

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



241

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

241

(OUTUBRO - 2015)

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

Impressão
Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:
RVBI (Periódicos) - Senado Federal
(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:
Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal
de Justiça, Conselho da Justiça Federal,
Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª
Regiões



Ricardo Biserra
é o autor da fotografia reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
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
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.

Complete sua coleção.

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
Fone/fax (11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alessandro Mendes Cardoso e Paulo Honório de Castro Júnior - A execução dos honorários pelo advogado ou pela sociedade de advogados no novo CPC e seus aspectos tributários

1. Introdução. 2. O novo critério para fixação dos honorários sucumbenciais nas causas em que for parte a Fazenda Pública. 3. O tratamento tributário dos honorários de sucumbência. 4. Conclusão.

7

Daniel Serra Lima - A não cumulatividade do PIS/Cofins e o desconto de créditos sobre despesas financeiras

Introdução. 1. Breve síntese acerca do princípio da não cumulatividade: crédito físico x crédito financeiro. 2. Qual a força normativa do parágrafo 12 do art. 195 da CF/1988? 3. Os créditos de não cumulatividade de PIS e Cofins têm natureza de benefício fiscal? 4. Há vinculação entre a tomada de créditos de despesas financeiras e a redução das alíquotas sobre receitas financeiras? 5. É legítima a vinculação da tomada de créditos de não cumulatividade à regulamentação do Poder Executivo? 6. A vedação ao desconto de créditos sobre empréstimos e financiamentos viola a não cumulatividade? Conclusão: a interpretação possível do art. 27 da Lei nº 10.865/2004.

15

Douglas Mota - A industrialização por encomenda e o eterno conflito entre ICMS e ISS

I. Comentários iniciais. II. Da incidência do ICMS. III. Da incidência do Imposto sobre Serviços - ISS. IV. Industrialização por encomenda - ICMS x ISS. V. Industrialização na modalidade transformação. VI. Do Recurso Extraordinário nº 882.461. VII. Da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.389. VIII. Comentários finais quanto à delimitação dos campos de incidência.

28

Eduardo S. Navarro Bezerra - O "valor aduaneiro" e seus métodos de aferição

1. O valor aduaneiro e a base de cálculo do imposto de importação. 2. O sistema de valoração aduaneira e seus "métodos" sucessivos e sequenciais. Regras gerais de interpretação e aplicação. 3. O método primeiro (valor da transação) como regra e suas restrições e condicionantes de aplicação. 4. Os métodos alternativos de valoração aduaneira e a sua natureza sucessiva e sequencial. 5. Breves anotações acerca dos métodos (segundo ao sexto). 6. Alinhamento da jurisprudência administrativa com a presente tese. 7. Conclusão.

44

Frederico Fonseca e Adriana Assunção - Harmonização das práticas jurídico-contábeis brasileiras e os reflexos tributários da nova forma de contabilização das concessões do setor elétrico

1. Introdução. 2. Das novas normas contábeis - da interpretação técnica - ICPC 01 (Ifric 12). 3. Dos efeitos fiscais advindos da ICPC 01 antes e após o regime tributário de transição. 4. Conclusão.

55

Henrique Andrade Fontes de Resende e Marina Souza de Moraes Lopes - Aspecto territorial do fato gerador do ISSQN nos serviços de coleta e análises clínicas laboratoriais: a distorção interpretativa aplicada pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.439.753/PE

I - Introdução. II - O fato gerador do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. III - O serviço de análise clínica e a coleta como atividade auxiliar: aspecto territorial de incidência do ISSQN. IV - A interpretação dada pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.439.753/PE. V - Conclusões.

64

Hugo de Brito Machado - A imunidade tributária dos fonogramas e videofonogramas

A Imunidade Tributária dos Fonogramas e Videofonogramas

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Motivado pela propositura, pelo Governador do Estado do Amazonas, da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.058/DF, arguindo a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 75/2013, e pela leitura do bem elaborado artigo de doutrina, de André Luiz Costa-Corrêa, sustentando também a inconstitucionalidade da referida Emenda Constitucional nº 75/2013, resolvemos escrever este pequeno artigo com o qual participamos do debate a respeito do tema.

