

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



115

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

115

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*  
*Editora*, com alterações procedidas por  
*Mars* 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  
*Binhos*

Impressão  
*Gráfica Palas Athena*

(ABRIL - 2005)



*Nelson Screnci*  
é o autor da pintura “Paisagem Sinfônica”  
(acrílico sobre tela), reproduzida  
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**  
canto superior, esquerdo, pode-se  
realizar BUSCA que possivelmente  
facilitará muito a localização de textos  
sobre assuntos de seu interesse.  
A Editora mantém em estoque os  
exemplares anteriores da  
*Revista Dialética de Direito Tributário*,  
inclusive exemplar com o  
*Índice Cumulativo dos nºs 1 a 99*.  
Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra  
correspondem às cópias obtidas nas  
Secretarias dos Tribunais ou se originam  
de publicações oficiais de seus julgados.  
Tiragem superior a 3.000 exemplares.  
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são  
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de  
**Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.**  
Rua Sena Madureira, 34  
CEP 04021-000 - São Paulo - SP  
*e-mail*: [atendimento@dialetica.com.br](mailto:atendimento@dialetica.com.br)  
Fone/fax (0xx11) 5084-4544  
**[www.dialetica.com.br](http://www.dialetica.com.br)**

## SUMÁRIO

**Doutrina**

**Alessandro Mendes Cardoso** - A incidência do ISSQN e de preço público sobre a exploração econômica de serviços públicos concedidos

I - Introdução. II - Da incidência do ISSQN sobre serviços prestados mediante a utilização de bens ou serviços públicos concedidos. III - Da cobrança pela utilização de bens públicos. IV - Conclusões.

7

**Aroldo Gomes de Mattos** - ICMS - saldo acumulado decorrente de exportação - não-aproveitamento *versus* incidência IRPJ/CSSL

1. Considerações preliminares. 2. O IRPJ e a dedução do ICMS pago (primeira face). 3. A disponibilidade econômica ou jurídica do aproveitamento do ICMS (segunda face). 4. O suposto óbice regulamentar. 5. O objetivo da norma constitucional. 6. O princípio da capacidade contributiva e o da isonomia. 7. O princípio constitucional da razoabilidade. 8. A questão da CSSL. 9. Dos lançamentos contábeis retificadores ou dos reajustes no Lalur. 10. Conclusões.

26

**Bernardo Strobel Guimarães** - Cessão de infra-estrutura em setores regulados pela Anatel, Aneel e ANP e não-incidência do imposto sobre serviços nas operações descritas no subitem 3.04 da LC nº 116/03

1 - Estado da arte - importância do estudo, natureza do compartilhamento de infra-estrutura. 2 - Da desconformidade das atividades descritas no subitem 3.04 da lista fixada na LC nº 116/03 com o conceito constitucional de serviço. 3 - Imunidade dos setores de telecomunicações, energia elétrica e petróleo e ausência de intuito negocial da cessão de infra-estrutura. 4 - Conclusões pontuais.

38

**Carlos Eduardo Garcia Ashikaga** - O legislador tributário e as recentes ofensas aos princípios constitucionais da anterioridade e da noventena

1) Introdução. 2) Princípios constitucionais tributários. 3) PIS/Pasep e Cofins-importação e a majoração do ICMS. 4) Majoração da alíquota do ICMS no Estado de São Paulo. 5) Majoração do IPI. 6) Taxas judiciais no Estado de São Paulo e o ISS no Município de São Paulo. 7) Conclusões.

47

**Flavio Puig** - A alíquota do ICMS e a segurança jurídica no Direito Tributário

1. Introdução. 2. O Direito Tributário e a inversão de valores. 3. A segurança jurídica tributária no direito comparado e no Direito brasileiro. 4. Edição da norma e anterioridade. 5. Conclusão.

55

**José Rubens Scharlack** - A natureza jurídica dos créditos de PIS e Cofins apurados no regime de “não-cumulatividade”

1. As muitas diferenças em relação aos créditos de ICMS e de IPI. 2. Nossa visão.

63

**Marco Antônio Behrndt e Clóvis Panzarini Filho** - PIS/Cofins - a ilegalidade da IN 468/04 ao conferir novo conceito de preço predeterminado nos contratos a longo prazo

I - Introdução. II - Breve histórico da legislação do PIS e da Cofins. III - Inexistência de definição de conceito de preço predeterminado em lei. IV - Inalterabilidade da natureza de preço predeterminado em razão da existência de cláusula de reajuste de preço. V - Inalterabilidade da natureza de preço predeterminado em razão da existência de cláusula de revisão de preço em decorrência de eventos extraordinários. VI - Ilegalidade e inconstitucionalidade da IN 468/04 - criação de mandamentos não previstos em lei. VII - Da afronta ao princípio constitucional da irretroatividade da lei tributária e, ainda, ao artigo 100 do CTN. VIII - Conclusão.

