

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

204

(SETEMBRO - 2012)

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

Vicente Vê

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 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

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alessandro Mendes Cardoso e Rafael Santiago Costa - A exclusão do auxílio-educação do salário de contribuição e as alterações trazidas pela Lei nº 12.513/2011

I. Introdução. II. Tratamento do auxílio-educação pela legislação previdenciária. III. Entendimento jurisprudencial. IV. Efeitos das alterações no tratamento legal do auxílio-educação. V. Conclusões.

7

Ananias Ribeiro de Oliveira Júnior - A inexistência de relação jurídica entre a União e as empresas situadas na Zona Franca de Manaus no que se refere ao pagamento do PIS/Cofins sobre as vendas realizadas dentro do território da ZFM

1. Introdução. 2. Os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e a Zona Franca de Manaus. 3. A Zona Franca de Manaus. 4. O não pagamento das contribuições do PIS/Cofins sobre as receitas de operações com vendas dentro da ZFM: território estrangeiro para fins fiscais e o princípio da igualdade tributária. 5. Conclusão.

20

Hugo de Brito Machado - A compensação que extingue o crédito tributário e a não cumulatividade do ICMS e do IPI

1. Introdução. 2. A compensação que extingue o crédito tributário. 3. Compensação na não cumulatividade do ICMS e do IPI. 4. O direito à correção monetária.

33

Humberto Ávila - As taxas e sua mensuração

Introdução. 1. Fundamentos constitucionais. 2. Critérios de mensuração. Conclusões.

37

Renato Lopes Becho - Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição

I - Colocação do tema. II - As regras-matrizes de responsabilidade tributária. III - Critérios da regra-matriz de responsabilidade tributária do artigo 134 do CTN. IV - Critérios da regra-matriz de responsabilidade tributária do artigo 135 do CTN. V - Critérios da regra-matriz de responsabilidade tributária fundada na Súmula nº 435 do STJ. VI - O princípio do devido processo legal aplicado à responsabilização tributária. VII - Prazos de decadência e prescrição na responsabilização. VIII - Conclusão.

45

Renato Romeu Renck - A nova contabilidade internacional: da adequação metodológica das três contabilidades exigidas pela legislação brasileira

1. Introdução. 2. Considerações gerais. 3. A questão da substância e da essência. 4. As três contabilidades. 5. Considerações finais.

58

Saul Tourinho Leal - Proposta de Súmula Vinculante da guerra fiscal: múltiplas perspectivas

Apresentação. 1. Vícios. 2. Sobrestamento. 3. Audiência pública. 4. Modulação. 5. Vedação à responsabilização do particular. Conclusões.

79

Pareceres

Alexandre Macedo Tavares e José Augusto Delgado - Não incidência do ISS sobre a atividade de beneficiamento (alveijamento e tingimento) de produtos têxteis destinados a posterior comercialização ou industrialização pelos encomendantes

1. Consulta. 2. Quesitos apresentados pela consulente. 3. Âmbitos materiais excludentes da incidência do IPI e do ISSQN. 4. Juízos categóricos definidores da partilha constitucional de competências tributárias. 5. Critério adotado para extremar o âmbito de incidência do IPI e do ISS. 6. Respostas aos quesitos.

100

A Compensação que extingue o Crédito Tributário e a não Cumulatividade do ICMS e do IPI

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Nos estudos jurídicos a atenção para o significado dos conceitos é sempre da maior importância, porque a lei, a doutrina e a jurisprudência se expressam em palavras. Assim, a depender do significado que a elas seja atribuído, pode-se chegar a conclusões diferentes, com consequências práticas decisivas.

Neste pequeno estudo vamos examinar a palavra *compensação* e o verbo *compensar*, e mostrar a diferença de significados que albergam no contexto de regras integrantes do nosso Direito Tributário, diferença cuja compreensão adequada permite a solução justa de conflitos na relação Fisco-contribuinte, como se deu em decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, que reconheceu e afirmou serem coisas diversas a compensação, enquanto modalidade de extinção do crédito tributário, e a compensação que se dá no âmbito da não cumulatividade do ICMS.¹

No julgado em referência, o Tribunal de Justiça de Santa Catarina enfrentou, com propriedade, outras questões, inclusive de natureza processual, mas aqui nos ocuparemos apenas da questão relativa ao significado da compensação, que consideramos ser a mais relevante, especialmente porque fornece elementos para a adequada definição do direito do contribuinte à correção monetária do valor de seus créditos.

Começaremos pelo exame da compensação como modalidade de extinção do crédito tributário, para depois examinarmos a compensação que ocorre no âmbito da apuração do valor devido a título de imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação,² e do imposto sobre produtos industrializados.³



Hugo de Brito Machado

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

¹ Embargos de Declaração em Apelação Cível em Mandado de Segurança nº 2009.073554-0/0001.00, julgado em 24.2.2012, relator o Desembargador Newton Trisotto.

² Constituição Federal de 1988, art. 155, inciso II e parágrafo 2º, incisos I e II.

³ Constituição Federal de 1988, art. 153, inciso IV, e parágrafo 3º, inciso II.