Estamos a cada dia mais fortemente convencidos de que tudo é absolutamente relativo no mundo. Sobre esse relativismo, Radbruch invoca lição de Goethe, a dizer que:

“as diversas maneiras de pensar acham afinal o seu fundamento na diversidade dos homens e por isso será sempre impossível criar neles convicções uniformes”¹.

Essa relatividade talvez explique porque sempre existem opiniões contrárias a respeito de todas as questões que possamos suscitar. Sobre ser inevitável a existência de opiniões contrárias, escreveu David Hume, no início dos anos 1700:

“Tampouco é necessário um conhecimento muito profundo para se descobrir quão imperfeita é a atual condição de nossas ciências. Mesmo a plebe la fora é capaz de julgar, pelo barulho e vozerio que ouve, que nem tudo vai bem aqui dentro. Não há nada que não seja objeto de discussão e sobre o qual os estudiosos não manifestem opiniões contrárias. A questão mais trivial não escapa à nossa controvérsia, e não somos capazes de produzir nenhuma certeza a respeito das mais importantes. Multiplicam-se as disputas, como se tudo fora incerto, e essas disputas são conduzidas da maneira mais acalorada, como se tudo fora certo. Em meio a todo esse alvoroço, não é a razão que conquista os louros, mas a eloquência; e ninguém precisa ter receio de não encontrar seguidores para suas hipóteses, por mais extravagantes que sejam, se for hábil o bastante para pintá-las em cores atraentes. A vitória não é alcançada pelos combatentes que mane-



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular Aposentado de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários.

¹ Gustav Radbruch, em *Filosofia do Direito*, 5ª edição, tradução de L. Cabral de Moncada, Arménio Amado, Coimbra, 1974, p. 59.

jam o chuçó e a espada, mas pelos corneteiros, tamborileiros e demais músicos do exército.”²

Por outro lado, não sustentamos que a opinião correta, no caso, seja a que defendemos, até porque aprendemos com José Souto Maior Borges que:

“Quem é propenso a defender intolerantemente suas próprias teorias ou, num giro subjetivista, as suas convicções pessoais, as suas opiniões, já se demitiu, sem o saber, da comunidade científica. Porque se opõe, essa tendência conservadora, ao espírito aberto que ousadamente prefere o método de ‘tentativas e erros’, pela formulação de hipóteses testáveis independentemente.”³

Na verdade, pretendemos apenas contribuir, ainda que modestamente, para o debate a respeito do tema. Assim, começaremos com a transcrição do dispositivo incorporado à Constituição Federal pela Emenda nº 75/2013, depois examinaremos os argumentos colocados na ADI nº 5.058-DF, a partir do Parecer do Procurador-geral da República que se manifesta pela improcedência da ação. Depois, vamos examinar o argumento sustentado por André Luiz Costa-Corrêa, que é diverso dos colocados na ação em referência, para, finalmente, desenvolvermos a nossa opinião.

2. A Emenda Constitucional 75

A Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013, acrescentou a alínea “e”, ao inciso VI do art. 150 da Constituição Federal de 1988, ficando então vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir imposto sobre:

“fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser”.

Em face dessa Emenda Constitucional, o governador do Estado do Amazonas promoveu ação direta de inconstitucionalidade, alegando que a imunidade tributária em questão fará com que as indústrias fonográficas localizadas na Zona Franca de Manaus migrem para outras regiões do País, contrariando os dispositivos constitucionais que preservaram os incentivos fiscais àquela Zona Franca.