70

**Marcos André Vinhas Catão** - Incompatibilidade da contribuição de intervenção no domínio econômico Cide-tecnologia (Lei nº 10.168/00), a partir da instituição do PIS/Cofins - importação/serviços (Lei nº 10.865/04). Violação das regras do GATT e GATS

## PARECERES

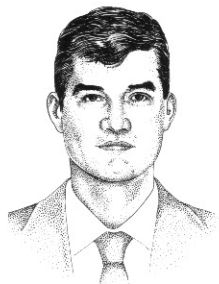
ICMS. Regime Especial de Tributação.  
Natureza Jurídica

Hugo de Brito Machado  
Hugo de Brito Machado Segundo



**Hugo de Brito Machado**

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC, Membro do IFA - International Fiscal Association, Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários e Desembargador Federal (aposentado) do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.



**Hugo de Brito Machado Segundo**

é Mestre em Direito pela Faculdade Federal do Ceará, Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE e Professor de Direito Constitucional da Faculdade Christus e da Pós-graduação em Direito e Processo Tributário da Unifor.

O Regime Especial de Tributação, assim entendido o regime no qual o contribuinte perde o direito aos *créditos* desse imposto, no âmbito da não-cumulatividade, submetendo-se em contrapartida a uma alíquota inferior, não configura um *incentivo fiscal*.

Com efeito, o citado regime especial não tem por finalidade a redução da carga tributária do contribuinte a ele submetido, mas sim tornar mais simples a administração, a apuração e a fiscalização do ICMS.

A depender da maneira como a atividade do contribuinte é organizada, e das operações geradoras de crédito que na mesma são realizadas, o regime especial pode implicar até mesmo em aumento da carga, não sendo possível confundir, de nenhuma maneira, com a figura do *incentivo fiscal*.

**Consulta**

Pessoa Jurídica “B”, por intermédio de seu Diretor, o Dr. Fulano, consulta-nos sobre a natureza jurídica do *regime especial de tributação*, existente no âmbito da legislação do ICMS dos diversos Estados-membros, especialmente no Estado de ZZ, narrando, para depois perguntar, o seguinte:

1. A consulente requereu à Secretaria da Fazenda do Estado de ZZ a concessão dos incentivos fiscais relativos ao “Provin-FDI”, criado pela Lei 10.367/79 e alterado pela Lei 13.377/2003, ambas daquele Estado.
2. Durante o trâmite de seu requerimento perante a SEFAZ/ZZ, contudo, o corpo técnico da citada Secretaria suscitou a questão de saber se a consulente, por já ser optante de um “regime especial de tributação”, poderia ser beneficiada com os incentivos do “FDI”, eis que não seria possível conceder dois incentivos fiscais a um mesmo contribuinte.
3. Nesse contexto, e sem questionar o preenchimento dos demais requisitos necessários ao gozo dos incentivos relativos ao “Provin-FDI”, a consulente nos formula a seguinte questão:

*O Regime Especial de Tributação, no âmbito do ICMS, é um incentivo fiscal?*

Examinamos a legislação pertinente, especialmente o Regulamento do ICMS do Estado de ZZ, e a legislação relativa ao Provin-FDI, e passamos a emitir o nosso

## Parecer

### 1. O Regime Especial de Tributação

#### 1.1. Previsão legal

No Estado de ZZ, o regime especial de tributação encontra previsão normativa no art. 567 do RICMS/ZZ, que dispõe:

“Art. 567. Em casos peculiares e objetivando facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, poderá ser adotado Regime Especial de Tributação, mediante prévia manifestação da Satri. Parágrafo único. Regime Especial de Tributação, para efeito deste capítulo, é o que se caracteriza por qualquer tratamento diferenciado em relação às regras gerais de exigência do ICMS e de cumprimento das obrigações acessórias, sem que dele resulte desoneração de carga tributária.”

