

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



242

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

242

(NOVEMBRO - 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

Jacques Jesion

é o autor da obra 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

Alexandre Macedo Tavares - ICMS declarado e não pago e a atipicidade penal da conduta

1. Considerações preliminares. 2. Ilícito penal tributário. 3. Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário. 4. Caracterização dos delitos fiscais. 5. A assunção do custo tributário e sua desconexão com a relação jurídico-tributária.

7

André Mendes Moreira e Eduardo Lopes de Almeida Campos - Direito ao crédito presumido de IPI decorrente da entrada de insumos isentos provenientes da Zona Franca de Manaus

1. Introdução. 2. Breve histórico da Zona Franca de Manaus. 3. Do direito ao crédito presumido de IPI nas aquisições de insumos isentos e do caso específico da Zona Franca de Manaus. 4. Da necessidade de harmonia entre a interpretação do texto constitucional e os demais direitos fundamentais previstos na Constituição. 5. Conclusão.

21

Fábio Pallaretti Calcini - IRPJ. CSLL. Subvenção para investimento. A jurisprudência do Carf

1. Introdução. 2. Subvenção. Aspectos gerais. 3. Tributação e subvenção. Efeitos. 4. Considerações finais.

34

Hugo de Brito Machado - A não cumulatividade do ICMS como princípio constitucional

1. Introdução. 2. A não cumulatividade do ICMS no Direito brasileiro. 3. Os sujeitos passivos da obrigação tributária. 4. A não cumulatividade como princípio constitucional.

55

Marcus de Freitas Gouvêa - Industrialização e a amplitude da hipótese de incidência do IPI

1. Introdução. 2. A industrialização na lei, na doutrina e na jurisprudência. 3. A disciplina da industrialização no afastamento da incidência do IPI. 4. situações limites de industrialização: o caso do RE 627.280 RG/RJ. 5. Conclusões.

59

Paulo Honório de Castro Júnior, Rodrigo Henrique Pires e Gabriela Cristina Mota Ribeiro - Diretrizes conservadoras para um plano de Participação nos Lucros e Resultados - PLR

I. Introdução. II. Noções gerais a respeito da PLR e o seu tratamento jurídico. III. Requisitos formais do plano de PLR. IV. Requisitos materiais do plano de PLR. V. Conclusão.

72

Pedro Guilherme Modenese Casquet e Cesar Augusto Seijas de Andrade - A possibilidade de recuperação de créditos fiscais por meio do Reintegra nas saídas destinadas à Zona Franca de Manaus

I - À guisa de introdução. II - A Zona Franca de Manaus. III - Incentivos fiscais concedidos à exportação: aplicação do princípio do destino. IV - A equiparação das vendas para a Zona Franca de Manaus às operações de exportação para efeitos tributários e a base de cálculo dos créditos apurados no Reintegra. V - Conclusão.

86

Ricardo Lodi Ribeiro - O dever de comunicar à Fazenda Pública o planejamento fiscal no Brasil

I) Introdução. II) O Projeto Beps e o dever de comunicar o planejamento fiscal agressivo. III) A introdução do dever de comunicar o planejamento fiscal no Brasil. IV) O parágrafo único do artigo 116 do CTN e o dever de informar o planejamento fiscal. V) Conclusão.

96

A não Cumulatividade do ICMS como Princípio Constitucional

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A não cumulatividade dos tributos, embora possa parecer que tem o objetivo de reduzir o ônus, tem sido utilizada sempre para aumentar esse ônus. É o que nos tem mostrado a experiência. A introdução da não cumulatividade no tributo tem sido utilizada para aumentar a arrecadação. No Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias - ICM, com a reforma tributária iniciada com a Emenda 18 à Constituição de 1946, a introdução da não cumulatividade deu-se com o aumento significativo das alíquotas. No imposto sobre vendas e consignações, que o antecedeu, as alíquotas eram de quatro, cinco ou seis por cento, nos termos da lei de cada Estado. Com a não cumulatividade foi desde logo estabelecida uma alíquota de dezoito por cento, e hoje o ICMS tem alíquotas diversas, chegando a ultrapassar os trinta por cento.

Por outro lado, a não cumulatividade dos tributos é a causa da imensa maioria das questões que surgem na relação Fisco-contribuinte, relativamente aos tributos que a adotam. Basta uma rápida pesquisa na jurisprudência, tanto administrativa como judiciária, para termos a comprovação do que estamos afirmando.