Também o Professor André Luiz Costa-Corrêa, da PUC de São Paulo, afirmou a inconstitucionalidade da aludida Emenda Constitucional, em artigo no qual sustenta que a imunidade tributária, na mesma estabelecida, fere o princípio da isonomia. Em suas palavras:

“Tomando-se por base que o sistema jurídico brasileiro se erige sobre o valor fundamental da igualdade - tanto que ressaltou que o Estado brasileiro tem como fundamento o combate às diferenças de origem, raça, sexo, cor, idade ou quaisquer outras formas de discriminação que afetem diretamente a dignidade da pessoa humana e, também, porque estatui que o modelo de Estado de Direito a ser constituído pela Constituição Federal de 1988 deveria garantir, em termo formal e material, a igualdade entre os brasileiros e estrangeiros (residentes ou não) - a Constituição Federal estabeleceu como limitação ao poder de tributar do Estado brasileiro, como verdadeira garantia e valor fundante do sistema tributário e jurídico nacional, que, sem prejuízo

² David Hume, *Tratado da natureza humana*, 2ª edição revista e ampliada, tradução de Débora Donowski, Editora Unesp, São Paulo, 2009, pp. 19 e 20.

³ José Souto Maior Borges, *Obrigação tributária - uma introdução metodológica*, Saraiva, São Paulo, 1984, p. 86.

de outras garantias asseguradas aos contribuintes, seja vedado aos entes federativos instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, sendo, ainda, vedada qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (art. 150, II). E, também, que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino (art. 152).⁴

Os fundamentos da ação direta de inconstitucionalidade acima referida não nos parecem consistentes, especialmente porque a Zona Franca de Manaus não está ameaçada pela imunidade em questão, que apenas impede a instituição de impostos sobre os bens que indica, mas não impede as diversas contribuições existentes em nosso sistema tributário. E não impede a incidência de impostos na etapa de replicação industrial de mídias óticas de leitura a laser, ressalvada na parte final do dispositivo constitucional imunizante em referência. Ressalva que decorreu de acordo firmado com a bancada do Estado de Amazonas durante a tramitação da proposta da emenda constitucional em referência.⁵

Há um evidente exagero nos argumentos desenvolvidos na propositura da ADI nº 5.058/2013, que já conta com parecer contrário do Procurador-geral da República e tudo indica será julgada improcedente pelo Supremo Tribunal Federal.

Resta-nos examinar, então, a tese que afirma a inconstitucionalidade da regra imunizante em questão, por ser contrária ao disposto no artigo 150, inciso II, e no artigo 152, da vigente Constituição Federal. Em outras palavras, resta-nos examinar a tese segundo a qual a imunidade instituída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15 de outubro de 2013, viola o princípio da isonomia tributária assegurada nos dois mencionados dispositivos constitucionais.

3. Imunidade Tributária e Isonomia

O ponto que nos parece essencial na questão de saber se a regra imunizante, introduzida em nosso ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 75/2013 conflita, ou não, com o princípio da isonomia, reside em saber se é válido o critério de discriminar por ela adotado.

A rigor, a verdadeira igualdade consiste em tratar desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam. Nas palavras de Léon Duguit,

“... l'égalité véritable, celle qui consiste, suivant une vieille formule, à traiter également les choses égales et inégalement les choses inégales. L'égalité absolue, mathématique des hommes, comprise à la manière de 1793, est, on l'a dit très justement, le paradoxe de l'égalité; elle aboutit, en réalité, à l'inégalité.”⁶

Para Duguit, realmente,

“a igualdade absoluta de todos os homens, que constitui premissa lógica da doutrina individualista, revela-se contraditória na prática. Os homens, muito longe de serem

⁴ André Luiz Costa-Corrêa, “A (in)constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 75; a imunidade sobre fonogramas e videofonogramas e seus suportes materiais ou arquivos digitais”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 222, Dialética, São Paulo, março de 2014, pp. 40 e 41.

⁵ Anotação constante da nota de rodapé nº 11, do parecer do Procurador-geral da República, firmado em 30 de abril de 2014, na ADI nº 5.058/DF.