Como se percebe, através do “Regime Especial” confere-se tratamento diferenciado a determinado contribuinte, ou a determinado setor de atividade, com a finalidade de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, mas *sem que disso resulte redução da carga tributária*.

O “tratamento diferenciado”, na maioria das vezes, consiste no afastamento da sistemática da não-cumulatividade, e de toda a complexa burocracia inerente à sua administração. O contribuinte passa a não ter direito aos créditos desse imposto, decorrentes de aquisições já tributadas, e, em contrapartida, é concedida uma redução da alíquota correspondente.

É precisamente o que ocorre com a atividade desenvolvida pela consulente, de extração e beneficiamento de rochas para britagem, em relação à qual o art. 638 do mesmo RICMS/ZZ assevera:

“Art. 638. O contribuinte do ICMS que explorar atividade industrial de extração e beneficiamento de rochas para britagem poderá, opcionalmente à sistemática normal de escrituração de livros fiscais e de apuração do imposto devido, proceder da seguinte forma:

I - os documentos fiscais de aquisição de insumos e serviços serão escriturados no livro Registro de Entradas de Mercadorias, nas colunas ‘documento fiscal’, ‘valor contábil’ e ‘outras - operações sem crédito do imposto’;

II - a nota fiscal utilizada na saída dos produtos será emitida e escriturada normalmente, exceto quanto à coluna ‘base de cálculo’ do Livro Registro de Saídas de Mercadorias, cuja carga tributária deverá resultar nos seguintes percentuais:

a) 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento), nas operações sujeitas à alíquota de 17% (dezesete por cento);

b) 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), nas operações sujeitas à alíquota de 12% (doze por cento).

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica às aquisições destinadas ao uso e consumo do contribuinte, as quais continuarão sob a sistemática de tributação atinente à operação.

§ 2º A adoção da presente sistemática acarretará a anulação de todos os créditos fiscais existentes bem como a vedação do aproveitamento de qualquer crédito do ICMS durante o período de vigência deste regime.

(...)”

Assim, se de um lado o contribuinte tem a redução das alíquotas, de 17% e 12% para 7,5% e 4,5%, respectivamente, de outro tem a anulação e a vedação do aproveitamento de qualquer crédito de ICMS. Alcança-se a simplificação, eis que não é necessária a elaboração de conta gráfica, com apuração de créditos e débitos, mantendo-se aproximadamente a carga tributária.

#### 1.2. Finalidade e efeitos

Como se percebe facilmente, a finalidade do Regime Especial de Tributação é simplificar a apuração e a fiscalização do ICMS. Eliminam-se as complexidades inerentes à técnica da não-cumulatividade<sup>1</sup>, sendo compensado o ônus que isso traria ao contribuinte - com a

<sup>1</sup> Tais regimes especiais, e a simplificação que com eles se busca, confirmam o que há muito um de nós tem afirmado, a respeito dos defeitos da não-cumulatividade. Confira-se, a propósito, Hugo de Brito Machado, *Aspectos Fundamentais do ICMS*, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 1999, *passim*.

não-utilização dos créditos - com uma redução da alíquota correspondente. Caminho inverso do trilhado pelo legislador federal, no que pertine à Cofins e ao PIS.

Essa simplificação é sentida pelo contribuinte, que não tem de elaborar conta gráfica do imposto, nem se preocupar com quais créditos podem ser aproveitados, e quais não podem. Basta aplicar o percentual de 7,5% ou 4,5% sobre suas saídas, e encontra-se o ICMS devido. Mas a redução da complexidade reduz também, e muito, o trabalho da fiscalização, que não tem de preocupar-se com o aproveitamento indevido de créditos, ou com infrações semelhantes: basta aferir o total das saídas, e aplicar o citado percentual, para verificar se o imposto foi pago devidamente.

Como tal regime não encontra amparo direto na Constituição, sua aplicação há de ser *facultativa*. A Fazenda não pode *impor* ao contribuinte a sua adoção, eis que o contribuinte tem o direito de ver o imposto calculado de forma não-cumulativa. Como *opção*, porém, o regime é plenamente válido. É o que ocorre, aliás, em termos semelhantes, com o imposto de renda, que pode ser calculado sobre o *lucro real*, ou sobre o *lucro presumido*, por opção do contribuinte.

