saída de mercadoria de uma operação das mais comuns como a compra e venda de mercadoria.

É bem verdade, que em se tratando de vendas interestaduais, existe sim a previsão de uma saída de mercadoria capaz de gerar duas incidências tributárias: uma no ato da saída de mercadoria do remetente e outra na entrada do estabelecimento destinatário. É a incidência do ICMS/diferencial de alíquotas, na venda interestadual com destino a contribuinte de imposto. Mesmo assim, o remetente é responsável pelo recolhimento do ICMS no momento da saída da mercadoria de seu estabelecimento. O que se tem é uma nova incidência tributária no destino.

O recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas pelo destinatário da mercadoria é previsto na Constituição Federal, artigo 155, §2º, VII, “a”. Não encontra disciplina na Lei Complementar nº 87/96, mas está positivado nas legislações estaduais. Exemplo é o artigo 2º, I e VI da Lei nº 6.374/89 (Lei do ICMS de São Paulo):

Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

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

VI – na entrada em estabelecimento de contribuinte de mercadoria oriunda de outro estado ou do Distrito Federal destinada a consumo ou ao ativo permanente

Não confundir o ICMS/diferencial de alíquotas nas operações interestaduais com contribuintes do imposto, com o ICMS/diferencial de alíquotas em operação interestadual

com não contribuinte do imposto. O primeiro é previsto na alínea “a” do artigo 155, §2º da Constituição Federal e o outro é previsto na alínea “b” do mesmo artigo.

Na incidência da alínea “a”, contribuinte é o remetente e também o destinatário; são duas incidências tributárias. E a regra de incidência tributária define um sujeito ativo para cada um. Remetente recolhe ICMS para o estado em que está inscrito no cadastro de contribuintes onde se localiza; o destinatário recolhe o ICMS/diferencial de alíquotas para seu estado.

Na incidência da alínea “b”, o remetente recolhe ICMS para seu estado na condição de contribuinte, pois está inscrito no cadastro deste estado. E também recolhe o ICMS/diferencial de alíquotas para o estado de destino. Este é o problema. Enquanto a sujeição ativa é do estado de destino, a sujeição passiva é de um contribuinte inscrito no estado remetente.

Em outras palavras, a questão do ente com direito a exigir o ICMS esbarra na definição do domicílio tributário. Como define Paulo de Barros Carvalho<sup>17</sup>:

De resto, a problemática do domicílio tributário está intimamente associada ao âmbito de aplicação da lei no espaço e, se penetrarmos no interior da regra de incidência, veremos que há estreita correlação com o critério espacial da hipótese normativa. Esses limites lógicos impedem a autoridade legislativa de cogitar da fixação de domicílio, quanto a pessoas, fatos ou bens situados para além das fronteiras geográficas que a lei tem a virtude de alcançar.

O que se vê é a competência dos estados e o Distrito Federal para instituir e cobrar o ICMS dos contribuintes inscritos em seus cadastros de contribuintes, administrados e regulados dentro da sua fronteira geográfica. Legislação com critérios extraterritoriais no mundo do ICMS, se não determinadas por lei complementar, cabe a convênios entre os estados.

O Convênio nº 93/2015 fixa regras de aplicação extraterritorial, pois legisla sobre operações interestaduais referentes à Emenda Constitucional nº 87/95, com efeitos em todos os estados e o Distrito Federal, determinando, na cláusula quinta, a possibilidade do remetente da mercadoria tornar-se contribuinte do estado destinatário da mercadoria, caso seja do interesse do Fisco destinatário e do contribuinte destinatário. É uma faculdade; e se interpretada literalmente, a cláusula parece muito mais destinada a administrar casos específicos do que todo o funcionamento da arrecadação. Frisa-se também que o trabalho de fiscalização extraterritorial é difícil e exige investimentos.

Convênio 93/2015

**Cláusula quinta** A critério da unidade federada de destino e conforme dispuser a sua legislação tributária, pode ser exigida ou concedida ao contribuinte localizado na unidade federada de origem inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS.

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p.243.

Na lógica do ICMS ainda que a inscrição não determine que o ICMS será recolhido pelo remetente ao estado de destino, na prática obviamente, isto acontece.

Torna-se mais claro que o remetente da mercadoria nas operações interestaduais do ICMS/diferencial de alíquotas é responsável tributário pelo imposto e não contribuinte. Pois a pessoa possui a responsabilidade legal de recolher o ICMS/diferencial de alíquotas em operação com não contribuinte, para o estado de destino, ainda que sem inscrição no cadastro de contribuintes do destino. Aliás, é desta forma que funciona a responsabilidade tributária por substituição tributária.

Descartando a ideia de que o remetente é contribuinte do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais com não contribuintes, parece-nos prejudicada a premissa que as mudanças trazidas pela Emenda Constitucional nº 87/15 criaram uma nova regra-matriz de incidência tributária do ICMS.

### **3.3.3. Responsabilidade de terceiros como sujeito passivo tributário**

A responsabilidade de terceiros e por infração no Código Tributário Nacional tem seus preceitos retirados dos artigos 134, 135, 136 e 137. Nas duas modalidades de responsabilidade é relevante a conduta do agente, normalmente ilícita, e responsabilidade é tratada como pessoal.

O Código Tributário Nacional determina a obrigação da responsabilidade pessoal de terceiros se as pessoas listadas nos artigos agirem com dolo em atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. O artigo 135 retira a extensão de solidariedade do artigo 134 e converte em responsabilidade pessoal.

A simples presença de culpa é discutível na responsabilidade pessoal de terceiros do artigo 135. Na opinião de Maria Rita Ferragut, a atuação sem dolo das pessoas não elide a sua responsabilidade. Diz a autora<sup>18</sup>:

A separação das personalidades e a necessidade de gerir sociedades economicamente estáveis e instáveis, somadas ao direito constitucional à propriedade e ao princípio da não utilização do tributo com efeitos confiscatórios, vedam que um administrador seja responsável por ato não doloso. A intenção de fraudar, de agir de má-fé e de prejudicar terceiros é fundamental.

O dolo também parece elemento essencial à responsabilidade por infração trazida no artigo 137, I do Código Tributário Nacional. Trata o inciso de infrações de ordem penal relacionadas à ordem tributária. Já o artigo 136, que também trata de responsabilidade por infrações, amplia a obrigação pessoal do agente, prescrevendo a possibilidade de responsabilização objetiva. Ou seja, responde o agente por dolo

<sup>18</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 56.

ou culpa quando infrações à legislação tributária forem realizadas. Cita Maria Rita Ferragut<sup>19</sup>: (...) a infração fiscal é objetiva, configurando-se pelo mero descumprimento dos deveres tributário de fazer e não fazer e da obrigação de dar, todos previstos na legislação. O dolo e culpa, certamente, são prescindíveis.

Não há discussão de dolo ou culpa na previsão constitucional do diferencial de alíquotas. Pois não se discute ilicitude nesta obrigação. A Constituição Federal determina a responsabilidade do remetente pelo ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual com não contribuintes. Não é relevante existir qualquer tipo de ato ilícito.

Pode-se até entender que a responsabilidade do remetente pelo recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas seja uma responsabilidade direta de terceiros; mas porque não envolve dolo ou ilícito tributário, não se assemelha ao tipo de responsabilidade previsto no Código Tributário Nacional.

### 3.3.4. Responsável por substituição tributária como sujeito passivo tributário

A responsabilidade passiva por substituição está prevista no § 7º do artigo 150 da Constituição. E a Carta Magna designa a Lei Complementar para tratar deste assunto, no artigo 155, § 2º, “b”. A Lei Complementar nº 87/96 discorre sobre a substituição tributária nos artigos 6º a 10. Entre as principais determinações é possível assinalar que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, tornando-o substituto tributário. Além disso, determina a lei Kandir que a atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada estado.

É clara a competência concedida às leis ordinárias para legislar sobre assuntos específicos e particulares às suas realidades sobre a substituição tributária. Somente restringe os tipos de substituição tributária: antecedentes, concomitantes, subsequentes, e, do diferencial de alíquotas (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).

O fato de a Lei Complementar atribuir ao legislador ordinário a responsabilidade de dispor sobre o assunto gera críticas da doutrina. Aponta Hugo de Brito Machado<sup>20</sup>:

Com efeito, aquele dispositivo da Lei Maior diz caber à Lei Complementar dispor sobre substituição tributária. Não pode a Lei Complementar, a pretexto de fazê-lo, transferir essa atribuição ao legislador estadual. Se o faz, está a desmentir a Constituição, negando-lhe de frente a supremacia.

<sup>19</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 146.

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Aspectos Fundamentais do ICMS*, p. 120.

Mas pondera Paulo de Barros Carvalho<sup>21</sup>:

(...) Como se vê, tudo foi produto de um ingente esforço de adaptação, para atender às exigências de nossa particularíssima organização jurídico-constitucional. E o custo dessa movimentação veio em detrimento do poder jurídico das entidades federadas que, ao menos nesse setor, ficaram sensivelmente diminuídas. Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>22</sup> chega até a falar em *'massacre da competência estadual, já que o imposto teve que submeter-se a um regramento unitário pela União através de leis complementares e resoluções do Senado'* (Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário – Forense – págs 221/222).

De qualquer forma, não está sob égide da Lei Complementar a competência constitucional de tratar sobre responsabilidade tributária do ICMS cabendo aos estados legislar sobre o assunto. Um dos tipos de responsabilidade tributária é sem dúvida a substituição tributária. E se cabe à Lei Complementar dispor sobre este assunto, o faz determinando seus tipos, a base de cálculo, a restituição etc. Aos Estados, em sua competência residual, cabe legislar sobre suas especificidades, determinando os produtos que tem substituição tributária, os convênios que permitirão as operações interestaduais, as datas de recolhimento etc.

A substituição tributária tem como elemento precedente uma relação entre o substituto e substituído e outra entre o substituto e o fato jurídico (uma venda interna ou interestadual ou um contrato de serviço de transporte). E no elemento posterior, outra relação jurídica, tendo como objeto a obrigação do substituído em recolher o ICMS de sua operação e o ICMS das operações subsequentes, antecedentes, concomitantes realizadas pelo substituído.

O substituído tributário realiza o evento jurídico mas é o substituto o responsável pelo recolhimento do imposto. Como se houvesse o desdobramento da sujeição passiva do ICMS, aquele que realiza a saída da mercadoria não recolhe o valor. Essa é a essencialidade da substituição. Não implica mudança do polo passivo porque o responsável pelo recolhimento do imposto é desde o início o substituto (indústrias, importadores). O substituído (atacadistas, varejistas) nunca terá sido sujeito passivo da relação jurídica. Segundo Maria Rita Ferragut<sup>23</sup>: (...) *a substituição é pré-jurídica, não jurídica*.

O substituído não é obrigado a recolher o tributo, pois não faz parte da relação obrigacional, mas sua existência é fundamental. Sempre existe o atacadista ou varejista que está sendo substituído pelo industrial e importador, pois é necessária

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 229.

<sup>22</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro, 1982, apud Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, p. 229.

<sup>23</sup> FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 60.

a existência de uma operação passada ou futura ou concomitante realizada por alguém. Diz Maria Rita Ferragut<sup>24</sup>: (...) *se o substituído não chegou a existir, não haverá fato jurídico tributário, pressuposto para a exigência do adimplemento da obrigação por parte do substituto.*

Parece-nos que a substituição tributária mais adequada para o modelo do ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual para não contribuinte, é a concomitante. Há duas incidências tributárias do ICMS na operação interestadual de remessa de mercadoria para não contribuinte do ICMS. As duas incidências exibem como aspecto temporal a saída da mercadoria do estabelecimento do remetente. Contudo, a sujeição ativa de cada incidência é diferente. Em uma, o estabelecimento do Estado de origem da mercadoria recolhe, na condição de contribuinte, o ICMS da saída da mercadoria, para os cofres do Estado de origem. Na segunda incidência, o estabelecimento do Estado de origem da mercadoria recolhe, na condição de responsável, o ICMS da saída da mercadoria, para os cofres do estado de origem.

Maria Rita Ferragut<sup>25</sup> chama o tipo de substituição tributária concomitante de convencional:

Já a segunda hipótese é a convencional, e diz respeito à substituição assim que ocorrido o fato jurídico, como no exemplo do tomador do serviço pelo recolhimento do ISS retido do prestador, ou do recolhimento de IRRF pela fonte pagadora no envio de certos pagamentos ao exterior. Aqui também há postergação, mas substituição (pré-jurídica) do sujeito devedor.

A mais comum substituição tributária concomitante no mundo do ICMS é a de serviço de transporte. Os estados têm possibilitado a substituição tributária das operações de transporte apenas em duas ocasiões: 1 – Quando o transportador for inscrito em outra unidade federada, o remetente deve recolher o ICMS do serviço de transporte e não o transportador. 2 – Quando transportador for autônomo, ou seja, não for obrigado a inscrição no Estado, deve recolher o ICMS o remetente ou o destinatário da mercadoria, quando contribuintes. Exemplo desta legislação ordinária é o artigo 316 do Regulamento do ICMS de São Paulo ou artigo 82 do Livro IX do Regulamento do Estado do Rio de Janeiro.

Uma importante observação a respeito da substituição tributária das operações concomitantes do serviço de transporte: define o Regulamento do ICMS de São Paulo como autônomo, no serviço de transporte, o prestador de serviço de transporte de carga que o executar pessoalmente. E indica que não há obrigação de inscrição no cadastro de contribuintes do ICMS (artigo 23, II, do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo). Ordem parecida com a trazida no artigo 82 do Livro IX do

<sup>24</sup> FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 60.

<sup>25</sup> *Ibidem*, p. 64.

Regulamento do Estado do Rio de Janeiro. Ou seja, trata-se de uma pessoa não inscrita no cadastro de contribuintes do ICMS e, portanto, é substituída pelo contratante do serviço no recolhimento do imposto. Modelo em sintonia com a substituição tributária do ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual com contribuinte: o remetente recolhe o ICMS porque o destinatário é não inscrito.

Só há a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas porque logicamente trata-se de uma operação interestadual. E é, na impossibilidade de se cobrar o ICMS do destinatário, por não se tratar de contribuinte típico, que a Constituição criou a figura do responsável (remetente da mercadoria). Segundo a Constituição, o remetente tem a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações interestaduais de mercadorias com destino a não contribuinte, independente de fato posterior lícito ou ilícito que desloque a obrigação do contribuinte para o responsável. Trata-se de uma responsabilidade tributária pré-definida em lei, que exime o contribuinte deste *mínus*.

Na responsabilidade por substituição tributária das operações concomitantes, as duas incidências tributárias ocorrem ao mesmo tempo, não há recolhimento de imposto referente a saídas anteriores ou posteriores, como o caso da substituição tributária das operações antecedentes ou subseqüentes. Têm as duas ocorrências as mesmas hipóteses: aspecto material, espacial e temporal. No momento da saída da mercadoria do estabelecimento do remetente ocorre o nascimento da obrigação tributária do ICMS operação própria do remetente e ICMS substituição tributária concomitante.

A contrário *sensu*, na resposta à consulta nº 045/2016, a Superintendência de Tributação da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro não conceituou o ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual com não contribuinte, como um tipo de substituição tributária.

#### **CONSULTA FORMULADA:**

17. – Nesse sentido, dada a soberania Constitucional, entende a consulente que o artigo 6º da LC nº 87/1996 e as normas descritas na tabela do item 8, acima, teriam sido revogadas tacitamente pela nova sistemática constitucional. Isto porque, no caso das remessas para consumidor final contribuinte do imposto, na própria Constituição Federal, por meio da EC nº 87/2015, atribui a condição de substituto tributário responsável pelo recolhimento do DIFAL ao destinatário.

18. – De tal modo, entende a consulente que, doravante, o diferencial de alíquotas devido quando das remessas para consumidores finais contribuintes do ICMS não mais deve ser recolhido pelo remetente – por substituição tributária, sendo, pois, tal recolhimento de inteira responsabilidade do destinatário.

**RESPOSTA:**

(...) A consulente partiu de uma premissa não verdadeira, em relação ao texto constitucional trazido pela Emenda Constitucional nº 87/2015. O texto constitucional não menciona responsabilidade pela substituição tributária. Não houve alteração na sistemática de retenção do ICMS relativo à substituição tributária com a Emenda nº 87/15.

....

A empresa consulente “confunde” a responsabilidade pela apuração e pagamento do ICMS relativo ao diferencial de alíquotas com a responsabilidade pela apuração e pagamento do imposto retido por substituição tributária. Embora o regime de substituição tributária pressuponha sempre a existência de uma operação subsequente com a mercadoria, pois se cobra, antecipadamente, o imposto dessa futura operação, nos casos de diferencial de alíquotas, em operações interestaduais entre contribuintes que destinem mercadorias para ativo fixo ou consumo, é possível a sua cobrança por substituição tributária, conforme previsto no parágrafo 1º do art. 6º da LC nº 87/1996.

Na resposta à consulta verifica-se a opinião de que não pode ser tratado o diferencial de alíquotas em operação interestadual com não contribuinte como um tipo de diferencial de alíquotas tal como citado no desfecho do §1º do artigo 6º da Lei Complementar nº 87/96, pois para existir substituição tributária do ICMS/diferencial de alíquotas o parágrafo cita a ordem expressa que o destinatário de outro estado deve ser contribuinte. E aponta que estas operações envolvem ativo permanente e materiais de uso e consumo; posto, por lógica, que estes são os típicos bens consumidos por empresas.

Contudo, ratifica-se, o enquadramento que procuramos demonstrar não iguala a substituição tributária do ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual com não contribuinte, como um tipo de substituição tributária do ICMS/diferencial de alíquotas conforme descrito no §1º do artigo 6º da Lei Kandir, mas um tipo de substituição tributária concomitante.

Na substituição tributária do ICMS/diferencial de alíquotas, em operação interestadual com contribuinte, é necessária a antecipação de um fato gerador que ocorre em momento seguinte, na entrada da mercadoria (ativo permanente ou material de uso e consumo) no estabelecimento do destinatário, em evento previsto com incidência de ICMS conforme legislação dos estados. No modelo do ICMS substituição tributária do ICMS/diferencial de alíquotas com destino a não contribuinte, a nova incidência tributária é prevista na Constituição Federal, ocorre no mesmo momento da incidência da operação própria do remetente da mercadoria. É o que define sua concomitância.

Artigo 6º, §1º da Lei Complementar nº 87/96:

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.

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, 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.

O argumento contra a responsabilidade tributária como o tipo de responsabilidade trazida pela Constituição Federal com a Emenda Constitucional nº 87/15, é que a primeira apenas existe quando um contribuinte do imposto substitui necessariamente outro contribuinte do imposto. A crítica é pertinente e merece algumas observações:

1) O *caput* do artigo 6º da Lei Complementar nº 87/96 abre a possibilidade de não contribuintes como armazéns gerais, servirem de responsáveis tributários por substituição tributária quando depositarem mercadorias de contribuintes de outro estado. Seria o caso de um não contribuinte ser definido como substituto tributário.

2) O modelo comum da substituição tributária das operações concomitantes do ICMS envolve as prestações de serviço de transporte. Os estados e Distrito Federal vêm legislando sobre a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS da prestação de serviço do transportador pelo remetente ou destinatário contribuinte (na condição de substituto tributário) em 2 ocasiões: se o transportador é autônomo (sem inscrição no cadastro de contribuintes do estado) ou se o transportador é contribuinte inscrito em outro estado. Ou seja, existe a substituição tributária da operação concomitante se o transportador é não inscrito no estado de início da prestação e não porque este não é contribuinte (pois autônomos são contribuintes do ICMS).

É visível então a semelhança com a operação interestadual com destino a não contribuinte, em que se tem um remetente, contribuinte, e um prestador de serviço não inscrito no Cadastro de Contribuintes do Imposto, que será substituído.

Aliás, na resposta à Consulta nº 82/2016, a Secretaria da Fazenda de Santa Catarina traz já na ementa a consideração de que para o estado catarinense, o que define contribuinte para o caso da definição de responsabilidade de recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas é a inscrição no cadastro de contribuintes do imposto.

EMENTA: ICMS. DIFA – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. A RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO DIFAL SERÁ DO REMETENTE DA MERCADORIA SEMPRE QUE O DESTINATÁRIO NÃO FOR CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, CONDIÇÃO DEFINIDA PELA AUSÊNCIA DE INSCRIÇÃO DO ADQUIRENTE NO CCICMS DO ESTADO DO DESTINO DAS MERCADORIAS OU SERVIÇOS.

3) As legislações do ICMS dos Estados trazem formas peculiares de responsabilidade pelo recolhimento do imposto. Trata-se da responsabilidade dos leiloeiros e arrematantes. As regras estão dispostas, por exemplo, no artigo 9º, III e IV da Lei do ICMS paulista (Lei 6.374/89):

Artigo 9º – São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

.....

III – o arrematante, em relação à saída de mercadoria objeto de arrematação judicial;

IV – o leiloeiro, em relação à saída de mercadoria objeto de alienação em leilão;

Na responsabilidade do arrematante judicial temos a possibilidade de um não-contribuinte típico, pois uma pessoa física pode arrematar bens em leilão oficial, tornado responsável pelo recolhimento do ICMS. O contribuinte é o proprietário original da mercadoria. Da forma que é exposta no artigo o fisco cobra o imposto do arrematante e a figura do contribuinte não tem relevância.

No caso da responsabilidade do leiloeiro, tem-se um arrematante, mas de leilão particular, não eleito contribuinte nem responsável. É o leiloeiro o responsável tributário pelo recolhimento do imposto. Aparentemente, o contribuinte é a pessoa proprietária original da mercadoria leiloada ou o próprio arrematante (diversas vezes pessoa física), e não a empresa do leiloeiro, que aliás nem contribuinte do ICMS é.

É visível, nos casos do arrematante em leilão oficial, ou leiloeiro em leilão comum, que o fisco elege um responsável tributário, originariamente não contribuinte do ICMS, para recolher o imposto no lugar do contribuinte. E que o responsável tributário escolhido neste caso é eleito legalmente antes da realização da incidência tributária, não sendo caso de fato lícito ou ilícito que direciona a cobrança para este terceiro.

Os estados têm competência para legislar sobre responsabilidade tributária. O Regulamento do ICMS do Estado de Pernambuco (Decreto nº 14.876/91), em seu artigo 5º também traz os mesmos comandos da lei paulista com relação ao arrematante e ao leiloeiro. E o artigo 5º, *caput*, chama os sujeitos passivos indiretos de contribuintes-substitutos.

Contudo, a se registrar opiniões distintas. A responsabilidade do leiloeiro e do arrematante, na Lei nº 6.374/89 (ICMS de São Paulo) é questionada pelo

professor Roque Antonio Carrazza<sup>26</sup>: “Estes e outros casos de responsabilidade por transferência encontram-se disciplinados no art. 9º da lei paulista 6.374/1989, que, embora, questionável, sob o ângulo da constitucionalidade, deve ser aceito, para fins de concurso.”

Enfim, a responsabilidade tributária do arrematante, leiloeiro, não poderia ser enquadrada como uma responsabilidade de terceiros (ou pessoal), pois não haveria uma penalização por parte do sujeito passivo indireto para recolher o imposto, pois não cometeu nenhum ilícito. Define Maria Rita Ferragut<sup>27</sup>:

Ao tratarmos da responsabilidade de terceiros, o ato ilícito contemplado no antecedente da norma sancionadora não descreve apenas a falta de pagamento de tributo ou o descumprimento de deveres instrumentais, e sim as condutas típicas e antijurídicas qualificadas nos termos dos artigos 134 e 135. Na primeira hipótese, infração administrativa; na segunda, administrativa ou penal, conforme o caso.

Pode-se considerar, portanto, que a responsabilidade do arrematante, leiloeiro etc., nos moldes do artigo 9 da Lei do ICMS de São Paulo, mais se aproxima da responsabilidade por substituição tributária. Nesse ponto, levantamos a semelhança deste modelo com o comando da Emenda Constitucional 87/15.

A responsabilidade pelo recolhimento do diferencial de alíquotas em operação interestadual com não contribuinte também é uma obrigação de um terceiro, escolhido pela lei, para recolher um tributo, de uma operação que participa, mas que em nenhum momento tem sua eleição como responsável submetida por motivos de corroborar com algum ilícito penal, administrativo ou fiscal.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou definir o aspecto pessoal da regra de incidência tributária do ICMS/diferencial de alíquotas, na operação interestadual com destino a não contribuinte, através da exegese da Emenda Constitucional nº 87/2015 e positivada nos artigos 155, VII e VIII da Constituição Federal.

Em seu desenrolar, apresentou três possíveis soluções para a definição do consequente da norma padrão de incidência tributária em seu aspecto pessoal do ICMS/diferencial de alíquotas, da operação interestadual com destino a não contribuinte: trata-se de responsabilidade do remetente na condição de contribuinte, de responsável tributário por transferência (responsabilidade de terceiros) ou de responsável por substituição tributária.

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antonio, *ICMS*, p. 88.

<sup>27</sup> FERRAGUT, Maria Rita, *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, p. 64.

A opção que se julgou mais coerente para resolver a questão: definir que no caso de responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/diferencial de alíquotas, nas operações com não contribuintes, pelo remetente, se está diante de sua condição de substituto tributário. Mais precisamente, identificou-se que o tipo de responsabilidade por substituição tributária é a concomitante. Desta forma, pudemos ressaltar a importância desta diferenciação de tipo de responsabilidade e algumas de suas repercussões na realidade tributária.

A primeira repercussão relevante, sem dúvida, é o reconhecimento que a nova incidência tributária não é uma espécie de regra-matriz do ICMS, pois não altera o antecedente da norma, apenas a relação jurídica resultante (consequente). Trata-se de uma subespécie do ICMS/circulação de mercadorias.

Também como consequência, é preciso apontar que existe uma liberdade do Estado em legislar acerca das particularidades da substituição tributária em seus domínios, o que faz por meio de lei ordinária ou convênios, que preveem obrigações acessórias ou formas e prazos de pagamento etc. Inclusive, o Convênio 93/2015, que legisla sobre o diferencial de alíquotas nas operações com não contribuintes, já se utiliza das obrigações acessórias e modelos de pagamento e prazos previstos na metodologia da substituição tributária para frente.

Outro ponto relevante é o fato da responsabilidade de terceiros ou responsabilidade por infrações, trazida pelo Código Tributário Nacional (nos artigos 134, 135, 137) exigir a comprovação de dolo na atuação do agente para a instituição da cobrança da pessoa ligada ao fato. Já na responsabilidade por substituição tributária aqui definida, o auto de infração é lavrado diretamente quanto ao substituto tributário. Não há que se falar em necessidade de produzir material probatório quanto a terceiro, em termos de responsabilização.

---

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 10 ago.2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 87/96. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em: 27 ago.2017.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 13 set.2017.

BRASIL. Convênio 93/2015. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15)>. Acesso em: 22 set.2017.

BRASIL. Resposta Consulta nº 045/2016, a Superintendência de Tributação da Secretaria da Fazenda do Rio de Janeiro. Disponível em: <[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu\\_structure/servicos/navigationContribuinte/conluna1/menu\\_servico\\_icms/ICMS-MaisOpcoes?\\_afzLoop=963191037054150&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC281238&\\_adf.ctrl-state=iq6zzsiib\\_226](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/servicos/navigationContribuinte/conluna1/menu_servico_icms/ICMS-MaisOpcoes?_afzLoop=963191037054150&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC281238&_adf.ctrl-state=iq6zzsiib_226)>. Acesso em: 11 set.2017.

BRASIL. Resposta Consulta 82/2016 da Secretaria da Fazenda de Santa Catarina. Disponível em: <[http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2016/con\\_16\\_082.htm](http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/consultas/2016/con_16_082.htm)>. Acesso em: 14 out.2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editoria Saraiva, 2016.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *ICMS – Importação. Proposta de Reclassificação e suas Aplicações*. São Paulo: Editora Noeses, 2014.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

ROSA, José Roberto. *Substituição Tributária no ICMS*, São Paulo: Ottoni, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. *ICMS*, São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito, *Aspectos Fundamentais do ICMS*. São Paulo: Dialética, 1998.

# INTERPRETAÇÃO DA SÚMULA 509 DO STJ À LUZ DA LEGISLAÇÃO PAULISTA

*Interpretation of the Precedent 509 from STJ pursuant to São Paulo legislation*

Oscar Jun Iguchi<sup>1</sup>

## SUMÁRIO

1. Introdução. 2. A função social dos tributos, os deveres do contribuinte perante a sociedade e a responsabilidade tributária. 2.1. A responsabilidade no Direito Tributário Brasileiro. 2.2. Considerações sobre a infração a que se refere a Súmula nº 509 do STJ. 3. A tese da boa-fé e a súmula 509 do STJ. 3.1. O que se entende por “Boa-fé?”. 3.2. Tipos de boa-fé: Objetiva e Subjetiva. 3.2.1. A boa-fé subjetiva. 3.2.2. A boa-fé objetiva. 3.3. A Boa-Fé no Direito Tributário. 4. A súmula nº 509 do STJ e seus precedentes. 4.1. A força dos precedentes no direito pátrio. 4.2. A Súmula nº 509 do STJ. 4.3. Análise dos precedentes da Súmula 509, STJ. 4.3.1. Recurso especial nº 1.148.444 – MG (27/04/2010). 4.3.2. AgRg no agravo de instrumento nº 1.239.942 – SP (09/09/2011). 4.3.3. Recurso especial nº 1.215.222 – SP (11/11/2011). 4.3.4. AgRg no agravo em recurso especial nº 91.004 – SP (27/02/2012). 4.3.5. AgRg no agravo em recurso especial nº 80.470 – SP (26/06/2012). 4.3.6. AgRg nos EDcl no agravo em recurso especial nº 102.473 – SP(02/08/2012). 4.3.7. AgRg no recurso especial nº 1.228.786 – SP (29/08/2012). 4.4. Conclusões sobre os precedentes – O sentido da Súmula nº 509 do STJ. 4.5. O sentido da expressão “veracidade da compra e venda”. 4.6. Os critérios para a determinação da boa-fé objetiva do “comerciante de boa-fé”. 5. Interpretação da súmula 509 do STJ à luz da legislação paulista. 6. Críticas à súmula 509 do STJ. 7. Aplicação da súmula pelo 2º grau, no TJSP. 8. Considerações finais. Referências bibliográficas.

## RESUMO

A Súmula nº 509 do Superior Tribunal de Justiça (STJ) garante ao comerciante de boa-fé o direito de aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda. No entanto, a “boa-fé” é um conceito jurídico indeterminado e o significado da expressão “veracidade da compra e venda” pode ser controverso. Pela doutrina e jurisprudência, este artigo busca compreender a aplicabilidade do enunciado da referida súmula à realidade paulista, concluindo-se que só pode ser considerado de boa-fé quem observa os deveres de conduta previstos na legislação tributária de seu Estado, não podendo existir culpa *in omissendo* sobre obrigação que, se observada, teria possibilitado a percepção de irregularidades na operação comercial.

**Palavras-chave:** 1. Direito Tributário, 2. Boa-fé, 3. Responsabilidade Tributária por Infrações, 4. Crédito Indevido do ICMS, 5. Súmula nº 509 do STJ.

## ABSTRACT

The Precedent 509 of the Brazilian Superior Court of Justice (STJ) provides the merchant in good faith with the right to the credit of the ICMS in commercial transactions in which the invoice was later declared disreputable once the veracity of the commercial transaction is proven. However, “good faith” is a vague legal concept and the meaning of the expression “veracity of the commercial transaction” may be controversial. Through the use of doctrine and jurisprudence, this article aims at figuring out the applicability of the precedent hereinbefore to São Paulo State reality, concluding that the concept of good faith will only be recognized when the Tax Legislation requirements and duties

<sup>1</sup> Especialista em Direito Tributário Aplicado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (ESPGE). Agente Fiscal de Rendas – Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo.

foreseen at a given state are observed. It can not exist culpa in omissendo on any given obligation that, if observed, could have made possible the irregularities to be noticed.

**Keywords:** Tributary Law; Good Faith; Liability for Tax Violations; ICMS credit not allowed; Precedent nº 509 of the Brazilian Superior Court of Justice.

## 1. INTRODUÇÃO

As atuações por crédito indevido são emblemáticas das discussões que envolvem a definição dos limites da atuação estatal, o princípio da segurança jurídica e a boa-fé aplicada ao Direito Tributário. Tanto é que tais atuações não apenas motivaram acalorados debates doutrinários, mas também jurisprudenciais, a ponto de ter sido elaborada uma súmula pelo STJ, que explicita o entendimento de que é permitido ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.

Sem esgotar o assunto, é intenção do presente artigo: i) identificar a existência de deveres de conduta e responsabilidades dos contribuintes pela sua inobservância; ii) definir o significado da expressão “boa-fé” e sua aplicabilidade para o direito tributário; iii) por meio do estudo da doutrina e dos precedentes que ensejaram a edição da Súmula nº 509 do STJ, explorar o significado das expressões “comerciante de boa-fé” e definir no que consiste a demonstração da “veracidade da compra e venda” a que se refere a súmula; iv) demonstrar que o instituto jurídico da boa-fé não pode ser analisado isoladamente do sistema normativo em cujo contexto ele é alegado, identificando a aplicabilidade da referida súmula à luz da legislação paulista; v) realizar uma análise crítica sobre a súmula; e vi) tecer ponderações sobre a aplicação da súmula perante o 2º grau do judiciário paulista.

## 2. A FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS, OS DEVERES DO CONTRIBUINTE PERANTE A SOCIEDADE E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

É por meio da arrecadação tributária que o estado financia as políticas públicas que objetivam garantir as diversas gerações de direitos do homem: os direitos individuais, os sociais e econômicos e os de solidariedade, segundo Ferreira Filho<sup>2</sup>. Portanto, fraudar a arrecadação tributária equivale a sabotar os objetivos da Constituição Federal de 1988, razão pela qual se espera que os contribuintes ajam de maneira zelosa, diligente e consciente quanto aos seus deveres perante a sociedade.

