

GAIA SILVA GAEDE | ADVOGADOS  
& ASSOCIADOS

CADERNOS DE  
DIREITO EMPRESARIAL

---

ISSN: 19802242

VOLUMES 9/10

CADERNOS  
DE DIREITO  
EMPRESARIAL

VOLUMES 9/10

**Coordenadores:**

Fernando Antonio Cavanha Gaia

José Maria Arruda de Andrade

Maurício Barros

São Paulo

Gaia Silva Gaede & Associados

2013

São Paulo  
Rua da Quitanda, nº 126 - Centro  
CEP: 01012-010 - São Paulo, SP  
Tel: +55 (11) 3797-7400  
Fax: +55 (11) 3101-2226  
e-mail: gaiasp@gaiasilvagaede.com.br

Rio de Janeiro  
Av. Rio Branco, nº 116 - 9º e 10º andares - Centro  
CEP: 20040-001 - Rio de Janeiro, RJ  
Tel: +55 (21) 2506-0900 / 3852-3600  
Fax: +55 (21) 2242-9101  
e-mail: gaiarj@gaiasilvagaede.com.br

Curitiba  
Rua Mal. Deodoro, nº 344 - 14º andar - Centro  
CEP: 80010-909 - Curitiba, PR  
Tel: +55 (41) 3304-8800  
Fax: +55 (41) 3304-8812  
e-mail: gaiapr@gaiasilvagaede.com.br

Belo Horizonte  
Av. do Contorno, nº 7.069 salas 508/512  
CEP: 30110-043 - Belo Horizonte, MG  
Tel: +55 (31) 2511-8060  
Fax: +55 (31) 2511-7984  
e-mail: gaiabh@gaiasilvagaede.com.br

Brasília  
SRTVN Quadra 701 - Conj. C, nº 124 - Ala A, Sala 521  
CEP: 70770-100 - Brasília, DF  
Tel: +55 (61) 3327-9947  
Fax: +55 (61) 3327-8793  
e-mail: gaiadf@gaiasilvagaede.com.br

## Índice

- 7 Breves Reflexões Sobre o ICMS no Comércio Eletrônico.  
Maurício Barros
- 46 Estudo de Caso - Conflito Entre a Legislação Brasileira de Tributação de Lucros Auferidos no Exterior e Os Tratados Internacionais Para Evitar Dupla Tributação.  
Jorge Luiz de Brito Junior
- 60 Isenção de Tributos Federais Nas Operações de Seguro Rural Trazida Pelo Decreto-lei Nº73/66 - Aplicabilidade e alcance.  
Heitor Cesar Ribeiro
- 70 Proveito do IRRF Decorrente da Prestação de Serviços e Cruzamento de Informações Pela Fiscalização.  
Roberto de Vasconcelos Schneider
- 84 Valoração Aduaneira - Ajustes no Método do Valor de Transação Royalties e Direitos de Licença Como Condição de Venda de Mercadorias Importadas.  
Bruno Gonçalves Fugazza
- 96 A Aplicação das Regras de Preços de Transferência às Operações de *Back to Back*.  
Isabel Cristina Perez
- 102 Tributação Sobre a Contratação de Serviços de Agenciamento no Exterior - Análise Sobre a Incidência do PIS Importação, COFINS Importação e da CIDE.  
Federico Nin Stern e André Malinoski Munoz
- 120 Análise da Incidência da Contribuição Previdenciária Sobre os Ganhos Obtidos Pelo Trabalhador em Decorrente de *Stock Options Plan*, *Hiring Bonus*, Bônus de Retenção e Indenização por Quarentena  
Nereu Ribeiro Domingues
- 134 Os “Tributos Indiretos” e a Repetição de Indébitos  
José Maria Arruda de Andrade  
Maurício Barros

# BREVES REFLEXÕES SOBRE O ICMS NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

---

Elaborado em 05/2011

## **Maurício Barros**

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP.

Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP.

Especialista em Direito Tributário pelo IBET/SP.

Professor Convidado do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário na Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Gerente da Consultoria Tributária de Gaia, Silva, Gaede & Associados em São Paulo.

## 1. Introdução - Panorama das operações em ambiente virtual e o sistema tributário nacional

O sistema tributário brasileiro é basicamente moldado na Constituição Federal de 1988, que desenhou de forma bastante detalhada os arquétipos constitucionais dos tributos, deixando pouca margem de liberdade para o legislador infraconstitucional. Por essa razão, diz-se que o sistema tributário, no Brasil, é um sistema constitucional tributário.

É claro que o perfil eminentemente constitucional do sistema tributário brasileiro, que o difere dos sistemas tributários de outros países, não é capaz de esgotar totalmente as possíveis hipóteses de incidência dos tributos, o que torna imprescindível a atuação do legislador infraconstitucional na conformação das competências tributárias já delineadas na CF/88. Nesse mister, têm importantíssimo papel as leis complementares em matéria tributária, instrumentos por excelência para veicular as normas gerais, no intuito de homogeneizar as legislações dos entes estaduais e municipais, de forma a evitar uma disparidade em seus conteúdos (o que causaria insegurança jurídica), bem como evitar os conflitos de competência verticais (conflitos materiais entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e horizontais (conflitos espaciais). Dentre os chamados conflitos horizontais ou espaciais, surge o ICMS e a aparentemente eterna “Guerra Fiscal” travada entre os Estados, cada um no intuito de garantir sua arrecadação

Por outro lado, o constante avanço das relações sociais, sobretudo pela revolução das comunicações ocorrida nos últimos anos e pela pulverização do uso da *internet*, faz com que a presença do legislador seja cada vez mais necessária, no sentido de atualizar as leis tributárias, de acordo com as novas exigências do convívio social e os arquétipos constitucionais dos tributos. Para tanto, devem ser superadas as interpretações de bloqueio da CF/88, que tendem a interpretá-la como se fazia em 5 de outubro de 1988, data de sua promulgação, para que se permita sua conformação pelo legislador, sempre no intuito de *atualizá-la*, nunca *violá-la*, que fique bem claro.

Nesse “embate” entre a rigidez constitucional das competências tributárias, por um lado, e as constantes alterações do mundo social, de outro, há uma série indefinições na seara impositiva, desde vácuos fiscais, com operações que ficam à margem de qualquer tributação, até situações em que mais de um ente tributante exerce seu “poder” sobre as atividades dos contribuintes, vitimados por indefinições legais e casuísmos absolutamente injustificados.

Exemplos claros e atualíssimos de tais situações são as operações ocorridas em “ambiente virtual” (*internet*)<sup>1</sup>, tanto com relação ao serviço de acesso à *internet*, operação que tem a rede mundial como objeto, quanto àquelas que a adotam como meio, ou seja, que são efetuadas no ambiente virtual. Tratam-se as últimas do conceito amplo de comércio eletrônico, que, além do comércio propriamente dito, abarca a prestação de serviços *on-line* (chamados por alguns de *e-services*).

Com relação às operações que utilizam a *internet* como meio, poderão elas ser

*parcial* ou *completamente* realizadas em ambiente eletrônico, dependendo de sua natureza. Ao primeiro grupo de atividades se dá o nome de *comércio eletrônico indireto* (ou “off-line”), porquanto a *internet* serve somente como meio de oferta, promoção e até mesmo aquisição dos produtos e serviços (que, no entanto, serão entregues ou prestados de forma presencial). Já ao segundo grupo se denomina *comércio eletrônico direto* (ou “on-line”)<sup>2</sup>, uma vez que, neste caso, as operações são integralmente completadas em meio eletrônico, ou seja, em formato não-corpóreo<sup>3</sup>, desde sua oferta até sua entrega e pagamento.

Dessa forma, o presente artigo terá a intenção de tecer breves considerações sobre a incidência do ICMS no comércio eletrônico, considerando a *internet* como meio *direito* e *indireto*, de acordo com recentes alterações na legislação e jurisprudência sobre ICMS em tais operações.

## 2. O comércio eletrônico direto e a “circulação” de bens pela *internet* o *download* de bens não-corpóreos produzidos em massa

O ICMS é um imposto estadual que incide, dentre algumas materialidades, sobre operações de circulação de mercadorias. Trata-se de previsão de incidência sobre negócios jurídicos (“operações”) dos quais decorra a transferência (“circulação”) de bem destinado à mercancia (“mercadoria”). Ao apontar a “circulação”, o constituinte relegou aos Estados a competência tributária para instituir e cobrar o imposto sobre as operações em que houver movimentação física da mercadoria, e não somente o negócio jurídico do qual ela decorra.

O primeiro caso a ser tratado é a aquisição de bens não-corpóreos via *download*, tais como os arquivos contendo músicas, vídeos, livros etc., e a compatibilidade dessas operações com a competência para a instituição e cobrança do ICMS. Nesse ponto, há dois elementos presentes na regra-matriz de incidência do aludido imposto que são absolutamente diversos nos chamados mundos “real” e “virtual”, quais sejam, a “circulação” e a própria “mercadoria”.

### 2.1. *Download* e circulação

Sem a intenção de adentrar nos âmbitos técnico e operacional da informática, tendo em vista o foro inapropriado e o escopo limitado do presente trabalho, pode-se afirmar que o *download* consiste na *transferência* ou cópia de “dados” de um computador remoto para um computador local. Quem efetua o *download* de qualquer tipo de arquivo deseja apreender, por intermédio de sua visão e/ou audição, os mesmos estímulos apreendidos pelo detentor do arquivo original em sua máquina (computador de origem), sem ter o trabalho de deslocar-se até a fonte para vivenciar essas mesmas sensações.

Esses “dados” estão armazenados no computador de origem na linguagem própria compreensível e decodificável pela máquina, e serão transmitidos, pelos meios físicos disponíveis, ao computador de destino, em cuja estrutura haverá uma

nova decodificação das informações, de modo a transformá-las em linguagem aprensível – e compreensível – pela percepção humana. É a “transformação” dos *bits* em imagens e sons, proporcionando ao sujeito a possibilidade de, por intermédio de seus sentidos, usufruir de músicas, filmes, jogos eletrônicos etc., produzidos em massa e adquiridos de outrem, o que constitui a essência do comércio eletrônico direto, em que não há qualquer entrega de objetos corpóreos.

Dessa forma, logo se vê que no *download* não há, propriamente, uma “circulação” de um “bem”, mas uma transmissão de dados que permitirão que o sujeito contratante tenha acesso aos mesmos estímulos sensoriais daquele que é contratado. Muito mais do que uma transferência de bens, há um processo de *reprodução, codificação, tráfego* e posterior *decodificação* de linguagem absolutamente incompreensível pelo ser humano, cujo interesse em tais operações, frise-se, é apenas o acesso a tais estímulos, o “resultado final” proporcionado em seu computador ou outros equipamentos similares, já que a linguagem “transferida” não lhe seria útil se não fosse a existência de um computador hábil a decifrá-las ao seu entendimento.

Por essas razões, não há como se sustentar a existência de uma legítima “circulação” de bens no processo de descarga de arquivos digitais, pois sequer o que se é transmitido corresponde exatamente àquilo presente na origem, já que somente uma cópia será obtida pelo destino. Não há uma efetiva transferência de titularidade ou ainda da posse do bem, porquanto tanto origem quanto destino resultarão, ao cabo da operação, aptos a usufruir o mesmo “bem”, que não é *alienado*, mas *reproduzido* pelos computadores, em um processo intermediado pelos meios de comunicação disponíveis.

Além disso, os “dados” transmitidos não são imediatamente “retirados” da máquina de origem e “entregues” à máquina de destino, pois, como dito, deverá haver todo um processo de codificação e decodificação de informações, de modo que seja possível o tráfego de tais dados pelos meios tecnológicos disponíveis, seja *Digital Subscriber Line* (ou “DSL”)<sup>4</sup>, *Asymmetric Digital Subscriber Line* (ou “ADSL”)<sup>5</sup>, *wireless* ou cabo<sup>6</sup>. Portanto, além da própria falta de identidade entre o “bem” da origem e o “bem” do destino, a *transmissão* dos “bens” poderia ser intermediada por uma série de mutações em sua própria natureza (ondas rádios, infravermelhas, eletromagnéticas etc.), o que desconfiguraria uma “circulação”.

Por outro lado, a *circulação*, em si, não perfaz a materialidade do ICMS, uma vez que o imposto incide sobre a operação mercantil em que decorrer a troca de *titularidade*<sup>7</sup> de uma dada mercadoria. Deve ocorrer, portanto, uma *circulação mercantil*, em que um bem destinado ao comércio será objeto da operação. Nesse ponto, deve-se investigar se o conceito de “mercadoria” é compatível com o comércio eletrônico direto. Caso o seja, poder-se-ia “aceitar” o *download* como circulação, autorizando-se, em tese, a incidência do ICMS em tais operações.

## 2.2. “Bens” digitais e mercadorias

Sedimentou-se na doutrina a idéia de que o signo “mercadoria” deveria ser entendido como o bem corpóreo destinado à mercancia. Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza<sup>8</sup> entende que “não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas só aquele que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria”.

Essa visão da competência tributária resulta de uma “fotografia” da situação encontrada pela Constituição Federal ao tempo de sua promulgação, e servia de porto seguro para apartar, da tributação do ICM, as operações sujeitas à incidência do imposto sobre serviços municipal. Grosso modo, sempre que a operação fosse materializada pela entrega de um bem corpóreo, não se poderia cogitar da prestação de serviços, naturalmente não revestidos de qualquer coeorporalidade (ao menos não a “obrigação de fazer” nuclear da incidência, já que a entrega do serviço poderia ser “materializada” em relatórios, pareceres, obras de construção civil etc.)<sup>9</sup> Mesmo quando havia a entrega de bens corpóreos, tais bens seriam considerados insumos na prestação de serviços, figurando o prestador como o “consumidor final” da mercadoria, ou submetidos de forma apartada à incidência do ICMS, do que resultava uma clara separação entre “prestações corpóreas” e “prestações não-corpóreas”, cada qual com seu regime jurídico-tributário. Além disso, é evidente que perante a realidade de 1988 não se faziam necessárias quaisquer digressões quanto aos bens incorpóreos produzidos em série, dado que, mesmo na venda de músicas, filmes e *softwares*, as operações se concluíam com a entrega de uma mídia física (corpórea) contendo os arquivos correspondentes.

Essa realidade, no entanto, mudou, não podendo o direito permanecer inerte ante as mudanças na realidade, sob pena de o sistema jurídico tornar-se um emaranhado de enunciados prescritivos estéreis, pois sem qualquer reflexo material com as relações que pretende regular.

Dessa forma, conforme já tratado em trabalho anterior<sup>10</sup>, o próprio conceito constitucional da materialidade de tributos poderá sofrer uma “atualização” pelo âmbito normativo, como no caso do conceito jurídico de “mercadoria” para fins de ICMS e IPI, que vem sofrendo evoluções nos últimos anos, sobretudo pelo progresso da tecnologia e dos meios de comunicação.

Com efeito, partindo da premissa de que a norma de competência tributária é uma *norma jurídica*, pode-se trabalhá-la a partir da Teoria Estruturante de Friedrich Müller<sup>11</sup>, para quem, em apertada síntese, a norma jurídica é composta do programa normativo, que é construído do ponto de vista interpretativo mediante a assimilação de dados lingüísticos (dentre os quais o texto da lei), e do âmbito normativo, formado pela parcela da realidade a que se refere o programa normativo, construído pela intermediação lingüístico-jurídica de dados reais. O teor literal serve à formulação do programa da norma, enquanto o *âmbito da norma* é sugerido como um elemento co-constitutivo da prescrição<sup>12</sup>.

O âmbito da norma não é uma soma de fatos, mas um nexos formulado em termos de possibilidade real de elementos estruturais que são destacados da realidade social na perspectiva seletiva e valorativa do programa da norma, conformados de modo apenas parcialmente jurídico. Assim, ele transcende a mera faticidade de um recorte da realidade extrajurídica<sup>13</sup>, e permite que no processo de dação de sentido seja possível atualizar o conteúdo da norma jurídica com alterações no âmbito normativo ocasionadas pela evolução histórico-cultural de uma dada sociedade<sup>14</sup>.

Portanto, alterações na realidade captadas (selecionadas) pelo âmbito normativo, sempre com a referência do programa da norma construído a partir do texto legislativo, poderiam promover alterações no próprio processo de interpretação (concretização) do direito, inclusive da competência tributária. Embora, em uma análise superficial, a teoria estruturante do direito possa conduzir à conclusão de que se trata de uma teoria que atribui eficácia normativa a fatos, trata-se, a bem da verdade, de uma teoria eminentemente normativa, em que o extrato da realidade, absorvido pelo âmbito normativo, compõe a própria estrutura da norma concretizada. Vale dizer, do conjunto de fatos da realidade que haja de regular (âmbito material), o programa normativo seleciona e valora apenas uma parcela (âmbito normativo)<sup>15</sup>. O trabalho jurídico não se opera sobre as coisas em si, mas sobre as realidades sociais tais como elas devem ser apreendidas à luz dos textos normativos<sup>16</sup>.

O processo de dação de sentido das normas jurídicas, conformado pelo âmbito normativo, não é e nem poderia ser livremente pontuado pela realidade, pois, sobre a circunstância de âmbito normativo e realidade não serem termos sinônimos, conforme já adiantado acima, o processo de seleção e valoração da realidade, que formarão o âmbito normativo, é efetuado pelo programa normativo<sup>17</sup>, o que evita uma total liberdade da faticidade como condicionante absoluta do sistema jurídico (o que levaria, fatalmente, à total corrupção desse sistema).

Por outro lado, a teoria estruturante não só admite como deseja que as transformações espelhadas no âmbito normativo alterem a normatividade de uma dada norma jurídica, de modo que o direito sempre acompanhe as transformações sociais, sem desmerecer os valores constitucionalmente assegurados. Dá-se, assim, uma circularidade sadia no sistema jurídico, que lhe permite acompanhar as mudanças sociais relevantes e, assim, não se tornar um punhado de textos jurídicos estéreis e sem qualquer compatibilidade com a realidade<sup>18</sup>.

Nesse prisma, o vetusto conceito de “mercadoria” como bem corpóreo destinado ao comércio, no atual contexto da realidade (sobretudo a chamada “realidade virtual”), demonstra-se totalmente ultrapassado, eis que hoje já é possível adquirir as mesmas funcionalidades de antes independentemente da aquisição de “suportes físicos”, como é o caso, por exemplo, do *download* de *softwares* e de músicas pela internet. De forma semelhante, a aquisição de músicas e filmes via *download*, que igualmente são produzidos em série e destinados ao consumo de massa, vem suplantando a aquisição de tais arquivos em mídias próprias. A

destinação ao consumo de massa, inclusive, é um dos traços característicos do signo *mercadoria*<sup>19</sup>. Em semelhante sentido, pontua MISABEL DERZI, nas notas às clássicas lições de ALIOMAR BALEEIRO<sup>20</sup>:

“(…) tanto o IPI, como o ICMS são tributos da mesma família (fatos como obrigação de dar), que não se confundem com prestações de serviços (exceto, é claro, os serviços de transporte e de comunicação), como obrigação de fazer.

(…)

O fato gerador do IPI, é verdade, pressupõe um fazer anterior, mas prevalece a obrigação de dar, pois o ‘ato de indústria’ afasta toda espécie de produção pessoal ou individualizada, artesanal, intelectual, artística ou científica.

(…)

Portanto, no fazer industrial para a venda, cria-se um produto-tipo, repetível, representativo de uma série; por isso mesmo, sobrepõe-se-lhe o *dar*, o dar algo padronizado e massificado. As necessidades atendidas são de massa, não as específicas e individuais. No *prestar serviços*, que caracteriza o conceito nuclear do fato gerador do ISS, o *fazer* é central, de tal modo que, mesmo corporificado em materiais, o serviço executado ajusta-se às necessidades peculiares do usuário, daí a sua personificação.

Parece-nos certo, portanto, que a incidência do ISS exclui a do ICMS, assim como a do IPI. Onde houver obrigação de fazer, pode caber, como ensinou Geraldo Ataliba, o imposto municipal sobre serviços, ISS, mas não IPI ou ICMS. Ao contrário, onde houver obrigação de dar, pode caber a incidência do IPI e do ICMS, mas não a do ISS” (grifos originais).