Cabe registrar, porém, que o Regime Especial não implica, necessariamente, redução do ICMS devido. Isso porque, se de um lado a alíquota é reduzida, de outro os créditos não podem ser aproveitados. Chega-se, com isso, obviamente de forma aproximada, ao mesmo resultado que se chegaria com a aplicação da alíquota normal (12% ou 17%), e com o aproveitamento dos créditos. O que se reduz, em princípio, é apenas a complexidade do imposto.

Em alguns casos, aliás, dependendo da quantidade de créditos a que o contribuinte teria direito na sistemática normal, o Regime Especial pode implicar até mesmo *majoração* do ICMS. Isso deve ser avaliado com cuidado, quando se cogitar da adesão do Regime, a fim de que se verifique se a redução da complexidade compensa o possível aumento no ônus total representado pelo imposto.

O paralelo com o imposto de renda e a contribuição sobre o lucro, calculados pelo lucro presumido é, aqui, perfeito. Exercida a opção pelo lucro presumido, e preenchidos os requisitos legais exigidos para a validade dessa opção, o contribuinte vê reduzida a complexidade na apuração do IR e da CSL, eis que não é necessário elaborar escrita contábil que reflita o lucro real. Entretanto, a depender do verdadeiro resultado experimentado pelo contribuinte (*v.g.*, prejuízo, ou lucro inferior ao “presumido”), pode haver majoração em sua carga tributária.

O art. 567 do RICMS/ZZ, já citado neste parecer, é bastante claro, a esse respeito, quando afirma que o propósito do Regime Especial de Tributação é reduzir a complexidade do imposto, sem com isso reduzir a respectiva carga tributária.

## 2. Regime Especial de Tributação e o Provin/FDI

### 2.1. A alegada vedação de duplo incentivo

Na consulta que nos formulou, a Pessoa Jurídica “B” afirma haver dúvida, entre o corpo técnico que examinou seu pedido de concessão dos incentivos fiscais inerentes ao Provin/FDI, sobre a possibilidade de ser deferido o seu pedido, eis que não seria possível conceder dois incentivos fiscais a um mesmo contribuinte. Isso porque a consulente já estaria sendo “beneficiada”, ou “incentivada”, com o Regime Especial de Tributação de que tratam os arts. 567 e 638 do RICMS/ZZ.

Examinamos a legislação tributária, tanto a nacional, como a editada pelo Estado de ZZ, e não encontramos fundamento para a afirmação de que não seria possível conceder mais de um incentivo a um mesmo contribuinte. Esclarecemos, porém, que a eventual existência de restrição dessa natureza é inteiramente irrelevante, pois, como visto no item anterior deste estudo, o Regime Especial de Tributação do qual a consulente é participante *não é* um incentivo fiscal.

## 2.2. Conceito de incentivo fiscal e sua impertinência ao Regime Especial de Tributação

Como se sabe, incentivar significa criar condições favoráveis para que alguém faça alguma coisa. Quando o pai elogia o filho que logra êxito escolar, está *incentivando* os seus estudos, ou seja, criando condições a que o filho continue estudando. O incentivo, na maior parte das vezes, é feito através da concessão de *benefícios*, benefícios estes condicionados ao cumprimento de certas metas (o objetivo que se pretende ver incentivado).

No âmbito da interferência do Poder Público nas atividades econômicas, esse incentivo pode ocorrer das mais variadas formas. Quando há a concessão de empréstimos em condições favoráveis, diz-se que há incentivo financeiro. Quando há redução de carga tributária, diz-se que o incentivo é *fiscal*. Em qualquer caso, porém, é necessário que exista uma contrapartida a ser exigida do contribuinte, diretamente relacionada com a finalidade que se pretende atingir com o benefício (v.g., industrialização de região pobre, geração de empregos, exportação etc.).

Em suma, para que se possa cogitar de um *incentivo fiscal*, é necessário que se esteja diante de efetiva redução da carga tributária (por qualquer meio), redução esta condicionada ao cumprimento da finalidade que se pretende incentivar.

Tanto é assim que, no âmbito do ICMS, a Lei Complementar nº 24/75, ao cuidar, no plano nacional, da forma como os Estados-membros podem conceder *incentivos fiscais*, assevera:

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

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

I - à redução da base de cálculo;

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

III - à concessão de créditos presumidos;

IV - a quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto sobre Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;

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

Está muito claro, do citado artigo, que a redução de base de cálculo, assim como outras formas indiretas ou disfarçadas de redução do imposto, devem ser equiparadas à isenção, mas somente quando resultarem *redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus*. Isso, aliás, nem precisaria estar positivado em uma lei, eis que se trata de decorrência das mais elementares noções de Teoria do Direito.