A adoção de comportamentos que compactuem com qualquer tipo de sonegação fiscal é, portanto, antissocial, ilícita e antiética. Nesse contexto, o dever do fisco é o

<sup>2</sup> FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. A Doutrina dos Direitos Fundamentais e sua Evolução. In: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 317-324.

de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, por meio da desburocratização e simplificação da cobrança de tributos. O dever do contribuinte, por sua vez, é o de agir de modo transparente e ético, cobrando tal postura de seus parceiros comerciais e do governo. Em uma relação tributária, todos os polos devem agir com lealdade.

## 2.1. A responsabilidade no Direito Tributário Brasileiro

A respeito do artigo 136 do Código Tributário Nacional reside uma controvérsia doutrinária sobre a responsabilidade do contribuinte de boa-fé, por atos infracionais à legislação tributária. A literalidade de tal dispositivo legal leva à conclusão de que a responsabilidade por infrações à ordem tributária é objetiva, em qualquer situação. Mas não é esse o entendimento dominante.

Para Celso Antônio Bandeira de Melo, se a infração independe de má-fé, a boa-fé é irrelevante para descaracterizá-la<sup>3</sup>. No entanto, se a infração depende da ausência de boa-fé, a má-fé deve ser provada. Portanto, a boa-fé é presumida, salvo comando legal em sentido contrário.

Neste sentido, a responsabilidade é objetiva apenas quando tenha havido um comportamento contrário a dever jurídico a que o contribuinte estava adstrito<sup>4</sup>. Tal raciocínio inverte a literalidade do artigo 136, do CTN, fazendo com que a má-fé deva ser comprovada para que possa ser possível a aplicação de penalidades ao contribuinte infrator ou, no mínimo, impõe que seja demonstrado pela autoridade fiscal que o ato fora praticado em contrariedade ou inobservância a um dever jurídico.

Para Eduardo Fortunato Bim<sup>5</sup>, uma leitura constitucionalmente alinhada do artigo 136 do Código Tributário Nacional leva à conclusão de que a responsabilidade tributária independe do dolo, mas depende da culpa, sendo esta presumida,

<sup>3</sup> “Reversamente, se a infração independe de má-fé, a boa-fé será irrelevante para descaracterizá-la, donde será um sem sentido pleitear do administrado que a demonstre como meio de absolver-se do apenamento. Sem sentido, igualmente, será penalizá-lo, em hipótese desta ordem, arguindo que não fez prova da lisura de intenção” (MELO, Celso Antonio Bandeira de. Procedimento Tributário: – declaração falsa – responsabilidade – deveres acessórios – multa – suspeita e prova – boa-fé e relação jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 7/8, jan/jul, 1979, p.67)

<sup>4</sup> “A responsabilidade objetiva por infração, repita-se, diz com a prática por alguém de um comportamento antinômico ao dever jurídico a que estava adstrito. Não diz com a mera existência de uma figura infracional. Esta, por suposto, é sempre e em qualquer caso necessariamente objetiva. A atuação do sujeito é que pode ensejar as formas subjetiva e objetiva de responsabilização. Em resumo: é de mister localizar-se no modelo infracional quem estava obrigado a que dever jurídico e quem descumpriu um dever posto a seu cargo” (*Ibidem*, p. 66)

<sup>5</sup> “Urge reconhecer que, tendo a culpabilidade raízes constitucionais, afigura-se inconstitucional qualquer disposição que institua a responsabilidade objetiva no direito sancionador, incluindo o tributário sancionador. Assim, o art. 136 do CTN está eivado pela mácula da inconstitucionalidade por ferir os princípios da dignidade da pessoa humana e o da boa-fé” (BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 224, p. 211-238, abr. 2001 (ISSN 2238-5177), p.236.

presunção relativa que comporta prova em contrário para que se exclua a responsabilidade tributária.

O referido autor conclui que a responsabilidade objetiva por infrações à legislação tributária de pessoas jurídicas deve levar em conta as peculiaridades de cada caso, reconhecendo a existência de “eximentes da punibilidade, tais como o caso fortuito, a força maior, a inexigibilidade de conduta diversa etc.”<sup>6</sup>. Acresce que, quando a pessoa jurídica age por intermédio de prepostos, se estes não forem culpados, a pessoa jurídica também não será, salvo casos de culpa *in eligendo* ou *in vigilando*. Esse também é o entendimento de Campello e Campos<sup>7</sup> e é o posicionamento adotado no presente trabalho.

Ressalta-se que, para Maria Helena Diniz<sup>8</sup>, a culpa em sentido amplo é a violação de um dever jurídico, imputável a alguém, em decorrência de fato intencional ou de omissão de diligência e cautela, compreendendo: o dolo, violação intencional do dever jurídico, e a culpa, em sentido estrito, caracterizada pela imperícia, imprudência (*in comittendo*) ou negligência (*in omittendo*). Quando se trata de responsabilidade civil, Diniz leciona que não pode haver responsabilidade sem a existência de um dano a um bem jurídico e sem um nexo de causalidade entre o dano e o comportamento do agente.

Quanto à Súmula nº 509 do STJ, objeto de análise, ela admite a boa-fé como modo de infirmar os autos de infração lavrados, ou seja, não reconhece como exclusivamente objetiva a responsabilidade tributária. O enunciado da referida súmula reza que: *É lícito ao comerciante de boa-fé aproveitar os créditos de ICMS decorrentes de nota fiscal posteriormente declarada inidônea, quando demonstrada a veracidade da compra e venda.*

## 2.2. Considerações sobre a infração a que se refere a Súmula nº 509 do STJ

Um dos núcleos da súmula 509 é a nota fiscal posteriormente declarada inidônea. Tal situação ocorre quando o Fisco descobre que o documento fiscal não corresponde às operações nele descritas, desqualificando-o e reconhecendo-o como inábil.

Isso se dá, via de regra, quando o Fisco descobre que a inscrição estadual está sendo utilizada para fins ilícitos, sem recolhimento do imposto, sendo que os sócios

<sup>6</sup> BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 224, p. 211-238, abr. 2001, (ISSN 2238-5177), p. 236.

<sup>7</sup> “Nesse estudo chega-se à conclusão de que a interpretação que melhor coaduna-se com o espírito das normas e princípios que regulam as sanções administrativas fiscais caminha na direção de que a responsabilidade por descumprimento à legislação tributária independe do dolo, mas não da culpa [...] Assim, a culpa pela prática da infração tributária contempla a culpa *in eligendo* e *in vigilando*, no entanto, permite que o transgressor produza prova da sua inocência para afastar ou reduzir a penalidade imposta” (CAMPELLO, Juliana Endriss C.; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. É possível haver responsabilidade sem culpa no Direito Tributário?. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, RT. São Paulo, v. 21, nº 110, mai/jun. 201, p. 251).

<sup>8</sup> DINIZ, Maria Helena. 5. Ato Ilícito. In: DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: volume 1: Teoria Geral do Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 606-620.

são interpostas pessoas (“laranjas”) ou quando se constata que as mercadorias nunca poderiam ter tido origem no estabelecimento cadastrado, por razões como as que se relatam a seguir: i) nunca houve estabelecimento algum no local, ii) o estabelecimento encontrado não corresponde ao cadastrado; iii) o estabelecimento não possui estrutura condizente com as atividades que ali estariam sendo desempenhadas segundo o cadastro estadual; iv) o estabelecimento encerrou as atividades, mas continuaram sendo emitidos documentos fiscais em seu nome.

Em todas essas hipóteses, o elo comum é que as informações contidas nos documentos fiscais não refletem as operações efetivamente realizadas, ou seja, os documentos são inábeis a acobertar qualquer operação, pois consignam informações falsas quanto à origem das mercadorias. São operações fraudulentas, em que inexistente qualquer interesse em promover o recolhimento do imposto relativo às operações em nome do estabelecimento simulado.

Para Argos Campos Ribeiro Simões<sup>9</sup>, ainda que a boa-fé do adquirente possa eximi-lo da imputação de penalidades, a vedação ao crédito do imposto destacado em documento inidôneo é uma questão constitucional, independente de boa ou má-fé, pois *se um documento é inidôneo, então não houve imposto regularmente devido, não houve incidência; com isso, não houve montante cobrado em anterior operação. Por isso, a exigência de recuperação do montante indevidamente creditado*. Argos Simões conclui que:

Com esses conceitos concluímos pela irrelevância da consolidação do fato-efeito boa-fé sobre a norma que exige a recuperação do crédito indevidamente lançado e pela sua relevância na aplicação do artigo 136 do CTN, considerando que sem culpa comprovada não há de se manter a responsabilização pela infração do indevido lançamento a crédito.

Assim, em eventual auto de infração sobre crédito lastreado em NNFF inidôneas, na presença da boa-fé como aqui discutida, deveria ser cancelada a cobrança de multa e mantida a glosa do crédito no auto de infração lavrado<sup>10</sup>.

Ao contrário do defendido por Argos Campos Ribeiro Simões, a Súmula nº 509 do STJ, não apenas exclui a penalidade do comerciante de boa-fé, mas também convalida um crédito fiscal de origem espúria, oriundo de um imposto destacado em documento fiscal inábil.

<sup>9</sup> SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. *A influência da denominada boa-fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea*. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (Org.). *Obra comemorativa do IX Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 119.

<sup>10</sup> *Ibidem*.

### 3. A TESE DA BOA-FÉ E A SÚMULA 509 DO STJ

Para o presente trabalho, se faz necessário uniformizar as premissas sobre o alcance do instituto da boa-fé no Direito Tributário. Só assim se pode realizar uma análise mais detalhada a respeito dos efeitos da boa-fé sobre a infração de crédito indevido acobertado por documentação fiscal posteriormente declarada inidônea.

Por meio da compreensão do significado do instituto da boa-fé e da análise dos precedentes da Súmula nº 509 é que se torna possível compreender qual sentido quis o STJ dar às expressões “comerciante de boa-fé” e “veracidade da compra e venda”.

Somente a partir da compreensão completa do sentido da súmula é que é possível encontrar a situação paradigmática em que a súmula é perfeitamente aplicável e também as situações de *distinguish*<sup>11</sup>, em que não é possível aplicá-la.

#### 3.1. O que se entende por “boa-fé”?

A boa-fé é um conceito típico das relações jurídicas privadas. Somente o Código Civil Brasileiro (Lei Federal nº 10.406, 10 de janeiro de 2002) faz 55 (cinquenta e cinco) remissões a tal instituto ao longo de seus dois mil e quarenta e seis artigos. Tanto a doutrina quanto a jurisprudência caminham em direção à aplicação de tal instituto ao Direito Público, a despeito da inexistência de expressa previsão legal<sup>12</sup> no Direito Tributário.

A boa-fé é um conceito jurídico indeterminado, ou seja, não possui exata definição na lei. Isso dá margem a diversas especulações sobre qual a extensão de seu significado, sendo invocada em diversos âmbitos, como o civilista, o processualista, o administrativista e o tributarista. Resta aos aplicadores do direito buscarem, portanto, na doutrina e na jurisprudência, a explicação para o conteúdo do instituto da Boa-Fé.

<sup>11</sup> O *distinguish* é um instituto da *common law* que será melhor explicado adiante. Sua função é a identificação de situações que diferenciam o caso concreto do precedente aplicado. Quanto à Súmula 509 do STJ, é necessária a compreensão exata de seu conteúdo para que se identifiquem, a partir daí, as situações em que ela não é aplicável.

<sup>12</sup> Nesse sentido vai a doutrina de Flávio Rubinstein ao entender que: “Nesse passo, não obstante a administração submeta-se ao princípio constitucional da estrita legalidade, ela igualmente se sujeita ao restante do ordenamento jurídico, e, por consequência, aos princípios gerais do direito; no conjunto destes princípios, pode ser destacado o da boa-fé objetiva, essencial para que se alcancem e se mantenham a paz e a segurança jurídicas, demandadas pelo próprio texto constitucional [...] Afinal, princípios jurídicos com orientações aparentemente conflitantes coexistem no ordenamento jurídico e devem ser aplicados a cada caso concreto consoante um raciocínio de sopesamento dos valores que os informam [...] Logo, a aplicação do princípio da boa-fé objetiva ao direito público pode, em essência, ser considerada compatível com a própria legalidade e, conseqüentemente, com o Estado de Direito, sem que essa afirmação implique qualquer contrariedade” (RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p. 64-65).

Orlando Gomes<sup>13</sup>, ao discorrer sobre a posse de boa-fé no direito civil, acaba definindo o instituto da boa-fé. Para o referido autor, se a boa-fé for concebida como ignorância, não como convicção, a dúvida relevante exclui a possibilidade de boa-fé, bem como exclui a culpa. Já o erro que não seja invencível é oriundo de culpa e não tem escusa. No entanto, somente a culpa grave se equipara à má-fé.

Para Carlos Horácio Bonamigo Filho<sup>14</sup>, a doutrina e a jurisprudência dão vazão ao posicionamento de superação do paradigma exclusivamente subsuntivo no Direito Tributário, ou seja, resta superada a vinculação à estrita legalidade caracterizada pela subsunção do fato à norma, utilizando-se da boa-fé objetiva como elemento que distribui entre as partes o ônus argumentativo no discurso jurídico.

André Luiz Santa Cruz Ramos<sup>15</sup>, ao discorrer sobre a teoria da aparência nos contratos empresariais, afirma que uma relação contratual pode acarretar deveres para pessoas estranhas, em razão da ocorrência de situações aparentes que possam levar a erro contratantes de boa-fé. O mesmo autor<sup>16</sup> afirma que em todos os contratos há regras implícitas, decorrentes da própria natureza da relação contratual firmada.

Conclui-se, portanto, que a definição do que seja agir de boa-fé depende mais de cada caso concreto do que de requisitos estabelecidos de modo geral e abstrato.

Não apenas o significado do instituto da boa-fé, mas, principalmente, qual sua influência no Direito Tributário necessitam ser esclarecidos para que se alcance

---

<sup>13</sup> “Desde que, em nosso direito, a boa-fé é definida, no sentido negativo, como ignorância do vício ou obstáculo que impede a aquisição da coisa, é preciso saber, primeiramente, se a boa-fé pode consistir num erro de direito. A resposta afirmativa é admitida geralmente, sob o fundamento de que a máxima “nemo jus ignorare consetur” é incompatível com a natureza de boa-fé. Em seguida, é de se indagar se o estado de dúvida admite a posse de boa-fé. Na solução desse problema, influi o conceito de boa-fé. Para os que a concebem de modo positivo, como a convicção de que a coisa possuída de direito lhe pertence, a dúvida, mesmo leve, impede que a posse seja de boa-fé. Entendida em sentido negativo, como a ignorância de vícios ou obstáculos impeditivos da aquisição da coisa, somente a dúvida relevante exclui a possibilidade de boa-fé. Também exclui a culpa do possuidor na aquisição da posse. O erro, de que resulta a posse de boa-fé, há de ser invencível, sendo evidente que “erro oriundo de culpa não tem escusa.” Mas se a boa-fé é simplesmente a ignorância de vícios, somente a culpa grave deve ser equiparada à má-fé, nos seus efeitos. (RA) Quando se qualifica a posse pela boa-fé, toma-se o termo em sentido subjetivo. Isto se toma claro, tanto pela operacionalização da boa-fé no direito possessório quanto pelo seu binômio contrário: a posse de má-fé. Registre-se, deste modo, que, não obstante a importante adoção da boa-fé em sentido objetivo no direito civil brasileiro (v.g. arts. 113, 187 e 422 do CCB), mantém-se em alguns setores a aplicação da boa-fé em sentido subjetivo (RA)”(grifos nossos) (GOMES, Orlando. *Direitos Reais*. 21. Ed. revista e atualizada por Luis Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 51).

<sup>14</sup> BONAMIGO FILHO, Carlos Horácio. Boa-Fé Objetiva à Luz da Superação do Paradigma Exclusivamente Subsuntivo no Direito Tributário. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 16, nº 93, set-out., 2013, p. 38-39.

<sup>15</sup> “A teoria da aparência, segundo aponta a doutrina, merece ser aplicada especificamente, por exemplo, nas hipóteses de excesso de mandato ou de continuação de mandato encerrado, o que ocorre, não raro, em relações mercantis. Outra hipótese específica de aplicação da teoria da aparência se dá nos contratos de representação comercial, quando o representante se desvia das orientações do representado” (RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito Empresarial Esquematisado*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2016, p.610).

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 615.

o sentido que o Egrégio Superior Tribunal de Justiça conferiu ao instituto em sua Súmula nº 509.

### 3.2. Tipos de boa-fé: Objetiva e Subjetiva

A doutrina ocupa-se em classificar a boa-fé em dois tipos, a subjetiva e a objetiva. Enquanto a primeira é interna ao agente, a segunda é externa, ou seja, é a avaliação de sua conduta.

#### 3.2.1. A boa-fé subjetiva

Luciana Gemelli Eick<sup>17</sup> aponta, em relação à diferença entre os dois tipos de boa-fé, que, embora ambas estejam unidas pelo princípio geral da confiança, a boa-fé subjetiva diz respeito ao íntimo da pessoa. Na boa-fé subjetiva não se trata de aferir a conduta da pessoa, mas sim suas intenções. O manifestante da vontade age na ignorância de estar lesando direitos alheios. Nesse caso, a boa-fé é empregada em sentido contrário à má-fé.

A boa-fé subjetiva é tema que já foi objeto de análise até mesmo no STF, conforme se observa no presente excerto de decisão da Ministra Ellen Gracie no julgamento de Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 456203/RS<sup>18</sup>. De fato, a ministra entende que a boa-fé é um princípio jurídico e, nessa condição, pode, em certas situações, se sobrepor até mesmo à legalidade quando com ela confrontada. Logo, boa-fé do particular envolvido deve ser levada em consideração, pois sua intenção é relevante para o Direito.

Nota-se que, embora relevante para o Direito, a boa-fé subjetiva é elemento de difícil comprovação que, se demonstrada, pode se sobrepor até mesmo ao princípio da legalidade.

Pela dificuldade da comprovação da boa-fé subjetiva, o Direito acolheu a teoria da boa-fé objetiva, como modo de, pela observação de certos parâmetros de

---

<sup>17</sup> EIK, Luciana Gemelli. Proteção da confiança e boa-fé objetiva no direito tributário. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 16, nº 93, set-out., 2013, p. 9/21.

<sup>18</sup> Tal decisão, ainda que não relacionada ao tema de creditamento indevido, revela o uso da boa-fé como princípio do direito pelo STF. O trecho da ementa que se destaca é uma citação ao ensinamento de Sérgio Ferraz e Adilson Abreu Dallari, contido em outro julgado do STF *In verbis*: “A boa-fé é um importante princípio jurídico, servindo também como fundamento para a manutenção do ato tisanado por alguma irregularidade, (...) podendo, em certas situações, sobrepor-se ao princípio da legalidade (...). Em resumo, no processo administrativo, no tocante à decisão de validar ou invalidar um ato, de manter ou desconstituir uma situação jurídica, de aplicar ou não uma penalidade, a boa-fé do particular envolvido deve ser levada em consideração, pois sua intenção é efetivamente relevante para o Direito...” (AI 456203 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, julgado em 14/06/2011, publicado em DJe-121 DIVULG 24/06/2011 PUBLIC 27/06/2011).

conduta, evitar a necessidade de investigar aspectos psicológicos dos contribuintes ou de seus prepostos.

Retomando o raciocínio de Orlando Gomes<sup>19</sup>, ele entende que a boa-fé é o erro praticado pelo agente. Mais precisamente, um erro invencível, que tem o efeito excludente de culpabilidade. De tal assertiva, agregada ao fato de que ninguém pode alegar desconhecimento em relação à lei posta, e que no Direito Tributário rege, salvo disposição em contrário, a teoria da responsabilidade objetiva com temperamentos, é possível concluir que, no Direito Tributário, em regra, vige a boa-fé objetiva, mas ela não é presumida, e sim a culpa, ou seja, a boa-fé deve ser comprovada.

A teoria da boa-fé objetiva torna irrelevante a prova da intenção (consequentemente, da má-fé) do contribuinte na penalização pelo cometimento de infrações tributárias. Em outras palavras, segundo a teoria da culpa presumida, em regra, não se exige prova de má-fé para a caracterização de ilícitos tributários, mas admite-se a demonstração da boa-fé objetiva para que sejam desconstituídas as infrações lançadas.

### 3.2.2. A boa-fé objetiva

A boa-fé objetiva impõe aos partícipes da relação obrigacional uma conduta calcada na lealdade, agindo sempre no interesse da contraparte. A boa-fé objetiva define modelos de comportamento, como uma determinada atitude em negócios jurídicos, que são necessários em um imperativo ético<sup>20</sup>.

Por criar deveres jurídicos de conduta, as partes só podem alegar sua boa-fé caso tenham agido de modo cooperativo, protegendo os interesses recíprocos das partes. Tais deveres jurídicos de conduta e cooperação estabelecidos pela boa-fé, que se buscam identificar, não se resumem à relação privada *inter partes*, mas também entre governo e contribuinte, quando seja praticado ato que configure fato gerador.

### 3.3. A boa-fé no Direito Tributário

Tendo em vista que a intenção final deste trabalho é a análise crítica da aplicação da tese da boa-fé, conforme entendida na Súmula nº 509 do STJ, diante da legislação paulista, para as infrações relativas ao crédito indevido do imposto fundado em documentação inidônea, faz-se necessário discorrer sobre a aplicação específica de tal instituto no Direito Tributário e, mais especificamente, ao caso em tela.

<sup>19</sup> “O erro, de que resulta a posse de boa-fé, há de ser invencível, sendo evidente que “erro oriundo de culpa não tem escusa.” (GOMES, Orlando. Direitos Reais, p. 51)

<sup>20</sup> EIK, Luciana Gemelli. *Proteção da confiança e boa-fé objetiva no direito tributário*, p. 10.

Para Ana Caroline Krüger de Lima Leopoldo, em sua tese de doutorado, o núcleo semântico do princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário é o valor da lealdade<sup>21</sup>.

Ainda, segundo a referida doutrinadora, a boa-fé objetiva possui mais duas funções: a de padronização e a de critério para fins de aplicação da exceção da regra, o que justifica – excepcionalmente – a não aplicação de uma regra apesar de preenchidos os pressupostos fáticos.

No exercício dessas duas últimas funções, a boa-fé objetiva não impõe norma de conduta às partes de uma relação jurídica, mas sim norma de comportamento exclusivamente ao operador do Direito, ou, em outras palavras, consiste em técnica hermenêutica para aplicação de normas, não havendo que se falar em sopesamento ou ponderação para fins de sua aplicação, mas em mera constatação das condições de atuação. São, portanto, funções exercidas pela boa-fé objetiva como postulado<sup>22</sup>.

#### 4. A SÚMULA Nº 509 DO STJ E SEUS PRECEDENTES

O Código de Processo Civil brasileiro (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 – CPC/2015) consolida a adoção do modelo de precedentes no Brasil. Trata-se de uma aproximação do modelo pátrio ao modelo da *common law*, em que existe a vinculação aos precedentes.

Um precedente, segundo definição apresentada por Juliana Furtado Costa Araújo<sup>23</sup>, em sentido amplo, é uma decisão proveniente do Poder Judiciário que tem força suficiente para influenciar a solução de casos futuros. Portanto, com consistência e autoridade para servir de referência e pautar as condutas semelhantes a serem definidas pelos tribunais.

<sup>21</sup> “1. Conforme depreende-se da análise jurisprudencial realizada, o núcleo semântico do princípio da boa-fé objetiva no Direito Tributário é o valor da lealdade, sendo derivados significativos desse: (a) o dever de confiança mútua entre as partes; (b) o dever de cooperação entre as partes tendo em vista a consecução da finalidade para a qual a relação jurídica foi criada; (c) o dever de agir de forma solidária, responsável, conseqüente e coerente, o que revela o respeito pelas legítimas expectativas geradas por condutas prévias; (d) o dever de agir com transparência e informar de modo claro o necessário para que a outra parte possa cumprir com os deveres que lhe correspondem; (e) o dever de não enganar e de não lesionar a outra parte; e (f) o dever de não pretender beneficiar-se de sua própria torpeza” (LEOPOLDO, Ana Caroline Krüger de Lima. *Normatividade da boa-fé objetiva no direito tributário: Princípio e Postulado*. 2016. 254 f. Tese (Doutorado) – Curso de Programa de Pós Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Ufrgs – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2016, p. 246).

<sup>22</sup> *Ibidem*.

<sup>23</sup> ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O Precedente no Novo Código de Processo Civil e suas Implicações Tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Org.). *O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p. 111.

#### 4.1. A força dos precedentes no direito pátrio

O CPC/2015 determina, em seu artigo 926, que os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. Já o artigo 927 estabelece a observância obrigatória aos enunciados das súmulas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) em matéria infraconstitucional, pelos juízes e tribunais. É o caso da Súmula nº 509 do STJ.

Tal é a força dos precedentes no Código de Processo Civil em vigor, que o seu artigo 489, § 1º, inciso “VI”, considera como não fundamentada qualquer decisão que não siga enunciado de súmula sem demonstrar a existência de distinção ou a superação de entendimento sumulado, no caso concreto. Já o artigo 966 considera como motivo ensejador da ação rescisória a decisão baseada em enunciado de súmula que não leve em consideração a existência de distinção entre a questão discutida no processo e o padrão decisório que lhe deu fundamento.

As súmulas do STJ deixaram de possuir caráter de mero instrumento de persuasão do magistrado e conquistaram caráter obrigatório nas decisões judiciais, motivo que torna cada vez mais relevante a discussão sobre os limites da aplicação de cada súmula, *in abstracto*. A identificação das “razões de decidir”, da motivação contida nos precedentes, é o que torna possível, nos casos concretos, identificar a distinção a que se referem os artigos 489 e 966 do CPC/2015.

Na *common law*, a distinção entre a questão concreta e o precedente é chamada de *distinguish*. Já a técnica que resulta na não aplicação dos precedentes, por meio da identificação de peculiaridades que autorizam o seu afastamento é chamado *distinguishing*<sup>24</sup>.

A técnica do *distinguishing* resulta, basicamente, da oposição entre a *ratio decidendi* (razão de decidir, motivação) do precedente e o caso sob julgamento, em busca das razões pelas quais ele não aplicará o precedente<sup>25 26</sup>.

<sup>24</sup> “(...)By “distinguishing” we mean the introduction of a new legal rule that endorses the existing precedent but adds a new material dimension to adjudication and holds that the judicial decision must depend on both the previously recognized dimension and the new one. Distinguishing cases is the central mechanism, or leeway, through which common law evolves despite binding precedents (Llewellyn 1960; Stone 1985)” (GENNAIOLI, Nicola; SHLEIFER, Andrei. The Evolution of Common Law. *Journal Of Political Economy*, Chicago, v. 115, nº 1, fev. 2007, p.46).

<sup>25</sup> “O *distinguishing* expressa a distinção entre casos para o efeito de se subordinar, ou não, o caso sob julgamento a um precedente. A necessidade de *distinguishing* exige, como antecedente lógico, a identificação da *ratio decidendi* ou *holding* do precedente. Como a *ratio* espelha o precedente que deriva do caso, trata-se de opor o caso sob julgamento à *ratio* do precedente decorrente do primeiro caso. Contudo, em determinadas ocasiões, o *distinguishing* não poderá ser feita por incompatibilidade do caso A (anteriormente decidido) com o caso B (caso posterior no qual o precedente deveria ser aplicado). Para isso, o juiz deverá, também, realizar um estudo sobre os casos e analisar as razões pelas quais ele não aplicará o precedente, fazendo, pois, o *distinguishing*. Contudo, conforme explica Luiz Guilherme Marinoni, existe um meio-termo entre o *distinguishing* e o *overruling* que faz com que, embora não se aplique à primeira, não se pode passar a sua revogação. São elas a *technique of signaling*, a *transformation* e a *overriding*”. (JOBIM, Marco Félix. Entendendo a nomenclatura dos precedentes. *Direito e Democracia: Revista de Ciências Jurídicas*, Canoas, v. 12, nº 2, p.107-116, jul/dez, 2011, p. 113)

<sup>26</sup> Não se deve confundir: quando se fala na Súmula 509 do STJ, ela acaba por assumir a função de precedente para outras decisões judiciais. No entanto, as “razões de decidir”, os motivos que levaram à edição da

## 4.2. A Súmula nº 509 do STJ

A Súmula nº 509 do STJ é, por si só, um precedente. No entanto, diferentemente do caso norte-americano, ela não se refere a um caso concreto, mas é formada por outros precedentes, indicados no *site* do STJ. São os julgados que deram origem à Súmula. Por meio da análise de tais precedentes, buscamos compreender as razões de decidir e também explorar a definição de dois dos núcleos no texto da súmula: as expressões “veracidade da compra e venda”, e “comerciante de boa-fé”.

Deseja-se esclarecer, também, se a Súmula 509 estabelece um padrão de conduta uniforme exigível do chamado “comerciante de boa-fé”.

## 4.3. Análise dos precedentes da Súmula 509, STJ

A Súmula nº 509 do STJ tem como precedentes indicados no *site* do STJ as decisões proferidas nas seguintes ações: AgRg nos EDcl no AREsp 102473/SP; AgRg no Ag 1239942 SP; AgRg no AREsp 80470 SP; AgRg no AREsp 91004 SP; AgRg no REsp 1228786 SP; REsp 1148444 MG; REsp 1215222 SP.

### 4.3.1. RECURSO ESPECIAL Nº 1.148.444 – MG (27/04/2010)

O *Recurso Especial nº 1.148.444 – MG* é o principal precedente para a tese da boa-fé, muito invocado antes mesmo da edição da Súmula STJ nº 509.

Tal Recurso Especial, representativo da controvérsia, foi julgado nos termos do artigo 543-C do Código do Processo Civil de 1973 (Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973). Por tal razão, teve bastante repercussão entre os tributaristas.

Em tal decisão, o tribunal aponta, no voto do relator, *seguido por unanimidade*, que já era jurisprudência da Corte, o reconhecimento da existência do terceiro de boa-fé no caso do creditamento indevido.

A decisão afirmou que a verificação da regularidade e idoneidade do alienante é incumbência do Fisco e não do contribuinte, visão que parece se fiar na proteção da confiança e na proibição de condutas contraditórias – não poderia o Fisco culpar o contribuinte por sua própria inércia – o que levaria o contribuinte à situação de boa-fé.

---

referida súmula estão contidos no que o *site* do STJ identifica como precedentes da súmula. Portanto, o presente trabalho trata de analisar os precedentes da súmula, ou, em outras palavras, os precedentes do precedente, já que o precedente em si – o teor da súmula – é lacônico quanto às razões de decidir. Em uma decisão judicial, a motivação se encontra na fundamentação da decisão ou do voto, e não na parte dispositiva.

O acórdão exclui, portanto, o caráter objetivo da responsabilidade tributária, oportunizando que o contribuinte comprove sua boa-fé por meio da demonstração da veracidade da compra e venda efetuada.

Por outro lado, na referida decisão, o STJ considerou, de modo muito claro, que era necessária ser caracterizada a boa-fé para que o contribuinte pudesse se apropriar dos créditos destacados no documento inábil. Ou seja, a comprovação da boa-fé é ônus do contribuinte.

O elemento caracterizador da boa-fé, de acordo com a referida decisão, seria a exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante. Não bastaria deixar de concorrer ou ignorar eventual irregularidade, mas seria desnecessário aferi-la concreta e definitivamente<sup>27</sup>. No entanto, a decisão não especifica qual a documentação bastaria para aferir a regularidade do alienante, nem poderia, afinal, o STJ só pode julgar questões de direito, e não de fato.

Nota-se que, no caso do REsp nº 1.148.444 – MG, não há notícias de ter havido qualquer discussão sobre alguma obrigação de diligência explícita em lei ou regulamento mineiro que fizesse pressupor qualquer responsabilidade de verificação dos contribuintes sobre a existência de seus parceiros comerciais.

Partindo-se da constatação de que o STJ não analisa provas, mas apenas questões de direito, não é possível dizer que, em repercussão geral, ele tenha estabelecido regras gerais para o reconhecimento da boa-fé do contribuinte atuado por ter negociado com estabelecimento inexistente.

#### **4.3.2. AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.239.942 – SP (09/09/2011)**

Na decisão do AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.239.942 – SP, a ementa do julgado é bastante clara ao afirmar que a boa-fé, para casos de creditamento indevido, deve ser comprovada, e não presumida. Na decisão mantida, foi considerado insuficiente o argumento de que a falta foi do vendedor, sem qualquer responsabilidade atribuível ao comprador.

No caso, a decisão agravada foi mantida pelos seus próprios fundamentos, ou seja, não foi comprovada a boa-fé porque o atuado não se certificou da existência material do vendedor. Segue excerto da decisão:

---

<sup>27</sup> “O cotejo desse posicionamento com as decisões do TIT aponta que “procedimentos comuns na prática comercial, não sobrando dúvida sobre seu não envolvimento em manobra fraudulenta” podem não ser suficientes à configuração da boa-fé do contribuinte-adquirente. São necessárias “cautelas mínimas no sentido de chegar com que está negociando, a aparente situação de regularidade do fornecedor e dos documentos fiscais que acobertaram a operação” (GRANATO, Marcelo de Azevedo. Inidoneidade documental e créditos de ICMS: o Recurso Especial 1.148.444/MG. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 225. Maio, 2014, p.134).

A decisão agravada, que merece ser mantida por seus próprios fundamentos, foi assim concebida (fls. 435/439e)

(...) No caso, todavia, *a boa-fé não remanesceu caracterizada*, consoante se depreende do seguinte excerto do acórdão recorrido (fls. 331/336e):

(...)

*A responsabilidade por infração à legislação tributária é de cunho objetivo, como se vê no art. 136 do Código Tributário Nacional, a vincular tantos quantos tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária (art. 124, CTN).*

É razão para não se perder, neste caso, a peculiaridade de se cuidar de venda que se aperfeiçoa, em termos tributários, com a efetiva chegada da mercadoria no estabelecimento do comprador, situação que *o obriga a certificar-se da existência do vendedor, não apenas do ponto de vista formal, mas também sob fundamento da sua existência material, para evitar que venha a se creditar de tributo jamais recolhido.*

Afinal, como ficou clara a situação fática, nada autorizava concluir ter sido regular a venda dos equipamentos celulares a resultar ser atribuível à recorrida a infração apurada, pois também foi ela a praticar o ilícito tributário.