Por conta disso, o “produto-tipo, repetível, representativo de uma série”, ainda que não seja corpóreo, poderá se submeter à incidência do imposto mercantil, em razão da alteração do âmbito normativo da regra de competência do ICMS. Nesse sentido, é a lição de MARCO AURELIO GRECO<sup>21</sup>, que ressalta a necessidade de se atualizar os conceitos constitucionais no contexto de um Estado Democrático de Direito:

“De fato, para quem adotar uma visão clássica de Estado de Direito, não há dúvida que o *software* não é mercadoria, pois o ordenamento positivo não conteria regras que o previssem claramente. Por outro lado, para quem adotar uma visão de Estado Democrático de Direito o *software* pode vir a ser considerado uma mercadoria pois, desde que não ultrapasse o sentido inequívoco dos termos e a garantia da legalidade, o significado das normas existentes deve ser buscado no



plano substancial do preceito e do objeto regulado, e não da forma literal adotada.

(...)

Desta ótica, o *software*, em princípio, pode ser abrangido pelo conceito de ‘mercadoria’ utilizado pela Constituição Federal. Afirimo ‘em princípio’, pois a sua configuração como ‘mercadoria’ não é puramente ontológica (no sentido de qualidade do objeto) mas supõe a natureza de uma atividade realizada por alguém (“o comerciante”) que o tenha por objeto. Assim, o *software* poderá ser objeto de puras prestações de serviço (por exemplo, o serviço de elaboração de programa por encomenda) como poderá ser uma ‘mercadoria’ se for objeto de uma atividade comercial exercida mediante negociações no mercado que o tenham por objeto.”

Embora trate especificamente dos *softwares*, a posição de MARCO AURELIO GRECO se aplica a todos os bens não-corpóreos produzidos em série e circulados por via digital, sobretudo pelas claras críticas desse Professor<sup>22</sup> à aplicação do vetusto art. 191 do Código Comercial<sup>23</sup> sem qualquer contextualização com a nossa realidade histórica atual. Mesmo os demais dispositivos do antigo Código Comercial que faziam alusão ao signo “mercadoria” não são suficientes para defini-la como “bem móvel”, uma vez que o uso desse signo se dá de formas diversas ao longo desse Código, o que aponta uma grande imprecisão do legislador da época<sup>24</sup>.

A propósito, vale lembrar que a CF/88 não impõe que o ICMS incida, exclusivamente, sobre bens corpóreos, porquanto determina, ela mesma, a incidência do imposto sobre a circulação de energia elétrica. Além disso, há outros bens sobre os quais igualmente incidirá o ICMS, que somente adquirem corporalidade caso sejam acondicionados em recipientes próprios, como é o caso de gases industriais. Tais circunstâncias, aliadas à vetusta e imprecisa leitura do art. 191 do revogado Código Comercial, tornam a corporalidade uma característica desnecessária para a caracterização de uma “mercadoria” sujeita à incidência do ICMS. Nesse prisma, a ligação do conceito de “mercadorias” a bens corpóreos, cuja origem remonta ao já revogado art. 191 do Código Comercial de 1850, não pode ser invocada, porquanto sequer este dispositivo definia as operações mercantis como exclusivamente os bens corpóreos, ao incluir também títulos de crédito e outros direitos como bens passíveis de comércio.

Além disso, a simples *percepção* pela visão e/ou audição dos bens não-corpóreos, no caso de sua instalação e funcionamento no computador do destinatário do *download*, já é condição suficiente para o consumo, perfazendo-o. O adquirente, em tais situações, satisfaz-se com esse tipo de consumo, sem necessitar de um objeto corpóreo para armazenar as informações descarregadas, que permanecerão à sua disposição gravadas no próprio computador ou em mídias móveis específicas (*compact discs, pen-drives* etc.).

Corroborando a tese ora advogada, em recentíssima decisão, o Supremo

Tribunal Federal confirmou essa postura, em julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 1.945-MT<sup>25</sup>, em que se discutiu a possibilidade da tributação, pelo ICMS, das operações de download de softwares. Embora tenha se tratado de julgamento de medida cautelar, e permaneça ainda pendente de julgamento a própria constitucionalidade da incidência do ICMS na operação, em três dos votos contrários à concessão da medida liminar (Gilmar Mendes, Eros Grau e Carlos Britto) há a expressa menção à mutação da realidade condicionando a nova interpretação do texto constitucional, com relação tanto aos conceitos de “mercadoria” quanto de “circulação”. Mesmo o Ministro Lewandowski, que concedeu a medida liminar, admitiu que “a realidade mudou”, e que se “deve tributar essa operação, mesmo que feita *on line*, através da *internet*”, tendo divergido dos citados Ministros por outras questões.

Dessa forma, e independentemente do julgamento da constitucionalidade em si da lei mato-grossense (há outros temas envolvidos na discussão), fato é que o STF está inclinado a permitir, mesmo em se tratando de análise da competência tributária, a atualização da interpretação da Constituição Federal em função de mudanças da realidade, o que em tudo converge com as idéias defendidas no presente texto.

A discussão é rica e encontra divergências até na Receita Federal do Brasil. Isso porque RFB tem manifestado entendimento<sup>26</sup> de que o *download* de *softwares* de prateleira e de músicas pela internet não é suscetível de cobrança dos tributos incidentes na importação (ICMS, IPI, II, PIS e COFINS). Tal posição corrobora entendimento já exarado pela Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo na Resposta a Consulta n.º 891/99, que reconhece a impossibilidade de tributação pelo ICMS na inexistência de suporte físico. No entanto, em manifestação bastante recente<sup>27</sup>, a própria RFB entendeu ser cabível a cobrança do imposto de importação no *download* de filmes digitais pela internet, o que revela a dúvida do próprio órgão arrecadador quanto ao enquadramento de tais operações.

Por outro lado, se ainda não foi capaz de promover alterações concretas no tocante à “atualização” (mutação) do conceito constitucional de mercadorias, a chamada “realidade virtual”, como alerta HELENO TAVEIRA TÔRRES<sup>28</sup>, foi capaz de acarretar algumas distintas interpretações, por parte do Poder Judiciário, dos conceitos de livros, periódicos, jornais e papéis destinados à sua impressão, objetos de imunidades constitucionais específicas<sup>29</sup>. Essa circunstância, embora ainda não tenha sido definitivamente sacramentada pelo Supremo Tribunal Federal, torna a previsão de incidência de ICMS e IPI sobre determinados aparelhos e arquivos eletrônicos absolutamente inconstitucional, por manifesta violação de normas imunizantes.

Teoricamente, afastar a tributação do *download* de bens produzidos em série demonstra-se um entendimento equivocado, já que o conceito hodierno de “mercadoria”, como visto (e tem sido acolhido pelo STF) não pode limitar-se aos bens corpóreos, pois houve alteração no âmbito da norma de competência. Entretanto, há severos impedimentos para que a tributação incidente na circulação



de mercadorias alcance essa nova realidade “virtual”, não propriamente pela materialidade dos tributos - problema que é superável -, mas em função dos critérios e procedimentos para essa cobrança, tais como as definições do momento da saída das mercadorias, de estabelecimento em ambiente virtual, de sujeito ativo para a cobrança do tributo (no caso do ICMS) etc. Por conta disso, ainda é necessário o desenvolvimento de legislação própria para que os tributos incidentes sobre o consumo alcancem essas operações, o que segue, em termos gerais, o voto do Ministro Marco Aurélio na decisão comentada.

Sendo assim, embora se aproximem os arquivos digitais produzidos em série e os *softwares* de prateleira de um conceito “atualizado” de “mercadorias”, tendo em vista a sua produção em série para consumo, fato é que a CF/88 reclama a criação de uma lei complementar que defina os critérios básicos para a incidência do imposto estadual, sobretudo o que será considerado “saída” para fins de caracterização da “circulação”, bem como a definição de “estabelecimento” a ser adotada e dos sujeitos ativos e passivos das relações jurídicas a serem formadas.

A necessidade de lei complementar regravando o comércio eletrônico direto se dá porque a Lei Complementar 87/96, atual norma geral que rege o ICMS, é inteiramente voltada às operações com bens corpóreos, o que lhe torna absolutamente inconsistente e insuficiente para reger também as operações com bens não-corpóreos, ainda que se possa reconhecer a possibilidade de sua tributação pelo imposto estadual. Nesse prisma, somente com a criação de lei complementar específica, seguido da regulamentação da matéria a ser efetuada por cada Estado da federação, a incidência do ICMS no comércio eletrônico direto alcançaria segurança jurídica, com a estabilidade das relações construídas no ambiente virtual e um regramento válido para todo o território nacional, inclusive com a *imposição* (obrigação) de que os Estados exerçam sua competência tributária em tais operações, dado o caráter nacional do ICMS e a consequente obrigatoriedade do exercício da competência pelos Estados<sup>30</sup>. É a lei complementar cumprindo as funções certeza e igualdade<sup>31</sup>, ao definir claramente as regras a serem igualmente aplicáveis para todos, contribuindo para a garantia do câmbio de expectativas de Estados e contribuintes (segurança jurídica).

### **3. O comércio eletrônico indireto e a venda de bens corpóreos pela internet – flagrante inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011**

#### **3.1. Aspectos gerais do Protocolo ICMS 21/2011**

Outro ponto bastante polêmico na incidência do ICMS no comércio eletrônico resulta das vendas de bens corpóreos pela internet, questão que vinha causando posturas radicais de alguns Estados da federação<sup>32</sup> e que culminou na publicação do polêmico Protocolo ICMS n.º 21/2011, que pretende regulamentar o ICMS incidente em operações interestaduais, destinadas a consumidor final, efetuadas de forma não presencial, seja pela *internet*, *telemarketing* ou ainda via *showroom*.

O referido Protocolo, assinado por dezoito Estados do Norte, Nordeste e Centro-Oeste do país, tem como pano de fundo uma alegada perda de arrecadação de seus signatários, tendo em vista a concentração das empresas que operam via comércio eletrônico nos Estados do Sul e Sudeste, notadamente em São Paulo e no Rio de Janeiro. A medida, portanto, teria o condão de repartir “justamente” a arrecadação do ICMS em tais operações entre as unidades da federação, mantendo certo equilíbrio entre origem e destino. Além dos Estados do Sul e Sudeste, não firmaram o Protocolo ICMS 21/2011 o Mato Grosso do Sul e o Tocantins, embora o primeiro tenha aderido ao acordo por intermédio do Protocolo ICMS 30/2011, publicado em 25/04/2011.

Em síntese, o Protocolo determina que o ICMS devido nas operações com consumidores finais situados em outras unidades da federação, antes devidos integralmente ao Estado de origem das mercadorias, será dividido entre esses e os Estados de destino. A exigência do imposto pela unidade federada destinatária da mercadoria se aplica, inclusive, nas operações procedentes de unidades não signatárias do Protocolo.

A parcela do ICMS devida ao Estado destinatário será obtida pela aplicação da sua alíquota interna sobre o valor da operação, deduzindo-se o valor dos percentuais aplicados sobre a base de cálculo utilizada para cobrança do imposto devido na origem, quais sejam, 7% (sete por cento) para as mercadorias oriundas das Regiões Sul e Sudeste, exceto do Espírito Santo, e 12% (doze por cento) para as mercadorias ou bens procedentes das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste e do Estado do Espírito Santo. Os Estados de origem, por sua vez, teriam “direito” aos valores correspondentes às citadas alíquotas de 7% e 12%, dependendo de sua localização geográfica, o que, na prática, corresponderá à aplicação das alíquotas interestaduais nas operações com consumidores finais das mercadorias.

Com relação às operações efetuadas entre os Estados signatários do Protocolo, o estabelecimento remetente será responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, em favor da unidade federada de destino, relativo à parcela do imposto que lhe é devida. Tal recolhimento deverá ser feito antes da saída da mercadoria, por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) ou Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE). Caso o estabelecimento remetente opte por credenciar-se na unidade federada de destino, o recolhimento poderá ser feito até o dia nove do mês subsequente à ocorrência do fato gerador. Já nas operações originadas em Estados não-signatários do Protocolo, quando efetuadas com consumidores situados em Estados signatários, o ICMS será exigível no momento do ingresso da mercadoria no território do Estado de destino, independentemente do recolhimento efetuado na origem, sob pena de, na prática, ocorrer a retenção das mercadorias nas barreiras de fronteira.

É claro que a medida ocasionará inúmeros contratemplos aos contribuintes, porquanto os Estados de origem das mercadorias que não assinaram o Protocolo não deixarão de exigir a alíquota interna nas operações efetuadas em ambiente virtual, como determina a própria Constituição Federal, uma vez que se negaram

a assinar o normativo. Como exemplo, tomando uma aquisição on-line de mercadoria efetuada por consumidor residente na Bahia, de loja cujo depósito localiza-se em São Paulo, a operação sofreria a incidência regular dos 18% devidos a São Paulo, correspondente à aplicação da alíquota interna em operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS. Com o advento das novas regras, além dos 18% devidos a São Paulo (que não assinou o Protocolo e não abrirá mão de sua arrecadação), a mesma operação sofrerá a cobrança adicional de ICMS de 10% sobre o valor da mercadoria, ao chegar na barreira do Estado da Bahia, considerando a diferença entre a alíquota interna no Estado de destino (17%) e a alíquota “interestadual” de 7%, o que acarretará um recolhimento total de 28%.

O Protocolo, que produz efeitos a partir do dia 01/05/2011, encontra-se repleto de violações diretas à Constituição Federal (CF), que em nenhum momento autoriza essa forma anômala de cobrança.

### 3.2. Inconstitucionalidades formais

Primeiramente, sob o aspecto *formal*, o Protocolo trata de matéria cuja competência não lhe toca, pois em nosso ordenamento os Protocolos e Convênios firmados entre os Estados têm limites constitucional e legal bem delimitados<sup>33</sup>. Em termos gerais, esses veículos normativos são adotados para regulamentar a prestação de assistência para a fiscalização de tributos e permuta de informações, conforme dispõe o artigo 199 do Código Tributário Nacional, ou, especificamente os Convênios, para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do artigo 155, § 2º, XII, “g” da CF/88 e da Lei Complementar 24/75. Nesse sentido, é a lição de LUCIANO AMARO<sup>34</sup>:

“Há convênios que são meros acordos entre as diferentes pessoas políticas com vistas à fiscalização ou arrecadação de tributos, à troca de informações de interesse fiscal etc., vale dizer, as matérias previstas no Código Tributário Nacional, art. 7º, caput. Tais convênios compõem as chamadas “normas complementares”, a que se refere o art. 100 do Código, que abaixo iremos comentar. E há os convênios firmados pelos Estados e pelo Distrito Federal, na forma da Lei Complementar 24/75, como instrumento das deliberações a que se refere o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição, que, verdadeiramente, inovam o direito tributário, ao definir hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais atinentes ao ICMS, ou sua revogação. Provisoriamente, esse mesmo instrumento serviu, com o advento da Constituição de 1988, para tratar de normas gerais de ICMS (que a Constituição reserva à lei complementar), até a edição da lei complementar pelo Congresso (ADCT, art. 34, § 8º).”

Especificamente no que toca aos Protocolos ICMS, o artigo 38 do Regimento Interno do CONFAZ (Convênio 138/97) dispõe especificamente sobre as matérias que podem ser tratadas em seu âmbito, nelas não se incluindo, evidentemente, a alteração da distribuição do ICMS entre os Estados em operações interestaduais:

“Art. 38. Dois ou mais Estados e Distrito Federal poderão celebrar entre si Protocolos, estabelecendo procedimentos comuns visando:  
I - a implementação de políticas fiscais;  
II - a permuta de informações e fiscalização conjunta;  
III - a fixação de critérios para elaboração de pautas fiscais;  
IV - outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal.  
Parágrafo Único - Os Protocolos não se prestarão ao estabelecimento de normas que aumentem, reduzam ou revoguem benefícios fiscais.”

Dessa forma, resulta claro que os protocolos são veículos destinados a tratar de matérias de cunho meramente administrativo, não ligadas nem mesmo às questões reservadas ao Convênio. Muito embora o inciso IV do artigo 38 preveja a possibilidade de o Protocolo tratar de “*outros assuntos de interesse dos Estados e do Distrito Federal*”, o caput deixa claro que estes “assuntos” se limitam à adoção de “procedimentos comuns”, ou seja, regras voltadas à fiscalização de tributos e permuta de informações, em obediência ao disposto no artigo 199 do CTN. No caso de serem regulamentados assuntos outros, há evidente desrespeito à Lei pelos entes federados.

Tampouco poderia ser invocado o art. 34, § 8º, do Ato das Disposições Constitucionais Provisórias (ADCT)<sup>35</sup>, que permite a utilização provisória de convênios para veicular normas gerais de ICMS, eis que esse enunciado faz menção somente aos convênios, cuja aprovação envolve todos os Estados (muitas vezes exigindo unanimidade) e cujo âmbito de aplicação é muito mais restrito do que os protocolos. Mesmo que considerando a possibilidade de extensão do enunciado do art. 34, § 8º do ADCT aos protocolos, vale lembrar que este dispositivo tem aplicabilidade absolutamente transitória, não se destinando a eternizar a aplicabilidade de convênios para regular o ICMS, em manifesto atentado à legalidade. Se a promulgação da Carta de 1988 marcou a transição de um regime totalitário para um regime democrático pautado na legalidade e na busca pela efetivação de direitos fundamentais, claramente não se prestaria o ADCT para preservar facetas indesejadas daquele regime que se pretendia abandonar, tais como o governo por medidas de gabinete absolutamente antidemocráticas (como era o caso dos decretos-lei)<sup>36</sup>. Logo, o regime de *exceção* dos convênios, com a promulgação da CF/88, passou a ser absolutamente temporário e limitado, como assevera MISABEL DERZI<sup>37</sup>:

“É preciso registrar que a licença prevista no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988 sofre limitações

temporais e materiais.

Temporais porque não podem os convênios interestaduais, firmados pelos Poderes Executivos, se eternizarem, nem se multiplicarem, como vem acontecendo, pela inércia do Congresso Nacional (aliás, desejada pelos Executivos dos Estados-membros), uma vez que o Texto Magno imprimiu inequívoca transitoriedade em sua utilização, como meio de suprir a ausência de lei complementar de normas gerais, dirimidora de conflitos interestaduais.

Materiais porque os convênios interestaduais não se prestam a instituir tributo – inclusive sujeito passivo, contribuinte e responsável – para introduzi-lo na ordem jurídica de cada Estado-membro, pois a autorização precária presente no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias estende-se apenas à regulação provisória da matéria própria de lei complementar de normas gerais. Postas tais normas quando e se necessárias, cada Estado-membro, por lei estadual própria, deverá regular o imposto”.

O caráter provisório da utilização dos convênios como pseudo-normas gerais em matéria de ICMS foi definitivamente espancado com a edição da Lei Complementar 87/96, que definiu o regramento geral do imposto estadual em todo o país. Ainda que esta lei necessite de reparos, por conter enunciados em desacordo com a CF/88 e já desatualizados em função do drástico aumento da complexidade social dos quinze anos desde sua publicação, não será por uma penada dos Secretários de Fazenda estaduais que ela será remendada ou aperfeiçoada, pois a CF/88 não autoriza que assim seja. Logo, no caso concreto, conforme sustenta MARCELO NEVES<sup>38</sup>, há a ocorrência de *inconstitucionalidade extrínseca temporal* na adoção de convênios (bem como, principalmente, de protocolos) para veicular normas gerais tratando de aspectos materiais do ICMS, que “resulta da realização da atividade legislativa em período vedado pela Constituição”, pois, com a edição da LC 87/96, restou vedada a permissão constitucional de veiculação de normas para tratar de ICMS por convênios.

Por outro lado, ao *criar* uma exação não prevista no sistema tributário nacional, um ICMS qualificado pelo *meio* de aquisição das mercadorias, o Protocolo violou um dos mais basilares e comezinhos princípios de direito, o princípio da legalidade, que exige que nenhum comportamento do cidadão pode ser exigido sem lei que o estabeleça. No direito tributário, o princípio da legalidade se concretiza no art. 150, inciso I da CF/88, nos seguintes termos:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

A inconstitucionalidade formal do Protocolo é tão evidente que nem mesmo

o Senado Federal, órgão destacado pela Constituição Federal como o responsável para estabelecer alíquotas máximas e mínimas de certos tributos, poderia veicular as regras objeto do presente estudo. Nesse prisma, vejamos as determinações do art. 155, § 2º, incisos IV e V da CF/88:

“Art. 155. (...)

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros”.