Note-se que todos os incisos do citado artigo, como qualquer norma veiculada em qualquer ato normativo, devem ser interpretados em consonância com o sistema no qual se encaixam. Os incisos acima, pois, devem ser interpretados em conjunto. Assim, equiparam-se à isenção a concessão de crédito presumido, a redução de base de cálculo, a devolução parcial ou total do imposto etc. e qualquer *outra* forma de redução ou eliminação, direta ou indireta, do ônus do imposto, o que significa que a redução de base de cálculo, ou de alíquota, só se equipara à isenção quando implicar redução ou eliminação do ônus do imposto.

No caso do Regime Especial de Tributação de que se trata neste parecer, como foi visto, não há - por definição legal - redução do ônus do imposto. A redução de alíquota prevista no art. 638 do RICMS/ZZ não passa de uma forma de compensar, do ponto de vista fiscal, o ônus representado pela anulação dos créditos e conseqüente vedação ao aproveitamento destes. A redução nominal do débito decorrente da aplicação de uma alíquota menor, na verdade, é uma forma de *equilibrar* o ônus decorrente da não-utilização de créditos. O valor do imposto efetivamente recolhido é mantido aproximadamente nos mesmos patamares, apesar do afastamento da sistemática da não-cumulatividade e da burocracia a ela inerente.

É mesmo possível, ao menos em tese, que em certas situações do questionado Regime Especial de Tributação resulte até o recolhimento de ICMS em montante maior do que aquele devido no regime ordinário de cálculo do imposto.

### 3. Seletividade Facultativa

Ressalte-se que a Constituição Federal faculta expressamente a adoção de alíquotas diferenciadas para o ICMS<sup>2</sup>. Assim, é possível a redução da alíquota para determinada mercadoria ou produto, sem que isto possa ser considerado um incentivo fiscal para os fins da LC nº 24/75, que ao estabelecer os casos aos quais aplica-se a regra limitativa do poder dos Estados de conceder isenções desse imposto não se referiu à fixação de alíquotas menores.

Não há dúvida de que a forma mais típica de seletividade, obrigatória para o IPI e facultativa para o ICMS, é o estabelecimento de alíquotas diferenciadas. Assim, a fixação de uma alíquota menor, expressamente autorizada pela Constituição Federal, não pode ser tida como um incentivo fiscal. Não se pode presumir um conflito entre duas normas da Constituição.

Em outras palavras, a lei estadual poderia ter simplesmente fixado alíquotas menores para os contribuintes que exploram a atividade referida no art. 638 do RICMS/ZZ sem que isto significasse um incentivo fiscal cuja concessão estaria sujeita ao limites previstos na LC nº 24/75. Estaria o legislador utilizando a faculdade prevista no art. 155, § 2º, inciso III, da Constituição Federal.

Além de tudo isso, registre-se ainda que a Lei Complementar nº 24 estabelece limites à concessão de incentivos com a finalidade de coibir a chamada “guerra fiscal”. É essa a sua finalidade, razão pela qual não faz qualquer sentido aplicá-la a um contribuinte que explora pedreiras, recurso natural fixo que não pode ser levado de Estado para Estado a depender dos incentivos por eles concedidos.

### 4. A Resposta

Em face das razões expostas, respondemos:

*O Regime Especial de Tributação, no âmbito do ICMS, é um incentivo fiscal?*

Não. O Regime Especial de Tributação implica tão-somente a adoção de *outros critérios* no cálculo do ICMS, que geralmente ensejam o afastamento da não-cumulatividade (não-utilização de créditos) e uma correspondente redução na alíquota do imposto.

Tais critérios implicam uma simplificação no cálculo do imposto devido, tornando mais fácil a sua apuração e mais cômoda a sua fiscalização. Com eles, entretanto, o contribuinte não tem necessariamente reduzida a sua carga tributária. Ao revés, em certas circunstâncias, a não-utilização dos créditos de ICMS pode implicar a majoração do imposto.

<sup>2</sup> Constituição Federal de 1988, art. 155, § 2º, inciso III.