(...)

Assim, como bem salientei na decisão agravada, não caracterizada a boa-fé da agravante, conforme o acórdão recorrido, para decisão em sentido contrário seria necessário o reexame do contexto fático-probatório, o que é inviável em sede de recurso especial, a teor da Súmula 7/STJ: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial” (grifos nossos).

#### **4.3.3. RECURSO ESPECIAL Nº 1.215.222 – SP (11/11/2011)**

No processo Recurso Especial nº 1.215.222 – SP, fala-se de boa-fé, mas não se trata exatamente de caso análogo aos demais. Tal decisão foi indicada como precedente da Súmula nº 509, mas a questão envolvida nesse caso é que o Tribunal de Impostos e Taxas – TIT, se utilizando de um mesmo conjunto probatório, lavrou dois autos de infração, um em face da matriz e outro de filial de uma mesma empresa. No entanto, em um deles a decisão foi favorável e no outro a decisão foi contrária ao contribuinte.

Como as teses arguidas e acusações foram as mesmas, em nome do princípio do *in dubio pro reo*, do artigo 112 do CTN, o judiciário deu ganho para o contribuinte. O fato de ser questão de crédito indevido foi uma mera coincidência, já que das razões de decidir se extrai que, mais importante do que o tema discutido, é a

contradição entre duas decisões administrativas fundadas em mesmo conjunto probatório e mesmo tipo de acusação fiscal.

#### **4.3.4. AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 91.004 – SP (27/02/2012)**

Na decisão do AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 91.004 – SP, considerou-se a boa-fé como questão de prova. A autuação foi mantida nas instâncias ordinárias pela simples não apresentação de documentação fiscal por parte do contribuinte e pela apresentação de comprovantes de pagamento insuficientes (cheques nominais sem carimbo de compensação), inexistindo referências à verificação da existência física do estabelecimento.

#### **4.3.5. AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 80.470 – SP (26/06/2012)**

No processo AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 80.470 – SP a ementa do julgado afirma estar sendo seguida a orientação consolidada no julgamento do REsp 1.148.444/MG. Fora mantida decisão do tribunal de origem, que aplicara a tese da boa-fé sem se pronunciar especificamente sobre o artigo 136 do CTN, por ausência de questionamento.

#### **4.3.6. AgRg nos EDcl no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 102.473 – SP (02/08/2012)**

No processo AgRg nos EDcl no Agravo em Recurso Especial nº 102.473 – SP, o STJ manteve a decisão do tribunal de origem que foi pelo não direito ao crédito, pela necessidade de se demonstrar a veracidade da compra e venda. Não foi demonstrado o efetivo pagamento à emitente das notas fiscais.

#### **4.3.7. AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.228.786 – SP (29/08/2012)**

No processo AgRg no Recurso Especial nº 1.228.786 – SP, o STJ manteve a decisão do tribunal de origem que foi pela inaplicabilidade do entendimento da boa-fé quando não se comprova a entrada de mercadorias no estabelecimento, nem a efetiva realização do negócio.

### **4.4. Conclusões sobre os precedentes – O sentido da Súmula nº 509 do STJ**

Os dois julgados mais recentes dentre os indicados como precedentes da Súmula nº 509 do STJ foram pela inaplicabilidade da tese da boa-fé (AgRg nos EDcl no Agravo em REsp nº 102.473–SP e AgRg no REsp nº 1.228.786-SP). O primeiro deles pelos motivos de falta de demonstração da veracidade da compra e venda e pela

ausência da prova de pagamento. O outro, pela falta de comprovação da entrada das mercadorias no estabelecimento.

Tal constatação confirma que o ônus probatório não é do fisco, mas sim de quem alega a boa-fé. Ou seja, a força do artigo 136 do CTN faz com que a boa-fé não seja presumida, conclusão que já se depreendia do próprio texto da súmula que condicionava o crédito à demonstração da veracidade da compra e venda.

Em outras palavras, o STJ adota a teoria da responsabilidade objetiva com temperamentos, a que se referem Juliana Campello e Hélio Campos,<sup>28</sup> em que existe uma presunção de culpa do contribuinte. Tal presunção é relativa e admite prova em contrário.

A chave para a completa compreensão da súmula é, portanto, determinar quando se considera comprovada a veracidade da compra e venda e quais são os deveres jurídicos de conduta que cabem ao comerciante para que possa ter reconhecida sua boa-fé objetiva.

#### **4.5. O sentido da expressão “veracidade da compra e venda”**

Da análise dos precedentes da Súmula nº 509, conclui-se que a “veracidade da compra e venda” passa pela prova de ter sido concretizada uma operação comercial. Deve ser comprovada a efetiva realização do negócio, a entrada das mercadorias, ser comprovado o efetivo pagamento ao emitente indicado nos documentos fiscais.

É lógico supor que a veracidade da compra e venda só se comprove se ela tiver ocorrido conforme indicada nos documentos fiscais. Isso porque, caso o documento fiscal indique um remetente falso, tal documento é inábil a acobertar qualquer operação. Portanto, o contribuinte autuado por crédito indevido deveria comprovar ter sido ludibriado de tal forma que fosse inexigível conduta diversa que não a concretização das operações comerciais. No entanto, não é esse o posicionamento do STJ.

Os precedentes da Súmula 509 do STJ apontam na direção de que a comprovação da efetiva realização dos negócios não exige a demonstração de que tenha sido verificada a existência física do estabelecimento da contraparte contratual, mas sim que tenha havido pagamento em nome do fornecedor e que se comprove o efetivo recebimento das mercadorias.

O que se conclui do até então exposto é que a expressão “veracidade da compra e venda” não abrange qualquer verificação ou diligência quanto à origem das mercadorias. Entretanto, defendemos que o mesmo não se pode dizer quanto à boa-fé.

---

<sup>28</sup> “Os “temperamentos” utilizados para relativizar a regra da responsabilidade objetiva por infração tributária, em casos concretos, mostram a clara ponderação da culpabilidade no afastamento ou abrandamento da pena, pois a equidade e o princípio do *in dubio pro reo* são geralmente adotados como ferramentas para fazer justiça nos casos de inexistência de culpa, extravasando suas limitações legais” (CAMPELLO, Juliana Endriss C.; CAMPOS, Hélio Silvio Ourém. É possível haver responsabilidade sem culpa no Direito Tributário?. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, RT. São Paulo, v. 21, nº 110, mai/jun., 2013, p. 251).

#### 4.6. Os critérios para a determinação da boa-fé objetiva do "comerciante de boa-fé"

Como se pode observar, os precedentes da Súmula nº 509, do STJ, pouco dizem sobre a definição do que seja um comerciante de boa-fé. Partindo-se do pressuposto de que inexistem palavras inúteis na referida súmula, entende-se que, ainda que a veracidade da compra e venda possa ser facilmente demonstrada, a comprovação da boa-fé não é tão simples, uma vez que depende da compreensão sobre quais são os deveres jurídicos de conduta da boa-fé objetiva e da verificação de seu cumprimento.

O contribuinte autuado, que possui como contraparte contratual um estabelecimento simulado, tendo suas operações acobertadas por documentos fiscais posteriormente declarados inidôneos, pode ter agido com cumplicidade (dolo), com "cegueira deliberada" (dolo eventual), por culpa ou por erro invencível.

No entanto, na análise da boa-fé objetiva não é necessário o dolo, bastando a culpa para que seja descaracterizada a boa-fé objetiva.

À administração tributária basta demonstrar que o estabelecimento adquirente, por meio de seus representantes ou administradores, agiu com culpa *in omitendo* para que não seja possível reconhecer a sua boa-fé. Ou seja, se houve omissão, intencional ou não, quanto aos deveres jurídicos de conduta definidos em legislação e se tal omissão foi fundamental para a não percepção da irregularidade da operação por parte do contribuinte, então não há que se falar em boa-fé objetiva, pois o erro oriundo de culpa e da inobservância aos comandos contidos em legislação não é escusável.

Já a situação de erro invencível, pelo contrário, se dá quando o comprador acredita, de fato, na idoneidade de seu indicado fornecedor, tendo sido completamente ludibriado por este. Ela ocorre quando a parte toma todas as cautelas exigidas em legislação e esperadas da prática comercial, mas, mesmo assim, se mostra impossível a descoberta sobre a situação irregular de seu fornecedor. É a situação típica que admite a prova da boa-fé objetiva.

Tendo sido exposto que a única situação que admite a comprovação da boa-fé é a de erro invencível, conclui-se que a definição dos deveres jurídicos de conduta esperados das partes deve ser verificada em cada caso concreto. Tal definição implica a necessidade de se buscar na doutrina, na jurisprudência, na legislação e nas práticas comerciais usuais quais seriam tais cuidados e precauções que as partes devem tomar em seus relacionamentos comerciais.

Destaca-se que os deveres de conduta podem estar definidos em legislação de forma meramente prescritiva, sem nenhuma penalidade associada a seu descumprimento. Isso não implica que a norma seja inócua ou ineficaz, pois se a sua observância puder levar à ciência de ilícitos tributários, então a sua inobservância

injustificada leva à descaracterização da boa-fé objetiva por ter sido opção do atuado o descumprimento dos preceitos legais.

No que tange aos deveres impostos pela jurisprudência, cabe revisitar os precedentes da Súmula nº 509 do STJ. No supracitado voto do relator no Recurso Especial nº 1.148.444 – MG fica claro que, para o STJ, *a responsabilidade do adquirente de boa-fé reside na exigência, no momento da celebração do negócio jurídico, da documentação pertinente à assunção da regularidade do alienante*, o que indica a necessidade de que a regularidade das partes seja comprovada por meio de documentação pertinente.

Entretanto, tal documentação não é especificada, nem poderia, já que o STJ se limita a analisar teses jurídicas e não a analisar fatos. Limitou-se o E. STJ a concordar que, se a documentação pertinente à assunção de regularidade do alienante fora exigida pelo comprador e a veracidade da operação de compra e venda fora demonstrada, o adquirente é de boa-fé.

O tribunal de origem considerou suficientes: a demonstração de que a declaração de inidoneidade fora publicada posteriormente às operações, a aparência de regularidade (formal) das notas fiscais declaradas inidôneas, a escrituração contábil realizada e a prova do pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas<sup>29</sup>.

Por outro lado, no acórdão do AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.239.942 – SP, manteve-se a decisão agravada por seus próprios fundamentos. Já a decisão agravada não admitiu o recurso especial na origem. Tal decisão considerou hígido o acórdão recorrido, que entendeu como não caracterizada a boa-fé.

Isso porque o acórdão do TJSP, recorrido, manteve a decisão de primeiro grau sob o fundamento de que a boa-fé não permaneceu caracterizada. Considerou-se que a venda se aperfeiçoa, em termos tributários, com a efetiva chegada da mercadoria no estabelecimento do comprador, situação que o obriga a certificar-se da existência do vendedor, não apenas do ponto de vista formal, mas também sob fundamento da sua existência material, para evitar que venha a se creditar de tributo jamais recolhido.

<sup>29</sup> “No mais, divirjo do em. Relator, na matéria fática, porque os demais atos de declaração de inidoneidade foram publicados após a realização das operações (f. 272/282), sendo que as notas fiscais declaradas inidôneas têm aparência de regularidade, havendo o destaque do ICMS devido, tendo sido escrituradas no livro de registro de entradas (f. 35/162). No que toca à prova do pagamento, há, nos autos, comprovantes de pagamento às empresas cujas notas fiscais foram declaradas inidôneas (f. 163, 182, 183, 191, 204), sendo a matéria incontroversa, como admite o fisco e entende o Conselho de Contribuintes. Veja-se o que consta de acórdão do Conselho de Contribuintes (f. 231)” Excerto do acórdão recorrido, reproduzido às fls. 5 do acórdão do REsp: 1148444 MG 2009/0014382-6, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 14/04/2010, S1 – PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJe 27/04/2010.

Em outras palavras, o STJ considerou imaculada a decisão do TJ-SP que não reconheceu a boa-fé porque não fora demonstrada a verificação da existência física do vendedor pelo autuado-comprador. Isso indica que, ao menos perante a legislação bandeirante, o judiciário estadual, na decisão, entendeu que a exigência da comprovação de ter havido a verificação da existência física do fornecedor é admissível quando da análise da boa-fé do comprador.

Nota-se, portanto, que a súmula do STJ, como deveria ser – por não analisar questões probatórias<sup>30</sup> – aceita a livre valoração de provas pelos tribunais de origem. Ou seja, pelo princípio do livre convencimento do juiz, inexistente um rol fechado de documentos suficiente a determinar a boa-fé do contribuinte. A análise da boa-fé depende de uma análise individualizada, casuística, conjugada à análise da legislação de cada ente federativo. Trata-se de análise de provas, livremente valoradas, atividade exclusiva das instâncias ordinárias.

## 5. INTERPRETAÇÃO DA SÚMULA 509 DO STJ À LUZ DA LEGISLAÇÃO PAULISTA

Conforme exposto, a determinação da boa-fé a que se refere a Súmula nº 509 do STJ depende de cada caso concreto, em especial do que determina cada legislação estadual.

A Lei Estadual Paulista nº 6.374, de 1º de março de 1989, enquadra como responsável solidário pelo adimplemento tributário do ICMS todo aquele que transacionar sem documento fiscal<sup>31</sup>, assim também entendido como o documento fiscal inábil<sup>32</sup>.

Adicionalmente, a legislação prescreve condutas permitidas, vedadas e obrigatórias por meio de deveres de fazer ou de se abster. Um desses deveres é o dever de agir de modo diligente em relação aos seus atos comerciais, estando obrigado a verificar a regularidade fiscal de seus parceiros comerciais, no que se inclui a verificação de sua existência e atividade no local indicado, dever contido nos artigos 22-A e 36,

---

<sup>30</sup> “A PRETENSÃO DE SIMPLES REEXAME DE PROVA NÃO ENSEJA RECURSO ESPECIAL” Súmula nº 7, STJ.

<sup>31</sup> “Artigo 9º - São responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

(...) XI – solidariamente, as pessoas que tenham interesse comum na situação que dê origem à obrigação principal;

(...) Parágrafo único – Presume-se ter interesse comum, para os efeitos do disposto no inciso XI, o adquirente da mercadoria ou o tomador do serviço em operação ou prestação realizadas sem documentação fiscal”.

<sup>32</sup> “Artigo 68 - Considera-se desacompanhada de documento fiscal a mercadoria ou prestação acobertada por documento inábil, assim entendido, também, o que não seja o exigido para a respectiva operação ou prestação ou não esteja provido de selo de controle, quando exigido pela legislação”.

ambos da Lei Estadual Paulista nº 6.374/1989. É o dever de diligência, positivado na legislação bandeirante.

Não parece adequada qualquer alegação de que exigir uma conduta diligente por parte dos contribuintes seria equivalente a lhes atribuir a função fiscalizatória, prerrogativa estatal.

Neste mesmo sentido vai a doutrina de Marcelo de Azevedo Granato<sup>33</sup>, para quem, do cotejo entre os artigos 22-A e 36 do RICMS/2000, conclui-se que a legislação paulista exige não apenas a consulta ao SINTEGRA, que deve estar regular, mas também a cobrança e o fornecimento de documentos que, sob condições normais, verificáveis a cada caso, confirmassem a localização/atividade e demais dados declarados ao Fisco. Por exemplo, conta de luz, alvará de funcionamento, contrato de aluguel e, além disso, o próprio Sintegra.

Acrescem-se a tais requisitos, os registros fiscais e contábeis da operação, a prova de pagamento em nome do fornecedor e ainda outros elementos, que demonstrem que a operação comercial possuía a aparência de regularidade, ou seja, aparentava ser efetivamente aquela descrita na documentação fiscal.

Argos Simões<sup>34</sup> informa que, para a verificação da aparência de regularidade da operação, há a necessidade de exame *de outros elementos fáticos suficientes a tal conclusão, como conhecimentos de transporte não desclassificados pelo Fisco, que também serviriam como prova aliados a documentos comerciais indicando aparente regularidade comercial*. Seriam, por exemplo, a demonstração de ter havido negociação comercial com quem aparentasse ser legítimo representante do fornecedor, documentos que demonstrassem a formalização das operações e transmissão dos pedidos, cotações de preços, entre outros.

---

<sup>33</sup> “A questão se concentra no conteúdo desse “dever de diligência” (das “cautelais” aludidas em item anterior), que não encontra delimitação precisa no artigo 36, parágrafo 1º, item 4, da Lei nº 6.374/1989.(...) A alternativa (ainda imperfeita, mas) mais razoável parece ser a de exigir do contribuinte não uma investigação minuciosa da localização e atividade dos seus parceiros de negócio. Bastaria, sim, que ele obtivesse, periodicamente, documentos que, sob condições normais, verificáveis a cada caso, confirmassem essa localização/atividade e demais dados declarados ao Fisco. Por exemplo: conta de luz, alvará de funcionamento, contrato de aluguel (além do Sintegra).

É verdade que, mesmo nessa hipóteses, pode um contribuinte ludibriar o outro, senão agir de comum acordo com ele. Mas situações assim ultrapassam o “dever de diligência” do contribuinte e alcançam o dever de fiscalização do Fisco”. (GRANATO, Marcelo de Azevedo. Inidoneidade documental e créditos de ICMS: o Recurso Especial 1.148.444/MG. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 225, maio, 2014, p. 136/137).

<sup>34</sup> SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A Influência da denominada Boa-Fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (Org.). *Obra comemorativa do IX Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET*. São Paulo: Noeses, 2012, p. 117.

## 6. CRÍTICAS À SÚMULA 509 DO STJ

Segundo Liebwald<sup>35</sup>, uma lei vaga faz com que o judiciário tenha que substituir, em algum grau, o legislador, sendo que a vagueza excessiva é indesejável. Tal raciocínio é perfeitamente aplicável à Súmula nº 509, do STJ, que carrega o fardo de ser pouco clara na definição da tese sobre o que seria suficiente a demonstrar a “veracidade da compra e venda” e “o contribuinte de boa-fé”.

Com isso, o STJ explicita a aceitação da análise da boa-fé pelos tribunais e impede, definitivamente, a interposição de recursos especiais tendentes a contestar conflitos legais entre o artigo 136, do CTN e o direito ao crédito do imposto contido no artigo 19 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, mas não estabelece parâmetros de julgamento que auxiliem as instâncias ordinárias em seu dever. Prevalece o livre convencimento do juiz, caso a caso, cotejando as provas apresentadas e analisando as especificidades exigidas pela legislação local.

## 7. APLICAÇÃO DA SÚMULA PELO 2º GRAU, NO TJSP

Em busca dos dados sobre como o tema vem sendo tratado pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, realizou-se um recorte temporal. Em acesso ao sistema de busca de jurisprudência “ESAJ” do TJSP<sup>36</sup> pelas decisões dos processos em fase de apelação e/ou reexame necessário publicados entre 01/01/2017 e 31/07/2017, contendo a expressão “súmula 509”, foram encontradas 73 ocorrências<sup>37</sup>, sendo 23

<sup>35</sup> “Unlike every day conversation, the impact of vagueness in law is a different one, due to the legally binding force and the associated legal consequences. If law is vague, the legal issue remains at least partially unresolved, law becomes uncertain, and the courts have to substitute to some extent for the legislator. Hence, exaggerated vagueness in law may undermine the state of law (Rechtsstaat), in particular with respect to the constitutional principles of legal certainty, the division of powers, and the binding force of statute”. (LIEBWALD, Doris. Law’s Capacity for Vagueness. *International Journal For The Semiotics Of Law – Revue Internationale de Sémiotique Juridique*, [s.l.], v. 26, nº 2, p.391-423, 7 dez., 2012.)

<sup>36</sup> <https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/consultaCompleta.do?f=1>

<sup>37</sup> 1001024-28.2016.8.26.0344, 1027222-39.2015.8.26.0053, 1011990-69.2016.8.26.0564, 0000409-77.2011.8.26.0264, 1023939-71.2016.8.26.0053, 1013722-37.2014.8.26.0053, 1004077-17.2016.8.26.0053, 1001650-17.2014.8.26.0506, 1012448-08.2014.8.26.0451, 0005402-04.2012.8.26.0629, 1006488-50.2014.8.26.0361, 0000007-81.2013.8.26.0407, 1006697-65.2015.8.26.0302, 0003864-96.2011.8.26.0572, 0000099-06.2014.8.26.0187, 0004500-37.2011.8.26.0451, 0199682-83.2007.8.26.0100, 0049224-92.2010.8.26.0506, 1010230-03.2015.8.26.0053, 1012741-08.2014.8.26.0344, 1007333-02.2015.8.26.0344, 1035140-94.2015.8.26.0053, 1028589-37.2014.8.26.0602, 1004327-77.2014.8.26.0196, 8000272-93.2012.8.26.0014, 1011984-62.2016.8.26.0564, 0000497-31.2013.8.26.0625, 0614829-94.2008.8.26.0053, 1016404-28.2015.8.26.0053, 1000630-10.2015.8.26.0068, 1010230-03.2015.8.26.0053, 0617836-94.2008.8.26.0053, 1021826-49.2016.8.26.0602, 1020016-71.2015.8.26.0053, 1002154-59.2015.8.26.0127, 1011376-90.2015.8.26.0114, 1000013-37.2015.8.26.0428, 1005222-45.2015.8.26.0053, 0001479-45.2012.8.26.0604, 0007604-96.2013.8.26.0053, 0012348-64.2011.8.26.0196, 0003401-84.2013.8.26.0120, 0011291-80.2010.8.26.0152, 1005150-76.2016.8.26.0068, 0031096-88.2011.8.26.0053,

relativas a decisões a favor da Fazenda, 47 a favor do contribuinte e 3 casos em que se considerou a análise não aplicável por razões diversas.

CÂMARA	1ª	2ª	3ª	4ª	5ª	6ª	7ª	8ª	9ª	10ª	11ª	12ª	13ª	
FAZENDA	2	3	2	0	0	2	2	0	0	8	2	0	2	23
CONTRIBUINTE	2	3	5	2	5	1	3	12	1	1	2	3	7	47
NA											3			

**Tabela 1:** Quantidade de decisões favoráveis à Fazenda ou ao Contribuinte, de acordo com a Câmara do TJSP, no período selecionado.

O simples fato de que cerca de 1/3 dos casos tenha havido decisão favorável à Fazenda Pública indica que, no âmbito do Judiciário estadual paulista, a boa-fé do comerciante não se presume e que a demonstração da veracidade da compra e venda demanda dilação probatória.

Dependendo da câmara julgadora, varia o grau de exigência em relação às obrigações do contribuinte, sendo certo que não houve nenhuma câmara em que tenham sido emitidas apenas decisões favoráveis ao Fisco, mas em cinco câmaras (4ª, 5ª, 8ª, 9ª e 15ª) houveram apenas decisões favoráveis ao contribuinte.

Houve, ainda, a constatação de situações em que a tese da boa-fé e a Súmula nº 509 do STJ foram aplicadas pelo Poder Judiciário em casos que não eram de autuação de crédito indevido, mas envolviam documentos inidôneos.

Resta demonstrado que o enunciado da Súmula nº 509 pelo STJ, não parece ter tido efeito uniformizador na tomada de decisões entre as diversas câmaras de direito público do Tribunal de Justiça de São Paulo.

0013599-36.2014.8.26.0577,	0003949-38.2010.8.26.0210,	0011523-98.2010.8.26.0053,
0013775-86.2012.8.26.0576,	1006683-22.2015.8.26.0451,	0003405-24.2013.8.26.0120,
1020716-47.2015.8.26.0053,	0003858-75.2012.8.26.0242,	1024551-92.2015.8.26.0554,
0000753-85.2013.8.26.0394,	0044851-48.2012.8.26.0053,	1000251-36.2015.8.26.0564,
1037685-85.2014.8.26.0114,	1018128-67.2015.8.26.0053,	0029733-26.2008.8.26.0068,
0069566-56.2012.8.26.0506,	0001319-43.2015.8.26.0142,	0007270-89.2011.8.26.0196,
0012159-82.2011.8.26.0068,	1003806-36.2015.8.26.0152,	1014598-55.2015.8.26.0053,
1020180-36.2015.8.26.0053,	1008100-12.2015.8.26.0224,	1010830-58.2014.8.26.0053,
1010425-94.2014.8.26.0320,	0053553-80.2012.8.26.0053,	0001434-06.2014.8.26.0108,
1020635-07.2014.8.26.0224		

## 8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na confusão de entendimentos proferidos pelo TJSP é que cabem igualmente a crítica e o elogio à inteligência da Súmula nº 509 do STJ.

A aparente falta de clareza na definição dos critérios sobre os requisitos necessários à demonstração da “efetiva realização da compra e venda” e da boa-fé do comerciante são nada mais do que a determinação para que os Tribunais de Justiça decidam definitivamente sobre os casos de autuação por creditamento indevido, quando alegada a boa-fé da parte. Respeita-se, com isso, o princípio da livre valoração das provas pelo juiz.

Espera-se que, com o passar do tempo, seja promovida uma uniformização do entendimento jurisprudencial, de modo a pacificar a questão sobre quais requisitos seriam necessários e suficientes na interpretação de cada Tribunal de Justiça, para que seja reconhecido o terceiro de boa-fé e garantido o seu direito ao crédito do ICMS decorrente de nota fiscal posteriormente declarada inidônea.

Por fim, não cabe falar em *distinguish* porque os precedentes da súmula não são uniformes, logo, não há como identificar condições comuns taxativas que, se observadas, levariam ao reconhecimento imediato da boa-fé do contribuinte, lhe permitindo o aproveitamento dos créditos do ICMS destacados em nota fiscal inábil.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. O Precedente no Novo Código de Processo Civil e suas Implicações Tributárias. In: CONRADO, Paulo Cesar; \_\_\_\_\_ (Org.). *O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p. 102-130.

BIM, Eduardo Fortunato. A inconstitucionalidade da responsabilidade objetiva no direito tributário sancionador. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 224, p. 211-238, abr. 2001. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47767>>. Acesso em: 12 Dez. 2017. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v224.2001.47767>.

BONAMIGO FILHO, Carlos Horácio. Boa-Fé Objetiva à Luz da Superação do Paradigma Exclusivamente Substantivo no Direito Tributário, *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 16, nº 93, p. 22-40, set-out., 2013.

CAMPELLO, Juliana Endriss C.; CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém. É possível haver responsabilidade sem culpa no Direito Tributário?. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, RT, São Paulo, v. 21, n.110, p. 225-254, mai/jun., 2013.

DINIZ, Maria Helena. 5. Ato Ilícito. In: DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro: volume 1: Teoria Geral do Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 606-620.

EIK, Luciana Gemelli. Proteção da confiança e boa-fé objetiva no direito tributário, *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 16, nº 93, set-out., 2013, p. 9/21

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. A Doutrina dos Direitos Fundamentais e sua Evolução. In: FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 317-324.

GENNAIOLI, Nicola; SHLEIFER, Andrei. The Evolution of Common Law. *Journal Of Political Economy*, Chicago, v. 115, nº 1, p. 43-68, fev. 2007. Disponível em: <<http://www.journals.uchicago.edu/doi/pdfplus/10.1086/511996>>. Acesso em: 15 dez. 2017.

GOMES, Orlando. *Direitos Reais*. 21. Ed. revista e atualizada por Luis Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

GRANATO, Marcelo de Azevedo. Inidoneidade documental e créditos de ICMS: o Recurso Especial 1.148.444/MG, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 225, p. 125-137, maio, 2014.

JOBIM, Marco Félix. Entendendo a nomenclatura dos precedentes. *Direito e Democracia: Revista de Ciências Jurídicas*. Canoas, v. 12, n.2, p. 107-116, jul./dez. – 2011. Semestral. Disponível em: <<http://www.periodicos.ulbra.br/index.php/direito/issue/view/184>>. Acesso em: 13 dez. 2017.

LEOPOLDO, Ana Caroline Krüger de Lima. *Normatividade da boa-fé objetiva no direito tributário: Princípio e Postulado*. 2016. 254 f. Tese (Doutorado) – Curso de Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito, Ufrgs – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2016. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/164156>>. Acesso em: 15 dez. 2017.

LIEBWALD, Doris. Law's Capacity for Vagueness. *International Journal For The Semiotics Of Law – Revue Internationale de Sémiotique Juridique*, [s.l.], v. 26, nº 2, p. 391-423, 7 dez. 2012. Springer Nature. <http://dx.doi.org/10.1007/s11196-012-9288-3>. Disponível em: <<https://link-springer-com.ez67.periodicos.capes.gov.br/article/10.1007/s11196-012-9288-3#citeas>>. Acesso em: 17 dez. 2017.

MELO, Celso Antonio Bandeira de. Procedimento Tributário: – declaração falsa – responsabilidade – deveres acessórios – multa – suspeita e prova – boa-fé e relação jurídica. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, nº 7/8, p. 61-70, jan./jul., 1979.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito Empresarial Esquematizado*. 6. ed. São Paulo: Forense, 2016.

RUBINSTEIN, Flávio. *Boa-fé objetiva no direito financeiro e tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SIMÕES, Argos Campos Ribeiro. A Influência da denominada boa-fé sobre as autuações envolvendo crédito indevido de ICMS lastreado por documentação inidônea. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de (Org.). *Obra comemorativa do IX Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET*. São Paulo: Noeses, p. 101-126, 2012.

# CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA JUSTIÇA DO TRABALHO: DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DECORRENTES DE SENTENÇAS CONDENATÓRIAS E DE ACORDOS HOMOLOGADOS

*Constitution of the tax credit in the Labour Court: social security contributions resulting from convictions and approved agreements*

Priscila Damares Russo<sup>1</sup>

## SUMÁRIO

1. Introdução. 2. A evolução da competência da justiça do trabalho na vigência da Constituição Federal de 1988. 3. A constituição do crédito tributário previdenciário na justiça do trabalho. 4. As contribuições previdenciárias na justiça do trabalho e a sua extinção pela decadência. 5. Considerações finais. Referências bibliográficas.

## RESUMO

A Emenda Constitucional nº 20/98 trouxe a obrigatoriedade de execução das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho. O artigo 114, inciso VIII, da Constituição Federal delimita a competência da Justiça do Trabalho à execução das contribuições sociais que decorrem de sua sentença, o que acontecerá quando o juiz condenar a reclamada ao pagamento de títulos de natureza remuneratória; declarar o vínculo empregatício em relação a serviços prestados em período pretérito, sem o registro em Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS); reconhecer o pagamento de salário pago “por fora”; ou ainda, homologar acordo celebrado entre as partes, antes do julgamento da reclamação trabalhista. Com a execução das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças proferidas pelos Juízes do Trabalho, a Justiça do Trabalho se tornou um órgão com forte potencial arrecadatório, e a sua força foi ampliada com a edição da Emenda Constitucional nº 45/04, passando a se manifestar sobre quase todas as relações de trabalho e não mais apenas sobre as relações empregatícias. No presente trabalho será abordada a competência atribuída à Justiça do Trabalho para a constituição do próprio crédito tributário previdenciário a ser executado, em decorrência da previsão contida no artigo 114, inciso VIII, da Constituição Federal.

**Palavras-chave:** Justiça do Trabalho; Competência; Contribuições previdenciárias; Crédito tributário; Decadência.

## ABSTRACT

The Constitutional Amendment nº 20/98 enforced the execution of the social security contributions by the Labour Court. Article 114, section VIII, of the Brazilian Federal Constitution delimits the jurisdiction of the Labour Court to the execution of the social contributions resulting from its sentence when the judge condemns the claimant to the payment of securities of salary nature; declares the employment relationship related to services rendered in the past without registration in the Work and Social Security Card; recognizes the payment of salaries paid off books; or approves an agreement between parties before the judgment of the labour claim. With the execution of the social security contributions resulting from judgements handed down by the Labour

<sup>1</sup> Advogada. Executiva Pública da Secretaria de Agricultura e Abastecimento do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Tributário Aplicado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo (ESPE-SP). Especialista em Direito Público pelo Centro Universitário Salesiano de São Paulo (UNISAL). Especialista em Direito do Trabalho pela Faculdade de Direito Professor Damásio de Jesus (FDDJ).

Judges, the Labour Court became a strong collection entity, and its strength was amplified by the edition of Constitutional Amendment nº 45/04, regulating almost all employment relationships in all levels. This paper will deal with the competence attributed to the Labour Court to constitute its own social security tax credit to be executed, as a result of the provision contained in the article 114, section VIII, of the Brazilian Federal Constitution.

**Keywords:** Labour Court. Competence. Social security contributions. Tax credit. Decadence.

## 1. INTRODUÇÃO

O tema a ser tratado no presente trabalho versa sobre a constituição dos créditos previdenciários na Justiça do Trabalho decorrentes de acordos homologados e de sentenças condenatórias proferidas pela Justiça Especializada, e a sua extinção pelo instituto da decadência.

A razão da escolha do tema deve-se a discussão em torno da competência atribuída à Justiça do Trabalho pelo art. 114, inc. VIII, da Carta Magna, que a pretexto de instituir a competência para a execução, de ofício, das contribuições previdenciárias incidentes sobre os direitos reconhecidos em sentenças trabalhistas, acaba por estabelecer também a competência para a constituição do próprio crédito tributário previdenciário.

Com a edição da Emenda Constitucional nº 20/98, houve o acréscimo do § 3º ao art. 114 da Constituição Federal, e a Justiça do Trabalho passou a ter competência para “executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, “a”, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir”.

Desde a sua publicação, a E.C. nº 20/98 causou grandes debates na doutrina, pois transferiu da Justiça Federal Comum para a Justiça Federal Especializada Trabalhista a função de processar a cobrança judicial das verbas previdenciárias, e introduziu em nosso ordenamento jurídico nova regra de competência judicial tributária.

A edição da E.C. nº 20/98 fortaleceu a Justiça Trabalhista, a qual passou a acumular a função de arrecadação tributária, e potencializou-se, com a edição da E.C. nº 45/04, que ampliou a sua competência, passando a se manifestar sobre quase todas as relações de trabalho e não mais apenas sobre as relações empregatícias.

