

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



20

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

20

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Phoenix e Dialética

Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(MAIO - 1997)



Tikashi Fukushima
é o autor da obra *Amazonas*
reproduzida em destaque,
na capa, e das obras reproduzidas
nas páginas 9, 21, 28, 36, 43, 47,
55, 59, 67, 72, 79, 88 e 95.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 -
284.5527

SUMÁRIO

Doutrina

- O preço de transferência e o acordo de valor aduaneiro - *Adilson Rodrigues Pires* 7
- Concurso de preferência - *Carlos Henrique Abrão* 19
- ILL - art. 35 da Lei 7.713 - suspensão de excludibilidade pela Resolução 82 do Senado Federal - um caso de inconstitucionalidade - *Fábio Augusto Junqueira de Carvalho e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva* 26
- As multas fiscais e o Poder Judiciário - *Heron Arzu e Dirceu Galdino* 34 ✓
- O ICMS e a prestação gratuita de serviço - *Hugo de Brito Machado* 41
- Lei 9.249/95: imposto sobre a inflação - *James Marins* 45
- A dupla tributação dos combustíveis pela Cofins e pelo PIS: o equívoco da Receita Federal - *José Morschbacher* 54
- Premissas para estudo de obrigação tributária - *José Souto Maior Borges* 57
- Fato gerador do ICMS na importação de mercadorias e bens - *Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho* 65
- O contrato de arrendamento mercantil e a incidência do ICMS - *Paulo Magalhães da Costa Coelho* 70
- Notas sobre o "Plano Real" e o expurgo inflacionário gerado pelo art. 38 da Lei nº 8.880/94 - *Rutnéa Navarro Guerreiro e Helenilson Cunha Pontes* 77
- Crimes contra a ordem tributária - extinção da punibilidade - aspectos temporais - *Zelmo Denari* 86

Parecer

- Auto de infração cancelado por decisão judicial transitada em julgado - execução fiscal decorrente de auto cancelado - possibilidade de alegação de coisa julgada em embargos declaratórios - *Ives Gandra da Silva Martins* 93

O ICMS e a Prestação Gratuita de Serviço

Hugo de Brito Machado

Há quem refute a afirmação de que a base de cálculo do ICMS, em se tratando da prestação de serviços de transporte, é apenas o preço do serviço, ao argumento de que a palavra preço, aí empregada no sentido de elemento do contrato de transporte, restringe a hipótese de incidência do imposto às prestações de serviço remuneradas, quando na verdade na mesma, vista a partir da Constituição, poderiam estar incluídas também as prestações gratuitas¹. A Lei Complementar nº 87/96, referindo-se a preço, estaria restringindo o âmbito constitucional do ICMS.

A Lei Complementar nº 87/96 estabelece que o ICMS incide sobre as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias e valores (art. 2º, inciso II), e também sobre prestações *onerosas* de serviço de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza (art. 2º, inciso III). Como estão qualificadas de *onerosas* as prestações de serviços de comunicação, e esta qualificação não está posta em relação às prestações de serviços de transporte, pode o intérprete desatento aos princípios da tributação incorrer no equívoco de concluir que as prestações gratuitas de serviço de transporte interestadual, ou intermunicipal, são tributáveis.

Tal equívoco, porém, há de ser superado, em face de princípios fundamentais consagrados pela Constituição, e pela interpretação sistêmica da própria lei complementar em referência.

A tributação é essencialmente dirigida à atividade econômica. E mesmo quando o tributo incide sobre uma situação que se não possa qualificar como atividade econômica, ainda aí ele há de ser sempre visto como um instrumento de transferência de riqueza, do setor privado para o setor público da sociedade. Dos *particulares*, di-



Hugo de Brito Machado
é Professor Titular de
Direito Tributário da
Universidade Federal do
Ceará e Juiz do Tribunal
Regional da 5ª Região.

1 O Professor Valdir de Oliveira Rocha, por exemplo, em correspondência na qual, a meu pedido, comenta estudos que fiz sobre a base de cálculo do ICMS, assevera que "se a única base de cálculo possível for preço não se há de tributar prestação de serviços a título gratuito, enquanto que estas poderiam ser alcançadas se a base de cálculo indicada fosse valor".

gamos assim, para o *Estado*. O tributo, portanto, deve ser cobrado de quem o pode pagar, de quem tem capacidade contributiva. Essa capacidade para pagar é, pois, um princípio decorrente da própria natureza das coisas. É um princípio da Ciência das Finanças. Não seria razoável, para não dizer-se que seria um absurdo inteiramente inútil, a instituição de tributo a ser pago por quem não dispõe de renda, ou de patrimônio, para fazer o seu pagamento.

O princípio da capacidade econômica para pagar o tributo foi reintroduzido no plano das normas constitucionais pela Constituição Federal de 1988². Não se diga que apenas a graduação dos impostos há de observar este princípio. Se na graduação dos impostos ele deve ser observado, todas as razões autorizam a afirmação de que sua observância é exigível na própria instituição do imposto. Ajusta-se, pois, a nosso sistema jurídico a lição de Becker: “Nos países cuja Constituição juridicizou o ‘princípio da capacidade contributiva’, convertendo-o em regra jurídica constitucional, o legislador está juridicamente obrigado a escolher para a composição das hipóteses de incidência das regras jurídicas tributárias fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável”³.