Ora, as competências estabelecidas acima, evidentemente, não podem alterar o quadro de distribuição da competência horizontal entre os Estados, não apenas, no caso concreto, em função do inciso VII do mesmo artigo, que determina a aplicação das alíquotas internas nas operações interestaduais destinadas a não contribuintes do ICMS<sup>39</sup>, mas porque não toca ao Senado Federal promover alterações estruturais no ICMS. Mesmo quando a CF/88 o autoriza a fixar alíquotas máximas nas operações internas, essa autorização não lhe permitiria, nos casos de vendas interestaduais a consumidores finais, determinar uma alíquota também para o Estado de destino. No caso concreto, ainda que o Senado Federal estipulasse as alíquotas máximas de 7% e 12% nas operações a consumidores finais em aquisições pela *internet, telemarketing ou showroom*, seu campo de atuação se resumiria a isso, não lhe sendo facultado estabelecer qualquer alíquota para o Estado de destino. Em semelhante sentido, é a visão de AIRES FERNANDINO BARRETO<sup>40</sup>:

“Mais complexo é o deslinde dos comandos contidos no art. 155, da Constituição Federal. É que, nesse caso, é facultado ao Senado Federal fixar alíquotas máximas nas operações internas para resolver conflito específico que envolva interesse do Estado (mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros).

Decorre do texto vigente a competência do Senado para fixar ‘alíquotas

máximas' apenas nas operações internas. Não há competência do Senado para fixar alíquotas máximas para outras modalidades de operação, tais como as interestaduais em geral, interestaduais com consumidor final; de importação e de exportação.

Ao Senado Federal não é deferido inovar esse quadro de competências, como preleciona Cléber Giardino, '...seja manipulando as categorias de operações constitucionalmente definidas, seja criando-lhes outros desdobramentos...'

Não pode o Senado inovar criando outras categorias não aludidas pelo Texto Magno. Não lhe é lícito distinguir situações não discriminadas pela Constituição."

Tampouco à lei complementar seria permitido alterar a sistemática atual de cobrança (adoção da alíquota interna na venda interestadual a não contribuintes do ICMS), uma vez que o rol de matérias relegadas à sua competência<sup>41</sup> não permite que assim seja, por uma única razão: a própria CF/88, no art. 155, § 2º, inciso VII, alínea "b", expressamente impõe a adoção das alíquotas internas nas operações interestaduais com destinatário não contribuinte do imposto, como será visto mais adiante. As únicas hipóteses de alteração da incidência do ICMS das operações no comércio eletrônico indireto, portanto, seriam (a) via emenda constitucional, alterando o dispositivo citado, ou ainda (b) caso lei complementar alterasse a definição de estabelecimento para fins de incidência do ICMS, hipótese contemplada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "d" da CF/88, o que será visto mais adiante.

Dessa forma, ante a impossibilidade de sequer o Senado Federal ou lei complementar alterar a estrutura imposta pela CF/88 nas operações interestaduais com consumidores finais, resulta evidente a incapacidade jurídica de um mero Protocolo fazê-lo.

Além disso, ainda sob o aspecto formal<sup>42</sup>, o Protocolo viola o princípio da anterioridade, segundo o qual é vedada a cobrança de novos tributos, ou tributos majorados: (i) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou e (ii) antes de decorridos 90 dias da lei que os instituíram ou os majoraram<sup>43</sup>.

Isso porque, tendo em vista que haverá situações em que o ICMS cobrado pelo Estado de destino se *somará* ao ICMS cobrado pelo Estado de origem, com base em sua alíquota interna, resulta evidente que haverá majoração do imposto cobrado em tais situações, ante a legítima recusa de muitos Estados a assinar o Protocolo. Dessa forma, tendo em vista que o Protocolo em comento, publicado em 07/04/2011, tornou-se aplicável a partir de 01/05/2011, houve flagrante violação aos princípios da anterioridade e da anterioridade nonagesimal.

### 3.3. Inconstitucionalidades materiais

Além das inconstitucionalidades formais mencionadas acima, o Protocolo

ICMS 21/2011 reveste-se de uma série de inconstitucionalidades materiais, que igualmente fulminam sua higidez e exigem sua anulação pelo Supremo Tribunal Federal.

#### 3.3.1. Alíquota interna estabelecida pela Constituição Federal e violação ao pacto federativo

Primeiramente, o normativo pretende mitigar o princípio da origem nas operações interestaduais envolvendo não contribuintes do ICMS como destinatários finais, em frontal violação da Constituição Federal, cujo art. 155, § 2º, inciso VII, alínea "b", expressamente impõe a adoção das alíquotas internas em tais operações:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

(...)

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele" (grifo nosso).

A regra não poderia ser mais clara, e a afronta do Protocolo ICMS 21/2011, mais absurda. Com a medida, os Estados signatários violaram frontalmente determinação expressa da Constituição Federal, que estabelece o princípio do destino nas operações interestaduais com destinatários não contribuintes do ICMS. Ao assim fazer, deram as costas ao pacto federativo, cláusula pétrea consignada nos artigos 1º, caput e 18, caput da CF/88<sup>44</sup> e garantida pelo art. 60, § 4º, inciso I da CF/88<sup>45</sup>, em um ato de irresponsabilidade poucas vezes vistas na história recente do direito tributário brasileiro.

Com efeito, o princípio federativo é um dos princípios mais basilares do Estado Democrático de Direito brasileiro, que exige a *união indissolúvel de Estados e Municípios*. Essa *união indissolúvel* exige a adoção de medidas uniformes e igualitárias entre os entes da federação, sob pena de ruptura da própria República. Em semelhante sentido, é a lição de GILBERTO BERCOVICI<sup>46</sup>:

"Em nenhuma concepção doutrinária o federalismo é entendido como oposto à unidade do Estado. Pelo contrário, o objetivo do federalismo é a unidade, respeitando e assimilando a pluralidade. Nem poderia

ser diferente, afinal a unidade está na essência da organização estatal. Para garantir a unidade (fim), o Estado possui determinada forma de organização (meio), mais ou menos centralizada. Todo Estado, inclusive o federal, neste sentido é unitário, pois tem como um de seus objetivos a busca da unidade. A autonomia não se opõe à unidade, mas à centralização em determinados órgãos ou setores do Estado. Neste sentido, num Estado federal a unidade é o resultado de um processo de integração, em que a autonomia não se limita a ser um objeto passivo (garantia), mas é, essencialmente, sujeito ativo na formação desta unidade estatal (participação).”

Dessa forma, qualquer decisão unilateral de um ou de um grupo de Estados, em detrimento e à revelia de outros, sem qualquer amparo em uma decisão *comum e centralizada*, enfraquece a união entre esses mesmos Estados, colocando em cheque a própria forma federativa adotada. O interesse comum dos membros viabiliza a existência de um mecanismo unitário de decisão, do qual participam todos os membros da federação. Portanto, todas as decisões deverão partir desse mecanismo comum, cuja fonte é a Constituição Federal. Fora os casos expressamente previstos na Constituição, os entes federativos terão autonomia no exercício das competências constitucionais<sup>47</sup>.

Em se tratando de ICMS, contudo, não existe a liberdade almejada pelo Protocolo ICMS 21/2011, ante o rígido rol de competências estabelecido pela CF/88 para regular a matéria, como já apontado. Dessa forma, a violação ao princípio federativo é evidente, o que realça ainda mais a inconstitucionalidade do normativo em comento.

Essa violação ao pacto federativo é agravada ao se constatar que alguns Estados, ao mesmo tempo em que implantaram a cobrança nas operações do comércio eletrônico indireto, justificando sua postura na queda de arrecadação em função da localização das “lojas virtuais” em São Paulo e no Rio de Janeiro, passaram a conceder benefícios fiscais destinados às mesmas operações por elas combatidas, com a significativa redução do ICMS nas vendas a consumidores finais situados em outros Estados da federação, nas aquisições efetuadas pela internet. Tal postura agrava ainda mais a já gravíssima situação proporcionada pelo Protocolo ICMS 21/2011, que fulmina veementemente a “união indissolúvel dos Estados”, ao empreender uma tributação altamente discriminatória contra contribuintes exclusivamente em função de sua procedência.

### **3.3.2. Violação à norma-padrão de incidência do ICMS e criação de novo tributo não previsto pela Constituição Federal**

A estrutura constitucional estabelecida para o ICMS, com a divisão de competências aos Estados e a indicação dos instrumentos normativos adequados para veicular cada aspecto do imposto, induz à conclusão de que o vem sendo

exigido nas operações reguladas pelo Protocolo ICMS 21/2011 corresponde à instituição de novo imposto não previsto na Constituição Federal, cobrado na entrada das mercadorias nos Estados destinatários, em afronta direta às regras de competência tributária dos Estados.

Isso porque a “inovação” promovida pelos Estados corresponde a um imposto incidente sobre as aquisições de não contribuintes, domiciliados em seu território, nas aquisições de mercadorias via *internet, telemarketing ou showroom*, sempre que tais mercadorias ingressem nos limites de seu território, funcionando o remetente como uma espécie de “responsável tributário” pelo recolhimento da anômala exação. Trata-se, portanto, de incidência que não se amolda à norma padrão de incidência do ICMS, que tem em seu núcleo material de incidência a *operação mercantil*, que ocorre na *saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte*, nos termos do art. 12, inciso I da LC 87/96. A saída da mercadoria, portanto, é elemento intrínseco à hipótese de incidência do ICMS, que não pode ser alterado pela legislação infraconstitucional, sobretudo por um Protocolo.

Vale lembrar, a propósito, que a legislação tratou expressamente dos momentos *excepcionais* de ocorrência do fato gerador em concreto do ICMS, em que a saída foi substituída pela entrada das mercadorias. Contudo, tais situações são excepcionais, e devem ser admitidas somente nas hipóteses expressamente contempladas pela LC 87/96<sup>48</sup> e pela CF/88<sup>49</sup>, com a exclusão de quaisquer outras.

Nem se alegue tratar-se, ainda, de hipótese de substituição tributária, pois essa operação nada tem com o ICMS cobrado nos regimes de substituição tributária ou de antecipação sem substituição, eis que, no caso do Protocolo em análise, não haverá quaisquer operações subseqüentes, já que os adquirentes são não contribuintes do ICMS<sup>50</sup>. Dessa forma, ainda que o famigerado Protocolo refira-se ao instituto da substituição tributária (Cláusula Segunda), a nova modalidade de cobrança não corresponde à técnica prevista no § 7º do art. 150 da CF/88<sup>51</sup>, que de forma alguma autoriza a cobrança em comento.

Tal imposição, sobre a já comentada ofensa ao princípio federativo, viola ainda o art. 154, inciso I da CF/88, que dota somente a União Federal de competência residual em matéria tributária<sup>52</sup>. Nesse prisma, exsurge outra inconstitucionalidade *formal* da nova cobrança, que deverá ser rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal.

### **3.2.3. Violações ao princípio da não-discriminação**

Outra gritante inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 é a violação ao princípio da não-discriminação, previsto na CF/88, que proíbe que os Estados criem uma discriminação de cobrança de impostos em função da origem ou da forma de aquisição das mercadorias, que, no caso, ocorre com as aquisições de forma presencial e remota (por via eletrônica). Nesse caso, o Protocolo 21/2011 feriu o princípio da não-discriminação, alojado no art. 150, inc. II da CF/88, na medida em que confere tratamento diferenciado em função da forma de aquisição das mercadorias e origem, incorrendo em incontestável inconstitucionalidade:



“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Conforme a lição de RICARDO LOBO TORRES<sup>53</sup>, “as discriminações fiscais são desigualdades infundadas que prejudicam a liberdade do contribuinte. *Qualquer discrimine desarrazoado, que signifique excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não-odioso, constituirá ofensa aos seus direitos humanos*, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no art. 5º da CF” (grifos originais). Da análise do Protocolo ICMS 21/2011, resulta clara a discriminação injustificável quanto à aquisição de mercadorias pela internet, telemarketing ou showroom e fisicamente nas lojas, na medida em que, caso os destinatários finais dos bens se deslocassem fisicamente às lojas, não ocorreria a tributação ora combatida, que, frise-se, é exclusiva das operações efetuadas pela internet, telemarketing ou via *show room*<sup>54</sup>.

Outra violação do Protocolo ICMS 21/2011 é ao artigo 152, que determina 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”, estabelecendo uma cláusula de não-discriminação qualificada, em razão da procedência de bens e serviços.

No caso, ao contemplar tratamento distinto às mercadorias oriundas dos Estados que não o firmaram, o Protocolo em estudo impõe a majoração do imposto a ser recolhido em tais operações estritamente em função de sua origem, colocando-as em posição agravada, sob o ponto de vista fiscal, daquelas oriundas de Estados que firmaram o malfadado normativo. Nesse prisma, em caso semelhante tratando da Guerra Fiscal do ICMS, o STF chegou a se posicionar contrariamente a legislação interna de Estado que discriminava mercadoria em função de benefício fiscal irregularmente concedido na origem, nos seguintes termos:

“EMENTA: Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Caráter normativo autônomo e abstrato dos dispositivos impugnados. Possibilidade de sua submissão ao controle abstrato de constitucionalidade. Precedentes. 3. ICMS. Guerra fiscal. Artigo 2º da Lei nº 10.689/1993 do Estado do Paraná. Dispositivo que traduz permissão legal para que o Estado do Paraná, por meio de seu Poder Executivo, desencadeie a denominada “guerra fiscal”, repelida por larga jurisprudência deste Tribunal. Precedentes. 4. Artigo 50, XXXII e XXXIII, e §§ 36, 37 e 38 do Decreto Estadual nº 5.141/2001. Ausência de

convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais. Violação ao art. 155, §2º, XII, g, da CF/88. A ausência de convênio interestadual viola o art. 155, § 2º, incisos IV, V e VI, da CF. A Constituição é clara ao vedar aos Estados e ao Distrito Federal a fixação de alíquotas internas em patamares inferiores àquele instituído pelo Senado para a alíquota interestadual. Violação ao art. 152 da CF/88, que constitui o princípio da não-diferenciação ou da uniformidade tributária, que veda 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. 5. Medida cautelar deferida.” (Tribunal Pleno, ADIn 3936-MC, rel. Min. GILMAR MENDES, j. em 19/09/2007, DJe de 08/11/2007).

Ora, se o STF decidiu ser inválida lei estadual que visava dar tratamento diferenciado a mercadoria oriunda de Estado que lhe conferia benefício fiscal não aprovado pelo CONFAZ, com mais razão a Corte deveria rechaçar o Protocolo ICMS 21/2011 e as legislações estaduais com ele alinhadas, que se voltam não a uma ilegalidade acobertada pelos Estados de origem, mas pela aplicação de cláusula constitucional expressa, que determina a aplicação das alíquotas internas nas operações interestaduais destinadas a consumidor final.

### 3.3.4. Indevida majoração do ICMS devido na origem

Por fim, emerge outra flagrante inconstitucionalidade no Protocolo ICMS 21/2011, resultante da indevida majoração da base de cálculo do imposto.

Isso porque, ao instituir uma cobrança sem qualquer respaldo na Constituição Federal, o Protocolo obriga os comerciantes estabelecidos em Estados não signatários do normativo (origem) a incluir artificialmente no valor da operação o montante cobrado nos Estados de destino, sobre qual também incidirá o ICMS devido (*realmente* devido) ao Estado de origem.

Com efeito, o art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” da CF/88, incluída pela Emenda Constitucional n.º 33/2001, estabelece que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Tal possibilidade foi confirmada pelo art. 13, § 1º, inciso I da LC 87/96, com a redação que lhe foi dada pela LC 114/2002<sup>55</sup>. Logo, em sendo majorado (*rectius*, “criado”) indevidamente um ICMS no destino, que não será reconhecido pelos Estados de origem, haverá um inegável aumento da base tributável do imposto na origem.

Nesse prisma, se se considerar que o que vem sendo cobrado pelos Estados de destino não se caracteriza como ICMS – talvez essa seja a principal tese defendida no presente trabalho –, a nova cobrança acarretará a majoração indevida do ICMS devido à origem, porquanto as lojas “ponto.com” serão obrigadas a repassar o valor cobrado aos seus clientes, pela majoração pura e simples do preço ou sua adição a encargos da operação, como o frete. Vale lembrar que, como os Estados de origem

não reconhecem os montantes cobrados como ICMS, tais valores não poderão ser destacados desta forma nas Notas Fiscais de cobrança, uma vez que o documento fiscal que ampara a obrigação deve seguir a legislação do Estado de domicílio de seu emitente.

Vale lembrar que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz de incidência tributária, que, em cotejo com a alíquota a ser aplicada, dimensiona o montante do tributo a ser pago. A base de cálculo apresenta três funções, quais sejam: (1) *função mensuradora*, de medir as proporções econômicas do fato gerador; (2) *função objetiva*, destinada a compor a específica determinação da dívida (em conjunto com a alíquota); e (3) *função comparativa*, de afirmar, confirmar ou infirmar o critério material da hipótese tributária<sup>56</sup>. Sempre que a base de cálculo *infirmar* o conteúdo material da hipótese de incidência, haverá alguma irregularidade na regra instituidora do tributo.

Sendo assim, com a majoração indevida da base de cálculo do ICMS na origem, o Protocolo ICMS 21/2011 viola tanto a base de cálculo pressuposta constitucionalmente do imposto estadual, que deve incidir exclusivamente sobre o *valor da operação*, quanto o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “i” da CF/88, que determina que somente a lei complementar poderá definir a base de cálculo do imposto.

Confirmando o arquétipo constitucional do ICMS e cumprindo sua função, o art. 13, inciso I da Lei Complementar 87/96 determina que a base de cálculo do ICMS será o “valor da operação”. Logo, como o Protocolo ICMS 21/2011, artificialmente, impõe aos contribuintes que insiram na base de cálculo do imposto montantes que não espelham o *valor da operação*, resulta evidente que esse dispositivo também restou violado.

### 3.3. Posições do Poder Judiciário quanto à questão

O Poder Judiciário, muito pela recentíssima novidade da legislação, ainda se encontra titubeante com relação às novas imposições fiscais dos Estados, podendo ser identificados Tribunais contrários à exigência, como é o caso do Tribunal de Justiça do Ceará<sup>57</sup>, e outros que vêm sendo condescendentes com a absurda cobrança, como ocorre nas Cortes da Bahia<sup>58</sup> e do Mato Grosso do Sul<sup>59</sup>.

Por outro lado, embora alguns Estados que instituíram essa absurda cobrança tenham obtido decisões em seu favor em Tribunais locais, felizmente o Supremo Tribunal Federal postou-se de forma contrária à tese defendida pelos Estados, ao analisar ação direta de inconstitucionalidade proposta pela Ordem dos Advogados do Brasil<sup>60</sup>. No caso, o STF suspendeu a vigência da Lei 6.041/2010 do Estado do Piauí, que determina a incidência do ICMS de forma semelhante à do Protocolo em comento. A decisão do STF, embora proferida em caráter liminar, demonstra o zelo da Corte Constitucional em manter o pacto federativo entre os Estados e as rígidas determinações da CF em matéria de ICMS, de modo a proteger os contribuintes da absurda cobrança pretendida pelo Protocolo. Segundo o relator da ADIn, ministro Joaquim Barbosa, “a alteração pretendida [pelo Estado] depende de

verdadeira reforma tributária, que não pode ser realizada unilateralmente por cada ente político da federação”, o que é totalmente subscrito no presente trabalho, pelas razões já alinhavadas.

Vale lembrar que questão semelhante foi posta à apreciação do STF, quando da implantação da “redistribuição” do ICMS nas vendas de veículos automotores diretamente ao consumidor final via *internet*. Nesse caso, o Convênio ICMS 51/2000 determinou uma divisão proporcional do ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino, a partir de critérios de “divisão” da base de cálculo do imposto. Entretanto, como a ADIn foi impetrada pelo Governador do Estado de Minas Gerais, que posteriormente aderiu ao Convênio, e o texto original foi alterado, a ação direta não foi conhecida<sup>61</sup>. Entretanto, nas operações contempladas por esse Convênio havia uma “mediação” de uma concessionária fisicamente localizada no Estado de destino, que promoveria a entrega dos automóveis, ainda que a fatura fosse emitida pela montadora ou importadora, o que é distinto da situação objeto do presente trabalho.

Sendo assim, a apreciação da constitucionalidade da lei piauiense será a primeira manifestação da Suprema Corte quanto à questão.

### 4. Adendo: a Lei Complementar n.º 87/96 e o conceito de “estabelecimento” para fins de ICMS

Não se poderia fechar o presente artigo sem breves considerações a respeito do conceito de “estabelecimento” para fins de ICMS, talvez a chave para o deslinde das principais questões propostas quando se trata de incidência do imposto estadual no comércio eletrônico.