No começo do exercício da nova competência atribuída à Justiça do Trabalho, a legislação e a jurisprudência trabalhista definiram que a constituição do crédito tributário decorria da quitação do débito trabalhista, ou seja, enquanto não ocorresse a quitação do crédito imposto pela sentença judicial, condenatória ou homologatória de acordo, não ocorria a constituição do crédito tributário. Outros julgados entenderam que o trânsito em julgado da sentença de liquidação era o fato gerador da obrigação previdenciária, pois dava liquidez e certeza ao crédito.

A tendência doutrinária e jurisprudencial afirma que as alterações provocadas pelas emendas, embora constitucionais, criaram um lançamento anômalo ou *sui generis*, o que influencia no prazo de decadência do sistema constitucional tributário. Isto porque, embora a E.C. nº 20/98 tenha permitido a execução de ofício das verbas previdenciárias das sentenças proferidas pela Justiça do Trabalho, não estabeleceu especificamente o procedimento a ser adotado, houve apenas a previsão de que a execução seria processada de ofício.

Assim, diante da edição das Emendas Constitucionais nº 20/98 e nº 45/04 que conferiram à Justiça do Trabalho a competência para processar e julgar as execuções, de ofício, das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças que proferir, qual a forma de constituição do crédito previdenciário nesta Justiça Especializada? Ainda, qual o marco a ser considerado para a verificação da ocorrência ou não da decadência deste crédito?

Neste contexto, este trabalho tem por objetivo analisar a competência atribuída à Justiça do Trabalho pelo art. 114, inciso VIII, da Constituição Federal e as alterações promovidas pelas Emendas nº 20/1998 e 45/2004; examinar a constituição do crédito tributário previdenciário pela Justiça Especializada e investigar a decadência deste crédito.

Para tanto, o texto está organizado da seguinte forma: na primeira parte é apresentada a evolução da competência da Justiça do Trabalho na vigência da Constituição Federal de 1988; na segunda parte é abordada a constituição do crédito tributário previdenciário na Justiça do Trabalho, e por fim, na terceira parte é exposta a decadência do crédito previdenciário na Justiça Especializada.

## **2. A EVOLUÇÃO DA COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO NA VIGÊNCIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

A hipótese de incidência das contribuições previdenciárias prevista no art. 195, I, “a” e II da CF/88 guarda estreita relação com a atividade desenvolvida pela Justiça do Trabalho que implica muitas vezes a condenação das empresas, para que realizem o pagamento dos salários e outras verbas, o que acarreta a materialização do fato gerador das contribuições previdenciárias<sup>2</sup>.

Constatada a ocorrência do fato gerador o tributo era devido ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, pessoa jurídica de direito público federal integrante da administração indireta que, em caso de não cumprimento voluntário, deveria

---

<sup>2</sup> MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. *Competência da Justiça do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias incidentes sobre os salários pagos durante o período de vínculo reconhecido em suas decisões*. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/521854>>. Acesso em: 31 jul. 2017.

inscrever os créditos em dívida ativa, para que fosse dado início perante a Justiça Federal, conforme disposição do art. 109, I, da CF/88<sup>3</sup>.

Assim, antes da E.C. nº 20/98, para a posição doutrinária dominante, a Justiça do Trabalho tinha uma atribuição meramente de fiscalização. O juiz trabalhista somente deveria determinar as medidas necessárias ao cálculo, dedução e recolhimento das contribuições previdenciárias<sup>4</sup>.

Após a promulgação da Constituição de 1988, o art. 12, da Lei nº 7.787, de 30 de junho de 1989, ensejou o primeiro esforço para atribuir ao juiz o dever de velar pelo recolhimento imediato das contribuições previdenciárias<sup>5</sup>:

Art. 12. Em caso de extinção de processos trabalhistas de qualquer natureza, inclusive a decorrente de acordo entre as partes, de que resultar pagamentos de vencimentos, remuneração, salário e outros ganhos habituais do trabalhador, o recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social será efetuado *in continenti*.

Parágrafo único. A autoridade judiciária velará pelo fiel cumprimento do disposto neste artigo.

A competência firmada pelo dispositivo legal citado não continha permissão para o Juiz do Trabalho realizar a cobrança de tributo e restringia-se aos meios formais. Assim, em caso de descumprimento, o juiz deveria cientificar o INSS, para que este pudesse tomar as respectivas providências<sup>6</sup>.

Após, adveio o Provimento 1, de 20 de fevereiro de 1990, da Corregedoria Geral do Tribunal Superior do Trabalho, para admitir que a lei atribuía à autoridade judiciária o dever de zelar pelo cumprimento da previsão em torno do recolhimento das importâncias, o qual foi revogado pelo Provimento TST 3, de 08 de abril de 2002, sob a alegação dos problemas gerados pela diversidade de provimentos regulando a matéria, prejudicando a uniformização procedimental<sup>7</sup>.

<sup>3</sup> MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. *Competência da Justiça do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias incidentes sobre os salários pagos durante o período de vínculo reconhecido em suas decisões*. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/521854>>. Acesso em: 31 jul. 2017.

<sup>4</sup> CAVALCANTE, Jouberto de Quadros Pessoa; JORGE NETO, Francisco Ferreira. *A Justiça do Trabalho e a cobrança das contribuições previdenciárias e de imposto de renda. Breves enfoques. Desdobramentos das alterações legislativas impostas pela Lei nº 11.457, de 16/3/2007*. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, nº 31, jul./dez. 2007. Disponível em: <[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/105291/2007\\_cavalcante\\_jouberto\\_justica\\_trabalho.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/105291/2007_cavalcante_jouberto_justica_trabalho.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>5</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Juiz do Trabalho pode lançar e executar contribuições*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-out-09/consultor-tributario-lancamento-execucao-contribuicoes-merecem-reflexao>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>6</sup> *Ibidem*.

<sup>7</sup> *Ibidem*.

A matéria passou a ser regulamentada pelos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Seguridade Social, que em sua redação originária dispunha de modo muito semelhante ao art. 12 da Lei nº 7.787/1989. O artigo 43 da Lei nº 8.212/1991 substituiu tacitamente o art. 12 da Lei nº 7.787/1989<sup>8</sup>.

A diferença é que a Lei nº 8.212/1991 referia-se às contribuições devidas à Seguridade Social por ocasião do pagamento de remuneração ao segurado, enquanto a Lei nº 7.787/1989 falava em contribuição devida à Previdência Social quando ocorresse o pagamento de vencimentos, remuneração, salários e outros ganhos habituais do trabalhador<sup>9</sup>.

Especificamente, o art. 43 da Lei nº 8.212/1991 dispunha que, em caso de extinção de processos trabalhistas de qualquer natureza, que resultasse pagamento de remuneração ao segurado, o recolhimento das contribuições devidas à Seguridade Social deveria ser imediato<sup>10</sup>.

A Lei nº 8.620/1993 alterou os artigos 43 e 44 daquela lei e determinou o imediato recolhimento das importâncias, agora sob pena de responsabilidade. A principal novidade introduzida pela Lei nº 8.620/1993 foi o esclarecimento de que o dever do magistrado trabalhista se esgotava com a determinação para que o sujeito passivo realizasse o pagamento e com a expedição de notificação ao INSS dando ciência dos termos da sentença ou acordo celebrado<sup>11</sup>.

Posteriormente, o Provimento TST nº 1/1996 estabeleceu a competência do juiz da execução para determinar as medidas necessárias ao cálculo, dedução e recolhimento das contribuições devidas, e assim, acabou por reconhecer como de competência da Justiça do Trabalho o ônus de calcular, deduzir e recolher as contribuições devidas ao Instituto Nacional de Seguro Social – INSS, conforme disposto pelos artigos 43 e 44 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991<sup>12</sup>.

Portanto, o procedimento havido quando da ocorrência de contribuições previdenciárias a partir de sentenças trabalhistas em que se reconhecia vínculo de emprego era a expedição de ofício pelo Juiz do Trabalho ao órgão previdenciário. Este órgão, por meio de procedimento administrativo, apuraria o débito que entendesse devido, cujo processamento ocorreria perante a Justiça Federal, mediante ação de execução fiscal embasada em título executivo extrajudicial caracterizado pela Certidão de Dívida Ativa<sup>13</sup>.

<sup>8</sup> BOUCINHAS FILHO, Jorge Cavalcanti. *Da execução da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho*. Disponível em: <[http://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/boucinhas\\_-\\_da\\_execucao\\_da\\_contribuicao\\_previdenciaria\\_na\\_justica\\_do\\_trabalho.pdf](http://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/boucinhas_-_da_execucao_da_contribuicao_previdenciaria_na_justica_do_trabalho.pdf)>. Acesso em: 26 jul. 2017.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

<sup>10</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Juiz do Trabalho pode lançar e executar contribuições*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-out-09/consultor-tributario-lancamento-execucao-contribuicoes-merecem-reflexao>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>11</sup> *Ibidem*.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

<sup>13</sup> SELEME, Deborah Bartolomei. *A execução fiscal de contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho e o estado de vulnerabilidade do contribuinte*. Disponível em: <<http://www2.pucpr.br/reol/pb/index.php/universitas?dd1=7505&dd99=view&dd98=pb>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

Desta forma, a Justiça do Trabalho não era competente para a execução das contribuições sociais, a determinação para o pagamento que o Juiz do Trabalho deveria realizar não implicava condenação do contribuinte, e a notificação do INSS não era para este intervir no processo trabalhista, mas para formar um título executivo extrajudicial e executar a dívida perante a Justiça Federal Comum<sup>14</sup>.

Assim, as verbas previdenciárias eram discutidas primeiramente na esfera administrativa, e posteriormente, cobradas nas varas federais comuns. Tratava-se de competência da Justiça Federal Comum, conforme previsto no art. 109, I, da CF/88.

A sistemática descrita nos parágrafos anteriores foi modificada pela E.C nº 20/98, que com a redação dada ao art. 114, da CF/88, elevou a matéria ao plano constitucional e definiu como competência da Justiça do Trabalho promover a execução das contribuições sociais referidas pelo art. 195, I, “a” e II<sup>15</sup>: *Compete ainda à Justiça do Trabalho executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, I, “a”, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir.*

A E.C. nº 20/98 ao transferir da Justiça Federal Comum para a Justiça Federal Trabalhista, a função de processar a cobrança judicial das verbas previdenciárias, provenientes das sentenças proferidas pela Justiça do Trabalho, introduziu em nosso ordenamento jurídico nova regra de competência judicial tributária.<sup>16</sup>

A partir de então, o Juiz do Trabalho, ao constatar a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias não mais determinava o recolhimento, sob pena de expedição de ofício ao INSS, mas passou a ser de sua competência a própria execução destas contribuições, ou seja, a atribuição de determinar passou a ser de condenar<sup>17</sup>.

Após o advento da E.C. nº 45/04, o dispositivo legal passou a vigorar no inc. VIII, do art. 114 da CF/88, e o verbo executar foi substituído pelo termo “processar e julgar a execução”. Atualmente, ostenta a seguinte redação:

---

<sup>14</sup> MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. *Competência da Justiça do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias incidentes sobre os salários pagos durante o período de vínculo reconhecido em suas decisões.* Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/521854>>. Acesso em: 31 jul. 2017.

<sup>15</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Juiz do Trabalho pode lançar e executar contribuições.* Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-out-09/consultor-tributario-lancamento-execucao-contribuicoes-merecem-reflexao>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>16</sup> MARQUES, Leonardo Nunes; NASCIMENTO, Mauro Carriço. *A competência da Justiça do Trabalho para executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, inc. I, “a”, e inc. II, da CF/88.* Disponível em: <<http://faculdade.pioxii-es.com.br/wp-content/uploads/2013/11/cap3.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>17</sup> MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. *Competência da Justiça do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias incidentes sobre os salários pagos durante o período de vínculo reconhecido em suas decisões.* Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/521854>>. Acesso em: 31 jul. 2017.

Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar: (...)

VIII – a execução, de ofício, das contribuições sociais previstas no art. 195, I, a, e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir;

Conforme previsão constitucional, a competência da Justiça do Trabalho abrange as seguintes contribuições sociais: a) do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei e que são incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) do trabalhador e dos demais segurados da previdência social (art. 195, I, “a” e II, da CF/88)<sup>18</sup>.

O Tribunal Superior do Trabalho, a princípio, fixou o entendimento de que a competência da Justiça do Trabalho para a execução das contribuições previdenciárias alcançava as parcelas integrantes do salário de contribuição, pagas em virtude de contrato de emprego reconhecido em juízo, ou decorrentes de anotação da CTPS, objeto de acordo homologado em juízo (Súmula nº 368, I)<sup>19</sup>.

Contudo, o entendimento não prevaleceu diante da Lei nº 11.457/2007, que promoveu a alteração do parágrafo único do art. 876, da CLT, o qual passou a prever que serão executadas *ex officio* as contribuições sociais devidas em decorrência de decisão proferida pelos juízes e tribunais do trabalho, resultantes de condenações ou homologação de acordo, inclusive sobre os salários pagos durante o período contratual<sup>20</sup>.

Leonardo Nunes Marques e Mauro Carriço Nascimento entendem que a E.C. nº 20/98 e a E.C. nº 45/04, no que concerne a outorga à Justiça do Trabalho, da competência para processar e julgar, de ofício, as verbas previdenciárias decorrentes das sentenças que proferir, não padecem do vício da inconstitucionalidade. Contudo, na concepção desses autores, as Leis ordinárias nº 10.035/2000 e nº 11.457/2007, constituem normas inválidas por violação ao art. 146, III, “b”, da CF/88, arts. 142 e 204, do CTN, e ao princípio do devido processo legal<sup>21</sup>.

Para Jorge Cavalcanti Boucinhas Filho: *As alegações de inconstitucionalidade da E.C. nº 20/98 não merecem acolhida pois, não obstante ele tenha estabelecido um novo*

<sup>18</sup> CAVALCANTE, Jouberto de Quadros Pessoa; JORGE NETO, Francisco Ferreira. *A Justiça do Trabalho e a cobrança das contribuições previdenciárias e de imposto de renda. Breves enfoques. Desdobramentos das alterações legislativas impostas pela Lei nº 11.457, de 16/3/2007*. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, nº 31, jul./dez. 2007. Disponível em: <[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/105291/2007\\_cavalcante\\_jouberto\\_justica\\_trabalho.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/105291/2007_cavalcante_jouberto_justica_trabalho.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>19</sup> *Ibidem*.

<sup>20</sup> *Ibidem*.

<sup>21</sup> MARQUES, Leonardo Nunes; NASCIMENTO, Mauro Carriço. *A competência da Justiça do Trabalho para executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, inc. I, “a”, e inc. II, da CF/88*. Disponível em: <<http://faculdade.pioxii-es.com.br/wp-content/uploads/2013/11/cap3.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

*tipo de procedimento, ainda inédito no Brasil, este em nada se conflita com a nossa Carta Magna.*<sup>22</sup>

Igor Mauler Santiago, adotando posicionamento contrário aos outros autores, conclui pela inconstitucionalidade do art. 114, VIII, da CF/88, introduzido pela E.C. nº 45/04, bem como do § 3º do mesmo dispositivo, anteriormente inserido pela E.C. nº 20/98, por ofensa aos incisos III e IV do § 4º do art. 60 da CF/88 (violação à separação dos poderes e aos seguintes direitos e garantias individuais: devido processo legal substantivo, juiz natural, imparcialidade do juiz, ampla defesa e contraditório)<sup>23</sup>.

Assim, verificou-se uma ampliação significativa da competência da Justiça do Trabalho com a introdução da E.C. nº 20/98 e da E.C. nº 45/04, e das Leis nº 10.035/2000 e nº 11.457/2007. Não obstante, a ampliação dessa competência trouxe a discussão sobre o alcance da execução de ofício na Justiça do Trabalho, ou seja, se ela deve se dar somente em relação às contribuições devidas sobre as verbas presentes na sentença condenatória, ou deve abranger também os valores não previstos na decisão, mas que foram pagos durante o período da relação de emprego reconhecida na decisão judicial.

O Ministro Carlos Alberto Menezes Direito apresentou no julgamento do Recurso Extraordinário 569056, com repercussão geral reconhecida, a Proposta de Súmula Vinculante (PSV) nº 28, a qual foi convertida na Súmula Vinculante nº 53 do Supremo Tribunal Federal, que trata justamente da competência da Justiça do Trabalho para executar contribuições previdenciárias decorrentes de suas decisões:

A competência da Justiça do Trabalho prevista no art. 114, VIII, da Constituição Federal alcança a execução de ofício das contribuições previdenciárias relativas ao objeto da condenação constante das sentenças que proferir e acordos por ela homologados<sup>24</sup>.

O Supremo Tribunal Federal seguiu o entendimento de que a decisão trabalhista que não dispõe sobre o pagamento de salários, limitando-se a reconhecer a existência de vínculo, não constitui título executivo judicial para fins de contribuições

<sup>22</sup> BOUCINHAS FILHO, Jorge Cavalcanti. *Da execução da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho*. Disponível em: <[http://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/boucinnhas\\_-\\_da\\_execucao\\_da\\_contribuicao\\_previdenciaria\\_na\\_justica\\_do\\_trabalho.pdf](http://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/boucinnhas_-_da_execucao_da_contribuicao_previdenciaria_na_justica_do_trabalho.pdf)>. Acesso em: 26 jul. 2017.

<sup>23</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. *Invalidez do artigo 114, VIII, da Constituição, na redação da EC nº 45/2004 (competência da Justiça do Trabalho para executar de ofício as contribuições sociais incidentes sobre as verbas decorrentes de suas sentenças)*. Disponível em: <[http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/04/INVALIDADE-DO-ART.-114-VIII-DA-CONSTITUI%C3%87%C3%83O-NA-REDA%C3%87%C3%83O\\_01.04.20112.pdf](http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/04/INVALIDADE-DO-ART.-114-VIII-DA-CONSTITUI%C3%87%C3%83O-NA-REDA%C3%87%C3%83O_01.04.20112.pdf)>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>24</sup> Disponível em: <[http://www.tst.jus.br/noticias/-/asset\\_publisher/89Dk/content/stf-aprova-sumula-vinculante-sobre-competencia-da-jt-para-executar-contribuicoes-previdenciarias](http://www.tst.jus.br/noticias/-/asset_publisher/89Dk/content/stf-aprova-sumula-vinculante-sobre-competencia-da-jt-para-executar-contribuicoes-previdenciarias)>. Acesso em: 10 out. 2017.

previdenciárias, e portanto, para a execução de ofício das contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho, o fato gerador dessas contribuições deve surgir da própria sentença trabalhista.

### 3. A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PREVIDENCIÁRIO NA JUSTIÇA DO TRABALHO

O crédito tributário decorre da obrigação principal, tendo a mesma natureza desta. É o que se extrai do disposto no artigo 139 do Código Tributário Nacional: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Assim, o crédito tributário pode ser definido como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir do sujeito passivo o seu objeto.

A constituição do crédito tributário está prevista nos artigos 142 e seguintes do Código Tributário Nacional. Segundo o art. 142 do CTN é competência privativa da autoridade administrativa constituir o crédito tributário através do lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional<sup>25</sup>.

Paulo de Barros Carvalho, citado por Flavia Malavazzi Ferreira, ao discorrer sobre a natureza do crédito tributário, esclarece que:

Nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo. (...)

Por esse modo, distingue o momento da incidência, na realização do evento, daquele da aplicação, em que o agente administrativo, tomando conhecimento da ocorrência, firmasse em linguagem específica os termos que

<sup>25</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1986. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2017.

presidiram o acontecimento, bem como os traços que identificam o laço obrigacional<sup>26</sup>.

Ainda, completando a explicação, o autor afirma:

Talvez por ter trilhado esse caminho, teve de incorrer em outra impropriedade, qual seja a de separar o crédito da obrigação, como se pudesse haver esse desnexo. Passou por alto pela indissociabilidade dessas figuras básicas do fenômeno jurídico, tratando-as isoladamente, como se fora isso possível. Sim, porque o crédito nada mais é do que o direito subjetivo de que o sujeito ativo se vê investido de exigir a prestação, enquanto débito, seu contraponto, é o dever jurídico de cumprir aquela conduta. E não pode haver vínculo jurídico de cunho obrigacional se inexistir um sujeito de direito, na condição de credor, em face de outro sujeito de direito, na qualidade de devedor, de tal forma que subtrair o crédito da estrutura obrigacional significa pulverizá-la, fazê-la desaparecer, desmanchando a organização interna que toda relação jurídica há de exibir, como instrumento de direitos e deveres correlatos.

O crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo<sup>27</sup>.

Outrossim, o crédito tributário é constituído por meio do lançamento, o qual deve observar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o *quantum* de tributo devido, apontar o sujeito passivo e, eventualmente, cominar a penalidade aplicável.

A definição legal de lançamento tributário está contida no artigo 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional<sup>28</sup>.

<sup>26</sup> FERREIRA, Flavia Malavazzi. *O título executivo para cobrança das contribuições sociais na Justiça do Trabalho após a E.C. nº 20/98*. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-titulo-executivo-para-cobranca-das-contribuicoes-sociais-na-justica-do-trabalho-apos-a-ec-no2098,50691.html>>. Acesso em: 31 jul. 2017.

<sup>27</sup> *Ibidem*.

<sup>28</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1986. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2017.

Paulo de Barros Carvalho, citado por Flavia Malavazzi Ferreira, apresenta a seguinte definição para o instituto:

Lançamento Tributário é ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaços-temporais em que o crédito há de ser exigido<sup>29</sup>.

Flavia Malavazzi Ferreira, por sua vez, afirma que:

(...) lançamento é o ato administrativo que, analisando fatos passados, verifica a ocorrência da hipótese de incidência da regra jurídica tributária, sua incidência automática e, por conseguinte, os efeitos jurídicos irradiados desta juridicização<sup>30</sup>.

Portanto, o lançamento é o procedimento administrativo vinculado que verifica a ocorrência do fato gerador, identifica o sujeito passivo da obrigação tributária, determina a matéria tributável, aponta o montante do crédito e aplica, se for necessária, a penalidade cabível.

O CTN apresenta três modalidades de lançamento: i) por declaração; ii) de ofício e iii) por homologação, em que a distinção toma por base a maior ou menor colaboração do sujeito passivo na realização do accertamento: no lançamento de ofício as operações de quantificação do débito independem do sujeito passivo, enquanto no lançamento por homologação este as realiza em sua totalidade, cabendo ao Fisco apenas homologar os atos por ele praticados; já no lançamento por declaração, ambas as partes colaboram na feitura do ato.

Segundo Leonardo Nunes Marques e Mauro Carriço Nascimento, apenas duas formas de constituição do crédito tributário seriam admitidas em nosso ordenamento jurídico pelos tribunais: o lançamento e a declaração de débito do contribuinte<sup>31</sup>.

Especificamente quanto à constituição do crédito tributário previdenciário na Justiça do Trabalho, as Leis nº 10.035/00 e nº 11.457/07 estabelecem que a

<sup>29</sup> FERREIRA, Flavia Malavazzi. *O título executivo para cobrança das contribuições sociais na Justiça do Trabalho após a E.C. nº 20/98*. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-titulo-executivo-para-cobranca-das-contribuicoes-sociais-na-justica-do-trabalho-apos-a-ec-no2098,50691.html>>. Acesso em: 31 jul. 2017.

<sup>30</sup> *Ibidem*.

<sup>31</sup> MARQUES, Leonardo Nunes; NASCIMENTO, Mauro Carriço. *A competência da Justiça do Trabalho para executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, inc. I, "a", e inc. II, da CF/88*. Disponível em: <<http://faculdade.pioxii-es.com.br/wp-content/uploads/2013/11/cap3.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

contadoria, ou o próprio Juiz do Trabalho, devem quantificar o objeto e identificar os sujeitos da relação jurídica tributária, o que, em linhas gerais, trata-se de substituição das funções atribuídas ao ato administrativo de lançamento. Os atos praticados pelo Poder Judiciário pretendem substituir a formalização do título executivo a ser objeto de satisfação, sem a prévia inscrição do débito em dívida ativa e a emissão da competente certidão da dívida ativa<sup>32</sup>.

Assim, nos termos das leis supracitadas, a formalização do crédito tributário fica a cargo da contadoria do juízo, e, portanto, a hipótese não se amolda às duas vias de constituição do crédito tributário mencionadas, uma vez que, a execução se fará sem que antes seja formalizada a obrigação de pagar o tributo, por meio do lançamento, ou por meio de declaração de débito do próprio sujeito passivo. Outrossim, as leis que regulamentaram a execução de ofício das verbas previdenciárias não previram a prática do lançamento<sup>33</sup>.

Sérgio Pinto Martins, citado por Leonardo Nunes Marques e Mauro Carriço Nascimento, adota entendimento divergente e aduz que a Lei nº 10.035/00 apenas operacionaliza o processo de execução do crédito previdenciário. Acrescenta, ainda, que a sentença trabalhista não representa fato gerador ou lançamento da contribuição da seguridade social<sup>34</sup>.

Rodrigo Dalla Pria, ao tratar da competência atribuída à Justiça do Trabalho e da constituição do crédito tributário previdenciário, sustenta que:

Trata-se, em verdade, de regra constitucional que, a pretexto de instituir a competência – eminentemente jurisdicional – para a execução, de ofício, das contribuições previdenciárias incidentes sobre os direitos reconhecidos em sentenças trabalhistas (condenatórias e homologatórias), acaba por estabelecer, como pressuposto, a competência – atipicamente administrativa – para a constituição do próprio crédito tributário previdenciário a ser executado. Esse modelo de constituição de créditos tributários, por sua vez, não se vale da atividade perpetrada pela autoridade administrativa tributante (art. 149, do Código Tributário Nacional – lançamento de ofício), nem de procedimentos realizados pelo particular, sujeito passivo da obrigação tributária (art. 150, do CTN – lançamento por homologação), muito menos da combinação da atividade de ambos (art. 147 do CTN – lançamento por declaração). O ato constitutivo do crédito tributário, no âmbito da competência do art. 114, VIII, da CF, é exarado por terceiro, estranho à relação jurídico-tributária –, qual seja: o Juiz do Trabalho<sup>35</sup>.

<sup>32</sup> MARQUES, Leonardo Nunes; NASCIMENTO, Mauro Carriço. *A competência da Justiça do Trabalho para executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, inc. I, "a", e inc. II, da CF/88*. Disponível em: <<http://faculdade.pioxii-es.com.br/wp-content/uploads/2013/11/cap3.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>34</sup> *Ibidem*.

<sup>35</sup> PRIA, Rodrigo Dalla. *A constituição e a cobrança das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho: aspectos processuais relevantes*. Disponível em: <<http://dallapria.adv.br/arquivos/artigo3.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

O autor esclarece, ainda, que a conversão do evento em fato jurídico, depende do efetivo exercício de competência que é da própria autoridade prolatora da sentença que pôs fim à lide trabalhista. Embora o art. 114, inc. VIII, da Carta Magna, aparentemente fixe apenas a atribuição da Justiça do Trabalho para executar de ofício as contribuições sociais previstas no art. 195, I, “a” e II, e seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir, o exercício de tal competência jurisdicional, pressupõe a efetivação de outra, atipicamente administrativa<sup>36</sup>.

Guilherme Guimarães Feliciano sustenta que o título é constituído pelo próprio órgão julgador, que funciona como autoridade imparcial de acerto, sem possibilidade de alterações *ex officio* no conteúdo do título; por conseguinte, é de rigor que haja momento processual para que o credor fiscal possa manifestar sua insatisfação e induzir controvérsia a respeito dos cálculos, assim como ao devedor se reserva o direito de praticar atos necessários a fazer com que a execução não transborde do título executivo e não se afaste do *due process of law*<sup>37</sup>.

Kiyoshi Harada pondera que a sentença trabalhista representa um título jurídico abstrato e que é função da Justiça do Trabalho reconhecer a ocorrência do fato gerador relativamente ao trabalhador, cujo nome foi omitido na folha de remuneração mensal do empregador. A decisão condenatória, uma vez liquidada, constitui o crédito tributário tanto quanto o lançamento administrativo que a doutrina atribui eficácia de título jurídico abstrato, conferindo executividade à obrigação tributária preexistente<sup>38</sup>.

Para Heleno Taveira Torres com a sentença ou o acordo surgem o objeto de lançamento tributário e também se definem a prescrição de eventual cobrança:

(...) quando se tratar de sentenças ou acordos homologados pela Justiça do Trabalho, o montante líquido e certo determinado autoriza seu lançamento, por presunção daquilo que será o fato jurídico tributário, que somente surgirá com o efetivo pagamento ou creditamento. Assim, com a sentença ou o acordo exsurgem o objeto de lançamento tributário e define-se a prescrição de eventual cobrança, caso a contribuição devida não seja paga, por presunção da ocorrência do fato jurídico tributário que advirá com o pagamento das verbas ou seu creditamento.<sup>39</sup>

<sup>36</sup> PRIA, Rodrigo Dalla. *A constituição e a cobrança das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho: aspectos processuais relevantes*. Disponível em: <<http://dallapria.adv.br/arquivos/artigo3.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>37</sup> FELICIANO, Guilherme Guimarães. *Aspectos processuais controvertidos da execução das contribuições sociais na Justiça do Trabalho*. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/31276-34857-1-PB.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>38</sup> HARADA, Kyioshi. *Contribuição social: execução de ofício pela Justiça do Trabalho*. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/contribuicao-social-execucao-de-oficio-pela-justica-do-trabalho/>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>39</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Juiz do Trabalho pode lançar e executar contribuições*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-out-09/consultor-tributario-lancamento-execucao-contribuicoes-merecem-reflexao>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

Igor Mauler Santiago adota posicionamento contrário aos outros autores, e sustenta que a atribuição dessa competência à Justiça do Trabalho contraria o postulado do juiz natural e coloca em risco a garantia da ampla defesa:

Primeiro porque, ao proceder ao lançamento e em seguida tomar a iniciativa da execução, o juiz – distanciando-se de sua inércia característica – não atua como tal, mas como agente administrativo, em ilícita miscigenação de funções (ofensa à separação dos poderes).

Segundo porque, tendo lançado e executado os créditos, perde a necessária imparcialidade para julgar os embargos acaso opostos pelo contribuinte (...).

Terceiro porque, além de posto na condição de parte, o Juiz do Trabalho não é sequer competente para dirimir tais controvérsias, que se passam entre o particular e a União (o texto atual e o proposto limitam a execução de ofício a tributos federais), atraindo a incidência do art. 109, I, da Carta.(...)

A atribuição de tal competência à Justiça do Trabalho contraria o postulado do Juiz natural, tendo em conta a falta de especialização da magistratura laboral em matéria tributária. Pela mesma razão, põe em risco a garantia da ampla defesa, que pressupõe o direito da parte de ver os seus argumentos efetivamente considerados pelo julgador<sup>40</sup>.

Importante destacar o entendimento de Arthur Bragança de Vasconcellos Weintraub, de que a sentença exarada na Justiça do Trabalho não é condição para o lançamento, e a autoridade administrativa deve lançar o tributo mesmo que o fato se encontre em litígio perante a Justiça do Trabalho:

As execuções de contribuições sociais, processadas na Justiça Federal ou na Justiça do Trabalho, pressupõem, portanto, o lançamento. A ausência desse procedimento ilegaliza a execução, ante a ausência de certeza, liquidez e exigibilidade do crédito executado. Além de ilegal, essa execução também é inconstitucional, pois, inobstante os princípios da ampla defesa e da isonomia, impede o executado de acessar o processo administrativo tributário, desigualando-o em face dos outros contribuintes.

A sentença da Justiça do Trabalho não é condição para o lançamento. A autoridade administrativa, ante a vinculação do ato, deve lançar o tributo tão logo conheça o fato imponível tributário, mesmo que esse fato encontre-se em litígio perante a Justiça do Trabalho.<sup>41</sup>

<sup>40</sup> SANTIAGO, Igor Mauler. *Invalidez do artigo 114, VIII, da Constituição, na redação da EC nº 45/2004 (competência da Justiça do Trabalho para executar de ofício as contribuições sociais incidentes sobre as verbas decorrentes de suas sentenças)*. Disponível em: <[http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/04/INVALIDIDADE-DO-ART.-114-VIII-DA-CONSTITUI%C3%87%C3%83O-NA-REDA%C3%87%-C3%83O\\_01.04.20112.pdf](http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/04/INVALIDIDADE-DO-ART.-114-VIII-DA-CONSTITUI%C3%87%C3%83O-NA-REDA%C3%87%-C3%83O_01.04.20112.pdf)>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>41</sup> WEINTRAUB, Arthur Bragança de Vasconcellos. *Procedimento, lançamento, efeitos da decisão e deca-*

Diante dos entendimentos apresentados acerca dessa questão, filio-me ao pensamento de Rodrigo Dalla Pria, no sentido de que o art. 114, inc. VIII, da Carta Magna, além de fixar a competência jurisdicional para a execução, de ofício, das contribuições previdenciárias incidentes sobre os direitos reconhecidos em sentenças trabalhistas, estabelece também a competência atipicamente administrativa para a constituição do próprio crédito tributário previdenciário a ser executado, sendo o ato constitutivo do crédito tributário exarado pelo Juiz do Trabalho.

Assim, embora o crédito tributário deva ser constituído por meio do lançamento, partilho do entendimento de que a decisão condenatória trabalhista, uma vez liquidada, constitui o crédito tributário tanto quanto o lançamento administrativo, uma vez que o título executivo estará completo com a sentença de liquidação, responsável por conferir liquidez e exigibilidade ao crédito tributário.

#### **4. AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS NA JUSTIÇA DO TRABALHO E A SUA EXTINÇÃO PELA DECADÊNCIA**

O artigo 195, I, “a” e II, da Constituição Federal dispõe que:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

(...)

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (...)<sup>42</sup>

O texto constitucional ao tratar da contribuição previdenciária patronal, no art. 195, I, disciplina que haverá contribuição do empregador sobre a folha de

---

dência no contexto das contribuições previdenciárias. Disponível em: <<http://www.prev.unifesp.br/index.php/9%ADum/6%ADprocedimento?tmpl=component&print=1&page=>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>42</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2017.

salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício<sup>43</sup>.