A complexidade criada com a sua introdução no regime jurídico do tributo é de tal ordem, que juristas os mais expressivos, como Alcides Jorge Costa¹ e Tercio Sampaio Ferraz Jr.², enfrentam sérias dificuldades para explicá-la. E este último, abordando questão suscitada pelo art. 155, parágrafo 2º, inciso II, alíneas "a" e "b", da Constituição Federal, conclui seu muito bem elaborado artigo sobre o tema, afirmando:

"Por último, configurado o sentido estrito das excepcionalidades admitidas pelas referidas alíneas 'a' e 'b', quando a autoridade pública no exercício de suas atribuições vier a



Hugo de Brito Machado

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

¹ Cf. Alcides Jorge Costa, *ICM - estrutura na Constituição e na Lei Complementar*, São Paulo, 1997, citado por Tercio Sampaio Ferraz Jr., em "ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais", em *Revista de Direito Tributário* nº 48, RT, São Paulo, p. 18.

² Tercio Sampaio Ferraz Jr., "ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais", em *Revista de Direito Tributário* nº 48, RT, São Paulo, pp. 14 a 24.

exigir a anulação de crédito ou impedir a compensação de crédito fora daquelas hipóteses supradescritas, tem pleno cabimento a impetração de mandado de segurança por inconstitucionalidade da exigência, nos termos do art. 5º, LXIX da Constituição Federal. Isto não exclui, obviamente, a arguição de inconstitucionalidade de lei que vier a fazer semelhante exigência, nos termos do art. 103 da Constituição (novembro, 1989)."³

Como se vê, esse eminente doutrinador oferece o que lhe parece ser a solução para a questão que enfrenta, mas prevê a possibilidade de questionamento com a autoridade da administração tributária, restando assim evidente que se trata de uma complexidade praticamente insuperável. Complexidade que nos estimulou a produzir este pequeno artigo, com o qual participamos do debate. Começaremos fazendo uma síntese da não cumulatividade do ICMS no Direito brasileiro. Depois, faz-se um estudo das espécies de sujeito passivo da obrigação tributária, apontando a figura do responsável tributário como um possível caminho para contornar a dificuldade criada com a convivência da imunidade nas operações interestaduais com derivados de petróleo e o princípio da não cumulatividade do imposto em questão.

2. A não Cumulatividade do ICMS no Direito Brasileiro

Ao cuidar dos impostos da competência dos Estados, a vigente Constituição Federal estabelece claramente que o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal.⁴

Sobre a aparente antinomia existente entre o princípio da não cumulatividade e as regras das alíneas "a" e "b", do inciso II, da mesma Constituição Federal, já escrevemos, faz algum tempo:

"Também a norma segundo a qual *a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação, acarretará o anulamento do crédito relativo às operações anteriores*, há de ser entendida de modo a que não reste anulado o princípio com o qual deve conviver em harmonia. O anulamento, que se fará mediante estorno, do crédito relativo às operações anteriores apenas tem por finalidade evitar seja o mesmo utilizado para reduzir o valor do ICMS nas operações com outras mercadorias. Assim, só será exigido quando a isenção esteja situada na última etapa da circulação, vale dizer, na venda a consumidor final.

Combinadas as duas normas, a da alínea *a*, com a da alínea *b*, do inciso II, do § 2º do art. 155 da Constituição, tem-se de concluir que os créditos relativos a operações anteriores, que não podem ser utilizados na prática de operações com isenção ou não-incidência, em se tratando de mercadoria que vai seguir circulando, devem ser atribuídos a quem, nas etapas seguintes, deva pagar o imposto."⁵

Entretanto, não quer dizer que devam ser anulados os créditos relativos a impostos efetivamente pago em operações anteriores - na importação, por exemplo. E essa vedação ao crédito quer dizer apenas que o Estado de destino, no caso de operação

³ Tercio Sampaio Ferraz Jr., "ICMS: não-cumulatividade e suas exceções constitucionais", em *Revista de Direito Tributário* nº 48, RT, São Paulo, p. 24.

⁴ Constituição Federal de 1988, art. 156, parágrafo 2º, inciso I.

⁵ Hugo de Brito Machado, *Aspectos fundamentais do ICMS*, Dialética, São Paulo, 1997, p. 139.

interessadual imune, não deixará de arrecadar o imposto, mas não impede que este seja pago pelo substituto tributário que fez a venda interessadual. Pagamento que será efetivo na medida do valor acrescido ao preço do produto, pois não impede o uso do crédito do qual ainda disponha o sujeito passivo do mesmo obrigado.