O “estabelecimento” empresarial foi definido pelo artigo 1.142 do Código Civil como o “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”. Complementando, o artigo 1.143 da lei geral civil determina que “pode o estabelecimento ser objeto unitário de direitos e de negócios jurídicos, translativos ou constitutivos, que sejam compatíveis com a sua natureza”. Não há menção, portanto, quanto à necessidade de que o estabelecimento seja constituído somente por bens corpóreos, razão pela qual os bens incorpóreos também serão constitutivos do estabelecimento empresarial.

Por outro lado, a legislação tributária, mais especificamente o art. 11, § 3º da Lei Complementar 87/96, define estabelecimento como “o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias” (considerando-se, ainda, estabelecimento autônomo “o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado”, quando for o caso – inciso II). A definição adotada, portanto, ressalta o caráter *físico* do estabelecimento comercial, aplicável mesmo nos casos em que não seja possível a determinação do estabelecimento, em que a LC 87/96 aponta “o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria



ou constatada a prestação” (inciso I). Por essa razão, uma página eletrônica não poderia ser considerada um “estabelecimento” para fins tributários, correspondendo apenas a *um dos elementos* constitutivos do estabelecimento comercial ou do fundo de comércio (o “ponto comercial” eletrônico).

Por sua vez, a LC 87/96, ao definir estabelecimento, assim o faz para apontar o próprio local da ocorrência da hipótese de incidência do ICMS<sup>62</sup>, determinando, portanto, tanto o sujeito passivo quanto o sujeito ativo da relação jurídica tributária a ser construída. Ao assim fazer, cumpre a LC 87/96 um dos papéis da lei complementar em matéria de ICMS, qual seja, o de “fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços” (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “d” da CF/88).

Sendo assim, se a ocorrência do fato gerador em concreto do ICMS, nos termos da LC 87/96, ainda está vinculada à saída física de mercadoria de um estabelecimento (igualmente *físico*), dessa conclusão decorrem duas consequências:

(a) *no comércio eletrônico direto* não é possível definir o local da ocorrência do fato gerador do ICMS – e, conseqüentemente, dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária -, ante a ausência de saída *física* de mercadorias; e

(b) *no comércio eletrônico indireto* o fato ocorrerá, necessariamente, no estabelecimento (saída) em que estiver localizada a mercadoria objeto da venda, sendo devido o imposto, portanto, ao Estado em que estiver situado esse estabelecimento, que será o responsável pelo pagamento (dada a autonomia dos estabelecimentos ditada pela própria LC 87/96). Caso a venda seja efetuada a consumidor final em operação interestadual, o ICMS *será integralmente* devido ao Estado em que situado esse estabelecimento, não sendo devido qualquer imposto ao Estado de destino das mercadorias.

Portanto, sem prejuízo de alterações na própria Constituição Federal (sobretudo no tocante ao *comércio eletrônico indireto*), somente com uma nova lei complementar, que regulamente especificamente o comércio eletrônico, definindo o estabelecimento responsável pelo recolhimento e o local de ocorrência das operações alcançadas pela exação estadual, poderá ocorrer (a) a tributação da circulação de bens digitais via *download* e (b) cobrança do ICMS, nas vendas *on-line* (comércio eletrônico indireto) envolvendo consumidor final situado em Estado distinto do da localização da mercadoria pelo Estado de residência do consumidor. Tal situação se daria, por exemplo, se lei complementar criasse estabelecimentos “ponto.com” em cada Estado da federação, com inscrições estaduais próprias, para os quais as mercadorias seguiriam dos Estados de origem, em operações de *transferências interestaduais*, promovendo-se a posterior revenda *intraestadual* do estabelecimento “ponto.com” para o consumidor final. Nesse caso, se consideraria a

saída física do Estado de situação dos bens, com aplicação da alíquota interestadual à operação (7% ou 12%), com “entrada” simbólica no estabelecimento “ponto.com” “situado” no Estado do consumidor final. Esse estabelecimento creditaria o imposto devido na operação interestadual (os 7% ou 12%), e debitaria o ICMS devido internamente, recolhendo a diferença ao Estado de sua localização.

É claro que essa situação se aproximaria a uma *ficção jurídica*, mas eis uma hipótese em que o direito poderá criar as suas próprias realidades, pois tem o aval da própria Constituição Federal.

Já no caso do *comércio eletrônico direto*, como já dito, a lei complementar serviria para traçar as balizas para a cobrança do imposto estadual em tais operações, tendo em vista que a LC 87/96 é completamente voltada às operações com bens corpóreos. Nesse prisma, sem uma lei complementar nesse sentido, haveria extrema liberdade para os Estados instituírem ou não o ICMS em tais operações, e da maneira que bem entenderem, o que poderia proporcionar um desequilíbrio no pacto federativo, bem como uma grande insegurança nas operações, eis que os Estados estabeleceriam livremente os critérios para cobrança do imposto, com a grande possibilidade de ocorrência de conflitos normativos.

Sendo assim, seria salutar a criação de uma lei complementar específica para apontar os critérios gerais para a cobrança do ICMS no comércio eletrônico direto, a serem respeitados por todos os Estados, obrigatoriamente. Essa lei complementar serviria para identificar o estabelecimento do qual “sairiam” as “mercadorias” digitais, podendo ou não coincidir com um estabelecimento físico do empresário, sem excluir outras possibilidades, tais como indicação de estabelecimentos “ponto.com” ou até mesmo computadores portáteis, e sem prejuízo de veicular outras regras aplicáveis ao negócio (sujeitos passivos e ativos, substitutos tributários, critérios temporal e espacial etc.), desde que não conflitantes com o arquétipo constitucional do imposto.

Somente com a adoção de tais providências, seguidas da própria regulamentação da matéria a ser efetuada por cada Estado da federação, a incidência do ICMS no comércio eletrônico alcançaria alguma segurança jurídica, com a estabilidade das relações construídas no ambiente virtual e um regramento válido para todo o território nacional, ocasionando certeza e igualdade na tributação<sup>63</sup>.

Evidentemente que o processo evolutivo da *internet* e das operações concretizadas no ambiente virtual poderão acarretar, sistematicamente, a constante “desatualização” superveniente das normas jurídicas estabelecidas pelo legislador. Entretanto, as balizas fundamentais para a instituição e cobrança do ICMS, que no comércio tradicional estão bem ou mal dispostas na Constituição Federal e na Lei Complementar 87/96, deverão ser urgentemente sedimentadas também para o comércio eletrônico, sob pena de ocorrer uma total dissociação entre textos normativos e realidade normada, levando a uma situação de completa insegurança nas relações jurídicas tributárias e no próprio ambiente de negócios.

## Notas

1. Apenas para uma exata compreensão do fenômeno a ser estudado, a Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL) define a internet como “um conjunto de redes e computadores que se interligam em nível mundial, por meio de redes e serviços de telecomunicações, utilizando no seu processo de comunicação protocolos padronizados. Os usuários têm acesso ao ambiente Internet por meio de Provedores de Acesso a Serviços Internet. O acesso aos provedores pode se dar utilizando serviços de telecomunicações dedicados a esse fim ou fazendo uso de outros serviços de telecomunicações, como o Serviço Telefônico Fixo Comutado” “Acesso a Serviços Internet”. Resultado da Consulta Pública 372 da ANATEL.
2. Cf. PINTO, Ana Pinelas. “Comércio electrónico e fiscalidade indirecta - algumas considerações a propósito da aplicação do IVA às transacções – electrónicas ‘on-line’, p. 2. In <http://www.cmvm.pt/CMVM/Publicacoes/Cadernos/ocument/s/5a3370f3bf06412aae1e493a6f972c63ComercioElectronicoeFiscalidadeIndirecta.pdf>. Acesso em 20/11/2010.
3. Nesse trabalho será adotada a dualidade “corpóreo X não-corpóreo”, ao invés de “tangível X intangível”, porquanto o termo “tangível” se reveste de certa ambigüidade, ao remeter-se não apenas à coisa dotada de massa própria perceptível pelo tato, mas a qualquer fenômeno que seja por ele percebido.
4. Digital Subscriber Line é uma família de tecnologias que fornecem um meio de transmissão digital de dados aproveitando a própria rede de telefonia, mas que apresentam velocidades de transmissão superiores às da internet “discada”.
5. Asymmetric Digital Subscriber Line é uma tecnologia de comunicação de dados que permite uma transmissão de dados mais rápida através de linhas de telefone do que um modem convencional, diferenciando-se do DSL porque a velocidade da transmissão de dados é assimétrica, porquanto o download é propositadamente mais rápido do que o upload, ou seja, recebe informações mais rápido do que as envia.
6. A transmissão de dados por cabo, também chamada de “Cable Modem”, utiliza as redes de transmissão de TV a cabo convencionais (chamadas de Community Antenna Television) para transmitir dados, utilizando a porção de banda não utilizada pela TV a cabo.
7. Abstraindo-se, evidentemente, as hipóteses de transferência, em que a circulação ocorre entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica, considerados, por ficção, como entes autônomos para fins de ICMS.
8. In CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 7ª edição. São Paulo : Malheiros, 2001, p. 39.
9. Foi justamente a partir dessas premissas que, em 1981, o Congresso de Direito Tributário realizado em São Paulo, conclui que:  
“a) a prestação de serviços consiste numa obrigação tendo por objeto um fazer, a obrigação mercantil consubstancia um dar;  
b) o fato de a prestação de serviços requerer emprego de materiais, e/ou equipamentos, não descaracteriza a obrigação de fazer; esta obrigação é unidade incidível, não decomponível em serviço (puro) e materiais ou aparelhos;  
c) as obrigações de fazer cujo conteúdo é a prestação de serviços, portanto, são tributáveis exclusivamente pelo ISS, e não podem ser pelo ICM.” In *Revista de Direito Tributário* vols. 19/20, p. 61.
10. BARROS, Maurício. *Tributação no Estado Social e Democrático de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias*. Dissertação de Mestrado. São Paulo : PUC/SP, 2010.
11. MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho do direito constitucional*. 3ª edição. Tradução de Peter Naumann. Rio de Janeiro : Renovar, 2005; \_\_\_\_\_ . *O novo paradigma do direito: introdução à teoria e metódica estruturantes do direito*. Tradução de Peter Naumann. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007; \_\_\_\_\_ . *Teoria Estruturante do direito*. Vol. I. Tradução de Peter Naumann e Eurides Avance de Souza. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2008
12. MÜLLER (2005), pp. 38-39 e 57-58.
13. MÜLLER (2005), p. 44.
14. É claro que não se trata a Teoria Estruturante de uma força normativa dos fatos ou algo do gênero, mas de uma teoria eminentemente normativa, pois, a uma, o texto sempre será um limite a toda e qualquer interpretação, e, a duas, do conjunto de fatos da realidade que haja de regular (âmbito material), o programa normativo seleciona e valora apenas uma parcela (âmbito normativo), dentro de um processo de concretização. Para uma ampla exposição da Teoria Estruturante do Direito, além das obras do Autor constantes na Bibliografia do presente trabalho, vide: ADEODATO, João Maurício. “A concretização constitucional de Friedrich Muller”. In *Revista da ESMape* vol .2, n.º 3, pp. 233-232, jan./mar. 1997; BONAVIDES, Paulo. “Teoria estrutural do direito de Friedrich Müller”. In MÜLLER (2007), pp. 231-233; CHRISTENSEN, Ralph. “Teoria estruturante do direito”. In MÜLLER (2007), pp. 233-246; JOUANJAN, Olivier. “De Hans Kelsen a Friedrich Müller – método jurídico sob o paradigma pós-positivista. In MÜLLER (2007), pp. 246-266; NEVES, Marcelo. “A interpretação jurídica no Estado Democrático de Direito”. In GRAU, Eros Roberto; GUERRA FILHO, Willis Santiago (org.). *Direito constitucional - estudos em homenagem a Paulo Bonavides*. São Paulo : Malheiros, 2003a, pp. 356-376.
15. MÜLLER (2007), pp. 29-30.
16. JOUANJAN (2007), p. 258.
17. “O **programa normativo** é o resultado de um processo parcial de concretização (inserido, por conseguinte, num processo global de concretização) assente fundamentalmente na interpretação do texto normativo. Daí que se tenha considerado o enunciado lingüístico da norma como ponto de partida do processo de concretização (dados lingüísticos). Por sua vez, o **sector normativo** é o resultado de um processo parcial de concretização assente sobretudo na análise dos elementos empíricos (dados reais, ou seja, dados da realidade

recortados pela norma). Desta forma a norma jurídico-constitucional é um *modelo de ordenação orientado para uma concretização material*, constituído por uma medida de ordenação, expressa através de enunciados lingüísticos, e por um ‘campo’ de dados reais (factos jurídicos, factos materiais). Da compreensão da norma constitucional como estrutura formada por duas componentes – o ‘programa da norma’ e o ‘domínio da norma’ – deriva o sentido de **normatividade constitucional**: normatividade não é uma ‘qualidade’ estática do texto da norma ou das normas mas o efeito global da norma num processo estrutural e dinâmico entre o programa normativo e o sector normativo.” In CANOTILHO (2003), p. 1216. Grifos originais.

18. “As normas jurídicas não são dependentes do caso, mas referidas a ele, sendo que não constitui problema prioritário se se trata de um caso efetivamente pendente ou de um caso fictício”. In MÜLLER (2005), p. 48.
19. O STJ também caminha no mesmo sentido, ao tratar do *software* de prateleira e sua distinção dos *software* elaborado sob encomenda, no seguintes termos: “TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE VENDA DE PROGRAMAS DE COMPUTADOR (SOFTWARES). INCIDÊNCIA DO ICMS.
  1. “1. Esta Corte e o STF posicionaram-se quanto às fitas de vídeo e aos programas de computadores, diante dos itens 22 e 24 da Lista de Serviços.
  2. Os programas de computador desenvolvidos para clientes, de forma personalizada, geram incidência de tributo do ISS.
  3. Diferentemente, se o programa é criado e vendido de forma impessoal para clientes que os compra como uma mercadoria qualquer, esta venda é gravada com o ICMS.” Consectariamente, como no caso sub examine, as operações envolvendo a exploração econômica de programas de computador, quando feitos em larga escala e de modo uniforme, são consideradas operações de compra e venda, sujeitando-se, consectariamente, à tributação pelo ICMS (RESP 123.022-RS, DJ de 27.10.1997, Rel. Min. José Delgado; RESP 216.967-SP, DJ de 22.04.2002, Rel. Min. Eliana Calmon; ROMS 5.934-RJ, DJ de 01.04.1996, Rel. Min. Hélio Mosimann).
  2. Deveras, raciocínio inverso negaria vigência ao CTN que determina a preservação, no direito tributário, da natureza jurídica dos institutos civis e comerciais, com sói ser a compra e venda, mercê de descaracterizar a interpretação econômica, de suma importância para a aferição das hipóteses de incidência tributárias.
  3. É que ‘A produção em massa de programas e a revenda de exemplares da obra intelectual por terceiros que não detêm os direitos autorais que neles se materializam não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias.’
  4. Recurso Especial desprovido” (REsp 633.405/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/11/2004, DJ 13/12/2004, p. 241) (grifo nosso).
20. *Direito tributário brasileiro*. 11ª edição, 4ª tiragem. Rio de Janeiro : Forense, 1999, pp. 495-496

21. *Internet e direito*. 2ª edição. São Paulo : Dialética, 2000, pp. 93-94. No mesmo sentido: BEIJA, Osvaldo Bispo de. “ICMS e comércio de ‘mercadorias’ intangíveis, via internet”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* 88, pp. 66 e ss; CEZAROTI, Guilherme. *ICMS no comércio eletrônico*. São Paulo : MP, 2005, pp. 152-153.
22. Cf. GRECO (2000), p. 91.
23. Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo nº. 127).  
É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.
24. Guilherme Cezaroti também aponta o uso ambíguo do signo “mercadoria” no Código Comercial de 1850, bem como a insuficiência de outros diplomas normativas na tentativa de qualificar o termo. In CEZAROTI (2005), pp. 60 e ss.
25. O acórdão está assim ementado:  
“Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. 2. Lei Estadual 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. Inconstitucionalidade formal. Matéria reservada à disciplina de lei complementar. Inexistência. Lei complementar federal (não estadual) é a exigida pela Constituição (arts. 146, III, e 155, § 2º, XII) como elo indispensável entre os princípios nela contidos e as normas de direito local. 3. Competência do Supremo Tribunal para realizar controle abstrato de constitucionalidade. Lei que dá efetividade a comando da Constituição Federal pela disciplina de normas específicas para o Estado-membro. 4. Restituição de valores cobrados em substituição tributária e fixação de critérios para o cálculo do imposto (arts. 13, § 4º, e 22, par. Único, da Lei impugnada). Delegação a decreto de matérias albergadas sob o manto da reserva legal. Existência de *fumus boni iuris*. 5. Discriminação do pagamento antecipado a determinado setor produtivo (art. 3º, § 3º, da Lei impugnada). Razoabilidade do critério objetivo em que repousa a distinção. Inexistência de violação ao princípio da isonomia. 6. Previsão de incidência do ICMS sobre “prestações onerosas de serviços de comunicações, por qualquer meio” (art. 2º, § 2º, da Lei impugnada). Dispositivo cuja redação pouco destoa da determinação constitucional (art. 155, II). Ausência de relevância jurídica na fundamentação para o deferimento da liminar. 7. Previsão de incidência de ICMS sobre serviço de comunicação “iniciado fora do território mato-grossense” (arts. 16, § 2º, e 2º, § 3º, da Lei impugnada). Inexistência, em juízo preliminar, de interpretação extensiva a violar o regime

- constitucional de competências. 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtrar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso” (Tribunal Pleno, rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, rel. p/ Acórdão Min. GILMAR MENDES, j. em 26/05/2010, DJe de 11/03/2011).
26. SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 43, DE 3 DE JUNHO DE 2009  
ASSUNTO: Outros Tributos ou Contribuições  
EMENTA: SOFTWARE DE PRATELEIRA. TRANSFERÊNCIA POR MEIO ELETRÔNICO (DOWNLOAD). Não há base legal para a incidência do imposto de importação bem como da Cofins/Importação e do PIS/Importação na aquisição de software de prateleira, se transferido ao adquirente por meio eletrônico, ou seja, sem o uso de suporte físico.
27. SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº-421, DE 30 DE NOVEMBRO DE 2010  
Assunto: Imposto sobre a Importação - II  
SOFTWARE (PROGRAMAS DE COMPUTADOR). TRANSFERÊNCIA POR MEIO ELETRÔNICO (DOWNLOAD).  
Não há base legal para a incidência do Imposto sobre a Importação na aquisição de software transferido do exterior ao adquirente nacional por meio eletrônico (download), sem a utilização, portanto, de suporte físico.  
Dispositivos Legais: Decreto No- 6.759, de 2009, art. 81.  
FILMES DIGITAIS. TRANSFERÊNCIA POR MEIO ELETRÔNICO (DOWNLOAD).  
Incidirá Imposto sobre a Importação na aquisição de filmes digitais transferido do exterior ao adquirente nacional por meio eletrônico (download).
28. *Segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. Tese de Titularidade. São Paulo : USP, 2009, p. 663.
29. Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
(...)  
VI - instituir impostos sobre:  
(...)  
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
30. Sem prejuízo da opinião do Autor quanto à obrigatoriedade do exercício da competência tributária como *regra e não exceção* (vide BARROS [2010], pp.