Em se tratando das contribuições prescritas no art. 195, I, "a", e II da CF/88, tem-se a instituição das exações por meio da Lei nº 8.212/91, responsável por definir os critérios normativos de incidência da exação. Da verificação das materialidades previstas nos antecedentes das regras-matrizes de incidência das contribuições previdenciárias, tem-se a ocorrência dos atos de constituição do crédito tributário que, em regra, são praticados pelo próprio contribuinte, e em caso de omissão poderá ser objeto de lançamento de ofício a ser exarado pelo Fisco<sup>44</sup>.

Tanto o procedimento de constituição do crédito tributário previdenciário realizado pelo contribuinte quanto aquele realizado pelo Fisco têm como objeto a verificação dos eventos previstos nas hipóteses de incidência das contribuições previdenciárias, ou seja, o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas (artigos 21, 22, inciso I e 28 da Lei nº 8.212/1991), em que se considera ocorrido o fato gerador das referidas contribuições sociais na data da prestação do serviço<sup>45</sup>.

As demandas trabalhistas quando têm por finalidade a cobrança de verbas devidas pelo empregador em função do vínculo empregatício, ao serem acolhidas pelo juízo, implicam o reconhecimento do evento na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias (dever de remunerar). Assim, o dever de remunerar é justamente o evento conotado na hipótese de incidência das contribuições previdenciárias<sup>46</sup>.

Rodrigo Dalla Pria esclarece:

(...) quando se leva em conta a dupla competência atribuída à Justiça do Trabalho pelo art. 114, inciso VIII da CF, têm-se no órgão judicial o foco ejetor tanto da norma individual e concreta responsável por documentar a incidências das regras-matrizes das contribuições previdenciárias, que formalizará tanto o crédito tributário a ser executado quanto dos atos de constrição e expropriação patrimoniais a serem desencadeados em caso de inadimplência por parte do contribuinte.

(...) o crédito tributário não integra o núcleo da sentença que acolhe a demanda trabalhista, pois não compõem o objeto da lide laboral (causa de pedir e pedido). Trata-se, em verdade, de mera decorrência da sentença (nos

<sup>43</sup> KERTZMAN, Ivan. *As contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho*. Disponível em: <[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/35829/007\\_kertzman.pdf?sequence=3](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/35829/007_kertzman.pdf?sequence=3)>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>44</sup> PRIA, Rodrigo Dalla. *A constituição e a cobrança das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho: aspectos processuais relevantes*. Disponível em: <<http://dallapria.adv.br/arquivos/artigo3.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>45</sup> *Ibidem*.

<sup>46</sup> *Ibidem*.

exatos termos do enunciado constitucional), consubstanciando verdadeiro efeito anexo da sentença trabalhista, assim entendido como aquele (efeito) que decorre de previsão legal (no caso, constitucional), e não do próprio conteúdo da decisão<sup>47</sup>.

No caso das contribuições previdenciárias incidentes sobre valores relativos à remuneração pelo trabalho resultante de sentença condenatória ou de acordo homologado pela Justiça do Trabalho, somente no momento em que se efetuar o pagamento dos referidos valores, reputar-se-á ocorrido fato jurídico das contribuições sociais previstas no artigo 195, I “a” e II, da CF, com a definitividade necessária para autorizar a extinção da obrigação tributária pelo pagamento das contribuições devidas<sup>48</sup>.

Para Heleno Taveira Torres, outro não poderia ser o critério temporal das contribuições previdenciárias, tendo em vista a regra-matriz de incidência constitucional dessas contribuições e o imperativo lógico, que deve haver correlação entre o critério material e o temporal da regra-matriz de incidência tributária<sup>49</sup>.

A 4ª Turma, do Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região, ao analisar o agravo de petição interposto pela União, por meio do qual pretendia a reforma da sentença de origem no tocante ao fato gerador das contribuições previdenciárias, nos autos do Processo nº 1001267-75.2013.5.02.0382, conheceu e desproveu o recurso, nos seguintes termos:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FATO GERADOR. MULTA, JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. TERMO A QUO. 1. Depreende-se da literalidade da norma constitucional estampada no art. 195, I, “a”, da Constituição Federal que a incidência da contribuição social somente ocorre quando for efetivamente constituída em favor do trabalhador os rendimentos decorrentes do labor prestado por ele, e não na data em que ocorreu a prestação dos serviços. Evidencia-se aqui o caráter nitidamente acessório do encargo previdenciário. 2. No âmbito desta Especializada, a contribuição previdenciária surge como efeito anexo da sentença ou do acordo homologado judicialmente. Assim, ante a sua natureza acessória, somente após a constituição definitiva do crédito trabalhista (base de cálculo do encargo previdenciário), com o trânsito em julgado da decisão, materializa-se a hipótese de incidência, consolidando-se, assim, o fato gerador constitutivo do crédito tributário previdenciário que teve origem na reclamação trabalhista,

<sup>47</sup> PRIA, Rodrigo Dalla. *A constituição e a cobrança das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho: aspectos processuais relevantes*. Disponível em: <<http://dallapria.adv.br/arquivos/artigo3.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>48</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Juiz do Trabalho pode lançar e executar contribuições*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-out-09/consultor-tributario-lancamento-execucao-contribuicoes-merecem-reflexao>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>49</sup> *Ibidem*.

sendo indevidos juros, correção monetária ou multas atinentes à época anterior à sua ocorrência. Inteligência do art. 116, II, do CTN. Precedentes no C. TST. 3. Agravo de petição conhecido e desprovido. (TRT 2ª Região, Proc. nº 1001267-75.2013.5.02.0382, Relatora: MARIA ISABEL CUEVA MORAES, 4ª Turma,<sup>50</sup> Data da publicação: 05/05/2015)50 (grifo nosso)

O julgado acima destacado demonstra que no âmbito da Justiça do Trabalho, a contribuição previdenciária surge como efeito anexo da sentença ou do acordo homologado judicialmente.

Assim, na concepção da Justiça especializada, somente após a constituição definitiva do crédito trabalhista, com o trânsito em julgado da decisão, materializa-se a hipótese de incidência, consolidando-se, assim, o fato gerador constitutivo do crédito tributário previdenciário que teve origem na reclamação trabalhista.

Pois bem. O direito da Seguridade Social apurar e constituir os seus créditos extingui-se após 10 (dez) anos, contados: I) do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; II) da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada<sup>51</sup>.

Esta era a previsão contida no art. 45 da Lei nº 8.212/91, revogado pela L.C. nº 128/08.<sup>52</sup>

Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada.

O prazo de decadência de 10 (dez) anos previsto no art. 45 da Lei nº 8.212/91 foi objeto de diversos questionamentos, uma vez que o art. 146, III, “b”, da CF/88 dispõe que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a decadência de tributos<sup>53</sup>.

Por tratar-se a Lei nº 8.212/91 de uma lei ordinária, a doutrina majoritária passou a entender que o prazo aplicável deveria ser o do art. 173 do CTN, no qual

<sup>50</sup> BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região. Proc. nº 1001267-75.2013.5.02.0382 (AP), Relatora: MARIA ISABEL CUEVA MORAES, 4ª Turma, Data publicação: 05/05/2015. Disponível em: <<http://search.trtsp.jus.br/EasySearchFrontEnd/AcordaosUnificados.jsp>>. Acesso em: 29 set. 2017.

<sup>51</sup> KERTZMAN, Ivan. *As contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho*. Disponível em: <[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/35829/007\\_kertzman.pdf?sequence=3](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/35829/007_kertzman.pdf?sequence=3)>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>52</sup> *Ibidem*.

<sup>53</sup> KERTZMAN, Ivan. *As contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho*. Disponível em: <[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/35829/007\\_kertzman.pdf?sequence=3](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/35829/007_kertzman.pdf?sequence=3)>. Acesso em: 14 jun. 2017.

a contagem do prazo inicia-se no primeiro exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, que tem *status* de lei complementar, definido em 05 (cinco) anos<sup>54</sup>.

A celeuma perdurou até a edição da Súmula Vinculante nº 8, pelo Supremo Tribunal Federal, que declarou inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/1991, devendo prevalecer assim o prazo de 05 (cinco) anos previsto no CTN<sup>55</sup>.

Assim, a forma de contagem de prazo, prevista no art. 173 do CTN, seria aplicável apenas ao lançamento de ofício do crédito tributário. Se o lançamento do tributo for efetuado por homologação, o prazo de 05 (cinco) anos deve ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, conforme previsão contida no art. 150, §4º, do CTN.<sup>56</sup>

Importante frisar que a decadência atua sobre o direito de constituir o crédito tributário e trata-se de uma das modalidades de extinção do crédito tributário, conforme disposição contida no art. 156, V, do CTN.

Para Kiyoshi Harada a contribuição social enquadra-se na modalidade de lançamento por homologação, cujo termo inicial é a data da ocorrência do fato gerador, nos termos do § 4º do art. 150, do CTN, salvo nas hipóteses comprovadas de dolo, fraude ou simulação. Ainda, o autor destaca que o órgão securitário não poderá prolongar os efeitos da sentença trabalhista, reconhecedora do vínculo de emprego, para período maior do que aquele definido pela Súmula Vinculante nº 8, ou seja, deve ser respeitado o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN<sup>57</sup>.

Para Ivan Kertzman: "(...) no processo trabalhista o juiz só deve executar as contribuições previdenciárias devidas nos 5 anos anteriores da data da publicação da sentença de primeira instância. Os fatos geradores anteriores a este período estão decaídos"<sup>58</sup>.

Em recente decisão, a 1ª Turma do Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região, no julgamento do Agravo de Petição, nos autos do Processo nº 0001815-95.2013.5.03.0057, conheceu do recurso interposto, e, no mérito, negou-lhe provimento:

DECADÊNCIA. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. INEXISTÊNCIA. O *caput*, do art. 173, do CTN prevê que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, sendo que o inciso I do

<sup>54</sup> KERTZMAN, Ivan. *As contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho*. Disponível em: <[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/35829/007\\_kertzman.pdf?sequence=3](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/35829/007_kertzman.pdf?sequence=3)>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>55</sup> *Ibidem*.

<sup>56</sup> *Ibidem*.

<sup>57</sup> HARADA, Kiyoshi. *Contribuição social: execução de ofício pela Justiça do Trabalho*. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/contribuicao-social-execucao-de-oficio-pela-justica-do-trabalho/>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

<sup>58</sup> KERTZMAN, Ivan. *As contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho*. Disponível em: <[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/35829/007\\_kertzman.pdf?sequence=3](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/35829/007_kertzman.pdf?sequence=3)>. Acesso em: 14 jun. 2017.

referido dispositivo legal estabelece que tal prazo é contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O prazo decadencial é, portanto, contado da data da constituição do crédito previdenciário. Não pode ser imputada à Autarquia Previdenciária a responsabilidade pela omissão no exercício do seu direito, sem que a ela fosse permitido saber de sua existência. (TRT 3ª Região, Processo nº 0001815-95.2013.5.03.0057 (AP), Relator: JOSE EDUARDO RESENDE CHAVES JR., 1ª Turma, Data de Publicação: 24/11/2017)<sup>59</sup>

Portanto, a sentença de mérito líquida ou a sentença de liquidação proferidas pelos magistrados trabalhistas constituem o crédito tributário, representando o marco a ser considerado para a verificação da ocorrência ou não da decadência, que no caso das contribuições previdenciárias devidas em face das sentenças trabalhistas, deverá observar a previsão contida no artigo 173, I, do CTN.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Antes do advento das Emendas Constitucionais nº 20/98 e nº 45/04 as contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças trabalhistas, eram executadas na Justiça Federal após prévio lançamento pela autoridade fiscal.

Com a edição das Emendas Constitucionais nº 20/98 e nº 45/04 alterou-se a competência em matéria tributária da Justiça Federal para a Justiça do Trabalho, conferindo a esta Justiça Especializada a competência para processar e julgar as execuções, de ofício, das contribuições previdenciárias previstas no art. 195, inc. I, alínea “a”, e inc. II, bem como seus acréscimos legais, decorrentes das sentenças que proferir.

A nova sistemática introduzida pela E.C. nº 20/98, com a execução das contribuições previdenciárias decorrentes das sentenças proferidas pelos Juízes do Trabalho, evidenciou a opção do legislador de transformar a Justiça do Trabalho em um órgão com forte potencial arrecadatório, uma vez que a responsabilidade pela cobrança das contribuições previdenciárias passou a ser daqueles magistrados.

A Lei nº 10.035/2000 regulamentou o art. 114, § 3º, da CF/88, alterando a Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, para estabelecer o procedimento comum, no âmbito da Justiça do Trabalho, da execução das contribuições devidas à Previdência Social, e posteriormente, a Lei nº 11.457/2007 promoveu a alteração do parágrafo único do art. 876, da CLT, o qual passou a prever que serão executadas *ex officio as contribuições sociais devidas em decorrência de decisão proferida pelos juízes e tribunais do trabalho, resultantes de condenações ou homologação de acordo.*

<sup>59</sup> BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região. Processo nº 0001815-95.2013.5.03.0057 (AP), Relator: JOSE EDUARDO RESENDE CHAVES JR., 1ª Turma, Data de Publicação: 24/11/2017. Disponível: <https://as1.trt3.jus.br/juris/detalhe.htm?conversationId=3328>. Acesso em: 24 nov. 2017.

A E.C. nº 45/04 deslocou parte da competência da Justiça Federal para a Justiça do Trabalho, mas não alterou o procedimento para a constituição do crédito tributário, que pode ser definido como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir do sujeito passivo o seu objeto.

A constituição do crédito tributário está prevista nos artigos 142 e seguintes do Código Tributário Nacional, e é cediço que se trata de competência privativa da autoridade administrativa constituir o crédito tributário por meio do lançamento.

Contudo, o modelo de constituição de créditos tributários na Justiça do Trabalho, não se vale da atividade executada pela autoridade administrativa (lançamento de ofício), nem de procedimentos realizados pelo particular, sujeito passivo da obrigação tributária (lançamento por homologação), muito menos da combinação da atividade de ambos (lançamento por declaração). Isto porque, o ato constitutivo do crédito tributário no âmbito da competência do art. 114, VIII, da CF, é exarado por terceiro, estranho à relação jurídico-tributária, o Juiz do Trabalho.

Ocorre que, a competência atribuída à Justiça do Trabalho pelo art. 114, inc. VIII, da Constituição Federal, além de fixar a competência jurisdicional para a execução, de ofício, das contribuições previdenciárias incidentes sobre os direitos reconhecidos em sentenças trabalhistas, estabelece também a competência atipicamente administrativa para a constituição do próprio crédito tributário previdenciário a ser executado.

Desta forma, embora o crédito tributário deva ser constituído por meio do lançamento, a decisão condenatória trabalhista, uma vez liquidada, constitui o crédito tributário tanto quanto o lançamento administrativo, uma vez que o título executivo estará completo com a sentença de liquidação, responsável por conferir liquidez e exigibilidade ao crédito tributário.

Quanto ao prazo da decadência das contribuições previdenciárias, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o art. 45 da Lei nº 8.212/1991, o qual estabelecia o prazo de 10 (dez) anos para a Seguridade Social apurar e constituir os seus créditos, e editou a Súmula Vinculante nº 8, que estabelece o prazo de 05 (cinco) anos previsto no CTN.

No âmbito da execução das contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho, se o fato gerador da contribuição previdenciária for o pagamento, jamais ocorreria a decadência, pois o crédito seria constituído ao mesmo tempo de sua liquidação. Se adotada a tese de que o fato gerador da contribuição previdenciária é o trabalho, muitos créditos provenientes das sentenças trabalhistas estariam decadentes no momento da execução.

Portanto, a decisão condenatória trabalhista liquidada deve ser o marco a ser considerado para a verificação da ocorrência ou não da decadência, que no caso das contribuições previdenciárias devidas em face das sentenças trabalhistas, deverá observar a previsão contida no artigo 173, I, do CTN.

---

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BOUCINHAS FILHO, Jorge Cavalcanti. *Da execução da contribuição previdenciária na Justiça do Trabalho*. Disponível em: <[http://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/boucinhas\\_-\\_da\\_execucao\\_da\\_contribuicao\\_previdenciaria\\_na\\_justica\\_do\\_trabalho.pdf](http://gvpesquisa.fgv.br/sites/gvpesquisa.fgv.br/files/arquivos/boucinhas_-_da_execucao_da_contribuicao_previdenciaria_na_justica_do_trabalho.pdf)>. Acesso em: 26 jul. 2017.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1986. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 2ª Região. Processo nº 1001267-75.2013.5.02.0382 (AP), Relatora: MARIA ISABEL CUEVA MORAES, 4ª Turma, Data da publicação: 05/05/2015. Disponível em: <<http://search.trtsp.jus.br/EasySearchFrontEnd/AcordaosUnificados.jsp>>. Acesso: 29 set. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região. Processo nº 0001815-95.2013.5.03.0057 (AP), Relator: JOSE EDUARDO RESENDE CHAVES JR., 1ª Turma, Data de Publicação: 24/11/2017. Disponível: <https://as1.trt3.jus.br/juris/detalhe.htm?conversationId=3328>>. Acesso em: 24 nov. 2017.

CAVALCANTE, Jouberto de Quadros Pessoa; JORGE NETO Francisco Ferreira. *A Justiça do Trabalho e a cobrança das contribuições previdenciárias e de imposto de renda. Breves enfoques. Desdobramentos das alterações legislativas impostas pela Lei nº 11.457, de 16/3/2007*. Disponível em: <[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/105291/2007\\_cavalcante\\_jouberto\\_justica\\_trabalho.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/105291/2007_cavalcante_jouberto_justica_trabalho.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 14 jun. 2017.

FELICIANO, Guilherme Guimarães. *Aspectos processuais controvertidos da execução das contribuições sociais na Justiça do Trabalho*. Disponível em: <<http://egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/31276-34857-1-PB.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

FERREIRA, Flavia Malavazzi. *O título executivo para cobrança das contribuições sociais na Justiça do Trabalho após a E.C. nº 20/98*. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-titulo-executivo-para-cobranca-das-contribuicoes-sociais-na-justica-do-trabalho-apos-a-ec-no2098,50691.html>>. Acesso em: 31 jul. 2017.

HARADA, Kiyoshi. *Contribuição social: execução de ofício pela Justiça do Trabalho*. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/contribuicao-social-execucao-de-oficio-pela-justica-do-trabalho/>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

KERTZMAN, Ivan. *As contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho*. Disponível em: <[https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/35829/007\\_kertzman.pdf?sequence=3](https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/1939/35829/007_kertzman.pdf?sequence=3)>. Acesso em: 14 jun. 2017.

MARQUES, Leonardo Nunes; NASCIMENTO, Mauro Carriço. *A competência da Justiça do Trabalho para executar, de ofício, as contribuições sociais previstas no art. 195, inc. I, "a", e inc. II, da CF/88*. Disponível em: <<http://faculdade.pioxii-es.com.br/wp-content/uploads/2013/11/cap3.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

MONNERAT, Fábio Victor da Fonte. *Competência da Justiça do Trabalho para executar as contribuições previdenciárias incidentes sobre os salários pagos durante o período de vínculo reconhecido em suas decisões*. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/521854>>. Acesso em: 31 jul. 2017.

PRIA, Rodrigo Dalla Pria. *A constituição e a cobrança das contribuições previdenciárias pela Justiça do Trabalho: aspectos processuais relevantes*. Disponível em: <<http://dallapria.adv.br/arquivos/artigo3.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

SANTIAGO, Igor Mauler. *Invalidez do artigo 114, VIII, da Constituição, na redação da E.C. nº 45/2004 (competência da Justiça do Trabalho para executar de ofício as contribuições sociais incidentes sobre as verbas decorrentes de suas sentenças)*. Disponível em: <[http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/04/INVALIDADE-DO-ART.-114-VIII-DA-CONSTITUI%C3%87%C3%83O-NA-REDA%C3%87%C3%83O\\_01.04.20112.pdf](http://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2011/04/INVALIDADE-DO-ART.-114-VIII-DA-CONSTITUI%C3%87%C3%83O-NA-REDA%C3%87%C3%83O_01.04.20112.pdf)>. Acesso em: 14 jun. 2017.

SELEME, Deborah Bartolomei. *A execução fiscal de contribuições previdenciárias na Justiça do Trabalho e o estado de vulnerabilidade do contribuinte*. Disponível em: <<http://www2.pucpr.br/reol/pb/index.php/universitas?dd1=7505&dd99=view&dd98=pb>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

TORRES, Heleno Taveira. *Juiz do Trabalho pode lançar e executar contribuições*. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-out-09/consultor-tributario-lancamento-execucao-contribuicoes-merecem-reflexao>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

WEINTRAUB, Arthur Bragança de Vasconcellos. *Procedimento, lançamento, efeitos da decisão e decadência no contexto das contribuições previdenciárias*. Disponível em: <<http://www.prev.unifesp.br/index.php/9%ADum/6%ADprocedimento?tmpl=component&print=1&page=>>>. Acesso em: 14 jun. 2017.

# A EXTENSÃO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA PARA AS EMPRESAS PÚBLICAS E SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS

*The Extension of Reciprocal Tax Immunity for Public Enterprises and Mixed Economy Enterprises Public Service Providers (public and private sector capitalized companies)*

Thiago Bassetti Martinho<sup>1</sup>

## SUMÁRIO

1. Introdução. 2. A imunidade tributária. 2.1. As limitações constitucionais ao poder de tributar. 2.2. Conceito de imunidade tributária. 2.3. A imunidade tributária recíproca. 3. A imunidade tributária recíproca das empresas públicas e das sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos. 3.1. O posicionamento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. 3.2. Os requisitos para o reconhecimento da imunidade recíproca das empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos. 4. Considerações finais. Referências bibliográficas.

## RESUMO

Por meio deste trabalho, será feita uma análise do instituto da imunidade tributária recíproca, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” e §2º da Constituição Federal, e sua extensão para as empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos. A ideia é expor ao leitor a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, uma vez que essa forma de imunidade não é prevista expressamente no texto constitucional para as empresas estatais, bem como os requisitos que são exigidos pela nossa corte para que esse benefício fiscal seja estendido para elas. Assim, no desenvolvimento do assunto, elencaremos os principais julgados, partindo do *leading case*, envolvendo a Empresa de Correios e Telégrafos – ECT, onde é feita uma diferenciação das empresas estatais que são criadas para a prestação de serviços públicos e aquelas que o são para a exploração de atividade econômica, até chegarmos ao acórdão proferido no caso envolvendo a Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP, em que o Ministro Joaquim Barbosa, ao proferir seu voto, elegeu três requisitos, denominados por ele de “estágios” que, uma vez preenchidos pela empresa estatal, habilita ela a usufruir o benefício fiscal.

**Palavras-chave:** Imunidade; Paraestatais; Extensão; Requisitos.

## ABSTRACT

This article presents an analysis of the institute of reciprocal tax immunity outlined in article 150, incise VI, item “a” and paragraph 2 of the Federal Constitution, and its extension for public companies and “mixed economy companies that provide public services” (public and private sector capitalized companies). The aim of this analysis is to show to the readers the evolution of the jurisprudence of the Federal Supreme Court upon this subject, once the immunity hereinbefore is not written in the Constitution

<sup>1</sup> Especialista em Interesses Difusos, Coletivos e Individuais Homogêneos pela Escola Superior do Ministério Público do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Público pela Escola Superior do Ministério Público do Estado de São Paulo. Especialista em Direito Processual Civil pelo Instituto Luiz Flavio Gomes. Especialista em Direito Tributário Aplicado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado de São Paulo. Advogado da Companhia do Metropolitanano de São Paulo – METRÔ.

specifically towards state companies, as well as the Court requirements to extend such tax benefit to state companies. In face of this fact, in the development of the study, we will list the main judgments, starting from the leading case involving the Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, which differentiates the state companies created to provide public services and those created to explore economic activity, until the decision involving the Companhia das Docas do Estado de São Paulo – CODESP, in which Minister Joaquim Barbosa elected three requirements in his vote, called “phases” that the state companies must meet for having the tax immunity.

**Keywords:** Immunity; Parastatals; Extension; Requirements.

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo expor ao leitor a extensão da imunidade tributária recíproca, na forma em que está delineada no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal, para as empresas públicas e sociedades de economia mista criadas ou instituídas para a prestação de serviços públicos.

A análise e o estudo da imunidade intergovernamental, como alguns autores a denominam, e a possibilidade de ela ter seus efeitos estendidos para as empresas públicas e as sociedades de economia mista, criadas para a prestação de serviços públicos, é de grande relevância para o Direito Tributário e, ainda, para o Administrativo e Constitucional.

No artigo 150, inciso VI, §2º, a Constituição Federal estende a imunidade tributária para o patrimônio, a renda e os serviços das autarquias e fundações públicas instituídas e mantidas pelo poder público, quando vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Por outro lado, com o intuito de vedar a instituição de privilégios em detrimento das empresas da iniciativa privada, o texto constitucional (artigo 150, inciso VI, §3º) afastou da mencionada imunidade tributária o patrimônio, a renda e os serviços das entidades estatais criadas com a finalidade de exploração de atividade econômica, que objetivem a obtenção de lucro, ainda que tenham a participação majoritária do estado no seu capital social. A regra é reafirmada no artigo 173, §1º da Constituição Federal que veda a concessão de privilégios, entre eles, os fiscais, para as empresas paraestatais criadas com o intuito de explorar atividade econômica em regime de concorrência com a iniciativa privada.

Contudo, o legislador constitucional, por ocasião da elaboração da Carta Magna, ao inserir a vedação da extensão da imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e as sociedades de economia mista criadas com a finalidade de exploração econômica (artigo 150, inciso VI, §3º), não se atentou para o fato de que o estado, em diversas situações, buscando dar mais agilidade, eficiência e descentralização às suas atividades, previu a possibilidade da criação dessas pessoas jurídicas também para a prestação de serviços públicos de sua titularidade.

Com fundamento nesses argumentos, nas duas últimas décadas, a partir do precedente no Colendo Supremo Tribunal Federal obtido pela ECT – Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos<sup>2</sup>, no caso uma empresa pública que possui o monopólio da prestação do serviço público postal, várias outras empresas públicas e sociedades de economia mista criadas ou instituídas para a prestação dos mais diversos serviços públicos, passaram a pleitear, administrativamente, e, principalmente, na via judicial, a extensão da referida imunidade tributária recíproca para afastar a obrigação de pagar impostos que estejam vinculados aos serviços por elas prestados.

Desta forma, atuam estas empresas públicas e sociedades de economia mista como se estado fossem (verdadeira *longa manus*). A partir de então, muitos passaram a questionar por que não estender a elas a imunidade tributária recíproca para o seu patrimônio, a sua renda e os seus serviços, quando vinculados à prestação do serviço público para o qual foram criadas, reafirmando ainda mais os princípios federativo, da isonomia e da independência dos poderes, previstos na Constituição Federal, inclusive como cláusulas pétreas.

Diante deste contexto, nasceu a dúvida quanto ao regime jurídico a ser aplicável em relação a estas empresas públicas e sociedades de economia mista, criadas sob a forma de pessoas jurídicas de direito privado, mas que na realidade possuem como finalidade a prestação de serviços públicos delegados a elas pelo estado por meio do instituto da concessão.

Isso porque a proibição estabelecida no artigo 173, §1º da Constituição Federal se aplica às empresas estatais exploradoras de atividade econômica, nada se referindo, portanto, àquelas que prestam serviço público em caráter obrigatório e exclusivo, regradas pelo regime de direito público, previsto no artigo 175 da Constituição Federal.

Na última década, porém, tem-se observado que o Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 407.099/RS, oriundo do Estado do Rio Grande do Sul, ao analisar os casos envolvendo a imunidade tributária das empresas públicas e sociedades de economia mista, buscou relativizar o entendimento restritivo da Constituição Federal e permitiu a extensão dos seus efeitos, quando preenchidos determinados requisitos, para o patrimônio, a renda e os serviços dessas pessoas jurídicas quando vinculados à prestação de serviços públicos, de titularidade do estado, delegadas a elas por meio de concessão.

<sup>2</sup> CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS: IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA: C.F., art. 150, VI, a. EMPRESA PÚBLICA QUE EXERCE ATIVIDADE ECONÔMICA E EMPRESA PÚBLICA PRESTADORA DE SERVIÇO PÚBLICO: DISTINÇÃO. I. – As empresas públicas prestadoras de serviço público distinguem-se das que exercem atividade econômica. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos é prestadora de serviço público de prestação obrigatória e exclusiva do Estado, motivo por que está abrangida pela imunidade tributária recíproca: C.F., art. 150, VI, a, II. – R.E. conhecido em parte e, nessa parte, provido. (RE 407099, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 22/06/2004, DJ 06-08-2004 PP-00062 EMENT VOL-02158-08 PP-01543 RJADCOAS v. 61, 2005, p. 55-60 LEXSTF v. 27, nº 314, 2005, p. 286-297).

Nesse estudo, identificaremos, principalmente de acordo com a visão do Supremo Tribunal Federal, quais são esses requisitos.

## 2. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1. As Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar

A Constituição Federal, no seu Título VI, ao tratar da Tributação e do Orçamento, enumera em seus artigos as espécies tributárias e dispõe sobre a forma de criação de cada uma delas. E, ao reger a criação das espécies tributárias, elenca a competência tributária de cada uma das pessoas políticas da administração pública direta (União, estados, Distrito Federal e municípios) para criação dos tributos. Assim, previu e descreveu cada um dos tributos que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios podem criar, delimitando a competência de cada um deles.

Da mesma forma que a Constituição Federal trouxe as regras para a criação, ela também previu as *limitações* a esta mesma competência, ao descrever aquelas pessoas, situações ou bens que estão fora do campo de incidência da tributação. Essa descrição ocorre diretamente, quando o texto constitucional aponta aquelas situações que não podem ser tributadas, ou por meio de *princípios*, que irão restringir a atividade de instituir e arrecadar tributos, realizada pelo estado. São restrições impostas pelo texto constitucional às pessoas políticas ao poder delas de tributar.<sup>3</sup>

O professor Luciano Amaro<sup>4</sup>, ao tratar das limitações constitucionais ao poder de tributar, ensina que a criação do tributo deve observar os limites materiais previstos na Constituição, obedecer às normas constitucionais e infraconstitucionais que descrevem a forma de criação do tributo, a adequação aos princípios constitucionais tributários e aos limites quantitativos (alíquotas máximas ou mínimas) definidos na Constituição, em leis complementares ou resoluções do Senado Federal, bem como a adequação formal ao modelo de veiculação de cobrança do tributo (lei ordinária ou lei complementar). E conclui:

Desse modo, as chamadas “limitações do poder de tributar” integram o conjunto de traços que demarcam *o campo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar* (ou seja, do poder, que emana da Constituição, de os entes políticos criarem tributos).

Assim, de certa forma, podemos dizer que as limitações ao poder de tributar são garantias individuais dos contribuintes previstas na Constituição. São elas que

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32. Ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 276 e 277.

<sup>4</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 128-129.

impedirão que o estado se utilize da competência tributária de forma desenfreada. Estas limitações são arroladas na Constituição Federal, sendo a maioria delas em seus artigos 150, 151 e 152. As limitações reforçam o princípio da segurança jurídica para os contribuintes.

Conforme já adiantado, as limitações previstas na Constituição se dão pela forma de (i) *princípios*, que servem de garantia aos contribuintes, os quais possuem os valores que devem ser observados pelo estado na sua atividade de criar, aumentar e cobrar tributos, e nas (ii) *imunidades* previstas no decorrer do texto constitucional. Ambos irão demarcar o poder de tributar<sup>5</sup>.

Entre os princípios, temos aqueles considerados gerais, que o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>6</sup> indica em sua obra, sendo eles elencados a seguir: princípio da justiça, da certeza do direito, da segurança jurídica, da igualdade, da legalidade, da irretroatividade das leis, da universalidade da jurisdição, da ampla defesa e do devido processo legal, de isonomia das pessoas constitucionais, do direito de propriedade, da liberdade de trabalho, direito de petição, da supremacia do interesse público ao do particular e da indisponibilidade dos interesses públicos.

Em seguida, o ilustre professor enumera aqueles que possuem relação estrita com o direito tributário e que devem ser observados pelo legislador ao criar ou elevar cada uma das espécies tributárias, observando-se as limitações contidas nesses princípios e os valores que o legislador originário buscou proteger em cada um deles. A maioria deles encontra-se prevista de forma explícita no texto da Constituição, sendo eles: estrita legalidade tributária, anterioridade, anterioridade nonagesimal, irretroatividade da lei tributária, tipologia tributária, vedação do tributo confiscatório, capacidade contributiva, vinculabilidade da tributação, uniformidade geográfica, não discriminação em razão da procedência ou origem dos bens, territorialidade da tributação, indelegabilidade da competência tributária e não cumulatividade.

Já entre as imunidades previstas no texto constitucional, podemos destacar aquelas delineadas no artigo 150, inciso VI (imunidade recíproca; religiosa ou dos templos; dos partidos políticos, entidades sindicais e instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos; dos livros, jornais e periódicos e o papel destinado à sua impressão), ou ainda, as estabelecidas no artigo 5º, inciso XXXIV (imunidade de taxas para o exercício do direito de petição ou obtenção de certidões) e no artigo 195, §7º (não incidência das contribuições para o custeio da

<sup>5</sup> AVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Imunidade recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, nº 70, fev. 2016. Disponível em: < [http://www.revista-doutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao070/Alexandre\\_Avila.html](http://www.revista-doutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao070/Alexandre_Avila.html) > Acesso em: 21 ago. 2017.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, p. 161- 168.

seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei).

Realizado esse breve introito a respeito das limitações constitucionais ao poder de tributar, onde verificamos que essa limitação é prevista no texto constitucional por meio dos princípios e das imunidades, avancemos na análise dessas últimas, com foco na imunidade tributária recíproca.