⁶ Léon Duguit, *Traité de Droit Constitutionnel*, vol. III, 30ª edição, Fontemoing, Paris, 1930, p. 629.

iguais, são essencialmente diferentes entre si, e essas diferenças, por sua vez, acentuam-se conforme o grau de civilização da sociedade.”⁷

A verdadeira igualdade consiste precisamente em tratar desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades. Este é o sábio ensinamento de Duguit, reproduzindo pensamento de Aristóteles e divulgado no Brasil por Rui Barbosa, nestes termos:

“A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem.”⁸

E a igualdade de tratamento, ou tratamento isonômico, depende de se saber qual é o fim ou objetivo visado na relação que se tem com o destinatário desse tratamento. E o próprio Professor André Luiz Costa-Corrêa afirma que a imunidade tributária instituída pela Emenda Constitucional nº 75/2013 tem dois objetivos, que denotam intuições, um direto e outro indireto, e ensina que:

“O intuito direto da referida Emenda Constitucional foi desonerar, por tempo indeterminado e em todas as esferas políticas da Federação brasileira, certos produtos nacionais, a saber: fonogramas, videofonogramas e os suportes materiais ou arquivos digitais que contenham músicas, arquivos literomusicais e obras em geral. Porém buscou restringir a aplicação da imunidade apenas e tão somente para os mencionados produtos que contenham obra artístico-cultural de autores brasileiros ou que sejam interpretadas por artistas brasileiros.

Assim, o intuito indireto da referida Emenda Constitucional foi promover a difusão e aquisição de obras musicais e arquivos literomusicais pela possível diminuição do preço de venda pela retirada dos impostos incidentes na fabricação e comercialização daqueles. E, também, diminuir o consumo de produtos não oficiais (produtos piratas) das referidas obras musicais e literomusicais, bem como o de incentivar a promoção da cultura nacional.”⁹

Assim, para o referido Professor a inconstitucionalidade da referida Emenda Constitucional residiria em tratar os artistas brasileiros, diferentemente dos artistas estrangeiros, porque, segundo entende, nossa Constituição assegura plena igualdade entre brasileiros, residentes ou não em território nacional. E assevera ainda o mencionado Professor

“... que o Estado brasileiro e, por consequência, seus entes federativos não podem promover diferenças tributárias entre contribuinte e produtos ou serviços nacionais ou estrangeiros, bem como não podem promover tratamento tributário distinto em razão do destino ou procedência dos produtos ou serviços.”¹⁰

⁷ Léon Duguit, *Fundamentos do Direito*, 2ª edição, Ícone, São Paulo, 2006, p. 16.

⁸ Rui Barbosa, *Oração aos moços*, Casa de Rui Barbosa, Rio de Janeiro, 1949, pp. 33/34.

⁹ André Luiz Costa-Corrêa, “A (in)constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 75; a imunidade sobre fonogramas e videofonogramas e seus suportes materiais ou arquivos digitais”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 223, Dialética, São Paulo, março de 2014, p. 36.

¹⁰ André Luiz Costa-Corrêa, “A (in)constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 75; a imunidade sobre fonogramas e videofonogramas e seus suportes materiais ou arquivos digitais”, em *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 222, Dialética, São Paulo, março de 2014, p. 44.

Como facilmente se percebe, há evidente exagero na defesa dessa tese da isonomia tributária, especialmente quando sabemos ser absolutamente pacífico no ordenamento jurídico brasileiro o tratamento tributário de bens importados do exterior, começando com o imposto de importação. E evidente favorecimento em razão do destino de produtos nacionais à exportação.

4. Constitucionalidade da Emenda 75

Ao tratarmos da imunidade instituída pela Emenda Constitucional nº 75/2013, a questão mais difícil a ser enfrentada parece ser a que diz respeito aos tratados internacionais firmados pelo Brasil, nos quais é assegurada a igualdade de tratamento aos produtos importados dos países signatários.

Entretanto, posta de lado essa questão, não temos nenhuma dúvida em afirmar que a regra da imunidade introduzida pela Emenda Constitucional nº 75/2013 não padece das inconstitucionalidades alegadas na ADI nº 5.058/DF, promovida pelo governador do Estado do Amazonas, que já conta com parecer da Procuradoria Geral da República pela improcedência, e certamente será julgada improcedente pelo Supremo Tribunal Federal.