- 156 e ss.; BARROS, Maurício. “Função da lista de serviços da LC n. 116/03 e a competência tributária municipal”. In: BERGAMINI, Adolpho; BOMFIM, Diego Marcel. (Org.). *Comentários à Lei Complementar 116/03 - de advogados para advogados*. São Paulo: MP Editora, 2009, pp. 393-412), destaca-se a posição de Autores que, mesmo advogando a facultatividade do exercício da competência tributária, reconhecem que há uma exceção a essa regra quanto ao ICMS, dado o seu caráter nacional. Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo : Saraiva, 2005, p. 22; CARRAZZA, Roque Antonio *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19ª edição. São Paulo : Malheiros, 2003, pp. 598-599.
31. Para TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR o princípio da segurança jurídica resulta do binômio certeza e igualdade, sustentando que onde o direito é claro e delimitado, cria estas condições de certeza e igualdade, que habilitam o cidadão a conhecer, de antemão, todas as consequências jurídicas de seus atos e dos atos de outros, bem como que a lei tratará igualmente a todos. In “O princípio da segurança jurídica em matéria tributária”. *Revista de Direito Tributário* n.ºs 17-18, 1981, pp. 51-56.
32. Até a data de conclusão do presente trabalho, os seguintes Estados haviam instituído a cobrança: Bahia: Decreto do Estado da Bahia nº 12.534 de 23/12/2010; Ceará: Lei do Estado do Ceará nº 14.237, de 10/11/2008; Goiás: Decreto do Estado de Goiás nº 7.303 de 29/04/2011; Mato Grosso: Decreto nº 312, de 11/05/2011; Mato Grosso do Sul: Decreto n.º 13.162, de 27/04/2011; Pará: Decreto do Estado do Pará nº 79 de 28/04/2011; Piauí: Decreto do Estado do Piauí nº 14.396 de 03/02/2011; Rondônia: Decreto do Estado de Rondônia nº 15.846 de 19.04.2011.
33. Para uma análise detida dos limites formais dos Convênios em matéria de isenções de ICMS, vide TÔRRES, Heleno Taveira. “Isenções no ICMS - limites formais e materiais. Aplicação na LC nº 24/75. Constitucionalidade dos chamados “convênios autorizativos” In *Revista Dialética de Direito Tributário* 72, pp. 88-93.
34. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12ª edição. São Paulo : Saraiva, 2006, p. 190.
35. “Se, no prazo de sessenta dias contados da promulgação da Constituição, não for editada a lei complementar necessária à instituição do imposto de que trata o art. 155, I, “b”, os Estados e o Distrito Federal, mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, fixarão normas para regular provisoriamente a matéria.”
36. Em semelhante sentido, embora tratando de benefícios e incentivos fiscais de ICMS pondera RICARDO LOBO TORRES, ao sustentar que “exceção injustificada no Brasil foi a tolerância com a concessão de benefícios fiscais do ICMS por Convênios interestaduais não aprovados pelas Assembléias Legislativas dos Estados-membros, o que foi fruto da leitura da LC 24/75 pela ótica autoritária que a editou”. In *Tratado de direito constitucional, financeiro e*



tributário – Volume II – Valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro : Renovar, 2005, p. 416.

37. In BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7ª edição, 7ª tiragem. Rio de Janeiro : Forense, 2006, p. 99.
38. *Teoria da inconstitucionalidade das leis*. São Paulo : Saraiva, 1989, pp. 115-116.
39. “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
(...)  
§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:  
(...)  
b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele” (grifo nosso).
40. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. 2ª edição. São Paulo : Max Limonad, 1998, p. 70.
41. Art. 155. (...).  
§ 2º (...)  
XII - cabe à lei complementar:  
a) definir seus contribuintes;  
b) dispor sobre substituição tributária;  
c) disciplinar o regime de compensação do imposto;  
d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;  
e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, “a”  
f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;  
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.  
h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;  
i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.
42. A anterioridade é enfrentada, na doutrina, ora como aspecto formal, ora como material. Visando apartar questões que não sejam intrínsecas ao recolhimento de imposto, o presente artigo opta por tratar a anterioridade como aspecto *formal*, sem, contudo, trazer qualquer opinião quanto a esse aspecto. A

finalidade é meramente didático-ilustrativa.

43. Cf. artigo 150, I e III, “a”, “b” e “c”, da CF.
44. Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal (...).  
Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.
45. Art. 60. (...). § 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado.
46. *Desigualdades regionais*, Estado e Constituição. São Paulo : Max Limonad, 2003, p. 147.
47. Cf. BERCOVICI (2003), pp. 153-154.
48. Art. 1º (...).  
§ 1º O imposto incide também:  
I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)  
(...)  
III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.  
Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:  
X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;  
XI – da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)  
XII – da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)
49. Art. 155. (...)  
§ 2º (...).  
IX - incidirá também:  
a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
50. MARCO AURÉLIO GRECO identifica no § 7º uma “hipótese de atribuição de responsabilidade tributária em função de um evento futuro; ou seja, figura em

que o tributo é exigido de um contribuinte numa etapa do ciclo econômico, em contemplação de um fato gerador a ocorrer em etapa posterior, em geral tendo a mesma mercadoria por objeto”. Para o Autor, “a antecipação pode ser prevista tanto para alcançar o próprio contribuinte como pode vincular um terceiro que não o contribuinte”. São as figuras da “antecipação sem substituição” e “antecipação com substituição”, respectivamente. In *Substituição tributária (antecipação do fato gerador)*. 2ª edição, revista e ampliada. São Paulo : Malheiros, 2001, p. 14. Para uma análise crítica da “antecipação sem substituição”, vide BARROS, Maurício. “Ilegitimidade de cobrança antecipada do ICMS sem substituição violação ao art. 150, 7º da CF/88 e à Lei de Responsabilidade Fiscal”. In *Revista Dialética de Direito Tributário* v. 159, pp. 62-78, 2008.

51. Art. 150. (...). § 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.
52. Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.
53. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Volume III – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 2ª edição. Rio de Janeiro : Renovar, 1999, p. 399.
54. Cf. RICARDO LOBO TORRES, “quando a discriminação consiste numa exceção injustificada à regra geral de incidência o controle se dá através da anulação do discrimine, com a conseqüente plenitude da regra geral. In TORRES (1999), p. 412.
55. Art. 13. (...).  
(...)  
§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do **caput** deste artigo:  
I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;  
II - o valor correspondente a:  
a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;  
b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.
56. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 13ª ed. São Paulo : Saraiva, 2000, pp. 322/329.
57. “O Decreto nº 29.817/2009, no seu art. 6º, ao criar a figura de um novo substituto tributário e exigir o pagamento diferença de ICMS quando o remetente de mercadorias destinadas a consumidor final não contribuinte

do imposto for estabelecido em outra unidade da federação, maltrata de sobremaneira o princípio da legalidade estrita (...)

O ato vergastado estabelece discriminação e restrição sobre estabelecimentos comerciais domiciliados em outros Estados da Federação, condição simploriamente elegida como fato gerador de obrigação tributária de natureza principal, isto é, impõe prestação pecuniária sem ser espécie normativa de Lei em sentido formal, que é condição essencial para exigência tributária principal, de acordo com régios princípios de ordem constitucional e infraconstitucional para a imponibilidade tributária.

(...)

Outrossim, como se não bastasse violação ao princípio da legalidade estrita, também restou ofendido o princípio da não diferenciação ou da uniformidade tributária, em que o legislador constituinte tratou de vedar a possibilidade de estabelecimento de diferenças tributárias pelos entes políticos federados em razão da procedência ou destino de mercadorias ou serviços de qualquer natureza, conforme dita o art. 152 da Constituição Federal, in verbis:

(...)

O malgrado Decreto nº 29.817/2009 impõe discriminação ou diferenças tributárias em razão da origem e destino de mercadorias adquiridas em outras unidades federadas estaduais e que tenham como adquirentes destinatários ou consumidores domiciliados no Estado do Ceará, implicando em frontal ofensa ao dispositivo constitucional acima destacado.

(...)

Por isso o Decreto nº 29.817/2009 é também lesivo à regra do art. 155, VII, ‘b’, da Constituição Federal, vez que a competência normativa do Estado Ceará para instituir cobrança de ICMS circunscreve-se tão só aos contribuintes sediados nos seus limites territoriais, já que nas operações relativas a mercadorias destinadas a consumidores não contribuintes endereçados noutros Estados, por vontade do legislador constituinte, é adotada a alíquota interna da unidade federada estadual remetente, ficando vedado ao Estado destinatário impor qualquer meio de cobrança de imposto adicional.

(...)

Isto posto, por entender despiciendas maiores dilargações em torno da matéria vinda a lume no vertente debate mandamental, toma-se conhecimento do presente writ para conceder a ordem requestada, confirmando a liminar anteriormente deferida às fls. 251/255, em harmonia com o parecer da douta Procuradoria Geral de Justiça, reconhecendo-se a ilegalidade do arts. 6º - A, 6º - B e 6º - C, criados pelo Decreto nº. 29.817/2009, determinando que o impetrado se abstenha de apreender mercadorias da impetrante por força dos arts. 6º - A, 6º - B e 6º - C do Decreto Estadual nº. 29.817/2009 (...)”- (Tribunal Pleno, Mandado de Segurança nº 26189-61.2009.8.06.0000/0 (2009.0032.5616-7), rel. Des. Francisco de Assis Filgueira Mendes).

58. “1.0.0 O ESTADO DA BAHIA, por seu procurador, formulou, com fulcro nos arts. 4º, da Lei nº 8.437/92 e 15, da Lei nº 12.016/09, pedido de suspensão dos efeitos da liminar, concedida pelo Juiz de Direito da 9ª Vara da Fazenda Pública desta Comarca, nos autos do Mandado de Segurança nº. 0017110-14.2011.805.0001, impetrado por BUD COMÉRCIO DE ELETRODOMÉSTICOS LTDA. e WHIRLPOOL ELETRODOMÉSTICOS AM S/A, em que se determinou “à Autoridade apontada como Coatora que não exija da Impetrante o pagamento do ICMS antecipado sobre as operações interestaduais com pessoas jurídicas não cadastradas no CAD-ICMS da Bahia e pessoas físicas, quando aqui residentes, nas aquisições por meio da internet e-commerce ou ICMS sobre o comércio eletrônico, via internet, ensejando, também, o risco iminente do chamado efeito multiplicador, de forma a agravar ainda mais a lesão às finanças estaduais.
- 2.0.1 Aduz, outrossim, que a repercussão negativa perante o fisco e o erário chegará ao ponto de “comprometer, até mesmo, a realização das funções constitucionais que são precipuamente atribuídas ao Estado”.
- É O R E L A T Ó R I O.
- 3.0.0 Infere-se, dos autos, que o pleito mandamental visa impedir que seja cobrado o ICMS, pelo Estado da Bahia, nas operações via internet, destinadas a consumidor final, especialmente em relação às mercadorias provenientes dos estados em que estão localizados os estabelecimentos das impetrantes, sob o fundamento da ilegalidade e inconstitucionalidade da nova legislação estadual disciplinadora da matéria, qual seja, o art. 352-B, do Decreto Estadual nº 12.534/10, que afrontaria o princípio da legalidade tributária, bem assim o quanto disposto no artigo 155, §2º, inciso VII, alínea “b” da Carta Magna.
- 3.0.1 No particular, invocando o mencionado dispositivo constitucional, as ora requeridas defendem que, nas operações envolvendo bens e serviços destinados a consumidor final não contribuinte, localizado em outro Estado, consoante verificado nas vendas pela internet, a alíquota do ICMS aplicável será a alíquota interna do Estado de onde são remetidas as mercadorias, sendo o imposto integralmente devido para o Estado de origem.
- 4.0.0 No caso, abstraindo-se as questões relativas ao mérito da causa, pois inadmissível a sua análise em sede de pedido de suspensão, evidencia-se que a execução dos efeitos da liminar mandamental causa grave lesão à ordem e à economia públicas, tendo em vista que a proibição, ainda que temporária, de o Estado da Bahia exigir o ICMS sobre tais vendas implicará em redução significativa na receita estadual, em face da relevância da arrecadação de tal tributo para o respectivo orçamento.
- 5.0.0 Ademais, a existência, atualmente, de várias empresas que promovem tais negociações, por meio eletrônico, poderá gerar inúmeras demandas idênticas, com evidente risco de ocorrência do denominado potencial efeito multiplicador.
- 5.0.1 No particular, assim também tem decidido a Presidência do Supremo Tribunal Federal, em diversas ocasiões, ao apreciar pedidos de suspensão semelhantes ao

ora sub examem (SS 2526/SE, SS 3498/RJ, SS 4007/RJ, SS 4044/RJ, etc...), como se depreende dos fundamentos esposados pela Ministra Ellen Gracie na SS 2929/AM:

No presente caso, encontra-se demonstrada a lesão à ordem pública estadual, considerada em termos de ordem administrativa, dado que a redução da alíquota do ICMS de vinte e cinco por cento para dezessete por cento afetará os serviços públicos essenciais prestados pelo requerente, tendo em vista a relevância da arrecadação do ICMS para o orçamento estadual. Finalmente, consoante destacou o ilustre Procurador-Geral da República, Dr. Antonio Fernando Barros e Silva de Souza, o “risco de multiplicação de feitos idênticos é relevante, a agravar o estado de preocupação com as contas públicas.”

6.0.0 Isso posto, presentes os requisitos autorizantes do acolhimento do pleito, defere-se o pedido de suspensão dos efeitos da liminar concedida no Mandado de Segurança nº. 0017110-14.2011.805.0001” ((Tribunal de Justiça do Estado da Bahia, Tribunal Pleno, Suspensão de Execução de Liminar em Mandado de Segurança nº. 0002758-54.2011.805.0000-0, decisão de 16/03/2011.

59. Liminar indeferida nos autos do Mandado de Segurança n.º 2011.011779-4 (0012238-61.2011.8.12.0000), em trâmite perante a 1ª Seção Cível, rel. Des. JOÃO BATISTA DA COSTA MARQUES.

Eis o teor da decisão: “O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deferiu a medida cautelar para suspender os efeitos da Lei nº 6.041, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí. Emprestou à decisão eficácia ex tunc, desde a sua edição, contra o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente. Ausentes, em participação na U.N. Minimum Rules/World Security University, em Belágio, Itália, o Senhor Ministro Cezar Peluso e, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie e o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falou pelo requerente o Dr. Ophir Guimarães Cavalcante. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Ayres Britto (Vice-Presidente). Plenário, 07.04.2011”.

60. Eis o teor da decisão: “O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, deferiu a medida cautelar para suspender os efeitos da Lei nº 6.041, de 30 de dezembro de 2010, do Estado do Piauí. Emprestou à decisão eficácia ex tunc, desde a sua edição, contra o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio. Votou o Presidente. Ausentes, em participação na U.N. Minimum Rules/World Security University, em Belágio, Itália, o Senhor Ministro Cezar Peluso e, neste julgamento, a Senhora Ministra Ellen Gracie e o Senhor Ministro Gilmar Mendes. Falou pelo requerente o Dr. Ophir Guimarães Cavalcante. Presidiu o julgamento o Senhor Ministro Ayres Britto (Vice-Presidente). Plenário, 07.04.2011”.

61. “LEGITIMIDADE - GOVERNADOR DE ESTADO - LEI DO ESTADO - ATO NORMATIVO ABRANGENTE - INTERESSE DAS DEMAIS UNIDADES DA FEDERAÇÃO - PERTINÊNCIA TEMÁTICA. Em se tratando de impugnação a diploma normativo a envolver outras Unidades da Federação, o Governador



há de demonstrar a pertinência temática, ou seja, a repercussão do ato considerados os interesses do Estado” (STF, Tribunal Pleno, ADIn 2747, rel. Min. MARCO AURÉLIO, j. em 16/05/2007, DJe de 16/08/2007).

62. O *caput* do artigo 11 enuncia o seguinte: “O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é: (...)”.

63. Cf. FERRAZ JÚNIOR (1981), pp. 51-56.

# ESTUDO DE CASO - CONFLITO ENTRE A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA DE TRIBUTAÇÃO DE LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR E OS TRATADOS INTERNACIONAIS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO

---

## **Jorge Luiz de Brito Junior**

Advogado Senior da Gaia Silva Gaede e Associados em São Paulo

Pós-Graduado em Direito Tributário Internacional pelo Instituto

Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

Mestrando em Direito Econômico Financeiro e Tributário pela

Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - Membro do IBDT

## **1. Introdução**

A legislação brasileira que instituiu a tributação das pessoas jurídicas com base em sua renda mundial (*World Wide Taxation*)- introduzida a partir da Lei 9.249/95 - vem, desde sua gênese, sendo alvo de muitas controvérsias. Diversos trabalhos elaborados por autores de renome têm questionado a constitucionalidade da sobredita legislação.

Atualmente, a matéria permanece em suspenso, aguardando um pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal (STF) em controle concentrado de constitucionalidade (ADI nº 2.588), restando, ainda, o voto do Ministro Joaquim Barbosa para ser proferido. Em abril de 2012, o STF, inclusive, declarou a repercussão geral da matéria em Recurso Extraordinário de Contribuinte, recurso este que está sob a relatoria do próprio Joaquim Barbosa (RE nº 611.586). Conforme notícia divulgada no Valor Econômico em 19.02.2013, há rumores de que o STF poderia suspender o julgamento da ADIN, para efeito de reiniciar a discussão em controle difuso de constitucionalidade, uma vez que seis dos Ministros que votaram na ADIN não mais integram o STF.

Eventual pronunciamento do STF pela constitucionalidade da regra, porém, não bastará para colocar um fim à celeuma. É que os Tribunais Administrativos, notadamente o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), têm analisado casos nos quais se cogita de possível confronto entre a legislação interna de tributação de lucros no exterior e os Tratados Internacionais firmados pelo Brasil com vistas a eliminar a Dupla Tributação.

Tal é o que ocorreu, por exemplo, nos famosos Casos “Eagle I e II”. Em ambos os precedentes, o Conselho analisou o confronto entre a legislação em comento e o disposto no Tratado para Evitar Dupla Tributação firmado entre Brasil e Espanha. O então Conselho de Contribuintes (CC), baseado no voto da Conselheira Sandra Faroni, decidiu - em resumo - pelo afastamento da tributação dos lucros da controlada espanhola (*second tier*), em razão do art. 7º do Acordo firmado entre Brasil e Espanha.

Especificamente em relação ao Caso “Eagle II”, o julgamento do CARF causou certa perplexidade, por se tratar do primeiro precedente em que se admitiu a extensão da lei brasileira de tributação universal de lucros às empresas controladas indiretas.

Não obstante, fato é que houve, em ambos os casos “Eagle”, importantes pronunciamentos sobre a prevalência, em tese, dos Tratados Internacionais sobre a legislação interna que versa sobre tributação de lucros de controladas e coligadas no exterior.

Este assunto, porém, está longe de ser considerado pacífico na jurisprudência daquela Corte Administrativa. Em agosto de 2012, a 3ª Câmara da 1ª Turma da 1ª Seção do CARF determinou o sobrestamento de recurso de Contribuinte versando sobre a regra de tributação de controladas, tendo em vista o reconhecimento da repercussão geral pelo STF. Porém, não é certo que os casos que envolvem conflitos com Tratados internacionais seguirão o mesmo destino.

No caso que nos propusemos a analisar no presente artigo (Acórdão nº 1402-00.391, Relator: Conselheiro Carlos Pelá, 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, DJ: 18.10.2011), o CARF, divergiu da principal conclusão alcançada nos casos “Eagle I e II”, uma vez que aquela Corte Administrativa decidiu, ainda que indiretamente, pela prevalência da ficção de distribuição dos lucros (cf. art. 74 da MP 2.158/2001) sobre o Tratado Internacional.

## 2. Comentários Sobre Julgamento Proferido Pelo CARF no Acórdão nº1402-00.391

### 2.1. Da Autuação Que Resultou no Caso em Análise

A Fiscalização procedeu à lavratura de autos de infração em face da NORMUS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES – uma empresa do grupo “VOTORANTIM”<sup>1</sup>, doravante denominada simplesmente “NORMUS” – sob alegação de falta de recolhimento de IRPJ e de CSLL nos anos-calendário de 2002 a 2006.

O fundamento invocado pela Fiscalização para a cobrança foi ausência de adição, às bases de cálculo dos aludidos tributos, dos resultados positivos auferidos pela VCP OVERSEAS HOLDING KFT – doravante denominada “VCP” – residente em Budapeste, Hungria, e controlada pela “NORMUS”, empresa residente no Brasil.

Os resultados apresentados pela controlada na Hungria (“VCP”) foram reconhecidos pela empresa brasileira (“NORMUS”) via equivalência patrimonial, porém, foram excluídos do cálculo do IRPJ e da CSLL.

Importante destacar que a Fiscalização qualificou os rendimentos em questão como “dividendos presumidos”, cujo tratamento, para fins do Tratado Brasil-Hungria, supostamente se daria pelo art. 10º, parágrafo 6º.

A Fiscalização, basicamente, capitulou afronta ao art. 74, da MP 2.158/2001. Como já aludido anteriormente, o dispositivo determina que os lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior são considerados disponibilizados na data do balanço em que tiverem sido apurados.

### 2.2 Alegações do Contribuinte (“Normus”) em Sua Impugnação

Em face da autuação, os principais argumentos defendidos pelo contribuinte (“NORMUS”) foram, resumidamente, os seguintes:

- (i) ausência de fundamento legal para a tributação dos “dividendos fictos”. De um lado, o art. 10º do Tratado não poderia criar hipótese de incidência não prevista na legislação interna (“eficácia negativa dos tratados”). De outro, os dividendos seriam isentos pela legislação interna (art. 10 da Lei 9.249/95)<sup>2</sup>;
- (ii) ausência de fundamento legal para tributar os “lucros” auferidos no exterior, pois incidiria, no caso, o art. 7º do Tratado Brasil-Hungria. Segundo o art. 7º do Tratado em questão<sup>3</sup>, os lucros empresariais devem ser tributados apenas no Estado de residência da sociedade (no caso, a Hungria) - salvo se derivados de um

estabelecimento permanente, o que não seria o caso;

(iii) impossibilidade de desconsideração da previsão do Tratado Brasil-Hungria, uma vez que, para tanto, a Fiscalização deveria ter provado um exclusivo propósito elisivo para a operação, bem como sua concretização efetiva.