## 2.2. Conceito de Imunidade Tributária

Conforme exposto, a Constituição Federal atribui a competência tributária, para que cada uma das pessoas políticas crie os tributos de sua responsabilidade. E, ao mesmo tempo que ela atribui essa competência, ela também prevê aqueles casos em que, ainda que estejam dentro do campo da sujeição passiva para a exigência da exação tributária pela pessoa política, não são atingidos pela tributação. Trata-se das imunidades tributárias, que nada mais são do que aquelas hipóteses em que não há a incidência de tributos sobre determinados bens, pessoas, serviços e situações, com o objetivo de proteger valores insculpidos no próprio texto constitucional.

Nesse sentido, trazemos os ensinamentos do professor Luciano Amaro<sup>7</sup>, que trata a imunidade tributária como a *qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especificidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a de fora do campo sobre que é autorizada a instituição do tributo*.

O conceito de imunidade tributária, nos dizeres do Professor Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>, nos é apresentado em sua obra nos seguintes termos:

Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la com a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcançam situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Da leitura do trecho acima reproduzido, verifica-se que, para o ilustre professor, a imunidade não trata de uma limitação à competência de tributar, já que ela, a previsão da imunidade no texto constitucional, antecede a atividade de criação do tributo, a competência em si.

<sup>7</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*, p. 174.

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, p. 190 -191.

Já para o professor Roque Antonio Carrazza<sup>9</sup>, a imunidade tributária se caracteriza como sendo um limite para o exercício da competência tributária, ou ainda, em seu aspecto negativo ou em hipóteses de não incidência constitucionalmente qualificadas. E, mais adiante, define a imunidade da seguinte maneira:

A imunidade tributária é um fenômeno de natureza constitucional. As normas constitucionais que, direta ou indiretamente, tratam do assunto fixam, por assim dizer, a incompetência das entidades tributantes para onerar, com exações, certas pessoas, seja em função de sua natureza jurídica, seja porque coligadas a determinados fatos, bens ou situações.

Veja, ainda, que o ilustre professor, no decorrer de sua explanação, destaca o aspecto subjetivo da imunidade, ao afirmar que ela atinge diretamente pessoas coligadas a determinados fatos, bens ou situações. A este respeito, destacamos o trecho a seguir de sua obra:

É certo que a doutrina mais tradicional classifica as imunidades em subjetivas, objetivas e mistas, conforme alcancem pessoas, coisas ou ambas.

Pensamos que esta classificação é útil e até a empregaremos mais adiante. Todavia, parece-nos que, em termos rigorosamente técnicos, a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.

O que estamos querendo expressar é que mesmo a chamada imunidade objetiva alcança pessoas, só que não por suas qualidades, características ou tipo de atividade que desempenham, mas porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (v.g., a imunidade do art. 150, VI, “d”, da CF). Já, a denominada imunidade subjetiva alcança pessoas pela sua própria natureza jurídica (por exemplo, a imunidade do art. 150, VI, “a”, da CF). E, finalmente, a imunidade mista alcança pessoas por sua natureza jurídica e porque relacionadas com determinados fatos, bens ou situações (e.g., a imunidade do art. 153, §4º, da CF).

De qualquer modo, as normas constitucionais que veiculam imunidades contribuem para traçar o perfil das competências tributárias. A imunidade opera, pois, no plano da definição da competência tributária.

Já a professora Regina Helena Costa, ao tratar da imunidade tributária, trabalha o seu conceito de acordo com a sua natureza dúplici. Para ela, a definição do instituto deve observar a sua natureza de norma constitucional demarcatória da competência tributária, já que indicará aquelas hipóteses em que o ente político não pode tributar determinada situação descrita no seu corpo, bem como a sua

<sup>9</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 31. Ed. Revisada, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 695-696.

natureza de direito público subjetivo das pessoas que, se enquadradas na situação descrita na norma imunizante, não estarão sujeitas ao pagamento de determinado tributo. Assim, da junção dessas definições, a ilustre Ministra do Colendo Superior Tribunal de Justiça, oferece o conceito da imunidade tributária da seguinte forma<sup>10</sup>:

A imunidade tributária, então, pode ser definida como a exação, fixada constitucionalmente, traduzida em norma expressa impeditiva da atribuição de competência tributária ou extraível, necessariamente, de um ou mais princípios constitucionais, que confere direito público subjetivo a certas pessoas, nos termos por ela delimitados, de não se sujeitarem à tributação.

Desta forma, entendemos que o conceito acima atende, de forma suficiente, aos objetivos do presente trabalho.

### 2.3. A Imunidade Tributária Recíproca

O objeto desse estudo, no caso a extensão da imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista, encontra-se inserido no âmbito da imunidade prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a” da Constituição Federal.

A respeito da imunidade tributária recíproca, podemos dizer que é ela um dos princípios garantidores do pacto federativo e, portanto, não podendo ser retirada da Constituição nem sequer por meio de Emenda Constitucional ou pelo poder constituinte derivado. Ela faz com que os entes políticos fiquem impedidos de cobrar impostos um dos outros, abrangendo apenas essa espécie tributária. É uma regra protetiva do pacto federativo, impedindo a sujeição de uma pessoa política sobre a outra, tendo como causa a tributação.

Na alínea “a” do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, o legislador previu os contornos da *imunidade tributária recíproca*. Assim, reza o dispositivo a proibição de que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios instituem impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros. Essa forma de imunidade somente se aplica aos impostos, não impedindo que as pessoas políticas criem outras espécies tributárias, como por exemplo uma taxa, e esta venha a ser cobrada entre elas.

A orientação do Supremo Tribunal Federal é de que a imunidade não se restringe aos impostos sobre o patrimônio, a renda e os serviços do ente imune, mas sim a todo aquele que possa comprometer o patrimônio, a renda e os serviços do

<sup>10</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2.Ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 51-52.

ente imune. Dessa forma, alcança todo e qualquer imposto, tais como IPVA, IPTU, ITR, IR, ISS, ICMS, IPI, II, IE, IOF, ITBI, e qualquer outro que vier a ser criado<sup>11</sup>.

Com supedâneo no §2º do artigo 150, a imunidade recíproca é estendida às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. No que se refere à essa forma de extensão, percebe-se que ela é mais restrita do que a imunidade recíproca dos entes políticos, já que para usufruir da imunidade, as autarquias e fundações precisam manter seu patrimônio, renda e serviços vinculados às suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Veja que é a partir da interpretação do artigo 150, inciso I, alínea “a” e de seu parágrafo segundo, que muitas empresas públicas e sociedades de economia mista têm buscado o reconhecimento da imunidade tributária recíproca.

O §2º do artigo 173 da CF veda a concessão de benefícios fiscais pelas empresas públicas e sociedades de economia mista não extensivos às empresas do setor privado. Assim, em um primeiro momento, não haveria que se falar em imunidade tributária recíproca para elas. Contudo, o Supremo Tribunal Federal tem estendido a imunidade para as empresas públicas e sociedades de economia mista quando prestadoras de serviços públicos, especialmente quando em regime de monopólio.

Para elas, essa forma de imunidade é estendida em razão das atividades típicas desenvolvidas, que é característica dos entes políticos. A imunidade não se aplica para as atividades econômicas desenvolvidas em regime de livre concorrência, regidas pelas normas aplicáveis aos empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, nos termos do §3º do citado artigo 150 da Constituição Federal.

Finalmente, passemos à análise da evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, bem como os requisitos que acabaram sendo criados pela corte, para que a imunidade tributária recíproca seja estendida para as empresas públicas e sociedades de economia mista.

### **3. A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA RECÍPROCA DAS EMPRESAS PÚBLICAS E DAS SOCIEDADES DE ECONOMIA MISTA PRESTADORAS DE SERVIÇOS PÚBLICOS**

#### **3.1. O Posicionamento da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal**

Na análise dos julgados que tratam da imunidade tributária recíproca para que ela abranja, também, os bens, serviços e o patrimônio das empresas públicas e sociedades de economia mista, temos como ponto de partida que essas

<sup>11</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2017, p. 116.

“*paraestatais*” tenham sido criadas para a prestação de serviços públicos. De forma alguma poderão elas, para fazer jus à imunidade dos impostos, explorar atividade econômica em regime de livre concorrência com a iniciativa privada.

A propósito, fica sem sentido o estado criar um ente para prestar um serviço que é de sua competência exclusiva e, ao mesmo tempo, tributá-lo pelo exercício dessa atividade. Essa tributação se mostra cabível naqueles casos em que o serviço público é atribuído a uma empresa privada, quando a sua prestação lhe é transferida pelo regime da concessão ou permissão de serviço público, na forma em que preconizada no artigo 175 da Constituição Federal. Temos, então, que o serviço público, quando colocado à disposição do cidadão por meio do setor privado, sob as regras do regime de concessão e permissão, são passíveis de tributação; já quando disponibilizado o serviço público ao cidadão por meio da empresa pública e sociedade de economia mista, a imunidade tributária lhe poderá ser estendida. Essa, no entanto, não poderá no caso da exploração de atividade econômica, sob o regime da livre iniciativa, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista.

A ideia acima foi apresentada pelo professor Ives Gandra da Silva Martins, no início da discussão sobre a extensão da imunidade tributária às empresas públicas e sociedades de economia mista, em especial para a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT, em artigo publicado na Revista Dialética de Direito Tributário<sup>12</sup>.

A criação para a prestação de serviços públicos é o pressuposto utilizado pelo legislador constituinte para que as autarquias e fundações públicas se beneficiem do não recolhimento de impostos, na dicotomia do artigo 150, §2º da Constituição Federal. Assim, se mostra correto, também, a extensão da imunidade tributária recíproca para o patrimônio, a renda e os serviços, vinculados à prestação dos serviços públicos para os quais a empresa pública ou sociedade de economia mista foram criadas.

E aqui é descabida a utilização do §3º do artigo 150 da Constituição, para afastar a incidência da imunidade quando haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Isso porque a restrição somente atinge o ente estatal criado ou instituído para a exploração de atividade econômica, segundo entendimento da doutrina<sup>13</sup> e do Supremo Tribunal Federal.

<sup>12</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária dos Correios e Telégrafos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 74, nov., 2001, p. 60-62.

<sup>13</sup> AVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Imunidade recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal*. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, nº 70, fev. 2016. Disponível em: < [http://www.revista-doutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao070/Alexandre\\_Avila.html](http://www.revista-doutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao070/Alexandre_Avila.html) > Acesso em: 21 ago. 2017.

Contudo, ainda que a prestação do serviço público seja a finalidade para a qual tenham sido criadas, o que se tem observado é que o reconhecimento da imunidade tributária recíproca não é automático para todas elas.

O que podemos observar nos julgados, principalmente naqueles proferidos pelo Supremo Tribunal Federal, é que as empresas públicas e sociedades de economia mista, para que se beneficiem do não recolhimento de impostos, além de serem criadas para funcionarem como verdadeiros auxiliares do Estado na prestação de serviços públicos, devem atender a alguns requisitos e são eles que serão, agora, analisados no tópico a seguir.

### **3.2. Os Requisitos para o Reconhecimento da Imunidade Recíproca das Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista Prestadoras de Serviços Públicos**

Nas duas últimas décadas, ao se tratar do assunto da imunidade tributária das empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos, o ponto de partida da grande maioria dos autores, senão todos eles, é o acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 407.099-5 interposto pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT em uma execução fiscal ajuizada pelo município de São Borja, oriundo do Estado do Rio Grande do Sul<sup>14</sup>.

No referido processo, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região afastou a incidência da imunidade recíproca para a ECT, sob o argumento de se tratar de uma empresa pública, e a Constituição Federal reconhecer tal benefício para as autarquias e fundações públicas, nos termos do artigo 150, §2º. Além disso, o §3º do mesmo dispositivo vedaria a extensão da imunidade para a ECT, tendo em vista que ela exploraria atividade econômica. Assim, estaria ela abrangida pelo regime do artigo 173, §2º da Constituição Federal.

Da exposição feita no relatório do Acórdão, vê-se que o recurso interposto pela ECT se baseava no fato de ser uma empresa pública criada para prestação de serviço público de competência exclusiva da União e, ainda, na recepção do artigo 12 do Decreto-Lei nº 509/69<sup>15</sup>, que reconhecia a imunidade tributária aos Correios, pela atual ordem constitucional. Já da leitura da fundamentação do

<sup>14</sup> RE 407099, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 22/06/2004, DJ 06-08-2004 PP-00062 EMENT VOL-02158-08 PP-01543 RJADCOAS v. 61, 2005, p. 55-60 LEXSTF v. 27, nº 314, 2005, p. 286-297.

<sup>15</sup> Art. 12. A ECT gozará de isenção de direitos de importação de materiais e equipamentos destinados aos seus serviços, dos privilégios concedidos à Fazenda Pública, quer em relação a imunidade tributária, direta ou indireta, impenhorabilidade de seus bens, rendas e serviços, quer no concernente a foro, prazos e custas processuais.

julgado proferido, da Relatoria do Ministro Carlos Velloso, nota-se a sedimentação do primeiro argumento para o reconhecimento da imunidade das empresas públicas, qual seja, o fato de ter sido criada para a prestação de um serviço público de competência exclusiva do ente que a instituiu, e não para a exploração de atividade econômica. No caso, a ECT é uma empresa pública, criada pela União, para a exploração de um serviço público que é de sua competência exclusiva, no caso, o serviço postal e de correio, nos termos do artigo 21, inciso X, da Constituição Federal.

Tem-se o reconhecimento da imunidade tributária recíproca para a ECT, uma empresa pública, pelo fato de ser prestadora de serviço público obrigatório e de competência exclusiva da União, e não no fato da benesse fiscal estar prevista na legislação ordinária, no caso o artigo 12 do Decreto-lei nº 506/69. Até mesmo porque, a imunidade, conforme exposto, linhas atrás, somente pode ser instituída no texto constitucional, ainda que para o seu reconhecimento seja necessário se valer da interpretação teleológica, como no presente caso, para as empresas públicas. A propósito, a imunidade foi reconhecida no julgado com base na natureza da atividade desenvolvida pela ECT e por ser ela uma empresa estatal que presta um serviço público por delegação da União.

Deve ser destacado, ainda, que o julgado reconheceu a incidência da imunidade recíproca para a ECT, mesmo ela exercendo a cobrança de preço ou tarifa do usuário. Do corpo da sua fundamentação, reproduzimos o seguinte trecho em que o assunto é tratado:

Dir-se-á que a Constituição Federal, no §3º do art. 150, estabelecendo que a imunidade do art. 150, VI, a, não se aplica: a) ao patrimônio, à renda e aos serviços relacionados com a exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados; b) ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário; c) nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel, à ECT não se aplicaria a imunidade mencionada, por isso que cobra ela preço ou tarifa do usuário.

A questão não pode ser entendida dessa forma. É que o §3º do art. 150 tem como destinatário entidade estatal que explore atividade econômica regida pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. No caso, tem aplicação a hipótese inscrita no §2º do mesmo art. 150.

Do julgado em questão, pode-se concluir também que, mesmo a empresa pública prestadora de serviço público, que realize a cobrança de preço ou tarifa do usuário, faz jus à imunidade. Isso porque a prestação do serviço público é de competência do ente político indicado na Constituição, e é prestado pela empresa pública por meio da delegação. Veja que aqui o serviço público é prestado pela empresa delegatária por exigência legal, nos termos da Constituição, não podendo ela

se recusar, mesmo que a sua execução esteja lhe trazendo prejuízos. Nesse caso, a contraprestação (preço ou tarifa) não é quantificada ou fixada pela empresa pública de forma livre para atender às suas necessidades, mas estabelecida pelo Poder Executivo. Tal fato apenas reforça a conclusão de que a vedação para o reconhecimento da imunidade tributária constante no §3º do artigo 150 da Constituição somente se aplica às empresas públicas e sociedades de economia mista que exploram atividade econômica. Como dito, é a natureza da atividade exercida pela empresa estatal – que no caso da ECT se trata de serviço público regido pelas normas do direito público – que irá fazer com que ela se beneficie da imunidade tributária recíproca, e não o fato de cobrar preço ou tarifa do usuário<sup>16</sup>.

Seguiram-se à prolação desse Acórdão, diversos outros, estendendo a benesse fiscal da imunidade tributária recíproca para outras empresas públicas, como no caso do julgamento proferido no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 363.412-7<sup>17</sup>, oriundo do Estado da Bahia, em que o benefício da imunidade tributária foi reconhecido para a Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO. Nesse julgado, nossa Corte Constitucional analisou se a Infraero deveria ou não recolher o ISSQN sobre as atividades desenvolvidas por ela para o município de Salvador. A questão foi exposta da seguinte maneira no relatório do julgado:

Com efeito, a controvérsia jurídica suscitada na presente causa consiste em saber se se revela constitucionalmente lícito, ou não, ao município, fazer incidir o ISS sobre a atividade desempenhada pela Empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária – INFRAERO, empresa pública federal, na execução de serviços de infraestrutura aeroportuária, notadamente em face do que dispõe o art. 21, XII, “c”, da Constituição da República, que outorga, à União Federal, nesse específico domínio, a exploração de tal atividade.

Cumprе enfatizar, por relevante, que a exploração dos serviços de infraestrutura aeroportuária poderá ser executada, diretamente, pela própria União Federal, ou, então, indiretamente, mediante utilização, por essa pessoa política, de instrumentos de descentralização administrativa.

Na realidade, a INFRAERO executa e presta serviço público, mediante outorga da União Federal, a quem foi constitucionalmente deferido, em regime de monopólio, o encargo de “explorar (...) a navegação aérea, aeroespacial e a infraestrutura aeroportuária (...)” (CF, art. 21, XII, “c”).

<sup>16</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 714-715.

<sup>17</sup> RE 363412 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 07/08/2007, DJe-177 DIVULG 18-09-2008 PUBLIC 19-09-2008 EMENT VOL-02333-03 PP-00611 RTJ VOL-00206-01 PP-00407.

O acórdão ainda destaca a importância de se estender a imunidade tributária para a Infraero, por se tratar de uma empresa estatal que presta um serviço que, constitucionalmente, é atribuído à União e, assim, sendo, por prestá-lo como uma *longa manus* dessa pessoa política deve usufruir a benesse, até mesmo como forma de se manter o postulado constitucional do sistema federativo.

Enfim, da leitura do julgado, percebe-se que os fundamentos que foram utilizados para o reconhecimento da imunidade tributária da ECT foram também utilizados para o reconhecimento desse benefício para a Infraero, afastando, assim, a cobrança de ISS pelo município de Salvador, em relação aos serviços prestados por essa empresa estatal.

Pouco antes da prolação da decisão acima, é de se destacar também o julgamento da Ação Cautelar nº 1.550-2<sup>18</sup>, oriunda do Estado de Rondônia, em que, basicamente, a imunidade tributária recíproca foi reconhecida, também, para as sociedades de economia mista que, a exemplo das empresas públicas, executam a prestação de serviços públicos, de exclusividade da pessoa política que a criou, no caso, o Estado de Rondônia, e o serviço, o fornecimento de água e tratamento de esgoto. No caso, a benesse fiscal foi estendida para a Companhia de Águas e Esgoto de Rondônia, sociedade de economia mista criada por aquela unidade da federação para a prestação do serviço público já mencionado.

Da leitura desse acórdão, nota-se que a discussão se estendeu mais em relação ao âmbito processual, para se saber se o Supremo Tribunal Federal, antes de instaurada sua jurisdição, poderia ou não conceder medida cautelar no caso de recurso extraordinário inadmitido na origem e tendo o agravo de instrumento interposto contra a decisão de inadmissão nem sequer sido remetido à corte, do que para a discussão da imunidade tributária e sua extensão para as empresas paraestatais. O que se destaca desse acórdão é que ele foi um dos pioneiros, senão o primeiro, a reconhecer que a sociedade de economia mista, criada para prestação de serviço público de competência do ente político que a instituiu a exemplo da empresa pública, faz jus à imunidade tributária recíproca. A esse respeito, remetemos à leitura do seguinte trecho, extraído do julgado em comento:

Conforme atestam os documentos juntados aos autos, a Companhia de Águas e Esgoto do Estado de Rondônia – CAERD é sociedade de economia mista prestadora de serviço público obrigatório de saneamento básico (abastecimento de água e esgotos sanitários) e, portanto, de acordo com a jurisprudência deste Tribunal, está abrangida pela imunidade tributária prevista no art. 150, inciso VI, “a”, da Constituição.

<sup>18</sup> AC 1550, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 06/02/2007, DJe-018 DIVULG 17-05-2007 PUBLIC 18-05-2007 DJ 18-05-2007 PP-00103 EMENT VOL-02276-01 PP-00043 LEXSTF v. 29, nº 342, 2007, p. 7-23.

No mais, a decisão acabou-se valendo dos mesmos fundamentos do Recurso Extraordinário nº 407.099-5 – RS.

Recentemente, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 601.392 – PR<sup>19</sup>, o Supremo Tribunal Federal, em regime de Repercussão Geral, reconheceu que a imunidade tributária recíproca incide para a ECT, não apenas ao serviço público relacionado às atividades postais de monopólio da União, mas também todas as outras atividades desempenhadas por ela, já que os benefícios obtidos com o exercício delas são revertidos para a execução do serviço público delegado. A extensão da imunidade foi reconhecida por conta da peculiaridade dos serviços prestados pela ECT, bem como o seu alcance.

No voto vencedor, fundamentou o seu relator que o serviço da ECT, na grande maioria dos estados da Federação é deficitário e, ainda assim, está ela obrigada a prestar o serviço. Ou seja, ela não tem a opção de oferecê-lo apenas nos locais em que ela obtém resultados positivos. Assim, para cobrir esse déficit, ela busca outras formas de aferição de receitas para que essas, ao final, sejam aplicadas no serviço público, e na sua prestação naqueles locais em que há déficit. Por conta dessa sistemática, entenderam os ministros que deram provimento ao recurso que a imunidade deve incidir, também, em relação às atividades não ligadas à prestação do serviço postal, mas cujos resultados são investidos nele.

Desse julgado, deve ser destacado que a votação não foi unânime, aliás, o provimento do recurso extraordinário foi bem apertado (os Ministros Joaquim Barbosa, Luiz Fux, Cármen Lúcia, Marco Aurélio e Cezar Peluso negaram provimento; já os Ministros Ayres Britto, Gilmar Mendes, Celso de Mello, Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski e Rosa Weber), estão entre aqueles que não reconheciam a imunidade. Destaca-se o voto dos Ministros Joaquim Barbosa e Luiz Fux, que indicavam que as atividades não ligadas à prestação do serviço postal seriam atividades econômicas em sentido estrito e, portanto, abrangidas pela ressalva do artigo 173, §1º, inciso II da Constituição. Para essas atividades econômicas, a ECT deve se submeter sim, na opinião dos votos divergentes, ao regime jurídico da iniciativa privada, não se justificando o benefício cruzado para ilidir a tributação dessas atividades, ditas econômicas e não atreladas à prestação do serviço postal.

Mais recentemente, foi proferida decisão monocrática, muito interessante, em que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar uma ação cível originária proposta pela CETESB – Companhia Ambiental do Estado de São Paulo<sup>20</sup>, acolheu parcialmente o pedido formulado por essa sociedade de economia mista para estender

<sup>19</sup> RE 601392, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 28/02/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-105 DIVULG 04-06-2013 PUBLIC 05-06-2013.

<sup>20</sup> ACO 2304, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, julgado em 29/11/2017, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-276 DIVULG 30/11/2017 PUBLIC 01/12/2017.

a ela a imunidade tributária recíproca em relação a impostos federais. Abrangia o pedido, ainda, a imunidade tributária em relação a tributos municipais e algumas contribuições de competência da União (CSLL, PASEP e COFINS). No primeiro caso, o pedido não foi acolhido, pois o relator da ação entendeu que a *competência originária do STF, com fundamento no art. 102, I, f, da CF/1988, não alcança as causas e conflitos com municípios*. Já em relação às contribuições, entendeu o nobre relator Ministro Roberto Barros que a *imunidade assegurada pelo art. 150, VI, a, da Constituição alcança apenas impostos, não abrangendo as contribuições sociais*. No mais, na fundamentação do julgado, destaca-se o reconhecimento da imunidade tributária para os impostos federais, pois trata-se a CETESB de uma sociedade de economia mista que presta um serviço público essencial por delegação, vinculado à saúde pública e ao meio ambiente. Destacou, também, a exclusividade, já que ela é a única que presta esse serviço no Estado de São Paulo.

Talvez, entre os julgados mais relevantes sobre o tema, não poderia passar despercebido o acórdão originado do julgamento do Recurso Extraordinário nº 253.472<sup>21</sup>, proveniente do estado de São Paulo, envolvendo a Companhia Docas do Estado de São Paulo – CODESP. Nele, o Ministro Joaquim Barbosa, ao proferir seu voto, divergindo do voto do Ministro Marco Aurélio, que afastava o reconhecimento da imunidade tributária da Codesp para pagamento do IPTU de imóvel de propriedade da União, mas utilizado pela sociedade de economia mista, na prestação do serviço portuário, elegeu três requisitos, denominados por ele de “estágios” que, uma vez preenchidos pela empresa estatal, habilita-se ela a usufruir o benefício fiscal.

O ponto importante desse julgado é que ele estabeleceu, na jurisprudência do STF, os parâmetros que devem ser observados para que seja legítima a extensão da imunidade para as empresas públicas e sociedades de economia mista. Indicamos o primeiro deles:

- 1) A imunidade é subjetiva, isto é, ela se aplica à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado cuja tributação poderia colocar em risco a respectiva autonomia política. Em consequência, é incorreto ler a cláusula de imunização de modo a reduzi-la a mero instrumento destinado a dar ao ente federado condições de contratar em condições mais vantajosas, independentemente do contexto;

Da análise desse primeiro requisito, ou “estágio”, constata-se que o ministro relator do apelo extraordinário buscou restringir a imunidade àqueles bens e serviços que estão umbilicalmente ligados à prestação do serviço público, que é a

---

<sup>21</sup> RE 253472, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 25/08/2010, DJe-020 DIVULG 31-01-2011 PUBLIC 01-02-2011 EMENT VOL-02454-04 PP-00803 RTJ VOL-00219-01 PP-00558.

finalidade da empresa estatal. Ficam de fora da imunização aqueles bens e serviços que são utilizados para finalidades paralelas e que tenham outros objetivos, diversos da prestação do serviço público. Podemos citar como exemplo o imóvel de uma empresa pública ou sociedade de economia mista que é locado por ela para uma academia de ginástica; a loja que pertence à empresa estatal e que é utilizada por ela para a venda de suvenires etc. No primeiro caso, é perfeitamente cabível a cobrança do IPTU referente ao imóvel, ainda que ele seja de propriedade da empresa estatal; já no segundo caso, é plausível a cobrança de ICMS sobre as mercadorias, ou ainda, do IR sobre o lucro obtido nas vendas dos suvenires.

O segundo “estágio” é previsto da seguinte forma no julgado:

2) Atividades de exploração econômica, destinadas primordialmente a aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares, devem ser submetidas à tributação, por apresentarem-se como manifestações de riqueza e deixarem a salvo a autonomia política. Em decorrência, a circunstância de a atividade ser desenvolvida em regime de monopólio, por concessão ou delegação, é de todo irrelevante.

Decorre desse “estágio” a assertiva de que as atividades econômicas não ligadas à prestação do serviço público e que sirvam para o aumento do capital ou do patrimônio da empresa estatal, devem ser tributadas, sob pena de se criar condição mais vantajosa para ela, em comparação à empresa privada que exerça a mesma atividade em regime de livre concorrência.

É de se destacar, também, que esse requisito, lido de forma isolada pode, para aquele leitor mais desatento, até gerar certa confusão, quando ele estabelece que o fato de a atividade ser desenvolvida em regime de monopólio pela empresa pública ou sociedade de economia mista, por concessão ou delegação, é irrelevante para o reconhecimento ou não da imunidade tributária. Nesse caso, quis o Ministro Relator esclarecer que o exercício da atividade por meio do monopólio, por si só, não significa que o ente estatal terá, automaticamente, reconhecida a imunidade. Ao contrário, esse reconhecimento poderia gerar concorrência desleal daquele ente estatal que tivesse a imunidade para a exploração de uma atividade econômica, ainda que em regime de monopólio.

Contudo, para muitos, ao fazer essa afirmação, teria o STF entendido que a imunidade tributária fora reconhecida, também, para o caso de atividades em que não há o monopólio estatal, o que não é correto de se dizer. Isso porque o julgamento que serviu como base para o raciocínio retro se refere a um caso em que a Petrobras pleiteava o reconhecimento da imunidade e teve negado o seu pleito. Nele, a Petrobras arguiu que detinha o monopólio no exercício de algumas atividades, mas a Corte Suprema, na Relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, negou a sua pretensão, sob o argumento de que é irrelevante a circunstância de a atividade

desempenhada estar ou não sujeita a monopólio estatal<sup>22</sup>, ou seja, o monopólio da atividade, por si só, não enseja o reconhecimento automático da imunidade.

Já o terceiro “estágio”, foi assim delineado pelo Ministro Joaquim Barbosa:

3) A desoneração não deve ter como efeito colateral relevante a quebra dos princípios da livre-concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita. Em princípio, o sucesso ou a desventura empresarial devem pautar-se por virtudes e vícios próprios do mercado e da administração, sem que a intervenção do Estado seja fator preponderante.

De acordo com este requisito, a desoneração da empresa pública ou sociedade de economia mista não pode ter como finalidade fazer com que estas empresas operem com lucro, ou ainda, sem resultado negativo. Estes fatores devem decorrer da excelência na sua gestão, e não de benefícios concedidos para que elas se sobreponham a outras empresas, da área privada. O não recolhimento de impostos, por decorrência da imunidade tributária, é concedida às essas empresas estatais levando-se em conta que são elas uma *longa manus* do Estado e, portanto, a tributação imposta por uma pessoa política de uma esfera não pode inibir a prestação do serviço público prestado por uma empresa pública ou sociedade de economia mista pertencente a uma outra pessoa política de esfera distinta. Como exemplo, a tributação por meio do ISS por um município não pode inibir a prestação do serviço público de uma sociedade de economia mista cujo capital social é majoritariamente público e pertencente a um estado da Federação, sob pena de quebra do pacto federativo e do princípio da isonomia que deve existir entre as pessoas políticas (União, estados, Distrito Federal e municípios).

Portanto, o STF reconhece ser possível a extensão da imunidade tributária recíproca, desde que presentes tais premissas ou “estágios”. A título de exemplo, destaca-se a decisão proferida pelo STF no julgamento da Ação Cível Originária nº 1460<sup>23</sup>, da relatoria do Ministro Dias Toffoli, em que a imunidade tributária da sociedade de economia mista que presta serviço público de água e esgoto no Estado de Santa Catarina não foi reconhecida, pois, apesar de preencher o primeiro requisito, a prestação do serviço público, os outros dois restaram afastados já que na composição acionária da autora, em que pese a predominância do capital público pertencente ao Estado de Santa Catarina (61,25%), o restante pertencia a outras sociedades de economia mista, e uma pequena parte a empresas privadas, todas elas, inclusive as primeiras, possuíam a finalidade de lucro em seus estatutos

<sup>22</sup> RE 285716 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 02/03/2010, DJe-055 DIVULG 25-03-2010 PUBLIC 26-03-2010 EMENT VOL-02395-04 PP-00892.

<sup>23</sup> ACO 1460 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 07/10/2015, DJe-249 DIVULG 10-12-2015 PUBLIC 11-12-2015.

sociais. Assim, o reconhecimento da imunidade acabaria criando um benefício para entidades particulares que exploram atividade econômica, pertencentes ao quadro societário da autora da ação originária, no caso, a Companhia Catarinense de Águas e Saneamento – CASAN. Destacamos, neste sentido, o trecho final do julgado:

No entendimento firmado nesta corte, portanto – seguido pela decisão agravada – as empresas estatais, quando prestadoras de serviço público, permanecem destinatárias da imunidade tributária mesmo se detentoras de superávit, desde que destinável a suas finalidades essenciais. Não há que se confundir, todavia, essa hipótese com a de empresas estatais que distribuem seus lucros e resultados a terceiros, ainda que entes igualmente estatais, sobretudo quando também dotados de intuito lucrativo, como é o caso dos autos.

(...).

Sendo essa, portanto, a configuração da CASAN revelada pela apreciação individual do caso, a pretendida desoneração tributária da entidade – que, a despeito de prestar serviço público, desempenha atividade econômica com persecução e distribuição de lucro – beneficiaria os agentes econômicos privados que participam de seu capital social, com possibilidade de risco ao equilíbrio concorrencial e à livre iniciativa, o que não se pode admitir, de acordo com os parâmetros, traçados no chamado “teste constitucional de três estágios”, no julgamento do RE nº 253.472/SP, sob pena de desvirtuamento da finalidade da imunização constitucional.

Nessa conformidade, descabida se torna a concessão de imunidade tributária à autora.

A conclusão do julgado acima pode ser comparada com o da Ação Cível Originária nº 2.730<sup>24</sup> em que a imunidade tributária foi reconhecida para outra sociedade de economia mista que presta serviço público de água e esgoto no Estado do Espírito Santo – Companhia Espírito Santense de Saneamento – CESAN – onde, ao contrário do caso envolvendo a CASAN, a composição acionária é praticamente pública, sendo irrisória a participação de entes privados no quadro societário, além de não se verificar o intuito lucrativo.

Em síntese, verifica-se que a parte Agravada presta serviço público de abastecimento de água e tratamento de esgoto, de forma exclusiva, por meio de convênios com os municípios do Estado do Espírito Santo.

Constata-se, ainda, que a participação privada no quadro societário da autora é irrelevante, assim como não restou comprovado nos autos que a CESAN tenha como intuito primordial auferir lucro.

<sup>24</sup> ACO 2730 AgR, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-066 DIVULG 31-03-2017 PUBLIC 03-04-2017.

Por fim, não se observa risco ao equilíbrio concorrencial ou à livre iniciativa, pois a parte autora atua em regime de monopólio natural e não concorre com outras entidades em sua área de atuação. Consta da inicial, a propósito, informação não refutada na contestação, referente à atuação exclusiva da CESAN em 52 dos 78 municípios do Estado do Espírito Santo.