Dois argumentos contrários à invocação do princípio da capacidade econômica como elemento essencial na definição da hipótese de incidência tributária devem ser de logo refutados. Primei-

ro, o de que a expressão “*sempre que possível*”, colocada no dispositivo da Constituição, estaria a indicar o caráter não essencial do princípio. Segundo, a dificuldade de se determinar o conceito de capacidade econômica.

Quanto ao primeiro, tem-se que a expressão *sempre que possível* diz respeito apenas ao *caráter pessoal* dos impostos⁴. Quanto ao segundo, Valdir de Oliveira Rocha lançou a base para uma adequada resposta. Mesmo reconhecendo, com razão, que o princípio em exame está expresso em um conceito indeterminado, assevera Oliveira Rocha “que os conceitos indeterminados na Constituição poderão estar determinados na lei complementar (em certas circunstâncias), ou na lei ordinária,” e aduz, com inteira propriedade: “observado de qualquer modo o seu núcleo de determinação”⁵. Na verdade é preciso observar-se o núcleo de determinação do conceito. Na expressiva imagem de Carrió⁶, tem-se de considerar, em qualquer caso, aquelas situações nas quais a capacidade econômica, ou a proporção entre esta e o imposto, ou a ausência da capacidade econômica, não estejam situadas na área de *penumbra*, mas no centro do foco de luminosidade, não ensejando dúvidas.

Saber se e até que ponto uma prestação gratuita de serviço é expressiva de capacidade econômica é questão que está na área central do foco luminoso. Dúvida não pode haver de que ela não expressa, de modo nenhum, qualquer capacidade econômica⁷. Não é razoável,

2 Constituição Federal de 1988, art. 145, §1º.

3 Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, Saraiva, São Paulo, 1963, p. 481.

4 Cf. José Maurício Conti, Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade, Dialética, São Paulo, 1996, pp. 46/48.

5 Valdir de Oliveira Rocha, Determinação do Montante do Tributo, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1995, p. 62.

6 Genaro Carrió, Notas sobre Derecho y Lenguaje, 4ª ed., Albeledo Perrot, Buenos Aires, 1990, pp 33/34.

7 Evidentemente não se está cogitando de situações nas quais a gratuidade não passa de simulação a esconder prática fraudulenta. Nem daquelas outras nas quais a prestação do serviço não é realmente gratuita porque ligada a um interesse econômico de sorte que o serviço é remunerado, ainda que indiretamente.

pois, admitir-se que seja hipótese de incidência de imposto.

Por outro lado, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, superando a indeterminação dos conceitos albergados pela Constituição⁸ no que concerne aos fatos geradores dos impostos por ela elencados. Valiosa, pois, é a interpretação da Lei Complementar nº 87/96, a fim de que se possa verificar se a prestação gratuita de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal é fato gerador do ICMS.

Repita-se que a referida Lei Complementar, na definição da hipótese de incidência do ICMS, refere-se a prestação *onerosa* do serviço de comunicação, e quanto ao serviço de transporte omite esse qualificativo.

Ocorre que a mesma lei diz ser base de cálculo do ICMS “na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação o preço do serviço”⁹, não distinguindo mais entre o serviço de *transporte* e o de *comunicação*.

Por outro lado, ao definir o contribuinte do ICMS, deixa claro que esse imposto é próprio da atividade empresarial, a dizer que “contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunica-

ção, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”¹⁰. Inclui, é certo, a mesma lei, no conceito do contribuinte, a pessoa natural ou jurídica que, mesmo sem habitualidade esteja nas situações que indica¹¹, mas entre estas não está a prestação de serviços de transporte.

É evidente que ninguém faz empresa prestando gratuitamente serviço de transporte. Já o serviço de comunicação é em grande escala prestado gratuitamente, como atividade empresarial, que não é remunerada pelo destinatário do serviço, mas por aqueles aos quais aquele serviço aproveita, porque lhes serve como instrumento de propaganda e de divulgação de informações em geral. Essa é a regra, para as empresas emissoras de rádio e televisão. Ganham de seus clientes, os patrocinadores de programas, os divulgadores de propaganda. Os anunciantes em geral. Não dos destinatários da comunicação que efetuam. Daí

porque a lei teve o cuidado de afirmar que somente as prestações *onerosas* desse serviço consubstanciam a hipótese de incidência do ICMS.

A prestação do serviço de transporte interestadual ou intermunicipal é, em regra, uma atividade empresarial, no sentido de que não se presta esse serviço gratuitamente. Daí a desnecessidade de referência, na lei, a prestação *onerosa*.

Não se pode desconhecer, porém, que ocorre com muita frequência a pres-



8 Cf. Valdir de Oliveira Rocha, Determinação do Montante do Tributo, 2ª edição, Dialética, São Paulo, 1995, p. 62.

9 Lei Complementar nº 87/96, art.13, inciso III.

10 Lei Complementar nº 87/96, art. 4º.

11 Lei Complementar nº 87/96, art.4º, parágrafo único.

tação de serviço de transporte gratuito. Em São Paulo, por exemplo, é comum ir ao aeroporto, em Guarulhos, levar amigos. É transporte intermunicipal gratuito. Não tributável, evidentemente.

Mesmo quando a prestação de serviço de transporte intermunicipal seja permanente, e ainda que tenha intuito empresarial, se a prestação do transporte é,

em si mesma, gratuita, não se concretiza a hipótese de incidência do imposto. É o caso, por exemplo, de empresa que realize o transporte de seus empregados, ou a escola que realize o transporte de seus alunos. Se o transporte é em si gratuito, ainda que realizado em face de interesses diversos, não estará configurada a hipótese de incidência do ICMS.