Passemos, pois, à análise das principais linhas argumentativas desenvolvidas no julgamento.

### 2.3 Do Voto Vencido (Conselheiro Relator Carlos Pelá)

O voto vencido, proferido pelo Conselheiro Relator Carlos Pelá, seguiu o mesmo entendimento então manifesto no voto da Conselheira Sandra Faroni, no julgamento dos Casos “Eagle”.

Primeiramente, o Conselheiro Carlos Pelá procurou qualificar os rendimentos tributados nos termos do art. 74 da MP 2.158—35/2001 de acordo com a legislação interna.

Ainda, de acordo com o art. 25 da Lei 9.249/95, a tributação se daria sobre “rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior” (§1º) e sobre “lucros auferidos no exterior por coligadas” (§2º). Por sua vez, de acordo com o art. 1º da IN RFB 213/02, os “lucros auferidos no exterior” são aqueles decorrentes de atividade empresarial no exterior distinta da atividade empresarial no Brasil, o que – ressalte-se – se obtém por meio de uma entidade criada no exterior para esta finalidade, ou seja, por meio de filial, sucursal, coligada ou controlada.

Com base nessas considerações, o voto do Relator afastou o argumento da PFN de que a tributação recairia sobre lucros auferidos *diretamente* pela empresa brasileira, e não sobre lucros auferidos por meio das controladas e coligadas no exterior.

Uma vez qualificados os rendimentos na legislação interna, o voto do Conselheiro Carlos Pelá passa a analisar a sua qualificação nos termos do Tratado.

Por se tratar de lucros auferidos no exterior por meio de entidade estrangeira, entendeu o Conselheiro pela aplicabilidade, ao caso, do art. 7º do Tratado, que permite a tributação dos lucros empresariais apenas no Estado de residência da entidade (no caso, a Hungria).

Ainda que se tratasse de dividendos, em relação aos quais a art. 10º do Tratado reconhece ao Estado da residência (no caso, o Brasil) competência para a tributação “complementar” dos rendimentos já tributados pelo Estado da Fonte, o Brasil teria renunciado a tal competência tributária.

Finalmente, o Conselheiro Relator - citando as lições de João Francisco Bianco<sup>4</sup> - asseverou que, embora os Comentários da OCDE aos arts. 7(1) e 10(5) não afastem, em tese, a aplicação de legislações de *Controlled Foreign Companies* – CFC, os mesmos comentários apontam que a adoção generalizada de transparência fiscal internacional para todo e qualquer investimento estrangeiro é contrária às normas dos tratados internacionais celebrados para evitar a dupla tributação (cf. comentários ao art. 1(26) da CM-OCDE/2008<sup>5</sup>).

Com base neste comentário, concluiu o Conselheiro que, conquanto não haja

um padrão único internacional para legislações “CFC”, tal espécie de legislação deve ser considerada sempre uma via excepcional, e não a regra.

Em vista disso, concluiu o Conselheiro Relator que os rendimentos derivados da controlada da empresa brasileira na Hungria (“VCP”) deveriam ser qualificados como lucros da atividade empresarial, nos termos do art. 7º do Tratado. Assim, afastou a pretensão do Fisco brasileiro de tributar tais rendimentos.

#### 2.4 Do Voto Vencedor (Conselheiro Antônio José Praga de Souza)

A seu turno, o voto vencedor defendeu que o art. 7º do Tratado não seria aplicável ao caso.

Segundo sua linha de argumentação, embora o art. 7º do Tratado estabeleça competência ao país de residência da entidade (no caso, a Hungria), tal previsão dos tratados não excluiria a tributação universal dos lucros com base no art. 74 da MP 2.158-35/2001.

Isso porque, o que se estaria tributando não seria o lucro auferido pela sociedade controlada ou coligada no exterior, mas sim o lucro auferido pela própria empresa brasileira. Ou seja, a lei brasileira não alcançaria um residente no exterior, mas sim, a sociedade estabelecida no Brasil. Para demonstrar que os Comentários à CM-OCDE supostamente embasariam tal tese jurídica, o Conselheiro valeu-se do comentário 14 do art. 7º da Convenção<sup>6</sup>.

Com base neste comentário, conclui o Conselheiro que não haveria desrespeito ao art. 7º do Tratado, uma vez que a tributação recairia sobre lucros da empresa brasileira, “(...) *equivale dizer*, lucros *disponibilizados à controladora por força de lei*”.

Além disso, a lei brasileira de tributação universal dos lucros consistiria em uma legislação CFC, cuja aplicação não violaria os tratados, segundo reconhecem os comentários à Convenção Modelo da OCDE. O voto cita, a esse propósito, o comentário nº 23 ao art. 7º da Convenção Modelo<sup>7</sup>.

Por outro lado, defendeu o Conselheiro que seria aplicável, ao caso, o art. 10º do Tratado, uma vez que os próprios Comentários da OCDE admitiriam o tratamento dos lucros tributados conforme a legislação de sociedades controladas no exterior (“CFCs”) como “dividendos presumidos”. Nesse sentido, o voto cita o parágrafo 38 do comentário ao art. 10º.

Ademais, o Conselheiro afastou o argumento de que a tributação de dividendos estaria excluída pela legislação brasileira, uma vez que a regra prevista no art. 10 da Lei 9.249/95 somente se restringiria aos dividendos resultantes de lucros tributados no Brasil, e não lucros distribuídos por sociedades controladas no exterior.

De se notar que o Conselheiro reconheceu que a isenção em questão possui finalidade de evitar a dupla tributação econômica (isto é, a tributação dupla dos dividendos, primeiro, sobre a forma de lucros corporativos, e depois, sobre a forma de dividendos propriamente ditos).

Finalmente, o Conselheiro reconheceu o direito ao crédito do Imposto pago na Hungria, nos termos do art. 23 do Tratado, bem como determinou a exclusão da

variação cambial positiva na receita de equivalência patrimonial.

#### 2.4 Análise Crítica da Conclusão Alcançada Pelo CARF

Em resumo, o CARF decidiu que (i) não há conflito entre o art. 74 da MP 2.158/2001, uma vez que a tributação dos lucros auferidos no exterior não consistiria em tributação de lucros da controlada, mas sim, da própria empresa brasileira, bem como que (ii) tais lucros seriam qualificados como “dividendos presumidos”, cobertos pelo art. 10º dos Tratado; finalmente, (iii) a Dupla Tributação seria eliminada pelo reconhecimento do direito ao crédito do imposto estrangeiro.

Passamos, a seguir, a comentar os fundamentos e as conclusões alcançadas pelo CARF no julgamento em questão:

##### • Da Contradição em Termos da Conclusão Alcançada pelo CARF:

Conforme amplamente exposto acima, a posição que prevaleceu no julgamento proferido pelo CARF é de que os lucros tributados nos termos do art. 74 da MP 2.158/2001 não consistiriam em lucros da controlada, mas sim, lucros da própria empresa brasileira.

No entanto, verifica-se que há, aqui, uma contradição em termos: É que a decisão, ao mesmo tempo em que procura afirmar que se trataria de tributação de lucros da empresa brasileira, reconhece o direito ao crédito do imposto estrangeiro, aplicando-se, para tanto, o método para evitar dupla tributação previsto no art. 23 do Tratado.

Porém, se se trata, efetivamente, de lucros da empresa brasileira (desconsiderada a controlada estrangeira), então não há nenhuma razão para se conceder alívio à dupla tributação nos termos do tratado. Tampouco poderia se conferir o crédito com base na “reciprocidade diplomática”, pois não faria sentido invocar tal argumento em caso em que, a considerar o fundamento defendido pelo CARF, se estaria a tributar apenas os lucros de empresa brasileira (e não de controlada no exterior).

##### • Da Confusa Qualificação Jurídica Atribuída aos Lucros Distribuídos “Fictamente” de Acordo com o Art. 74 da MP 2.158/2001:

Se, por outro lado, trata-se de dividendos presumidos, abrangidos pelo art. 10 do Tratado, então, já não faria sentido falar-se em tributação de lucros da sociedade brasileira, mas de mera antecipação da tributação que incidiria normalmente na distribuição dos dividendos da sociedade estrangeira.

Neste caso, porém, a conclusão alcançada pelo CARF esbarraria na isenção conferida aos dividendos pela Lei interna (art. 10 da Lei 9.249/95). Ainda que se considere o dispositivo inaplicável à distribuição de dividendos originados de lucros auferidos no exterior - do que discordamos - restam, ainda, os casos em que os

Tratados assinados pelo Brasil renunciam ao direito de tributar dividendos distribuídos por controladas no exterior, como forma de evitar a dupla tributação econômica (isto é, a tributação dos mesmos lucros no nível corporativo e a título de dividendos distribuídos). É o que ocorre, por exemplo, no caso do Tratado Brasil-Espanha.

Há, assim, na decisão do CARF, total ausência de clareza quanto ao objeto e o sujeito da tributação realizada nos termos do art. 74 da MP 2.158/2001. Mais especificamente, se consistiria em tributação sobre dividendos fictos da empresa estrangeira, ou tributação de lucros da sociedade brasileira, auferidos por meio da sociedade no exterior.

• **Do Excessivo Formalismo da Interpretação Conferida pelo CARF. Comparação com a Jurisprudência Internacional (Precedente da França - Caso Schneider)**

Considerando-se a linha de raciocínio de que a tributação nos termos do art. 74 da MP 2.158/2001 recairia sobre lucros da empresa brasileira (e não da controlada no exterior, portanto), outros problemas surgem.

A nosso ver, esta interpretação é excessivamente literal e formalista, pois leva em conta, a rigor, um mero jogo de palavras, valendo-se de uma suposta (e duvidosa) diferenciação entre tributação sobre “lucros da empresa brasileira auferidos por meio da controlada no exterior” e “lucros auferidos pela controlada no exterior”.

Uma vez adotada a posição alcançada pelo CARF, parece-nos óbvio que, embora *formalmente* esteja a se falar em tributação de lucros da empresa brasileira, inequivocamente, a tributação recai sobre os lucros da empresa controlada em *substância*.

Observe-se que, por trás da discussão sobre o objeto e o sujeito da tributação nos termos da legislação de ‘CFCs’ brasileira, o que existe, implicitamente, é uma discussão sobre o conceito de empresa (*enterprise*) para fins de aplicação do artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE<sup>8</sup>.

Tal discussão é recorrente no plano internacional, uma vez que a própria Convenção Modelo não traz um conceito de *enterprise*, como bem pontuou VÖGEL<sup>9</sup>.

Porém, a despeito da ausência de um conceito de *enterprise* na Convenção Modelo, o autor alerta quanto aos riscos de uma interpretação autônoma do termo empregado nos tratados.

Conquanto não haja um conceito estabelecido para o termo *enterprise* (empresa), a interpretação deste termo conforme a legislação interna não pode conduzir à desconsideração dos *laços econômicos* consolidados com o outro Estado, a partir do qual a renda em questão foi gerada. Tal interpretação, ainda segundo VÖGEL, implicaria em subverter o histórico e contexto geral do tratado<sup>10</sup>:

No mesmo sentido, faz-se menção à lição de KEES VAN RAAD, em obra que versa exclusivamente sobre a interpretação do art. 7º da CM/OCDE. Segundo o referido autor, a interpretação do termo *enterprise*, conquanto possa ser realizada de acordo com a legislação interna, não pode conduzir a um resultado contrário ao contexto do tratado e de seu objetivo e propósito, o que encontra fundamento tanto

no art. 31 da Convenção de Viena, como no art. 3(2) da CM/OCDE<sup>11</sup>.

É interessante observar importantes precedentes da jurisprudência internacional que, ao lidar com a mesma problemática enfrentada pelo CARF, adotaram semelhante linha de raciocínio.

Destacamos, primeiramente, o pronunciamento da Suprema Corte Administrativa francesa (*Conseil d'État*), ao analisar o confronto da legislação de CFC local com o Tratado França-Suíça<sup>12</sup>:

Naquela oportunidade, o *Conseil d'État* adotou uma linha de raciocínio baseada na identidade em natureza (natureza econômica, fica subentendido) entre os lucros da empresa controlada na Suíça e os resultados da controlada tributáveis na França com base na legislação de CFCs daquele país. O julgamento acabou por concluir que a legislação de CFCs violaria o art. 7º do Tratado em exame (França-Suíça).

Não somos favoráveis ao mero “transplante” de jurisprudência internacional, ao menos sem uma aprofundada reflexão sobre a compatibilidade entre os ordenamentos jurídicos e as “devidas proporções” dos casos em exame.

Porém, a comparação, neste caso, é extremamente oportuna a nosso ver, pois, em matéria de legislação CFCs, o Brasil ainda está em sua primeira experiência legislativa. O STF, por sinal, sequer concluiu o julgamento a respeito da inconstitucionalidade ou não da iniciativa do legislador brasileiro neste campo.

Assim, a interpretação qualificada de órgãos judiciais de países com maior tradição neste campo é, para dizer o mínimo, bastante útil para contribuir para o desenvolvimento do debate no Brasil.

Além disso, parece-nos importante para o país a instauração de uma cultura de segurança jurídica e transparência na aplicação dos tratados. A instauração de tal cultura passa pelo tratamento conferido aos tratados pelos intérpretes qualificados, devendo estes rechaçar interpretações que acabem por aniquilar a sua eficácia.

• **Da Violação aos Objetivos do Tratado. Comparação com a Jurisprudência Internacional (Precedente da Suprema Corte Japonesa)**

Um outro importante precedente, emitido pela Suprema Corte japonesa, parece-nos especialmente relevante. O referido precedente, objeto de análise em artigo do autor japonês Akiyui Asatsuma, publicado no *Bulletim for International Taxation* da IBFD, divulgado em Outubro de 2010<sup>13</sup>.

Naquele julgamento, a Suprema Corte enfrentou argumento semelhante ao acolhido pelo CARF, no sentido de que a legislação de CFCs japonesa implicaria em tributação dos lucros da empresa doméstica, e não da controlada no exterior. Tratou-se, no precedente, do Tratado Internacional celebrado entre Japão e Singapura para evitar a Dupla Imposição Tributária.

O que nos chama a atenção neste precedente é o enfoque conferido pela Suprema Corte japonesa ao problema, o qual em muito diferiu da abordagem adotada pelo CARF. Embora tenha concluído que a tributação em questão não

ofenderia literalmente ao art. 7º do Tratado, a Suprema Corte procedeu a uma interessante análise da compatibilidade entre a aplicação da legislação CFC e o “*objetivo e intento*” dos Tratados.

Porém, mas do que isso, o que nos chama a atenção é a preocupação levantada pela Suprema Corte japonesa, de que um uso indiscriminado da legislação de CFCs poderia significar um “*obstáculo injusto às operações transacionais de uma empresa doméstica*”<sup>14</sup>, contrariando – a uma – tanto o objetivo dos tratados, como o próprio interesse nacional.

Semelhante resultado econômico, segundo concluiu a Corte japonesa, não seria consentâneo nem com os objetivos da legislação de CFCs (interpretada de acordo com seus objetivos, de equidade e neutralidade), e nem tampouco com os objetivos do Tratado Internacional, que, quanto à tributação de lucros empresariais (business profits), visa fomentar a neutralidade de importação de capital (*Capital Import Neutrality – CIN*). Aprofundaremos esta linha de raciocínio no sub-tópico seguinte.

#### • Consequências Econômicas da Interpretação Conferida pelo CARF

A possibilidade de Estados tributarem seus residentes (ou nacionais) por sua renda auferida no exterior faz com que possa emergir a pretensão tributária de dois ou mais Estados sobre um mesmo fato. Esta situação, por sua vez, faz surgir o fenômeno da dupla tributação.

A dupla tributação, por sua vez, conduz à questão fundamental sobre qual Estado deteria maior legitimidade para tributar a renda: O Estado onde a renda é produzida (isto é, o Estado da Fonte) ou o Estado em que reside a pessoa que a auferiu (Estado da Residência).

A partir dos trabalhos da Sociedade das Nações e com o surgimento e fortalecimento da OCDE, o *mainstream* passou a ser a consagração da Universalidade, a qual implica na legitimidade do Estado da Residência para tributar, de forma complementar ao Estado da Fonte, a renda de seus residentes auferida no exterior. Do ponto de vista econômico, a posição dominante em favor da Universalidade baseia-se na necessidade de se promover *Capital Export Neutrality (CEN)*.

CEN significa que o Estado da Residência deverá tributar a renda de seus residentes auferida no exterior, como forma de estabelecer um igual tratamento entre os contribuintes que desejem investir no exterior e aqueles que somente possuem investimentos no mercado interno. Em termos práticos, a adoção da CEN implica a neutralidade dos tributos na decisão de um determinado contribuinte investir ou não em mercados externos.

A consagração do Princípio da Universalidade, e por conseguinte, de uma argumentação em prol da CEN, levou a que diversos países em desenvolvimento abandonassem a pretensão de tributar somente com base na Territorialidade em direção a uma tributação em bases universais. É o caso do Brasil, que instituiu a tributação em bases universais (world wide taxation) a partir da Lei 9.249/95.

No entanto, convém ressaltar que a CEN é objeto de críticas da doutrina, em especial, da parte de VÖGEL, que defende, ao reverso, a necessidade de se estimular neutralidade de importação de capital (*Capital Import Neutrality – CIN*).

A crítica de VÖGEL à CEN é a de que esta argumentação somente levaria em conta o aspecto tributário na decisão dos indivíduos de investir ou não em mercados estrangeiros, sem levar em conta os diversos níveis de benefícios providos pelos Estados, bem como as diferenças entre países desenvolvidos e em desenvolvimento.

Logo, prevalecendo a universalidade e a CEN, o contribuinte sofreria a mesma tributação caso investisse em um país com alto nível de benefícios por parte do Estado (infra-estrutura, saúde, educação, etc.) ou em um país com precário nível de benefícios. A CEN, portanto, desestimularia o investimento nos países que mais deles necessitam, ou seja, os países em desenvolvimento.

Tendo em mente este contraste entre Territorialidade e Universalidade (que conduz à CEN), procuraremos analisar quais são os efeitos econômicos da interpretação conferida pelo CARF no caso ora analisado.

Caso se entendesse que os lucros auferidos pela Empresa controlada na Hungria são tributados apenas naquele país, conseqüentemente, haveria um estímulo ao investimento produtivo no exterior (CIN). Em contraste, com a posição adotada pelo CARF no julgamento analisado, de submeter tais investimentos à carga tributária brasileira, passa a haver um desestímulo ao investimento no exterior (i.e., CEN).

Resta-nos indagar, seguindo o mesmo mote adotado pela decisão da Suprema Corte japonesa, se este efeito seria ou não desejado pelo Tratado. Segundo entendeu o CARF, a concessão do crédito do imposto estrangeiro solucionaria este problema, uma vez que a eliminação da dupla tributação, de acordo com o entendimento prevalecente no julgamento, consistiria, supostamente, no maior objetivo do Tratado.

Contudo, criticamos esta ideia, pois, além das inconsistências jurídicas já apontadas, como é sabido, o método de crédito, dentre os métodos de alívio da dupla tributação reconhecidos pela OCDE, é aquele que implica menor Neutralidade de Importação de Capital (CIN). Em outras palavras, é o método que implica em um menor incentivo ao investimento no exterior.

No caso em exame, isso significa que a controlada da empresa brasileira na Hungria estaria sujeita a uma carga tributária maior do que aquela a que se submetem as demais empresas húngaras, o que torna o investimento menos atraente para a empresa brasileira, portanto.

Este não nos parece o objetivo perseguido pelos tratados. Mesmo porque, conforme reconheceu o próprio CARF, o crédito do imposto poderia ser concedido mesmo sem a existência do tratado, com base apenas na reciprocidade. Assim, a interpretação do CARF acaba por fazer letra morta do tratado.

Em nosso entendimento, os tratados têm como finalidade, inclusive, a de promover um maior intercâmbio de capitais entre os Estados Contratantes. No passado, o Brasil acostumou a pensar a importância deste intercâmbio apenas sob a ótica de um país em desenvolvimento, interessado em atrair investimentos produtivos.