Nesse caso, nem o argumento da cobrança de tarifa foi suficiente para afastar o reconhecimento da imunidade tributária.

Outro caso que denota que o Supremo Tribunal Federal, assim como os tribunais de justiça estaduais, ao julgarem os casos envolvendo as empresas públicas e sociedades de economia mista passaram a utilizar os “estágios” apontados pelo Ministro Joaquim Barbosa como requisitos para que a imunidade tributária recíproca fosse estendida para elas, é o do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo nº 944.558<sup>25</sup>, oriundo do Estado de Minas Gerais. Nesse caso, o Município de Belo Horizonte interpôs agravo regimental contra decisão monocrática da Ministra Rosa Weber em que ela negou seguimento a Agravo de Despacho Denegatório em que se pretendia a análise de Recurso Extraordinário interposto contra Acórdão do Tribunal de Justiça de Minas Gerais em que a imunidade tributária foi estendida à Companhia Brasileira de Trens Urbanos – CBTU para afastar a cobrança de IPTU, em execução fiscal, sobre os imóveis de titularidade da sociedade de economia mista.

Importante desse julgado é o fato de que a decisão atacada no Recurso Extraordinário do Município de Belo Horizonte, ou seja, o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça daquele estado, reconheceu a imunidade tributária da CBTU, porém, após verificar que se trata de sociedade de economia mista que presta serviço público delegado a ela pela União, em regime de monopólio, e, ainda, verificar a consecução dos três “estágios” definidos pelo Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 253.472, acima reproduzidos.

Conforme exposto pelo Supremo Tribunal Federal, nas palavras do Ministro Joaquim Barbosa, a imunidade tributária recíproca é uma das formas criadas pela Constituição Federal para se calibrar o princípio federativo, impedindo que a instituição de impostos se torne instrumento de pressão de um ente político sobre o outro, tornando esse dependente daquele ou vice-versa. Assim, ao se estender a imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista, deve-se ter em mente que o ente político que está sendo impedido de tributar os bens, serviços ou patrimônio da empresa estatal está também abdicando de receitas que, grosso modo, seriam revertidas à consecução do bem comum.

<sup>25</sup> ARE 944558 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 09/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-200 DIVULG 19-09-2016 PUBLIC 20-09-2016.

Portanto, ao determinar que certa empresa pública ou sociedade de economia mista são imunes a determinado imposto, por serem elas prestadoras de serviço público, deve-se ter como principal foco o argumento de que se são, de fato, o serviço público que está sendo beneficiado pela imunidade, ou se essa não está sendo utilizada como subterfúgio para que a empresa pública ou sociedade de economia mista, sob o pretexto de prestá-lo, na realidade, explorar atividade econômica, ou ainda, visar ao lucro ou distribuí-lo aos integrantes de seus quadros societários, no caso da sociedade de economia mista.

Por fim, em que pese a existência de argumentos sólidos no reconhecimento da imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos de competência exclusiva do ente político que a criou ou instituiu, dado o número elevado de empresas públicas e sociedades de economia mista criadas ou instituídos pelas mais diversas pessoas políticas que integram a Federação, não há como esse benefício fiscal, pelo menos em um primeiro momento, ser reconhecido de forma automática, sem o crivo ou análise do Poder Judiciário. Assim, é inevitável que a concessão da imunidade tributária recíproca para elas seja precedida de uma análise, caso a caso, e, nessa análise, importante que passem essas empresas estatais pelo teste dos requisitos ou “estágios” definidos pelo Supremo Tribunal Federal, nas palavras do Ministro Joaquim Barbosa, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 253.472 – SP.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

As imunidades são limitações ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos. Consiste em uma delimitação negativa da competência tributária que impede o ente tributante de exercer sua competência para instituir tributos sobre determinados fatos, pessoas ou bens.<sup>26</sup>

Nesse trabalho apresentamos uma análise da imunidade tributária recíproca, instituto de Direito Tributário de suma importância para a manutenção do Estado Democrático e do Princípio Federativo, bem como a possibilidade dessa benesse fiscal ser estendida para as empresas públicas e sociedades de economia mista que prestam serviços públicos de competência exclusiva do ente político que a criou ou instituiu. Dado o regime jurídico a que são submetidas essas pessoas jurídicas – chamadas por muitos de empresas estatais – é forte o entendimento nos tribunais, baseado em diversos precedentes oriundos do Supremo Tribunal Federal, que elas podem usufruir desse benefício, e ter por afastada a obrigação de recolher impostos.

<sup>26</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011, p. 38.

De acordo com o Recurso Extraordinário nº 253.472 – SP, no voto do Ministro Joaquim Barbosa, foram definidos os requisitos ou “estágios” que devem ser superados pelas empresas públicas e sociedades de economia mista, quando prestadoras de serviços públicos, para fazerem jus à imunidade tributária recíproca. Quais sejam: (i) a imunidade deve restringir-se à propriedade, bens e serviços utilizados na satisfação dos objetivos institucionais imanentes do ente federado; (ii) não se tornar um benefício para atividades de exploração econômica, destinadas principalmente para aumentar o patrimônio do Estado ou de particulares; e (iii) não deve ter como efeito colateral a quebra dos princípios da livre concorrência e do exercício de atividade profissional ou econômica lícita.

Portanto, a partir desse precedente, constata-se que para o reconhecimento da imunidade tributária recíproca, e até mesmo para que não se criem distorções e privilégios indevidos, sob o falso manto da prestação de serviços públicos, a Colenda Corte, em diversos outros casos, passou a exigir o cumprimento desses requisitos.

Em um primeiro momento, dada a normatização estabelecida na Constituição Federal, pareceria impossível reconhecer a imunidade tributária recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista, já que o legislador constituinte, além dos entes políticos, a reconheceu para as autarquias e fundações públicas (artigo 150, §2º) e a excluiu, expressamente, para o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados. A regra, a propósito, possui grande importância, na proteção do mercado contra privilégios fiscais que possam acarretar a concorrência desleal.

Contudo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, relativizou a norma que trata da imunidade na Constituição Federal, e a estendeu para as empresas estatais, que exerçam atividade típica de estado; atuem sem a intenção de lucro; e, não ofereçam riscos para a livre concorrência.

Cumpridos esses estágios, ainda que o ente estatal atue sob a forma de pessoa jurídica de direito privado, referida organização assemelha-se às autarquias e fundações públicas, fazendo jus à imunidade tributária recíproca.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 17 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.
- AVILA, Alexandre Rossato da Silva. Imunidade recíproca na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n.70, fev. 2016. Disponível em: < [http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao070/Alexandre\\_Avila.html](http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao070/Alexandre_Avila.html) > Acesso em: 21 ago. 2017.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de direito constitucional tributário. 31 ed., revisada, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional nº 95/2016. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 26 ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2014.
- COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32 ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Imunidade tributária dos Correios e Telégrafos. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 74, novembro de 2001.
- PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8 ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2017.
- SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 3 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

# O RESSARCIMENTO NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – UMA ANÁLISE JURÍDICA E PRAGMÁTICA ACERCA DO INSTITUTO DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E DO RESSARCIMENTO

*The refund in tax replacement - a legal and pragmatic analysis about the tax replacement and refund institute*

Mariane Correa Anastácio Bruno<sup>1</sup>

## SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Substituição tributária. 2.1. Razões para sua utilização, praticabilidade e limites. 2.2. Elementos fundamentais do instituto da substituição tributária. 2.3. A base de cálculo como critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária e a base de cálculo presumida. 3. Problemática envolvida na hipótese de ressarcimento. 3.1. Quem pode solicitar o ressarcimento dos valores pagos antecipadamente por substituição tributária? 3.2. O ressarcimento de valores no Estado de São Paulo e a ADI 2.777/SP. 3.3. Ressarcimento na hipótese de a base de cálculo presumida ser superior à base de cálculo efetivada na venda ao consumidor final e operacionalização da devolução de valores. 4. Considerações finais. Referências bibliográficas.

## RESUMO

Partindo-se da premissa de que o ressarcimento é constitucional no caso da substituição tributária para frente, o interesse desse trabalho centra-se no estudo da viabilidade da devolução de valores, no caso de a base de cálculo efetiva ser inferior à presumida, bem como a definição de quem teria direito ao ressarcimento, o contribuinte substituído ou o substituto. Abordaremos aspectos da regra matriz de incidência tributária, bem como nos aprofundaremos no estudo da responsabilidade tributária, de modo a entender melhor o papel do substituto tributário. Analisaremos quem deveria ser o autor do pedido de ressarcimento, bem como apresentaremos a dificuldade das administrações tributárias na implementação e operacionalização do ressarcimento. Analisaremos o princípio da praticidade ante o princípio da capacidade contributiva. Jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal entende que há o dever do Estado de ressarcir o contribuinte substituído, quando a base de cálculo da operação for inferior à base de cálculo presumida, embora o entendimento anterior fosse no sentido contrário, da devolução de valores no caso de a substituição tributária invalidar o próprio sistema. A pesquisa estará restrita a autores brasileiros, ainda que esses tenham se baseado em literatura estrangeira em suas pesquisas.

**Palavras-chave:** Substituição Tributária. Responsabilidade por Substituição. Ressarcimento na Substituição Tributária. Substituição Tributária para Frente. Base de Cálculo Presumida.

## ABSTRACT

Based on the premise that restitution claims are constitutional in the case of “forward tax substitution”, the purpose of this work is to study the feasibility of the return of values, in the case of effective calculation base be lower than the presumed one, as well as the definition of whom would be entitled to receive the restitution, either the taxpayer replaced or the substitute. We will not only analyze aspects of the

<sup>1</sup> Graduada em Ciências Contábeis pela UFMS, com especialização em Direito Tributário Aplicado pela Escola Superior da Procuradoria Geral do Estado – ESPGE, atua na fiscalização de impostos da Secretaria da Fazenda de São Paulo desde 2010.

main tax incidence rule, but also study tax liability in order to better understand the assignment of the tax substitute. We will analyze who should be the requester for restitution, and we will present the difficulty of the tax administration to implement and operationalize the restitution. We will also analyze the “principle of practicality” against the “principle of contributory capacity”. A recent case of the Federal Supreme Court considers a duty of the State to refund the substituted taxpayer when the calculation base of the operation is lower than the presumed basis of calculation. However, the previous understanding was in the opposite direction, the return of values in the case of tax substitution invalidate the system itself. This research is restricted to Brazilian authors, though their analysis has been based on foreign literature.

**Keywords:** Tax substitution. Responsibility in tax substitution. Return of values. “Forward Tax Substitution”. Presumed calculation basis.

## 1. INTRODUÇÃO

“Simplesmente, quando se chega ao topo de uma colina não há nada mais a ser feito do que discernmos...”<sup>2</sup>

O realismo jurídico de Oliver Holmes nos chama atenção, na medida em que pode apresentar-se como uma possibilidade de reflexão ao mundo jurídico atual, no nosso país, assentado no sistema normativo. Dessa forma, há um aspecto pragmático, a partir de uma perspectiva fática, que seria apazível na análise de nossas grandes questões tributárias da atualidade, para ampliar nossa forma de pensar acerca dos impasses, de modo que não comecemos da análise das leis para se chegar a uma conclusão de um caso, mas a partir do próprio caso em si. Embora o realismo jurídico seja uma pequena luz a direcionar esse trabalho, será necessário esclarecer que a análise da substituição tributária e da figura do ressarcimento será norteadada pelo arcabouço das leis então vigentes, bem como apoiada nos estudos de importantes doutrinadores que se importaram com o tema ou com aspectos do assunto.

Faz-se absolutamente necessária, na resolução de problemas apresentados e na proposta de soluções, uma análise teórica mediante a estrutura de leis e normas jurídicas, porém, não poderíamos conceber esse estudo de forma absolutamente isolada do mundo fático. Percorreremos aspectos relativos ao tema da responsabilidade, da obrigação tributária e do critério material expresso na composição do suposto normativo, principalmente sobre a relevância do tema ressarcimento quando tratamos da substituição tributária, sendo que demonstraremos a relevância de serem

<sup>2</sup> HOLMES JR., Oliver Wendell. *The Essential Holmes*. Chicago: Chicago University Press, 1992 *apud* GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Introdução ao Realismo Jurídico Norte-Americano*. Brasília, edição do autor, 2013. Disponível em: <[www.agu.gov.br/page/download/index/id/16204196](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/16204196)>. Acesso em: 14 nov 2017.

eficazes os mecanismos de ressarcimento, pois esses revestem o instituto de propriedade constitucional.

Este trabalho percorre e analisa variados aspectos jurídicos acerca da substituição tributária para, enfim, afirmar, na esteira de importantes doutrinadores, a importância do instituto para as administrações tributárias no combate à sonegação de tributos e à concorrência desleal. Serão analisados aparentes conflitos entre princípios, como o da praticidade ante o princípio da vedação ao confisco e da segurança jurídica, assim como o da igualdade individual ante a justiça geral.

É necessário esclarecer que partimos do pressuposto da constitucionalidade do instituto da substituição tributária, bem como a premissa de se tratar de um eficaz instrumento das administrações tributárias no combate à sonegação de impostos, que ocasiona prejuízos para a sociedade por meio da afetação da livre concorrência, porém, mantendo aberta a possibilidade a outras reflexões sobre as complexidades existentes no uso do recurso da antecipação de valores. A abordagem inclui a análise da obrigatoriedade de ressarcimento aos contribuintes de diferenças porventura verificadas, mas vislumbrando aspectos pragmáticos das administrações tributárias na utilização do recurso de arrecadação antecipada de ICMS. Entendemos que a necessidade do Fisco em otimizar a arrecadação e combater a sonegação de impostos não deve ser justificativa para cometimento de imoralidades, sendo que pretendemos, ao final, apresentar nossas considerações, que certamente abrangerão propostas de alterações na utilização do instituto pelas administrações tributárias.

Destacaremos neste estudo o ressarcimento na hipótese de a base de cálculo presumida, na substituição tributária para frente, ter sido maior do que a base de cálculo ocorrida de fato, uma vez que sempre foi ponto de maior polêmica, enquanto existia determinado consenso sobre as demais modalidades de ressarcimento, como quando o fato gerador presumido não ocorreu ou quando a mercadoria foi enviada para outro Estado. Necessário clarificar que, existir consenso acerca da devolução de valores pagos pelos substitutos tributários quando o fato gerador não ocorreu<sup>3</sup> não significa que existam facilidades para os contribuintes terem efetivados os valores pleiteados de ressarcimento, já que a complexidade envolvida para ambos os atores é notável. Seria impossível pensarmos ser um caminho fácil, pois não é. A complexidade envolvida no próprio ICMS e em sua não cumulatividade, acrescentado o fato da substituição tributária, com uma lista extensa e finita de produtos sujeitos ao instituto, enquanto outros continuam sujeitos à tributação normal, pode ser potencialmente alargada quando se pensa em ressarcimento.

Confirmamos que o ressarcimento, em todas as hipóteses, reveste a substituição tributária de validade e é intrínseco ao próprio instituto, no entanto nos

---

<sup>3</sup> Aqui comentamos “fato gerador não ocorrido” conforme interpretação limitada do § 7º do artigo 150 da Constituição Federal, defendida pela maioria dos Estados e com apoio em algumas decisões do Supremo Tribunal Federal, v. g. RE 203.296.

deparamos com questões relevantes, que no nosso entender precisam ser definidas. Como seria para as administrações tributárias administrar esse necessário e imediato ressarcimento, diante da inegável complexidade envolvida, onde há um leque incriavelmente variado de produtos incluídos na substituição tributária, com infinitas possibilidades de pautas fiscais ou índice de valor adicionado para cada produto específico? Essa pergunta poderia nos levar a outra pergunta: Deveria a substituição tributária ser usada tão largamente para tantos produtos, como atualmente é feito?

Jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal<sup>4</sup> entende que há o dever do Estado de ressarcir o contribuinte substituído, quando a base de cálculo da operação for inferior à base de cálculo presumida, embora o entendimento anterior fosse no sentido contrário, da devolução de valores no caso de a substituição tributária invalidar o próprio sistema.

Dessa forma, compreendemos que o tema possui relevância social, institucional e científica, na medida em que visa a esclarecer pontos não pacificados acerca do ressarcimento no caso da substituição tributária, bem como sobre a própria utilização da sistemática da substituição tributária. O ressarcimento de valores de impostos pagos acima do disposto na legislação é medida justa, que uma vez viabilizada, pode ainda servir à administração como meio de se rever a pauta de preços estabelecida, por exemplo, uma vez que o contribuinte procurará o Estado e comprovará que a base de cálculo se deu em valor inferior, o que pode servir de índice para o Estado na fixação dos valores presumidos de base de cálculo.

Para os contribuintes, viabilizado e operacionalizado o ressarcimento de valores, poderá significar um ajuste de seus pagamentos de impostos e uma equiparação aos seus concorrentes, que venderam por valores mais próximos à pauta, uma vez que não faz sentido aquele que vende por valor inferior, com menor percentual de lucro, suportar a mesma carga tributária daquele que vende mesma mercadoria, com maior margem de lucro.

## **2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

### **2.1. Razões para sua utilização, praticabilidade e limites**

O instituto da substituição tributária compreende a ideia de tornar a arrecadação do imposto mais efetiva e com menor custo para as Administrações Tributárias. Nesse sentido, temos a antecipação do imposto<sup>5</sup>, inclusive das etapas ainda não ocorridas, para um momento em que seja possível maior controle da Administração

<sup>4</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Acórdão da ADI 2.777/SP – SÃO PAULO 0004260-66.2002.1.00.0000, Relator: Min. CEZAR PELUSO, Data de Julgamento: 21/09/2017.

<sup>5</sup> Segundo José Roberto Rosa, algumas modalidades de substituição tributária no ICMS são: Substituição de operações antecedentes (diferimento), Substituição de operações e prestações concomitantes, Substituição de operações subsequentes (retenção do ICMS na fonte) e a retenção do diferencial de alíquota.

Tributária. Para Schoueri, a substituição tributária fundamenta-se tanto na necessidade de assegurar eficiência à Administração Tributária quanto no Princípio da Livre Concorrência, uma vez que o instituto atua ao evitar que a evasão fiscal conduza a distorções, prejudicando concorrentes no mercado. Dessa forma, um contribuinte é eleito, mediante sua maior capacidade de organização e escrituração, como substituto tributário em relação ao imposto devido por outro contribuinte, o substituído<sup>6</sup>. Nas palavras de Paulsen, o instituto relaciona-se intensamente com os deveres mais gerais de colaboração com a Fazenda, que são pouco estudados:

O exercício da tributação não prescinde da ampla colaboração dos cidadãos. Esses não se limitam a contribuir para o erário quando pratiquem um fato gerador revelador de sua capacidade contributiva. A colaboração tem um âmbito maior, envolvendo também uma grande pluralidade de obrigações e deveres que fazem possível o conhecimento da situação econômica dos cidadãos, a fiscalização e a liquidação dos tributos e que inclusive facilitam, asseguram e garantem sua arrecadação. Ademais, alcança inclusive quem não é chamado a suportar o pagamento de tributos porque não revela capacidade contributiva e não pratica os fatos geradores ou porque é beneficiário de isenção ou imunidade<sup>7</sup>.

Hamilton Dias de Souza enfatizou que a substituição tributária tem por finalidade trazer maior segurança e desempenho à arrecadação por parte do Fisco, bem como diminuir a sonegação do imposto, cumprindo, assim, o ideal de generalidade da tributação<sup>8</sup>.

Sobremaneira importante é a compreensão de que a substituição tributária não é incompatível com a realização do princípio da igualdade em sua plenitude, já que nesse tipo de tributação padronizada temos somente a modificação do espectro de concretização: enquanto na tributação não orientada por uma causa simplificadora privilegia-se a realização da igualdade individual por meio da valorização da capacidade contributiva concreta de um caso, na tributação padronizada temos uma efetivação da igualdade geral mediante consideração de elementos presumidamente presentes na maior parte dos casos<sup>9</sup>. Podemos dizer que a padronização não abandona o princípio da

<sup>6</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 583.

<sup>7</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda., 2014, p. 172.

<sup>8</sup> SOUZA, Hamilton Dias de. "ICMS: Substituição tributária". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 12. São Paulo: Dialética, setembro de 1996, p. 17 *apud* JUNIOR, Roberto Biava. Hipóteses em que assiste Direito ao Contribuinte ao Ressarcimento da Substituição tributária "para frente" no ICMS: Análise Crítica de Pontos Jurídicos Controvertidos e Propostas de Aprimoramento da Legislação Tributária. *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo: Direito Tributário Atual, 2010, p. 317.

<sup>9</sup> JARZYK-DEHNE, Friederike. *Pauschalierungen im Steuerrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 2003, p. 32 *apud* ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a diferença entre o preço usualmente praticado e o*

capacidade contributiva, mas é instrumento para sua concretização na maior parte dos casos<sup>10</sup>. A simplificação e a economia de despesas relacionadas com a fiscalização são causas eficientes e consequências desejadas da substituição, mas o seu fim primordial é a realização eficiente da igualdade geral. Dessa forma, em vez de encontrar a capacidade concreta para contribuintes particulares em condições particulares, são criadas regras que generalizam uma classe de contribuintes numa classe de condições<sup>11</sup>.

Embora o princípio da praticabilidade justifique o uso de recursos como o da substituição tributária, é importante ter em mente que:

(...) com relação ao substituto, determinados ônus decorrentes da sua atuação são justificados pelo seu dever de cooperação, mas existe um limite que uma vez desconsiderado torna irrazoável e desproporcional o sistema. Sendo um limite inafastável o seu direito de não suportar qualquer parcela de carga fiscal referente à operação substituída (...) <sup>12</sup>

Na doutrina internacional é possível encontrar referências ao instituto da substituição tributária antes da década de 1930 e, no Brasil, pode ser citada uma legislação paulista de 1953, que previa a substituição do vendedor pelo comprador, como substituto no pagamento do imposto de vendas<sup>13</sup>. O Código Tributário Nacional, em 1966, dispôs sobre a substituição tributária em seu capítulo sobre responsabilidades<sup>14</sup>, mas somente em 1993 o tema foi incluído na Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional 3/93, que dispôs que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou

---

*preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade.* São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, 2006, p. 97.

<sup>10</sup> VOGT, Jürgen. *Neutralität und Leistungsfähigkeit*. Frankfurt am Main: Peter Lang, 2003, p. 69, *apud* ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a diferença entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade.* São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, 2006, p. 97.

<sup>11</sup> SCHAUER, Frederick. *Profiles, Probabilities and Stereotypes*. Belpap: Cambridge, 2003, p. 70 *apud* ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a diferença entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade.* São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, 2006, p. 97.

<sup>12</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. *A responsabilidade do substituto tributário e os limites à praticabilidade*. Belo Horizonte, n. 21, ano 4 maio 2006. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bid-ConteudoShow.aspx?idConteudo=36066>>. Acesso em: 11 fevereiro 2011 *apud* PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda. Kindle Edition, Location 5843.

<sup>13</sup> MACHADO, Brandão. *Adicional do Imposto de Renda dos Estados. Repertório IOB de Jurisprudência – 2.* Quinzena de setembro de 1989, n.18/89, p. 291-296 (294).

<sup>14</sup> Artigo 128 do Código Tributário Nacional: “Sem prejuízo do disposto neste capítulo, 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”.

contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Doutrinadores importantes como José Eduardo Soares Mello<sup>15</sup> e Roque Antonio Carrazza<sup>16</sup> posicionaram-se pela inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 3/93, sendo a alegação principal o fato de a base de cálculo ser presumida, o que em matéria de direito tributário seria atentatório ao princípio da segurança jurídica e, por conseguinte, atingiria os direitos e garantias individuais, cláusula pétrea de nossa constituição. No entanto, os Tribunais posicionaram-se em sua maioria pela constitucionalidade da emenda<sup>17</sup>.

## 2.2 Elementos fundamentais do instituto da substituição tributária

No estudo realizado por Leandro Paulsen, em seu livro sobre responsabilidade e substituição tributárias, podemos extrair relevantes traços atinentes ao instituto da substituição tributária e que se tornam bases para o aprofundamento acerca do ressarcimento neste trabalho, tais como a colocação de um terceiro (Hensel) em lugar do contribuinte (Giannini) para fins do pagamento da obrigação de modo originário (Blumenstein). Também foi citada a concentração de sujeitos (Blumenstein) de modo a facilitar a arrecadação (Giannini). Também foi dito sobre a possibilidade da substituição ocorrer mediante retenção (Hensel) e se reconhecia indubitavelmente o direito ao ressarcimento (Giannini), uma vez que o substituto foi obrigado ao pagamento de débito alheio (Jarach). Já se verificaram hipóteses em que tal obrigação restava viva e outras onde a mesma era excluída (Blumenstein)<sup>18</sup>.

<sup>15</sup> Manifestou-se José Eduardo Soares Mello: “É inconstitucional a EC-3/93 (art. 150, § 7º, da CF) por tratar de matéria vedada em âmbito revisional, dispondo sobre garantias e direitos individuais (art. 60, § 4º, IV). A instituição do fato gerador presumido, objetivado na substituição tributária regressiva, viola os princípios da segurança e certeza do direito, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva, vedação de confisco e não cumulatividade.” (MELLO, José Eduardo Soares. *ICMS – Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 1995, p. 103-104 *apud* BARRETO, Aires F. *Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 9.

<sup>16</sup> “A constituição veda a tributação baseada em fatos de provável ocorrência. Para que o mecanismo da substituição tributária venha adequadamente utilizado é preciso que se estribe em fatos concretamente ocorridos; nunca em fatos futuros, de ocorrência incerta. Esta é uma barreira constitucional inafastável, pois integra o conjunto de direitos e garantias que a Lei Maior confere ao contribuinte. É ela que – sistematicamente interpretada – não admite que haja a chamada substituição tributária *para frente*.” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16. Ed., São Paulo: Malheiros, 2001, p. 387 *apud* BARRETO, Aires F. *Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 8-9.

<sup>17</sup> BARRETO, Aires F. *Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 9.

<sup>18</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*, p.44 e 45.

O conceito de substituição formulado por Paulsen segue transcrito literalmente:

substituição tributária é o instituto do Direito Tributário que consiste na determinação, por lei, à pessoa não contribuinte de determinado tributo (substituto tributário) que, em face da situação de ascendência que ostenta relativamente ao contribuinte (substituído) – situação essa que é o pressuposto de fato da regra matriz de substituição-, verifique a ocorrência do fato gerador do tributo, calcule e efetue, com valores retidos ou exigidos do contribuinte e em nome do contribuinte, o pagamento do tributo devido em caráter definitivo ou de montante a título de mera antecipação por conta de tributo que ainda tenha de ser calculado e ajustado pelo contribuinte (valores esses que, não fosse a norma de substituição, seriam pagos diretamente pelo contribuinte), sob pena de ficar o substituto obrigado a responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do montante que tenha deixado de recolher e que tampouco tenha sido pago pelo contribuinte<sup>19</sup>.

Paulsen ainda menciona Jose Casalta Nabais, que considera a substituição tributária “uma figura própria, típica do direito fiscal, insusceptível de se reconduzir inteiramente a qualquer instituto de direito privado ou do direito público, substantivo ou processual”<sup>20</sup>, não sendo equiparável à cessão de crédito, à representação ou à sub-rogação na relação de débito, tampouco à delegação da cobrança ou da execução.<sup>21</sup> Verifica-se na doutrina uma análise da responsabilidade por transferência sob o prisma do Direito das Obrigações, instituto do Direito Civil:

Os artigos 389 e 391 do Código Civil brasileiro (Lei 10.406, de 2002) dizem: “Não cumprida a obrigação, responde o devedor por perdas e danos, mais juros e atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos e honorários de advogado”; “Pelo inadimplemento das obrigações respondem todos os bens do devedor”<sup>22</sup>.

A substituição tributária para frente está prevista no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal<sup>23</sup>: aqui temos um caso de definição de responsabilidade antes mesmo da ocorrência do fato jurídico tributário e da definição do contribuinte. O inciso VII, alínea “b”, do artigo 8º da Lei 6.374/89, que dispõe sobre o ICMS no Estado de São Paulo, estabelece, por exemplo, que será o sujeito passivo por

<sup>19</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*, p. 258.

<sup>20</sup> NABAIS, José Casalta, 1998 apud Paulsen, 2014, p. 39.

<sup>21</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*, p.39.

<sup>22</sup> *Ibid.*, p. 50 e 51.

<sup>23</sup> § 7º do Art. 150 da Constituição Federal: “§ 7º A lei poderá atribuir 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.”

substituição, quanto ao fumo ou seus sucedâneos manufaturados, relativamente ao imposto devido nas operações subsequentes até o consumo final, o fabricante, o importador ou o arrematante do produto importado do exterior e apreendido. Neste exemplo, temos a definição da hipótese da substituição, anteriormente à ocorrência do fato jurídico tributário, que é a venda do fabricante para o revendedor (contribuinte), e também a venda ao consumidor final. Temos a instituição da tributação baseada na provável ocorrência do fato jurídico.

### **2.3. A base de cálculo como critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária e a base de cálculo presumida**

O critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária é formado pela base de cálculo, que, como exposta acima, define a incidência do tributo, enquanto a alíquota é o percentual definido em lei que se aplica sobre a base de cálculo, de modo que teremos o valor devido do tributo.

Luís Eduardo Schoueri cita que a base de cálculo encontra uma relação com o aspecto material da hipótese tributária, já que procura quantificar o fato jurídico tributário, valorá-lo (ou, no caso da base em regime prenumerado, estimá-lo). O legislador escolhe um modo de expressar, numericamente, a hipótese tributária, e define tal modo como base de cálculo. Daí por que não se pode cogitar base de cálculo definida de modo independente de hipótese. Ainda mais: para hipóteses tributárias distintas, haverá bases de cálculos diversas. Se a hipótese tributária é uma manifestação de riqueza por parte do contribuinte, a base de cálculo deverá mensurar a riqueza assim manifestada; incluindo o tributo em virtude de um serviço público prestado pelo Estado, a base de cálculo avaliará aquele serviço<sup>24</sup>.

No caso da substituição tributária para frente, que é a modalidade abordada neste trabalho, como ainda não sabemos qual o valor que servirá de base de cálculo para operação, uma vez que a mesma ainda não ocorreu, utiliza-se do que chamamos de base de cálculo presumida, a fim de que se possa calcular o *quantum* devido pelo substituto. Chegar o mais próximo possível da base de cálculo presumida é dever das administrações tributárias, de modo que a utilização da sistemática seja usada como meio de se evitar distorções concorrenciais. A base de cálculo presumida é uma prévia unidade das operações que ocorrerão futuramente e, tendo-se como uma prévia, não é difícil vislumbrar que a mesma, necessariamente, abrangerá casos em que o valor real é menor que o da unidade, como casos em que o valor real é maior do que a média<sup>25</sup>.

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 565.

<sup>25</sup> ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a diferença entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, 2006. p. 97.

Podemos dizer que o Estado opta por enfatizar uma justiça geral na medida em que a operação com substituição tributária proporciona um ganho em praticabilidade, pois torna a fiscalização de tributos mais ágil e econômica, porém, de outro lado, temos uma perda em justiça individual, já que a obrigação tributária não é mais aferida pela base real, mas sim por uma presumida, o que pode dar ensejo a distorções entre o presumido e o realmente ocorrido<sup>26</sup>. As normas que permitem a substituição tributária fazem parte daquelas normas com objetivo de simplificar (*Vereinfachungszwecknormen*) e, como a fiscalização de forma individual seria de veras custosa, temos uma permissão constitucional para utilizarmos de uma padronização (*Pauschalierung*), ou seja, uma tributação que supera os dados reais e dimensiona os elementos da obrigação tributária com base em valores estimados por critérios de verossimilhança (*Wahrscheinlichkeitsgesichtspunkten*)<sup>27</sup>.

Entendemos ser importante refletir sobre a hipótese de incidência de norma jurídica, que contém a descrição de um fato que, quando ou se acontecer, dará início à obrigação tributária. O centro dessa descrição do fato é denominado critério ou aspecto material, ao qual devem associar-se às coordenadas de tempo e lugar. A materialidade do fato, abstraído das coordenadas de tempo e de lugar, cinge-se a um dado comportamento humano representado por um verbo e seu complemento, v.g., “comercializar produtos”, “prestar serviços”<sup>28</sup>.

Um dos aspectos inerentes à hipótese de incidência da norma jurídica tributária é o material ou subjetivo, onde esse (aspecto material) determina os sujeitos da relação jurídica que será instaurada, quando e se acontecer, o evento descrito na norma<sup>29</sup>.

De outro lado, temos mais um aspecto essencial da hipótese de incidência tributária, que é a base de cálculo ou o critério quantitativo, cuja importância é sobremaneira destacada por Paulo de Barros Carvalho, citando Alfredo Augusto Becker:

Resumindo, o espectro atômico da hipótese de incidência da regra de tributação revela que em sua composição existe um núcleo e um, ou mais, elementos adjetivos. O núcleo é a base de cálculo e confere o gênero jurídico ao tributo.

<sup>26</sup> ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a diferença entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, 2006, p. 97.

<sup>27</sup> JARZYK-DEHNE, Friederike. *Pauschalierungen im Steuerrecht*. Berlin: Duncker und Humblot, 2003, p.32 *apud* ÁVILA, Humberto, *Op.Cit.*, p. 97.

<sup>28</sup> BARRETO, Aires F. *Substituição Tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 11.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 11.

Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a espécie àquele gênero jurídico do tributo<sup>30</sup>.

Apresentamos aqui dados acerca da hipótese tributária e do necessário suporte fático para que ocorra a obrigação tributária, tendo em vista a importação do método de estudo para análise do dever de pagar o tributo ou não. Nesse sentido, Amílcar Falcão, citado no trabalho de Aires F. Barreto, refletiu que:

Não basta a existência de lei para que a obrigação tributária se instaure. Para o nascimento da obrigação necessário é que surja concretamente o fato ou pressuposto que o legislador indica como sendo capaz de servir de fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária<sup>31</sup>.