2. A Compensação que extingue o Crédito Tributário

A compensação como causa de extinção de obrigações é um instituto do denominado direito obrigacional, embora tenha, a nosso ver, fundamento na Constituição. Sobre a compensação, e até como a mesma está posta no Direito Tributário, em coautoria com meu filho Schubert de Farias Machado, escrevemos:

“Compensação - É o encontro de contas que se verifica quando uma pessoa é, ao mesmo tempo, credora e devedora de uma outra. O Direito à compensação tem fundamento na Constituição, especialmente em seus dispositivos que garantem o direito de propriedade e a Isonomia. Os créditos constituem parcelas do patrimônio. Objeto do direito de propriedade, constitucionalmente assegurado. Podem ser, portanto, utilizados normalmente para compensação com débitos de seu titular perante o credor respectivo. Se ‘A’ é devedor de ‘B’, que é ao mesmo tempo devedor de ‘A’, os débitos e respectivos créditos se extinguem pela compensação, subsistindo apenas o saldo, se houver. Admitir que um dos credores pode cobrar o seu crédito sem permitir a compensação é tratá-los desigualmente, privilegiando assim àquele a quem se permite fazer a cobrança. Em matéria tributária a compensação está prevista no art. 170 e 170-A do Código Tributário Nacional, e em leis ordinárias, sendo objeto ainda de normas inferiores editadas pelas diversas entidades da Administração Tributária, sendo certo que essa legislação impõe restrições ao direito de compensar, nem sempre compatíveis com a Constituição Federal. A rigor, as restrições admitidas são somente aquelas que digam respeito ao controle quanto à efetiva existência do crédito que um contribuinte pretende utilizar para o pagamento de seus tributos, e à quantificação desses créditos.”

Na compensação como forma de extinção do crédito tributário temos de admitir, em face da complexidade inegável das relações tributárias, a possibilidade de restrições que permitam à Fazenda Pública o seu controle prévio, para evitar práticas fraudulentas que certamente ocorreriam se tudo pudesse ser feito pelo contribuinte sob sua exclusiva responsabilidade.

É certo que já temos lei autorizando a compensação como forma de extinção do crédito tributário, compensação que deve ser informada à autoridade competente para a respectiva homologação. Entretanto, mesmo nos casos nos quais a compensação é legalmente autorizada, tal compensação é sempre uma forma excepcional de extinção do crédito tributário, posto que a forma ordinária de extinção deste é indiscutivelmente o pagamento.

Seja como for, a compensação como forma de extinção do crédito tributário pressupõe a existência deste, ao qual se opõe o crédito do contribuinte, e mesmo quando feita no âmbito de um lançamento por homologação fica a depender de homologação específica que não se confunde com a homologação do lançamento.

3. Compensação na não Cumulatividade do ICMS e do IPI

Ao cuidar do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a Constituição Federal estabelece que este “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

outro Estado ou pelo Distrito Federal”.⁴ E indica expressamente os casos nos quais não haverá tal crédito, ou este deve ser estornado.⁵

E ao cuidar do imposto sobre produtos industrializados, a Constituição também estabelece que este “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.⁶

A compensação referida em tais dispositivos da Constituição Federal, como se vê, é prática inerente a cada um desses impostos, para realizar a correspondente técnica da não cumulatividade. Não pressupõe uma relação entre a Fazenda Pública como credora nem o contribuinte como devedor. É inerente à determinação do valor do imposto devido, em cada período da atividade do contribuinte.

Assim, e como esses dois impostos são objeto de lançamento por homologação, é natural que a compensação inerente ao princípio da não cumulatividade seja realizada ordinariamente pelo contribuinte, a quem cabe apurar o valor do imposto devido em cada período e promover o correspondente pagamento antes de qualquer manifestação da autoridade da Administração Tributária. É uma compensação com regime jurídico próprio, que não se confunde com a compensação como forma de extinção do crédito tributário, que é um instituto do direito obrigacional.

4. O Direito à Correção Monetária

Importante decorrência da distinção que existe, como acabamos de demonstrar, entre a *compensação* enquanto instituto de direito obrigacional, que constitui forma de extinção do crédito tributário, e a *compensação* que se opera na apuração do valor devido a título de ICMS e de IPI, reside no direito à correção monetária dos créditos inerentes à primeira, isto é, compensação extintiva do crédito tributário, e na ausência desse direito relativamente aos créditos inerentes à não cumulatividade do ICMS e do IPI.

Em se tratando de compensação que extingue o crédito tributário, o contribuinte utiliza crédito seu contra a entidade tributante. Existe uma relação obrigacional, com sujeitos ativo e passivo. O crédito do contribuinte, por este utilizado, corresponde a valor em poder do Estado, que deve ter sua expressão monetária atualizada para que persista com o mesmo poder liberatório.

Já na compensação que se opera no âmbito da não cumulatividade, do ICMS ou do IPI, o crédito utilizado não é objeto de uma relação obrigacional entre o contribuinte e o Fisco. Não constitui um direito daquele contra este, e sua utilização, em regra, só pode ocorrer na determinação do valor do imposto devido em cada período de apuração, que é feita pelo contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, no denominado lançamento por homologação.

Existem, é certo, situações nas quais a utilização de certos créditos no lançamento por homologação sofre obstáculo colocado pelo Fisco. Situações que se submetem a tratamento diferenciado exatamente por serem excepcionais, e nas quais o contribuinte tem, sim, direito à correção monetária do crédito que ficou impedido

⁴ Constituição Federal de 1988, art. 155, parágrafo 2º, inciso I.

⁵ Constituição Federal de 1988, art. 155, parágrafo 2º, inciso II, alíneas “a” e “b”.

⁶ Constituição Federal de 1988, art. 153, parágrafo 3º, inciso II.

de utilizar no cálculo do imposto devido. Tais situações, entretanto, exatamente por serem excepcionais, não anulam a diferença que demonstramos existir entre a compensação como forma de extinção do crédito tributário e a compensação que se opera no âmbito da não cumulatividade dos já referidos impostos.

Seja como for, em regra, o direito à correção monetária não existe em se tratando de crédito inerente à não cumulatividade do imposto, e existe em se tratando de restituição de tributo pago indevidamente. Esta é a regra. As exceções são somente aquelas decorrentes de dispositivo legal expresso.