Porém, atualmente, esta realidade mudou consideravelmente, havendo substancial interesse do Estado brasileiro em estimular a busca das empresas nacionais por novos mercados. A própria existência de "gigantes" nacionais atuando no exterior, de que é um exemplo o próprio grupo diretamente relacionado ao julgamento em exame neste artigo, confirma o que estamos a afirmar.

### 3. Conclusões

- No caso analisado neste artigo, o CARF entendeu pela inexistência de conflito formal entre a tributação universal de lucros (art. 74 da MP 2.158/2001) e o art. 7º do Tratado Internacional Brasil-Hungria, o qual segue a Convenção Modelo da OCDE;
- Em nossa opinião, a conclusão alcançada pelo CARF é criticável, primeiramente, pela falta de clareza quanto ao objeto e sujeito da tributação (pois fala-se, ao mesmo tempo, em tributação de lucros da empresa brasileira, e não da controlada, e em tributação de "dividendos presumidos", supostamente abrangidos pelo art. 10 do Tratado);
- Além disso, o julgamento do CARF limitou-se à análise de compatibilidade formal entre o art. 74 da MP 2.158/2001 e o Tratado, sem um exame mais substancial quanto ao objeto da tributação e, especialmente, quanto à compatibilidade da tributação pretendida e os objetivos e finalidades do Tratado celebrado pelo Brasil;
- O exame de tais objetivos e finalidades conduz à conclusão de que há violação substancial ao Tratado, com nefastas consequências econômicas para as finalidades do Tratado, e do próprio interesse estatal ao criar a legislação de "CFC";
- Em nossa opinião, a desconsideração do Tratado em função da legislação de CFCs brasileira (art. 74 da MP 2.158/2001) somente seria justificável em caso de situações em que há falta de racionalidade econômica da empresa investida, ou falta de transparência das informações sobre beneficiários efetivos, ou, ainda, no caso de a empresa investida estar constituída em paraíso fiscal ou regime considerado privilegiado. Em última análise, a aplicação da legislação de CFCs brasileira deve atender, estritamente, aos objetivos de equidade e neutralidade da tributação, nos moldes dos Comentários à CM-OCDE.

### Notas

1. Quando da autuação (21/12/2007), a "Votorantim Celulose e Papel S.A." emitiu um comunicado público ao mercado informando sobre os fundamentos da cobrança e a posição dos auditores e advogados da Companhia pela improcedência da cobrança. Este comunicado pode ser encontrado em [www.acionista.com.br/home/vcp/261207\\_comunicado.pdf](http://www.acionista.com.br/home/vcp/261207_comunicado.pdf) (acesso em 19.02.2012)

### 2. Lei 9.249/95:

Aput

"Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior".

### 3. Tratado Brasil-Hungria - ARTIGO VII (Lucros das empresas)

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratantes só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros são tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente".
4. "Uma legislação das CFCs que institua a tributação de lucros da sociedade investida – desconsiderando a sua personalidade jurídica ou considerando-a transparente para esse fim específico – é claramente contrária ao art. 7ºm parágrafo 1º, da Convenção Modelo, por extrapolar a competência tributária que lhe foi conferida pelo tratado". Cf. BIANCO, João Francisco, in "Transparência Fiscal Internacional – São Paulo, Dialética, 2007".
5. "States that adopt controlled foreign companies provisions or the anti-abusive rules referred to above in their domestic tax laws seeks to maintain the equity and neutrality of these laws in an international environment characterized by very different tax burdens, but such measures should be used only for this purpose. As a general rule, these measures should not be applied where the relevant income has been subjected to taxation that is comparable to that in the country of residence of the taxpayer".
6. "14. O propósito do §1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros".
7. Reproduzimos a tradução livre citada pelo voto: "23. (...) Argumentou-se algumas vezes, com base numa determinada interpretação de dispositivos da Convenção tais como o Art. 7º, §1º, e o Art. 10, §5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos "Comentários"



ao art. 7º e 37 dos “Comentários” ao art. 10, tal interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, enquanto alguns países consideram útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção (...).”

8. *Convenção Modelo da OCDE/2010: Article 7 - Business Profits*  
“1. *The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits of the enterprise may be taxed in the other State but only so much of them as is attributable to that permanent establishment*”.
9. VÖGEL, Klaus in “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Kluwer Law International, The Netherlands, Third Edition, 1997, pg. 25
10. Idem
11. MAISTO, Guglielmo, in “The Meaning of ‘Enterprise’, ‘Business’ and ‘Business Profits’ under Tax Treaties and EU Tax Law, IBFD, Milão, Abril, 2011, Capítulo 5.2.2
12. *International Tax Law Reports* 1108.
13. Master of Law (University of Tokyo, 2001), and Doctor of Law (University of Tokyo, 2004), and Associate Professor, Tax Law, Faculty of Law and Politics, Rikkyo University, Tokyo.
14. “A legislação anti paraísos fiscais japonesa (...) é uma legislação racional como um todo. Quando uma empresa doméstica tenta evitar a carga tributária japonesa por meio da retenção de lucro em sua subsidiária estrangeira, este lucro é incluído no lucro da empresa doméstica e é tributado. Dessa forma, a igualdade da carga tributária é mantida. Em segundo lugar, a legislação exclui aplicação em casos em que há racionalidade econômica nas atividades das subsidiárias estrangeiras. E terceiro, mesmo quando a legislação é aplicada, o crédito do imposto corporativo estrangeiro é permitido por meio de certos métodos. Portanto, não se pode dizer que a legislação anti paraísos fiscais japonesa limita, de forma injusta, o poder tributário de Singapura ou as transações internacionais com Singapura – atentando, assim, contra o propósito e intento do Tratado Japão-Singapura. Como explicado anteriormente, o poder tributário doméstico (...) não foi restringido, mesmo quando considerado o objetivo e intento do Tratado Japão-Singapura”.

# ISENÇÃO DE TRIBUTOS FEDERAIS NAS OPERAÇÕES DE SEGURO RURAL TRAZIDA PELO NO DECRETO-LEI Nº 73/66 APLICABILIDADE E ALCANCE

## Heitor Cesar Ribeiro

Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie

Especialista em Direito Tributário pela Escola de Direito da

Fundação Getúlio Vargas – GVLaw

Advogado Senior de Gaia Silva Gaede & Associados em São Paulo

## 1. Delimitação do Tema

O presente estudo pretende tratar da adequada interpretação do artigo 19 do Decreto-lei nº 73/66, que traz “isenção tributária irrestrita de quaisquer impostos ou tributos federais” nas operações de Seguro Rural. Neste sentido, pretende-se, aqui, analisar o conteúdo desse dispositivo legal em face da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional – CTN, bem como à luz da teoria geral da hermenêutica, de modo a perquirir a sua correta exegese.

A questão trazida à baila é de extrema relevância, uma vez que, embora se trate de norma bastante antiga, ainda não há clareza ao contribuinte se a isenção deve se estender não somente ao IOF, mas também ao cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. Neste sentido, tem-se verificado que as sociedades seguradoras adotam entendimentos e procedimentos mais diversos sobre o tema, motivo pelo qual o presente trabalho pretende lançar luz ao assunto.

## 2. Breve Histórico do Seguro Rural no Brasil e Apresentação do Problema

O Decreto-lei nº 73/66 foi editado com a finalidade de regulamentar o mercado de seguros privados no País, criando o Sistema Nacional de Seguros Privados, constituído do Conselho Nacional de Seguros Privados (“CNSP”), da Superintendência de Seguros Privados (“SUSEP”), do Instituto de Resseguros do Brasil – IRB, das Sociedades Seguradoras e Resseguradoras<sup>1</sup> autorizadas a operar em seguros e resseguros privados e dos Corretores de Seguros habilitados.

Desde a criação do Sistema Nacional de Seguros Privados, viu-se uma preocupação de se proteger o produtor rural. Por isso, o seguro rural passou a ser tratado como um dos mais importantes instrumentos de política agrícola, por permitir ao produtor proteger-se contra perdas decorrentes principalmente de fenômenos climáticos adversos.

Para tanto, as sociedades seguradoras que operam no ramo do seguro rural passaram a obter subvenção econômica ao prêmio do seguro rural, bem como foi instituído o Fundo de Estabilidade do Seguro Rural, que tem a finalidade de ressarcir estas sociedades dos sinistros retidos em determinadas faixas muito elevadas.

Adicionalmente, o Decreto-lei nº 73/66 determinou que as operações de seguro rural devessem ser isentas, de maneira irrestrita, de quaisquer impostos ou tributos federais. Vejamos:

“Art 19. **As operações de Seguro Rural gozam de isenção tributária irrestrita, de quaisquer impostos ou tributos federais.**” (Destacamos)

É o dispositivo legal acima citado que se pretende ser o objeto do presente estudo, com a finalidade de se delinear a aplicabilidade e o alcance da isenção tributária sobre as operações de seguro rural.

### 3. Recepção do Artigo 19 do Decreto-lei nº 73/66 pela Constituição Federal de 1988

O primeiro ponto controvertido quanto à eficácia da norma que traz a isenção tributária sobre as operações de seguro rural diz respeito à sua recepção pela Constituição Federal de 1988.

Primeiramente, temos a comentar que o artigo 151, inciso III, da Constituição Federal de 1988, vedou à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Vejamos:

“Art. 151. É vedado à União:

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

Tendo em vista que a Constituição Federal anterior previa a possibilidade de a União Federal instituir benefícios fiscais setoriais referentes a tributos de competência de outros Entes Federativos, o artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT dispôs que os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios deveriam reavaliar todos os incentivos fiscais de natureza setorial em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis, e que se considerariam revogados, após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não fossem confirmados por lei. Vejamos:

“Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

§ 1º - Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo.

§ 3º - Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.”

O Supremo Tribunal Federal confirmou posteriormente que o artigo 41 do ADCT visava a regularizar a discrepância entre a Constituição Federal de 1988 e

a Constituição Federal anterior, que permitia que a União concedesse benefícios fiscais referentes a impostos de competência de outros Entes Federativos atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional. Vejamos:

“ICMS. Bieflex. **Isenção, a prazo certo e em função de determinadas condições, concedida pela União anteriormente à atual Constituição.** Direito adquirido. Incidência do § 2º do artigo 41 do ADCT. - **É certo que a atual Constituição, no artigo 151, III, vedou à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. No artigo 41 do ADCT, porém, estabeleceu, em seu ‘caput’, que os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliariam todos os incentivos fiscais de natureza setorial em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis**, e, complementando essa disposição, declarou que se considerariam revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não fossem confirmados por lei (§ 1º), estabelecendo, entretanto, no 2º, que essa revogação não prejudicaria os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos sob condição e com prazo certo. - Por outro lado, se havia legislação federal e a matéria passou pela nova Constituição ao âmbito de competência estadual ou municipal, a legislação federal é recebida como estadual ou municipal. Recurso extraordinário conhecido e provido.” (STF – RE 218160/SP - Relator Min. Moreira Alves; DJ 06.03.1998)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. OBRAS PÚBLICAS. REDUÇÃO DO CUSTO MEDIANTE ISENÇÃO DE IMPOSTO. **LEI MUNICIPAL Nº 6.202/80. INCIDÊNCIA DO DISPOSTO NO ARTIGO 41 DO ADCT-CF/88. ALEGAÇÃO IMPROCEDENTE.**

1. Artigo 41 do ADCT-CF/88. Incentivos fiscais de natureza setorial destinados a promover a expansão econômica de determinada região ou setores de atividade. Necessidade de edição de norma ratificadora no prazo previsto na Constituição Federal.

2. **Isenção de tributos no âmbito municipal, com objetivo de reduzir os custos das obras públicas. Lei nº 6.202/80. Matéria que não está abrangida pela previsão contida na norma constitucional transitória, por não se tratar de incentivo fiscal de natureza setorial.**

Agravo regimental não provido.” (STF – RE 223427 Agr/PR - Min. Maurício Corrêa; DJ 17.11.2000).

Com efeito, as isenções fiscais instituídas pelo Ente Federado competente para instituir o tributo não estão sob a regência da regra de revisão e confirmação

prevista no artigo 41 do ADCT. Desta maneira, o artigo 19 do Decreto-lei nº 73/66, por se tratar de isenção de tributos federais concedida pela própria União, não precisa ter sido confirmado no prazo de dois anos da promulgação da Constituição Federal de 1988 para que tenha sido recepcionado pela Carta Magna.

Por este motivo, a isenção fiscal trazida pelo artigo 19 do Decreto-lei nº 73/66 foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988 e encontra-se vigente

#### 4. Regras de Interpretação de Normas de Isenção Tributária

Isenção é exceção feita por lei à regra jurídica de tributação. A regra jurídica de isenção não configura uma dispensa legal de tributo devido, mas uma exceção à regra jurídica de tributação, e, por constituir uma exceção, tal regra deve ser interpretada literalmente, conforme determina o artigo 111 do CTN. Vejamos:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

(...)”

Adicionalmente, o artigo 177, inciso II, do CTN, determina que a isenção, em princípio, não se aplica aos tributos criados após a sua concessão, mas a Lei pode determinar o contrário. Vejamos:

“Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

(...)

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.”

Desta forma, à luz do artigo 177, inciso II, do CTN, a isenção é uma técnica que pressupõe a incidência, i.e., somente pode-se pensar em isenção quando houver uma incidência já existente. A isenção *ex ante*, da forma que o CTN pretende vedar, é uma estrutura parecida com a imunidade, ou seja, de uma limitação da competência tributária. Em assim sendo, a isenção pressupõe a existência de tributo, de tal forma que a previsão de não tributação previamente à criação de tributo é uma estrutura própria da imunidade tributária, e não da isenção.

Posto isto, existem duas problemáticas no tocante ao alcance da isenção tributária trazida pelo artigo 19 do Decreto-lei nº 73/66, quando interpretada à luz do CTN.

Primeiramente, vale observar que a isenção, no que se refere aos tributos alcançados pela exceção da regra de tributação, pode ser geral ou especial, i.e., abranger todos os tributos incidentes sobre um determinado evento ou apenas determinados tributos previamente especificados em lei. O Decreto-lei nº 73/66 não deixa claro qual das duas formas de isenção é a oferecida para os casos de seguro rural.

Isso porque referido dispositivo legal dispõe que são isentas as operações de seguros, o que pode levar à interpretação de que a isenção aplica-se somente aos tributos cujo fato gerador seja a realização de operações de seguro. Em se tomando tal interpretação como a correta, referida isenção aplicar-se-ia somente ao IOF, haja vista que, atualmente, este é o único tributo federal cujo fato gerador é a realização de operações de seguros.

Por outro lado, este mesmo dispositivo legal determina que a isenção tributária seja irrestrita, o que pode levar à interpretação de que qualquer grandeza econômica decorrente da realização de operações de seguro rural não deve ser tributada.

Tomando-se por pressuposto uma interpretação sistemática do Decreto-lei 73/66, a diretriz mais correta a se seguir é a de que o dispositivo legal tem por objetivo isentar de tributos federais qualquer grandeza econômica gerada pela realização de operações de seguro rural, mesmo que este não seja o fato gerador do tributo. Isso se verifica pelo fato de que o Decreto-lei pretende não somente desonerar integralmente tais operações, como também subvencionar as sociedades seguradoras que operam neste ramo. Desta forma, não há sentido em se aplicar a isenção somente ao IOF e não a qualquer outro tributo que incida sobre uma grandeza econômica gerada pela realização da operação de seguro rural.

Superada esta discussão, outro ponto controvertido sobre o assunto diz respeito aos tributos criados após a edição do Decreto-lei nº 73/66. Tal discussão apresenta grande relevância em vista da criação de contribuições sociais (CSLL, PIS e COFINS) após a concessão da isenção. Conforme mencionado anteriormente, o CTN determina que a isenção, em princípio, não se aplica aos tributos criados após a sua concessão, exceto nos casos de expressa previsão em Lei, o que não é o caso.

Comentados os aspectos acima, será discutido adiante o alcance da isenção sobre o seguro rural para os casos de cada tributo federal atualmente vigente, cujo ônus é suportado pelas sociedades seguradoras.

#### 5. Alcance da Isenção Tributária ao Seguro Rural

##### 5.1. Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Mobiliários (“IOF”)

Tendo em vista que a isenção tributária sobre as operações de seguro rural foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, conforme já comentado no item 3, bem como que o fato gerador do IOF é a realização de operação de seguros, e este imposto já existia quando da criação da isenção sob análise (1966), não resta qualquer polêmica quanto ao alcance da isenção a este imposto.

Tanto o é, que o próprio Poder Executivo reconheceu a aplicabilidade da isenção do IOF sobre as operações de seguro rural quando da edição do atual regulamento deste imposto, previsto no Decreto nº 6.306/07. Vejamos:

“Art. 23. É isenta do IOF a operação de seguro:

(...)

III - rural (Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, art. 19);

(...)” (Destacamos)

Portanto, o alcance da isenção sobre as operações de seguro rural ao IOF é matéria pacífica, sobre a qual não existem maiores polêmicas

## 5.2. Imposto Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ

Primeiramente há que se observar que o IRPJ tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, conforme prescrito no artigo 43 do CTN. Percebe-se, desta forma, que a ocorrência do fato gerador do IRPJ não depende da realização de uma atividade específica, mas sim de um acréscimo patrimonial, qualquer que seja a sua natureza.

Em que pese o exposto, conforme comentado anteriormente, a isenção tributária trazida pelo artigo 19 do Decreto-lei nº 73/66 não deve alcançar somente os impostos cujo fato gerador seja a realização de operação de seguro rural. Tal isenção deve alcançar todos os tributos federais que incidam sobre uma grandeza econômica gerada pela realização de operações de seguro rural. Portanto, sob este aspecto, não há óbice para aplicação da isenção para o IRPJ sobre o lucro gerado na realização de atividades de seguro rural.

Ademais, vale observar que o IRPJ já havia sido instituído anteriormente à edição do Decreto-lei nº 73/66, motivo pelo qual a restrição do artigo 177, inciso II, do CTN, que veda a aplicação de isenção a tributo instituído posteriormente à criação da benesse fiscal, não é aplicável a este imposto.

Desta forma, resta claro que o lucro gerado nas operações de seguro rural não deve ser tributado pelo IRPJ nas sociedades seguradoras que operam neste ramo. Assim, como tais sociedades são obrigadas à apuração do imposto pelo método do lucro real, haja vista o disposto na Lei nº 9.718/98, artigo 14, inciso II, o lucro gerado pelas operações de seguro rural, decorrente do confronto entre receitas e despesas correlatas a esta atividade, devem ser uma exclusão do lucro líquido para fins de apuração do lucro real.

## 5.3. CSLL

A CSLL, instituída pela Lei nº 7.689/88, é uma contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social, cujo fato gerador é a obtenção de lucro.

Conforme já exaustivamente comentado, a isenção tributária do Decreto-lei nº 73/66 deve se aplicar a qualquer tributo cuja base de cálculo seja uma grandeza econômica gerada pela realização das atividades de seguro rural. Desta forma, sob este aspecto, não há qualquer restrição para a aplicação da isenção para a CSLL.

O ponto controvertido sobre este tema encontra-se no fato de a CSLL ter sido instituída 22 anos após a edição do Decreto-Lei nº 73/66, de tal maneira que, em

princípio, quer nos parecer que o lucro gerado pela realização de atividades de seguro rural não estaria alcançado pela norma de isenção de CSLL, haja vista o previsto no artigo 177, inciso II, do CTN.

Ocorre que o artigo 177, inciso II, do CTN, ao dizer que a isenção não se aplica aos tributos instituídos após a sua concessão, limita a isenção aos tributos que são efetivamente novos, e não a tributos instituídos como adicionais de tributos instituídos anteriormente. Vejamos, neste sentido, os ensinamentos de Hugo de Brito Machado<sup>2</sup>:

“(…) Não são abrangidos pela isenção os tributos novos; mas como tal devem ser entendidos somente os que sejam efetivamente novos. Não os antigos que tenham recebido nova denominação. Se ocorre o aumento do tributo, ou criação de adicional, ou tributo com outro nome, mas com o mesmo fato gerador, a isenção alcança o aumento, o adicional, ou o tributo que, sendo antigo na essência, tenha recebido nova denominação, ou nova estrutura formal. (...)”

Dito isto, faz-se necessário mencionar que a CSLL tem fato gerador idêntico ao IRPJ, com pequenas distinções pontuais no que se refere à dedutibilidade de algumas despesas para fins de apuração da base de cálculo da contribuição. Aliás, é de conhecimento notório que a instituição da CSLL foi uma forma de majorar a tributação do IRPJ, porém, com uma destinação constitucional da arrecadação do “novo tributo” diversa da destinação constitucional do IRPJ.