Entendemos que, no caso da substituição tributária, não se altera o tributo em si, nem sua materialidade, bem como a figura da base de cálculo presumida não pode se sobrepor à medida da materialidade, ou seja, a base de cálculo presumida não pode ser diferente da base de cálculo prevista na norma jurídica, que por sua vez tem que corresponder à medida da materialidade prevista sob pena de inconstitucionalidade. Estamos querendo, com isso, afirmar que a base de cálculo não pode ser diferente da medida dos fatos descritos da norma como hipótese de incidência do tributo, nem sob o argumento da diminuição da sonegação de impostos.

Nesse sentido, a base de cálculo deve ter relação direta com o critério material da hipótese de incidência, o que significa dizer que não há meios de a obrigação tributária surgir se a base de cálculo determinada em lei não corresponder a uma grandeza numérica do critério material. A base de cálculo deve ser pertinente ao núcleo da hipótese de incidência, ou seja, deve ser adequada para medir o núcleo do fato abstratamente descrito como susceptível de dar origem ao surgimento da obrigação tributária<sup>32</sup>.

Uma reflexão acerca dessa necessidade da base de cálculo guardar relação com o critério material da hipótese de incidência, dentro do instituto da substituição tributária, é que, se aceitarmos que é possível presumir uma base de cálculo de um critério material de hipótese que ainda não ocorreu, e deixamos claro que neste trabalho partimos da premissa de que isso é sim possível, temos quase uma

<sup>30</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010, *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 340.

<sup>31</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária*. 1. ed., Rio de Janeiro: Financeira, 1964, p. 12, *apud* BARRETO, Aires F. *Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 11.

<sup>32</sup> BARRETO, Aires F. *Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 24.

obrigação de, uma vez não confirmado o critério material ou uma vez constatada que a base de cálculo presumida não foi igual àquela que se deu na prática, rever ou ajustar os valores, de modo que a operação final tenha sido tributada segundo uma base de cálculo com valores que correspondam ao *quantum* relativo ao critério material da incidência.

Seria como dizer, sim, é inconstitucional permitir que a obrigação tributária seja quantificada por uma base de cálculo que não corresponda integralmente ao disposto na lei, bem como por uma base de cálculo que não guarde relação intrínseca com o critério material da hipótese de incidência tributária. Dessa forma, se o critério material é “auferir renda”, não se pode cogitar que a base de cálculo seja algo diferente da renda obtida, não se permitindo, inclusive, que esse valor seja algo aproximado ou apenas estimado. No entanto, não vislumbramos uma impossibilidade de se utilizar do instituto da substituição tributária e da figura da base de cálculo presumida, no caso das operações antecedentes. Entendemos que, em nome dos princípios da praticidade, da livre concorrência, bem como da justiça geral, poderíamos admitir que, em determinado momento, antes das operações de fato, possa se utilizar da base de cálculo presumida, porém, é indispensável, crucial, que existam mecanismos eficazes e capazes de “ajustar” a base de cálculo presumida, quando ela não corresponder à base de cálculo efetiva da operação.

Assim, Aires Barreto afirma que no tocante ao ICMS a base de cálculo somente pode cingir-se ao valor da operação. É que apenas o valor da operação é receita auferível, comutativamente, em razão da venda de mercadorias. Manter a base de cálculo presumida no lugar do valor real da operação implica agredir várias vezes a Constituição, pois o valor presumido não é fruto da operação mercantil, mas do arbítrio do Fisco. Pretender cobrar ICMS sobre valores diversos dos decorrentes da opção mercantil sobre base que supere o faturamento implica exigência de tributo, em descompasso com os pressupostos constitucionais<sup>33</sup>.

É muito sutil o que mantém o instituto da substituição tributária no patamar da constitucionalidade. E ele é o mecanismo excepcional, logo deve ser utilizado para situações em que a administração tributária tenha condições de viabilizar os mecanismos necessários de ajuste, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade.

---

<sup>33</sup> BARRETO, Aires F. *Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 29.

### 3. PROBLEMÁTICA ENVOLVIDA NA HIPÓTESE DE RESSARCIMENTO

#### 3.1. Quem pode solicitar o ressarcimento dos valores pagos antecipadamente por substituição tributária?

Segundo o artigo 10 da Lei Complementar nº 87, de 1996<sup>34</sup>, é assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, na hipótese de o fato gerador presumido não se realizar. Nesse artigo, portanto, verificamos que a lei atribui ao contribuinte substituído – e não ao substituto – o direito à restituição. Dessa forma, quando a Lei Complementar estabelece o direito à restituição ao contribuinte substituído, está confirmando nosso raciocínio de que o substituto responde por dívida alheia, ou seja, é responsável por dívida que não é sua<sup>35</sup>.

Na figura da antecipação com substituição tributária de ICMS, a distinção entre dívida e responsabilidade não somente fica muito nítida, como é ela que permite elucidar a posição jurídica de que estão investidos o substituto e o substituído. O substituto é contribuinte do fato gerador que ele próprio promoveu, mas, além disso, a legislação atribui a ele o dever de pagar o ICMS relativo às operações subsequentes, fatos geradores futuros, os quais o substituto não possui vínculo, sendo que a dívida nasce vinculando outra pessoa, o contribuinte, de acordo com o artigo 121 do CTN<sup>36</sup>. Dessa forma, quando a lei imputa ao substituto o dever de recolher o imposto antecipado de toda a cadeia está atribuindo uma responsabilidade por dívida alheia e não uma responsabilidade por dívida própria, pois dívida própria somente possui aquele que participa do fato gerador<sup>37</sup>.

O substituto tributário costuma ser referido como a pessoa que a lei põe “em lugar” do contribuinte, ou seja, ocorre a substituição do contribuinte (substituído) pelo

<sup>34</sup> 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.

<sup>35</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, p. 134.

<sup>36</sup> Artigo 121, § único, inciso I, do Código Tributário Nacional: “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.”

<sup>37</sup> GRECO, *Op.Cit.*, p. 138..

terceiro (substituto) relativamente ao cumprimento da obrigação tributária. *A doutrina sublinha o “em lugar” como característica da substituição tributária e disso extrai diversos efeitos jurídicos*<sup>38</sup>. Segundo Giannini:

(...) na substituição tributária, o substituto é posto em lugar do contribuinte, de modo que é contra esse que a Fazenda deveria efetuar a liquidação e dirigir a execução, a menos que a lei dispusesse expressamente o contrário. Ao substituto restaria o direito de regresso contra o substituído, direito esse inerente à satisfação da dívida alheia<sup>39</sup>.

A frase: “substituto responde por dívida alheia” pode causar alguma confusão à medida que o substituído, o contribuinte, não é excluído da relação jurídica-formal, sendo bastante comum a confusão no sentido de se acreditar que o substituto passa a figurar no polo passivo da obrigação tributária e entendemos que não passa. Fantozzi e Tesauro, citados por Paulsen, destacam que o contribuinte pode ser chamado para fazer o pagamento, ainda que somente na hipótese de haver tanto a falta de retenção como a falta de pagamento pelo substituto<sup>40</sup>. A exclusão da responsabilidade do contribuinte não é um traço automático da substituição, nem necessário, devendo estar expresso na Lei, para que ocorra<sup>41</sup>.

Um contraponto necessário deve ser feito, atentando-se para o princípio da capacidade contributiva do contribuinte, que no caso é o substituído. Na opinião de Maria Rita Ferragut, os limites estabelecidos na Constituição Federal acerca das competências tributárias são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outros, com quem não detivesse qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado e não sobre a manifestação de riqueza insita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a preservação do direito de propriedade e do não confisco<sup>42</sup>.

<sup>38</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 37.

<sup>39</sup> GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho Tributario*. Edição Espanhola da 7ª ed. italiana, 1956. Madrid: Editorial de Derecho Dinanciero, 1957. p. 129-135, *apud* PAULSEN, Leandro, 2014, p. 42 e 43.

<sup>40</sup> FANTOZZI, Augusto. *Il Diritto Tributa*. Torino: UTET, 2003 (Ristampa 2004) p. 332-334; TESAURO, Francesco. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 8. ed. Vol. I. Torino: UTET, 2004 (Ristampa 2005) p. 140 *Apud* PAULSEN Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. Kindle Edition, Location 7723.

<sup>41</sup> *Ibidem.*, p. 7735.

<sup>42</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 37-38.

Dito isso, é preciso esclarecer que, apesar do contribuinte substituto ser o sujeito passivo indireto da obrigação tributária, a lei complementar assegura ao substituído, aquele que suportou o encargo financeiro, o direito à devolução. O artigo 166 do Código Tributário Nacional<sup>43</sup> confirma a importância dada ao termo “suportou o encargo financeiro”. Nos parece adequado fazer a leitura do artigo 10 da Lei Complementar nº 87/1996<sup>44</sup> em consonância com o disposto no Código Tributário Nacional, sendo que àquele que suportou o encargo financeiro será assegurado o direito à restituição de valores.

No entanto, se o critério tivesse sido o de assegurar a restituição a quem provasse ter suportado o encargo financeiro, o ônus da prova seria do pleiteante; vale dizer, quem pretendesse receber o excesso deveria demonstrar ter suportado o encargo, como condição de sua legitimidade. Porém, quando a própria lei complementar, mediante uma presunção *juris tantum*, assegura ao substituído esse direito, a ele não cabe ônus da prova quanto ao fato de haver ou não suportado o ônus financeiro; a lei complementar presume que foi ele quem o suportou. Nesse sentido, caberá ao Fisco ou ao substituto a prova de haver suportado o encargo financeiro e não o substituído<sup>45</sup>.

### 3.2. O ressarcimento de valores no Estado de São Paulo e a ADI 2.777/SP

A maioria expressiva das Unidades Federativas do Brasil não autorizava, até o ano de 2017, o ressarcimento na hipótese do valor do imposto retido ou da parcela do imposto retido quando o preço de venda efetivo ao consumidor final fosse menor do que a base de cálculo da retenção da substituição tributária. Os estados se apoiaram na leitura da Constituição Federal no sentido de que a “imediate e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” significava a restituição somente nos casos em que o fato gerador presumido não se realizava ou no caso de venda de mercadorias para outra unidade da Federação, onde a alíquota do ICMS poderia ser 7% ou 12%, e não a alíquota de 18% o qual foi retido o imposto, tendo ratificado seu posicionamento por meio do Convênio ICMS 13/1997<sup>46</sup>.

<sup>43</sup> “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

<sup>44</sup> “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.”

<sup>45</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. São Paulo: Editora Malheiros, 2001, p.145.

<sup>46</sup> “Convênio ICMS 13/97 – Publicado nos DOU de 25 e 27.03.97: Ementa: Harmoniza procedimento referente à aplicação do § 7º, artigo 150, da Constituição Federal e do artigo 10 da Lei Complementar 87/96, de 13.09.96. (...)”

Os estados de São Paulo, Pernambuco e Paraná permitiram durante um período o ressarcimento na hipótese de a base de cálculo presumida ter sido maior do que a base de cálculo efetiva. O Estado de São Paulo permitiu até dezembro de 2008<sup>47</sup> o ressarcimento nessa hipótese, porém, atualmente a legislação paulista não mais permite tal ressarcimento, uma vez que restringiu a possibilidade do ressarcimento à hipótese em que a base de cálculo é definida por preço fixado por autoridade competente (tabelamento de preços que não se utiliza no mercado brasileiro).

O Estado de São Paulo passou a prever a possibilidade de ressarcimento de valores relativos à substituição tributária a partir do ano de 1999, em seu Regulamento do ICMS/1991<sup>48</sup>, onde se verificava a possibilidade de o contribuinte substituído solicitar o ressarcimento do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com o consumidor ou usuário final. A Portaria CAT 17/99 dispunha sobre a forma de os contribuintes operacionalizarem o pedido de ressarcimento, sendo que o Estado de São Paulo, até 23/12/2008, admitiu ressarcir os contribuintes substituídos em qualquer que fosse a hipótese da base de cálculo ter sido diferente daquela presumida, desde que

---

Cláusula segunda. Não caberá a restituição ou cobrança complementar do ICMS quando a operação ou prestação subsequente à cobrança do imposto, sob a modalidade da substituição tributária, se realizar com valor inferior ou superior àquele estabelecido com base no artigo 8º da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996.”

<sup>47</sup> Artigo 269 do Regulamento do ICMS/SP: Nas situações adiante indicadas, o estabelecimento do contribuinte substituído que tiver recebido mercadoria ou serviço com retenção do imposto, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, poderá ressarcir-se:

I - do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor ou usuário final.

O Comunicado CAT 14/09 delimitou o ressarcimento:

1. Tratando-se de operações internas sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária, quando um estabelecimento atacadista ou varejista que recebeu mercadorias com o imposto retido antecipadamente (substituído) der saída dessa mercadoria com destino a estabelecimento de fabricante localizado neste Estado, aplica-se o seguinte:

a) na hipótese de a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária ter sido fixada nos termos do artigo 40-A do Regulamento do ICMS - RICMS/2000, abaixo transcrito, o estabelecimento substituído (remetente da mercadoria para o estabelecimento fabricante) poderá ressarcir-se do imposto correspondente à diferença entre o valor que serviu de base de cálculo para a retenção antecipada e o valor da operação de saída efetivamente praticada, conforme previsto no artigo 269, I, também do RICMS/2000:

“Artigo 40-A - No caso de sujeição passiva por substituição com retenção antecipada do imposto, a base de cálculo será o preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente.”

<sup>48</sup> “Artigo 248 do Regulamento do ICMS - Nas situações adiante indicadas, o estabelecimento do contribuinte substituído que tiver recebido mercadoria ou serviço com retenção do imposto, observada a disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda, poderá ressarcir-se: I - do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada com consumidor ou usuário final.”

os mesmos apresentassem pedido administrativo para tanto. Em 2002, o governador do Estado de São Paulo propôs uma incomum ação de inconstitucionalidade contra sua própria lei, sob o argumento de que o permissivo do ressarcimento em alguns Estados<sup>49</sup> e não em outros configuraria benefício fiscal.

Embora o voto do ministro Cesar Peluso tenha sido emitido em 2003, o julgamento da ação somente foi finalizado em 2017, com o voto de desempate do ministro Roberto Barroso, sendo que, a partir de então, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal confirmou a necessidade de as administrações tributárias operacionalizarem o ressarcimento de valores relativamente à substituição tributária, inclusive na hipótese de a base de cálculo efetiva ser inferior à base de cálculo presumida.

O argumento apresentado na Ação Direta de Inconstitucionalidade era de que a restituição do imposto pago antecipadamente em razão da substituição tributária configuraria benefício fiscal, pois, de acordo com o art. 150, § 7º, da Constituição Federal, a devolução imediata e preferencial da quantia paga somente seria cabível caso não se realizasse o fato gerador presumido, e essa expressão deveria ser interpretada literalmente. Também se valeram na ação do julgamento da ADI nº 1.851-AL, a qual interpretou que autorizar a restituição nesses casos de diferença na base de cálculo faria com que o instituto da substituição tributária se despojasse das vantagens que determinaram sua adoção.

Dessa forma, podemos dizer que, durante uma década (dezembro de 2008 até o ano de 2017), o Estado de São Paulo (e todos os demais Estados) deixou de compensar seus contribuintes sobre diferenças verificadas entre a base de cálculo efetiva, em relação àquela presumida, na aplicação da substituição tributária para frente. Interessante o anexo de riscos fiscais constante na Lei nº 11.437/2003<sup>50</sup>, que

---

<sup>49</sup> Segundo JUNIOR, Roberto Biava. Hipóteses em que assiste Direito ao Contribuinte ao Ressarcimento da Substituição Tributária “para frente” no ICMS: Análise Crítica de Pontos Jurídicos Controvertidos e Propostas de Aprimoramento da Legislação Tributária. *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo: Direito Tributário Atual, 2010, p. 323: “Além dos Estados do Paraná e Pernambuco, também no Estado de São Paulo já de certo tempo foi prevista expressamente a possibilidade de ressarcimento da substituição tributária quando a base de cálculo efetiva fosse menor que a base de cálculo presumida da substituição tributária. No Estado de São Paulo, até dezembro de 2008, a legislação paulista permitia o pleno ressarcimento do imposto “na hipótese do valor do imposto retido a maior, correspondente à diferença entre o valor que serviu de base à retenção e o valor da operação ou prestação realizada ao consumidor ou usuário final” (inciso I, do artigo 269, do Regulamento do ICMS de São Paulo/2000). Atualmente a legislação paulista na prática não mais permite tal ressarcimento, uma vez que a restringiu a possibilidade do ressarcimento a hipótese em que a base de cálculo é definida por preço fixado, por autoridade competente (tabelamento de preços que na atualidade não existe no mercado brasileiro).”

<sup>50</sup> Lei nº 11.437/2003 – Anexo de Riscos Fiscais: “(...) tem-se adotado medidas para aumentar a arrecadação, coibindo a sonegação fiscal e incrementando a cobrança da dívida ativa. Nesse sentido, verificou-se que o sistema de restituição de imposto pago antecipadamente pelo regime de substituição tributária, na forma estabelecida pelo artigo 66-B da Lei estadual nº 6.374/89, com a redação dada pela Lei estadual nº 9.176/95, encontra-se em desacordo com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 03/93 ao artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Isso porque o referido dispositivo da legislação estadual determina a restituição do imposto, no valor correspondente à diferença entre a base de cálculo

dispõe sobre as Diretrizes Orçamentárias para o exercício de 2004, que apontava para uma economia da ordem de 1,6 bilhão, caso o Supremo Tribunal Federal decidisse no sentido de ser inconstitucional a devolução de valores.

### **3.3. Ressarcimento na hipótese de a base de cálculo presumida ser superior à base de cálculo efetivada na venda ao consumidor final e operacionalização da devolução de valores**

Com o julgamento da ADI 2.777/SP, atualmente, o Estado de São Paulo se prepara, a partir de 2018, para receber os pedidos de ressarcimento e ser capaz de operacionalizá-los no sentido de verificar se atendem ao disposto na legislação, bem como se, de fato, o autor do pedido vendeu mercadorias a consumidor ou a usuário final tendo praticado valor inferior àquele que serviu de base para o recolhimento antecipado via substituição tributária. Aqui, seria relevante um registro da proporção do entrave operacional para os Estados no levantamento ou verificação do valor que o contribuinte substituído – ou aquele que suportou o ônus financeiro – teria direito a se ver ressarcido. No caso do Estado de São Paulo, a Portaria CAT 16/2009<sup>51</sup> dispõe acerca do que chamamos IVA-ST, sigla que designa o índice de valor adicionado da substituição tributária. Verificamos ainda que a mesma Portaria dispõe que o IVA-ST ali informado somente será aplicado na ausência de média ponderada dos preços ao consumidor final praticados pelo mercado e apurada por levantamento de preços<sup>52</sup>,

---

arbitrada e o valor efetivo da operação final, enquanto a Constituição Federal somente autoriza a restituição na hipótese de não realização do fato gerador presumido. Diante dessa constatação e com base em precedentes favoráveis do Supremo Tribunal Federal, o Estado de São Paulo ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade que, caso julgada procedente, importará uma economia da ordem de R\$ 1,6 bilhão, tendo em vista que a decisão alcançará situações ocorridas desde a edição do dispositivo legal impugnado.”

<sup>51</sup> Artigo 1º da Portaria CAT 16/99: “A base de cálculo para fins de retenção e pagamento do imposto relativo às saídas subsequentes das mercadorias arroladas nos artigos 313-A a 313-Z20 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 indicado no Anexo Único, conforme hipótese prevista no artigo 43, § 3º, c/c o artigo 44, do RICMS.”

<sup>52</sup> § 1º do artigo 1º da Portaria CAT 16/99: “O disposto nesta portaria somente se aplica quando não houver:

1 - média ponderada dos preços a consumidor final usualmente praticados no mercado, apurada por levantamento de preços aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, conforme hipótese prevista no artigo 43, § 2º, do RICMS;

2 - percentual de margem de valor agregado apurado por levantamento de preços aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, conforme hipótese prevista no artigo 41, *caput*, do RICMS;

3 - preço final a consumidor, único ou máximo, autorizado ou fixado por autoridade competente e divulgado pela Secretaria da Fazenda, conforme hipótese prevista no artigo 40-A do RICMS;

percentual de margem de valor agregado apurado por levantamento de preços, preço final ao consumidor autorizado por autoridade competente, preço final ao consumidor sugerido pelo fabricante ou importador e tiver sido adotado percentual de margem de valor agregado ou preço final ao consumidor fixados em acordo celebrado pelo Estado de São Paulo com outras unidades da Federação.

Podemos verificar nessa Portaria que a lista dos produtos sujeitos à substituição tributária é extensa e engloba uma variedade impressionante de produtos. Contudo, verificamos no aspecto prático que um dos maiores contratempos para a operacionalização do ressarcimento seria a falta de padronização em nível nacional, tanto dos produtos sujeitos à substituição tributária como da ausência de códigos que identifiquem um mesmo produto em vários estabelecimentos em qualquer Estado da federação. Para elucidar o problema da ausência de padronização, podemos citar como exemplos os chocolates, que estão dentro do grupo “Produtos Alimentícios”, que possui um IVA-ST genérico de 57,33%. O artigo 313-W do Regulamento do ICMS de São Paulo relaciona uma grande quantidade de itens alimentícios e, ao lado de cada um, verificamos um código – o NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul<sup>53</sup>). No item 1 do § 1º do supracitado artigo, temos os chocolates e entre eles começamos a verificar o nível de dificuldade e a complexidade para levantamento do *quantum* devido, bem como diferenças verificadas, pois somente nesse item temos o chocolate branco, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 quilo, excluídos os ovos de páscoa de chocolate, com NCM 1704.90.10, e logo abaixo o chocolate contendo cacau, em embalagens de conteúdo inferior ou igual a 1 quilo, com NCMs 1806.31.10 ou 1806.31.20. Nessa linha, temos os ovos de páscoa com IVA-ST de 57,33%, os achocolatados com IVA-ST de 28,79%, bombons com IVA-ST 58,35% e caixas de bombons com IVA-ST 22,24, apesar de possuírem o mesmo NCM: 1806.90.

Conforme exposto, a falta de um padrão para os produtos, de modo que todos os contribuintes, em todo o Brasil, tivessem que usar esse mesmo código quando falassem em caixas de bombons, por exemplo, leva as administrações tributárias a um colapso, pois o trabalho de análise dos pedidos de ressarcimentos é absolutamente custoso, complexo e lento, como é extremamente oneroso para o contribuinte administrar esses produtos e seus respectivos IVA-STs, de modo a chegar à conclusão se cabe ou não solicitar ressarcimento de valores e, ainda, se poderia provar ter direito ao mesmo.

---

4 - preço final a consumidor, sugerido pelo fabricante ou importador, aprovado e divulgado pela Secretaria da Fazenda, conforme hipótese prevista no artigo 41, parágrafo único, do RICMS;

5 - sido adotado percentual de margem de valor agregado ou preço final a consumidor fixados em acordo celebrado pelo Estado de São Paulo com outras unidades da Federação, conforme hipótese prevista no artigo 44, § 2º, do RICMS.”

<sup>53</sup> Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/classificacao-fiscal-de-mercadorias/o-que-e-classificacao-fiscal-de-mercadorias>>.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Embora não tenhamos tratado em profundidade as questões aqui postas, entendemos ter demonstrado que parte da doutrina, como Alfredo Augusto Becker e Luciano Amaro, considera que o substituto é sujeito passivo da relação tributária, porém, nossa opinião converge para o entendimento de que o substituto não é sujeito passivo da obrigação tributária, esposado por Leandro Paulsen, ao contrário de Alfredo Augusto Becker e Ricardo Lobo Torres, que afirmam que não há exclusão de responsabilidade do contribuinte de forma automática. Essas conclusões nos auxiliam a compreender a razão pela qual o contribuinte substituído deve ser o autor da ação de ressarcimento, uma vez que o substituído é o contribuinte, que figura na relação jurídico-tributária, embora o substituto tenha sido chamado a “reter” ou “antecipar” o tributo que seria devido pelo contribuinte.

Outro ponto decorrente desse raciocínio é que sempre o contribuinte deve suportar a carga tributária do imposto e nunca o substituto. A capacidade contributiva aferida é sempre do contribuinte.

O instituto da substituição tributária não seria legítimo se não previsse a possibilidade do ressarcimento de quem suportou o encargo financeiro. A substituição tributária deve sempre ser prevista de modo que o substituto tenha meios de se ressarcir junto ao contribuinte. Entendemos que existam situações em que o Fisco deve ressarcir o substituto que, por alguma razão, tenha suportado o ônus de tributo, cujo fato gerador não ocorreu ou ocorreu de maneira diversa da presumida.

Entendemos que não ressarcir aquele que pagou antecipadamente imposto calculado sobre base de cálculo presumida, que foi maior do que a ocorrida de fato, implicaria inconstitucionalidade do regime, tendo em vista cobrança de tributo que não corresponda ao aspecto material prevista na hipótese de incidência tributária.

Pensamos ter fundamentado nossa conclusão de que o ressarcimento em todas as hipóteses – não ocorrência do fato gerador e base de cálculo presumida maior do que a base de cálculo real – é necessário e intrínseco ao instituto, e citamos a dificuldade técnica de implementação do ressarcimento na forma como hoje a substituição tributária está prevista nacionalmente e, em especial, no Estado de São Paulo.

Compreendemos que um produto somente deveria estar sujeito à substituição tributária em São Paulo se assim o fosse nos demais Estados. No mesmo sentido, um produto somente deveria estar sujeito à substituição tributária se todos os Estados estivessem dispostos a participar de acordo de cooperação. Averiguamos como a inexistência de padronização em nível nacional de produtos sujeitos à substituição tributária torna complexa e exaustiva a tarefa das administrações tributárias. Da mesma forma, entendemos que a utilização da Nomenclatura Comum do Mercosul como código de referência para os produtos constantes na substituição tributária é insuficiente, no mínimo, uma vez que grupos de produtos similares, como chocolates,

possuem NCM diferentes. Vislumbramos a possibilidade de o Convênio ICMS 92, de 20 de agosto de 2015, que instituiu o Código Especificador da Substituição Tributária - CEST, bem como uma lista de produtos sujeitos à substituição tributária em âmbito nacional, ter sido publicado nesse sentido, o que entendemos primordial, apesar de ainda não se encontrar válido na prática.

O instituto é necessário e muito útil para persecução de princípios constitucionais, mas inspira cuidados extremos, sob o risco de se cruzar o tênue limiar entre sua constitucionalidade e afronta à Carta Magna, ao ferir princípios constitucionais, como o da livre concorrência, da igualdade e da capacidade contributiva. Também vemos que o instituto da substituição tributária deva se restringir a produtos homogêneos, que não possuam diferença significativa de preço na venda ao consumidor final.

Todo este trabalho acabou por demonstrar empiricamente que a figura do ressarcimento de forma ampla é fundamental para legitimidade do próprio instituto da substituição tributária, porém, é forçoso admitir e necessário comentar acerca da dificuldade prática para se dar efetividade ao disposto no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal. Operacionalizar o ressarcimento, inclusive nas outras hipóteses, quando a mercadoria é vendida para outro Estado, por exemplo, é deveras custoso para a administração tributária e receio não ser exagero comentar que a capacidade do Estado em restituir os contribuintes seja limitada. Esclarecemos aqui que o Estado de São Paulo, junto a poucos outros, foi pioneiro no entendimento da necessidade da ampla e imediata restituição de valores, no caso de a antecipação mediante restituição ter sido superior à devida; no entanto, na prática, tratar dos pedidos dos contribuintes substituídos é demais complexo. A complexidade, sem dúvida, atinge os contribuintes, que têm extremas limitações na compreensão das legislações e Portarias CAT.

Posto isso, concordamos que homogeneizar em nível nacional os produtos sujeitos à substituição tributária, bem como a necessidade de todos os entes federados firmarem convênio de cooperação entre si, além, claro, da utilização de códigos padronizados nacionalmente, seria recurso para minimizar a complexidade envolvida no levantamento dos valores que deveriam ser ressarcidos, apresentando um ganho para as Administrações Tributárias e para os contribuintes.

---

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ÁVILA, Humberto. *ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de Cálculo. Pauta Fiscal. Competência Legislativa Estadual para devolver a diferença entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade*. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 124, 2006.

BARRETO, Aires F. *Substituição tributária. Substituição tributária e Restituição de Diferenças de Base de Cálculo*. São Paulo: Dialética, 2002.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. *Hipótese em que assiste direito ao contribuinte ao ressarcimento da substituição tributária 'para frente' no ICMS: análise crítica de pontos jurídicos controvertidos e propostas para o aprimoramento da legislação tributária*. São Paulo: Dialética, 2013-1998.

BORGES, José Souto Maior. *Obrigações Tributárias*. 2. ed. São Paulo: Helvética Editorial Ltda.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 5 out 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 7 dez. 2017.

BRASIL. Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000. Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, SP, 30 nov 2000. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 7 dez.2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 25 out 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 7 dez. 2017.

BRASIL. Portaria CAT 158, de 28 de dezembro de 2015. Diário Oficial do Estado de São Paulo, São Paulo, SP, 28 dez 2015. Disponível em: <[http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz\\_tributaria:vtribut](http://info.fazenda.sp.gov.br/NXT/gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=sefaz_tributaria:vtribut)>. Acesso em: 7 dez. 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 30 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

COSTA, Alcides Jorge. *ICM na Constituição e na Lei Complementar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

FERRAGUT, Maria Rita. Substituição tributária – Antecipação, Valor Agregado e Ressarcimento. *Revista de Direito Tributário nº 107/108*. São Paulo: Malheiros, 2009.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Introdução ao Realismo Jurídico Norte-Americano*. Brasília, edição do autor, 2013. Disponível em: <[www.agu.gov.br/page/download/index/id/16204196](http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/16204196)>. Acesso em 14 nov. 2017.

GRECO, Marco Aurélio. *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. São Paulo: Editora Malheiros, 2001.

MARIANO, Antonio Paulo et al. *Substituição tributária no ICMS: aspectos jurídicos e práticos*. São Paulo: IOB, 2008.

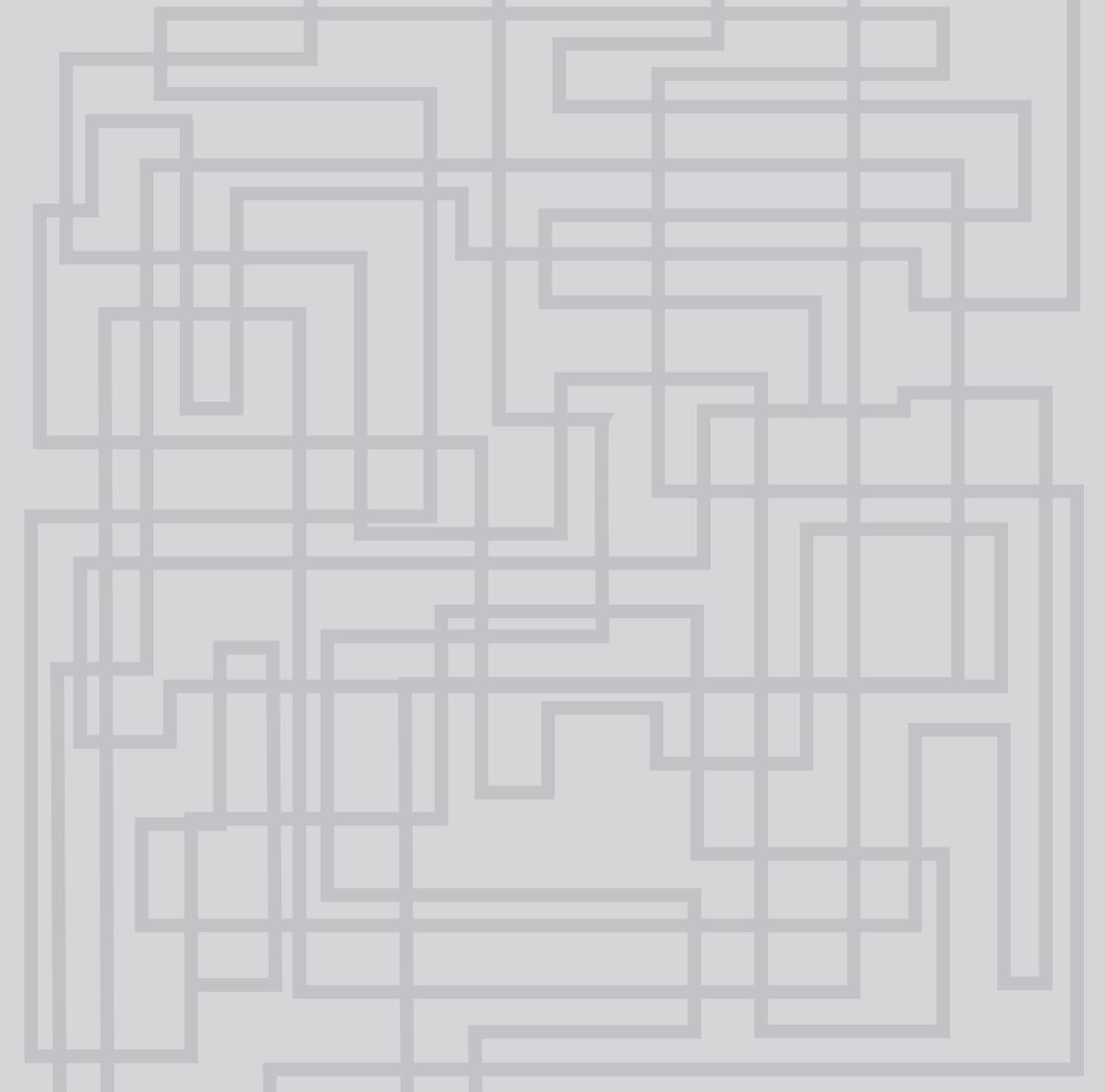
MELLO, José Eduardo Soares. *ICMS – Teoria e Prática, Dialética*, São Paulo, 1995.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e Substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda, 2014.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e Proporcionalidade entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.



GOVERNO DO ESTADO  
DE SÃO PAULO