3. Os Sujeitos Passivos da Obrigação Tributária

O sujeito passivo da obrigação tributária dita principal pode ser de duas espécies distintas, a saber, o contribuinte e o responsável. Tais espécies estão definidas no Código Tributário Nacional, que no parágrafo único de seu artigo 121, estabelece:

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

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorre de disposição expressa de lei.”

Assim, uma empresa que seja sujeito passivo de obrigações tributárias relativas ao ICMS, da espécie contribuinte relativamente às operações por ela praticadas no Estado do Rio de Janeiro, desde a importação dos insumos que utiliza na fabricação de seus produtos, inclusive a “Gasolina A”, também é sujeito passivo das obrigações tributárias relativas ao ICMS, agora como responsável, relativamente às operações que em outros Estados são praticadas por outras empresas com a “Gasolina A” por ela vendida, deve ter o direito de utilizar o crédito decorrente do pagamento antecipado na importação dos insumos por ela utilizados para reduzir o valor que deva pagar na condição de substituto tributário.

4. A não Cumulatividade como Princípio Constitucional

Não há dúvida de que a não cumulatividade do ICMS é um princípio constitucional, e por isto mesmo se sobrepõe a outras normas, ainda que encartadas no texto da própria Constituição Federal.

Realmente, o Direito é um sistema e como tal não tolera conflito entre as normas que o integram. Como assevera Lima Gonçalves:

“Não se compreende o direito sem as noções de sistema de regras e princípios dispostos de forma unitária, harmônica e organizada.”⁶

E quando falamos de regras e princípios, é importante a referência aos critérios utilizados para distinguirmos regras de princípios enquanto espécies de normas. Até porque uma norma pode ser uma regra e ao mesmo tempo um princípio, a depender do critério que estejamos utilizando para a sua identificação como uma dessas espécies.

A legalidade tributária, por exemplo, é uma regra pelo critério da estrutura e por isto mesmo não admite nenhuma relativização. Entretanto, é um princípio, pelo critério da fundamentalidade, posto que todas as normas relacionadas com a tributação subordinam-se à exigência de legalidade, um princípio que norteia sob todos os aspectos o Direito Tributário brasileiro.

⁶ J. A. Lima Gonçalves, *Imposto sobre a renda - pressupostos constitucionais*, Malheiros, São Paulo, 1997, p. 212.

Da mesma forma, a não cumulatividade do ICMS é uma regra, pelo critério da estrutura da norma jurídica, porque não admite nenhuma relativização, e ao mesmo tempo é um princípio, pelo critério da fundamentalidade, porque todas as normas concernentes ao referido imposto subordinam-se a esse princípio. Por isto mesmo acolhemos a lição de Tercio Sampaio Ferraz Jr., que ensina:

“A noção de hierarquia, que conduz à aplicação de esquemas interpretativos como a regra da superioridade e da especialidade, donde a possibilidade de interpretação restritiva, já teve menos alcance na hermenêutica constitucional (cf. Alípio Silveira, *Hermenêutica no Direito Brasileiro*, São Paulo, 1988, vol. I, p. 222). Na medida, porém, em que constituições passaram a ser concebidas não como um complexo compacto e indiferenciado de normas, mas justamente pela complexidade quantitativa e qualitativamente crescente de suas disposições, passam a ser vistas como um *sistema* de normas coordenadas e inter-relacionadas que se condicionam reciprocamente (cf. José Afonso da Silva, *Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, São Paulo, 1968, p. 37), torna-se inevitável o recurso ao escalonamento e suas consequências analíticas (cf. Karl Engisch, *Einfuehrung in das Denken*, 4ª ed., p. 157). Afinal, não é possível deixar de reconhecer, no complexo normativo, a presença do cerne fixo material representado pelos direitos fundamentais e sua prevalência sobre as demais normas, bem como a diferença entre normas que agasalham princípios, normas que instituem princípios, normas que têm um sentido técnico de organização, normas que visam à própria aplicabilidade da constituição etc., e a sua consequente imbricação formal conforme esquemas lógicos de identidade e não-contradição.”⁷

Concluimos, pois, afirmando que no ordenamento jurídico brasileiro a não cumulatividade do ICMS é ao mesmo tempo uma regra e um princípio constitucional, que não pode ser relativizado por nenhuma outra norma que componha a legislação concernente a esse tributo, ainda que esteja na própria Constituição Federal.