O IRPJ, por se tratar de tributo com natureza de imposto, não tem destinação constitucional específica no orçamento da União e o montante arrecadado deve ser repartido com os outros Entes Federados, quais sejam Municípios, Estados e Distrito Federal, conforme previsto nos artigos 157 e 158 da Constituição Federal de 1988. Por outro lado, a CSLL, por se tratar de contribuição social, deve ter uma destinação específica, no caso o financiamento da seguridade social, e não deve ser repartido pela União com os demais Entes Federativos, conforme previsão no artigo 195 da Constituição Federal.

Nota-se que a instituição da CSLL foi uma forma disfarçada de majorar a tributação pelo IRPJ, evitando-se a repartição da receita arrecadada pela União com os demais Entes Federados. Assim, tal contribuição social não era um tributo novo, quando de sua instituição em 1988, mas sim uma majoração de um tributo já existente, no caso o IRPJ.

Por este motivo, a isenção criada pelo Decreto-lei nº 73/66 deve alcançar também a CSLL, visto que tal tributo, em sua essência, é um adicional do IRPJ, que já existia anteriormente a 1966.

Conclui-se, portanto, que o lucro gerado pelas sociedades seguradoras na realização de operações de seguro rural deve ser uma exclusão do lucro líquido para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, tal qual ocorre com o IRPJ.

#### 5.4. Contribuições Sociais sobre o Faturamento – PIS e COFINS

As contribuições sociais sobre o faturamento têm previsão no artigo 195 da Constituição Federal de 1988. O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7/70, enquanto que a COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91. Observa-se, portanto, que a instituição de tais tributos foi posterior ao Decreto-lei 73/66.

Neste sentido, a isenção tributária sobre as operações de seguro rural foi criada em 1966, época em que sequer existia a previsão constitucional para instituição de contribuições sociais sobre o faturamento. Desta forma, a aplicabilidade da isenção tributária sobre as operações de seguro rural não é passível de aplicação ao PIS e COFINS, haja vista o disposto no artigo 177, inciso II, do CTN.

Neste sentido, como a não tributação das operações de seguro rural não está prevista na Constituição Federal e, por isso, não pode ser considerada como imunidade tributária, mas sim como isenção, tal benesse fiscal não alcança o PIS e COFINS.

#### 6. Conclusão

Diante do todo exposto, conclui-se que o artigo 19 do Decreto-lei nº 73/66 foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 e a isenção sobre as operações de seguro rural aplica-se ao IOF, IRPJ e CSLL.

Por outro lado, tal isenção não deve se aplicar ao PIS e COFINS incidentes sobre as receitas de prêmios decorrentes de apólices de seguro rural, haja vista que tais contribuições foram instituídas posteriormente à edição do Decreto-lei nº 73/66.

Finalmente, somente o regulamento do IOF prevê expressamente a isenção do imposto sobre as operações de seguro rural. Por esta razão, tendo em vista a ausência de jurisprudência consolidada sobre o tema, bem como ausência de manifestação das autoridades fiscais sobre o alcance da isenção de tributos federais sobre as operações de seguro rural, caso o contribuinte opte por não oferecer o lucro destas operações às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e as receitas destas atividades nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, sugere-se a interposição de uma medida judicial preventiva ou a formulação de um processo de consulta.

#### Notas.

1. Até o advento da Lei Complementar n.º 126/07, as operações de resseguro eram monopólio do IRB. Após a publicação desta norma, em 16.01.2007, entidades privadas passaram a ser autorizadas a operar o mercado de resseguros.
2. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Malheiros Editores. 28ª Edição, revista, atualizada e ampliada, 2007, pg. 253 e 254.



# PROVEITO DO IRRF DECORRENTE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E CRUZAMENTO DE INFORMAÇÕES PELA FISCALIZAÇÃO

**Roberto de Vasconcelos Schneider**

Graduação em Direito pela PUC-SP.

Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário pela PUC-SP.

Pós-Graduando Lato Sensu em Direito Tributário Internacional pelo IBDT

Advogado Senior de Gaia Silva Gaede e Associados em São Paulo

## 1.Introdução

Recentemente, temos sido informados acerca de diversas intimações fiscais questionando compensações de saldos negativos de imposto de renda de prestadores de serviços. Tais questionamentos tinham causa nos distintos entendimentos, pelos prestadores e tomadores de serviços, quanto ao momento da retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”) incidente sobre suas operações.

Como é notoriamente sabido, os prestadores de serviços podem deduzir do imposto devido o imposto já antecipado quando da retenção, declarando tais informações na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (“DIPJ”); e os tomadores de serviços devem reter e recolher parte do valor devido ao prestador a título de antecipação do imposto de renda e declarar essas informações na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (“DIRF”). Desse modo, a eleição de momentos distintos (i) para a retenção do IRRF pelos tomadores de serviços, e (ii) para a dedução desse IRRF pelo prestador do respectivo serviço, ocasiona divergências nos cruzamentos efetuados pela Receita Federal do Brasil (“RFB”), razão pela qual o contribuinte é intimado a prestar esclarecimentos, sobretudo em pedidos de compensação.

Diante disso, convém esclarecer que a eleição de momentos distintos ocorre porque, ao contrário da retenção de CSLL, PIS e COFINS, em que a legislação<sup>1</sup> é clara ao dispor sobre o momento da retenção na prestação de serviços de natureza profissional, o artigo 647 do Regulamento do Imposto de Renda (“RIR/99”) dá margem a diversas interpretações quanto ao momento da retenção do IRRF sobre esses serviços.

De acordo com o referido artigo, o fato gerador do IRRF é o pagamento ou o crédito (o que ocorrer primeiro) das importâncias referentes aos serviços caracterizadamente de natureza profissional. No que tange ao termo “pagamento”, não existem maiores dúvidas quanto ao momento fático a que se refere o termo para determinarmos a ocorrência do fato gerador do imposto. A problemática, portanto, está restrita ao termo “crédito”.

Sendo assim, o presente artigo tem como escopo expor e analisar os conceitos e fundamentos que envolvem o problema da conceituação do termo “crédito” e a consequente definição do aspecto temporal da incidência do IRRF nas operações de prestação de serviços de natureza profissional (artigo 647 do RIR/99), tendo em vista, especialmente, que a interpretação de momentos distintos de incidência do IRRF pelos prestadores e tomadores de serviços pode ocasionar divergência quando do cruzamento pela RFB (DIPJ) do prestador x DIRF do tomador x recolhimento do IRRF), resultando, eventualmente, em questionamentos por parte da fiscalização (a qual pode ter também sua interpretação própria do termo “crédito” para definir o momento de incidência do IRRF).



## 2. IRRF – Operações Internas (Serviços Profissionais)

O Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 647, dispõe sobre o momento da ocorrência do fato gerador do IRRF na prestação dos serviços. Confira-se:

“Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias **pagas ou creditadas** por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional.”

Diante da leitura do dispositivo acima transcrito, a problemática exposta no tópico introdutório se justifica, na medida em que a eleição do legislador pelo termo “crédito” como fato gerador implica em dúvidas sobre seu significado. Com efeito, a amplitude conceitual do termo crédito dá margem a diversas interpretações, dentre as quais, para o escopo da problemática aqui estudada, destacam-se as interpretações de “crédito contábil” e “crédito financeiro”.

Nessa linha, se o crédito em questão for reconhecido como o crédito típico dos lançamentos contábeis (“crédito contábil”), o momento da ocorrência do fato gerador passará a ser o registro na contabilidade da empresa da obrigação relativa ao pagamento do preço do serviço contratado. Em contrapartida, caso o crédito seja reconhecido como o “crédito financeiro”, compreendido como a disponibilização efetiva, por meio de crédito bancário (p.ex.), do valor referente ao pagamento dos serviços, o momento da retenção do imposto passará a ser o pagamento.

Ante esse impasse, e sendo o IRRF sobre serviços uma antecipação do imposto de renda devido, o estudo do conceito de “crédito” trazido pela legislação ordinária passa, necessariamente, pela análise do artigo 43 do Código Tributário Nacional (“CTN”), o qual, como norma geral, delimita o momento ocorrência do fato gerador do imposto de renda (tópico 4 do presente artigo).

Feitas essas considerações, não obstante o escopo do presente trabalho seja analisar o momento de incidência do IRRF sobre as operações internas (nacionais) de prestação de serviços, vale ressaltar que a questão aqui exposta tem relevância também no âmbito das operações *cross-borders* de remessas para o exterior, já que também nestas operações a legislação prevê como hipótese de incidência o “crédito”.

Sendo assim, considerando que a discussão acerca das diversas acepções de “crédito” para fins de incidência do IRRF está mais sedimentada nas operações de remessas internacionais, com ampla gama jurisprudencial, passemos rapidamente à sua análise, muito embora saibamos que, por envolver partes em países distintos, não haja, ainda, maiores preocupações quanto a eventuais cruzamentos pela RFB das obrigações acessórias impostas aos contribuintes brasileiros (DIPJ, DIRF, e o recente SPED)<sup>2</sup>.

## 3. IRRF – Operações Internacionais (Regime Geral)

A generalidade dos rendimentos e ganhos de capital atribuídos a residentes no exterior está amparada pelo regime geral de retenção do IRRF. Nesse prisma, destaca-se que o legislador ordinário elegeu os termos “pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos” como hipótese de incidência do IRRF. Veja-se o artigo 685 do RIR/99:

“Art. 685. Os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos pagos, **creditados**, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, estão sujeitos à incidência na fonte”.

Ante essa disposição legal, diversos contribuintes que não efetuavam a retenção e recolhimento do IRRF quando do crédito contábil foram autuados. Inconformados com as autuações, os contribuintes levaram os seus casos para apreciação do Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – “CARF”).

Por sua vez, ao julgar essas demandas, o antigo Conselho de Contribuintes, embora não tenha entendimento pacífico sobre a acepção do termo “crédito” (como veremos a seguir), manifestou-se repetidamente que o simples crédito contábil da obrigação não é suficiente para desencadear a retenção do IRRF:

“IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - CRÉDITO CONTÁBIL - RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR - NECESSIDADE DA EFETIVA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DO RENDIMENTO – INOCORRÊNCIA

Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, por fonte situada no país, a título de juros, comissões, descontos, despesas financeiras e assemelhados.

**Fica prejudicada a hipótese de incidência não se verificando a efetiva disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.**

**O mero registro contábil do crédito não caracteriza disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.**

(1º Conselho de Contribuintes / 6a. Câmara / ACÓRDÃO 106-17.142 em 05.11.2008, Ano-calendário: 1997, 1998, 1999)”

“IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - JUROS E CORREÇÃO PELA VARIAÇÃO CAMBIAL DECORRENTE DE EMPRÉSTIMO DE PESSOA JURÍDICA SITUADA NO EXTERIOR COM CLÁUSULA DE VENCIMENTO EM 10 ANOS - ENCARGOS FINANCEIROS LANÇADOS ATRAVÉS DE CRÉDITOS CONTÁBEIS REGISTRADOS

EM DATA ANTERIOR AO VENCIMENTO DO EMPRÉSTIMO - FATO GERADOR.

**Não há fato gerador do imposto de renda incidente na fonte quando os juros e a correção pela variação cambial são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação.**

O simples crédito contábil, antes da data aprazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. **O fato gerador do imposto na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica.** (1º Conselho de Contribuintes / 4a. Câmara / ACÓRDÃO 104-21.549 em 27.04.2006, Ano-calendário: 1997 a 2000)”

Conforme se pode notar dos selecionados julgados, a interpretação do termo “crédito” deve estar atrelada à aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica para fins de incidência do imposto de renda, não sendo o mero lançamento contábil suficiente para caracterizar tal aquisição. Diante da inegável relevância dos conceitos apresentados nas citadas decisões para o deslinde da matéria, passemos à análise do conceito de disponibilidade econômica ou jurídica.

#### 4. IRRF – Disponibilidade Econômica ou Jurídica

**O artigo 43, caput, do CTN dispõe que** “o imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica”.

Interpretando tal artigo, alinhado com as demais disposições do CTN, a doutrina dominante<sup>3</sup> tem firmando o entendimento de que a **disponibilidade econômica** é aquela que corresponde ao poder de dispor, concretamente, pela pessoa que detém a posse direta da renda (disponibilidade real – obtenção de fato dos recursos); ao passo que a **disponibilidade jurídica** corresponde à aquisição de direitos sobre disponibilidades possíveis, ou seja, ainda que o titular não detenha a posse direta da renda, esta já foi colocada à sua disposição.

Dessa feita, os julgados que afastaram a incidência do IRRF nas operações internacionais o fizeram sob a luz da aquisição da disponibilidade econômica (acórdão 106-17.142) ou jurídica (acórdão 104-21.549), e, assim, consideraram que o mero crédito contábil não seria condição suficiente para desencadear a retenção do IRRF. Sendo assim, dessas decisões emergem duas vertentes jurisprudenciais: (i) uma, atrelando o termo “crédito” e o momento da incidência do IRRF à aquisição da disponibilidade econômica; e (ii) outra, relacionando a incidência do IRRF à aquisição da disponibilidade jurídica.

Nesse prisma, diga-se que a primeira linha mencionada entende que o crédito a que se refere à legislação é o crédito bancário. Até porque, em seu entendimento,

se assim não fosse, bastaria à legislação prever o termo “creditar”, haja vista que esse precede o pagamento, o emprego, a remessa ou a entrega. Portanto, essa primeira interpretação é dada à luz da disponibilidade econômica. Nesse sentido, veja-se excerto do mencionado Acórdão 106-17.142:

*“Quanto à dicção ‘creditadas’, o melhor entendimento é enxergá-la como o crédito bancário em favor do não-residente, entendendo todas as palavras antes citadas como sinônimos, no sentido de disponibilizar, efetivamente, as remessas para o beneficiário não-residente.”*

Já a segunda linha interpretativa é mais abrangente e atrela o termo “crédito” à disponibilidade jurídica, “como direito ao crédito”. Por essa linha, adquire-se a disponibilidade jurídica quando surge o direito para exigir o crédito. Assim, enquanto esse não puder ser exigido, até se pode ter o direito ao crédito, mas não há disponibilidade jurídica que suporte a incidência de IRRF. Apenas ao emergir o direito à pretensão e/ou ação para exigir o crédito, emerge também a disponibilidade jurídica e há a incidência do IRRF.

Melhor explicando. O conceito de disponibilidade jurídica suporta situações em que o beneficiário do rendimento disponha de título, não sujeito à condição, termo ou modo, para realizar seu direito de crédito e convertê-lo em pecúnia. É o caso, por exemplo, de uma contratação de serviço para pagamento futuro, em que a fonte pagadora, chegada a data para o pagamento, não o faz, tornando-se inadimplente. Nessas circunstâncias, o beneficiário do rendimento não tem a disponibilidade econômica sobre o preço do serviço prestado, pois ainda não o recebeu; contudo, com base nessa linha interpretativa, adquiriu a disponibilidade jurídica quando vencido o prazo para pagamento, na medida em que, a partir dessa data, poderá exigir os valores que lhe são devidos.

Portanto, por essa linha interpretativa, vencido o prazo para o pagamento da obrigação, surgiria a incidência do IRRF. Dentre outros julgados que adotam essa interpretação (ex.: CSRF/01-0.632 de 1986, Acórdão 103-07.602 também de 1986, Acórdão 101-77.766 de 1988), situa-se o mencionado Acórdão 104-21.549, de 2006:

**“Não há fato gerador do imposto de renda incidente na fonte quando os juros e a correção pela variação cambial são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação.”**

Vistos essas duas principais linhas jurisprudenciais acerca da acepção do termo crédito para fins de definição do momento da ocorrência do fato gerador de IRRF, existe outra possível interpretação a ser dada. Vejamos.

## 5. IRRF – Possível Interpretação da Legislação Ordinária – Termo “Creditados(as)”

Não obstante as decisões dos tribunais administrativos terem se valido dos conceitos de disponibilidade jurídica e econômica relacionados no artigo 43 do CTN, um olhar mais apurado para a própria legislação ordinária pode servir de bom auxílio para a interpretação sobre o tema.

Com efeito, o conceito de disponibilidade jurídica é bastante amplo, albergando, por exemplo, o regime de tributação do lucro real para pessoas jurídicas, que, por sua vez, é fundado no regime contábil de competência. Por ele, em breves linhas, as receitas e despesas devem ser escrituradas quando incorridas, independentemente da data de pagamento ou vencimento das obrigações correspondentes. Portanto, o lucro é tributado independentemente do pagamento e vencimento das obrigações que o compõem.

Isso não quer dizer, todavia, pela linha interpretativa nesse tópico estudada, que o mero crédito contábil, o qual se traduz no reconhecimento contábil do preço contratado quando incorrida a respectiva despesa, deva necessariamente ser condição suficiente para a incidência do IRRF. O artigo 43 do CTN, fundado no conceito de disponibilidade jurídica da renda, até permitiria tal incidência, desde que a legislação ordinária assim previsse.

Nesse contexto, uma interpretação plausível é a de que, ao tratar da retenção na fonte, a legislação ordinária previu uma conduta ativa da fonte pagadora em favor do titular da renda, qual seja se configura no adimplemento da contraprestação do serviço. Senão, confirmam-se redações tanto (i) no âmbito das operações internacionais (art. 685 do RIR/99): “*rendimentos (...) pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos (...) à pessoa física ou jurídica residente no exterior*” quanto (ii) no âmbito das operações internas (art. 647 do RIR/99): “*as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas*”.

Por essa interpretação, não se pode, pois, equiparar o conceito de crédito contábil a uma conduta ativa da fonte pagadora em favor da outra pessoa. Tão pouco pode o equiparar a essa conduta ativa em favor de outra pessoa, o mero decurso do prazo contratual (vencimento da obrigação). Em ambas as situações (crédito contábil e direito ao crédito por decurso de prazo) não há qualquer conduta ativa em favor da fonte produtora.

Logo, nessa linha interpretativa, a opção do legislador ordinário teria sido a de tributar por IRRF os rendimentos apenas por ocasião de sua percepção efetiva, ou seja, de acordo com a disponibilidade econômica desses<sup>4</sup>.

## 6. Problemática das Operações Internas

Como visto, o termo “crédito”, base para definição do momento de incidência do IRRF, é passível de diversas acepções. Dessa feita, enquanto nas operações internacionais há basicamente dois agentes que podem divergir sobre o correto

momento de incidência do IRRF (fonte pagadora e fisco), nas operações nacionais tal situação é extremada, já que há três agentes envolvidos (fonte pagadora, fisco e beneficiário). Além disso, a situação se agrava ainda mais em decorrência das diversas obrigações acessórias às quais os contribuintes brasileiros são submetidos e seu cruzamento pela RFB.

Nesse contexto, convém dissertar brevemente sobre uma perspectiva histórica que provavelmente resultou no recente aumento de intimações e autuações decorrentes da matéria objeto do presente estudo.

Durante algum tempo, é inequívoco que a fiscalização interpretou o termo “crédito” como crédito contábil. Esse posicionamento predominante do fisco não apenas ocasionou autuações, conforme mencionado, como também foi expressamente manifestado, mediante respostas a consultas, como a que se observa a seguir:

“O fato gerador da obrigação de efetuar a retenção do IRRF sobre as importâncias relativas à remuneração de serviços profissionais prestados por pessoas jurídicas ocorre no momento do pagamento ou crédito.  
**Considera-se crédito o lançamento contábil na escrituração do tomador dos serviços.**” Processo de Consulta nº 408/06.

Dessa feita, por esse entendimento das autoridades fiscais, o momento para a fonte pagadora efetuar a retenção do IRRF era o momento do crédito contábil. Ou seja, a fonte pagadora, ao registrar a obrigação referente ao preço do serviço contratado creditando seu passivo (crédito contábil), deveria, neste momento, realizar a retenção do IRRF e, em seguida, o seu respectivo recolhimento. Assim, ao receber a nota fiscal do prestador de serviços e contabilizá-la em suas demonstrações financeiras, a fonte pagadora deveria, com base nesse entendimento do fisco, proceder à retenção do imposto, ainda que o pagamento da fatura ocorresse em um período futuro.

Na outra ponta da relação, por esse mesmo entendimento, o prestador do serviço já poderia reconhecer seu crédito de IRRF no momento da prestação do serviço (emissão da nota fiscal), haja vista que já teria nascido, para o tomador, a obrigação de recolher o IRRF.

Ocorre que, conforme já mencionado, diversos tomadores de serviço tinham entendimento diverso e retinham e recolhiam o IRRF quando do crédito financeiro, especialmente em operações internacionais. Tais contribuintes, sobretudo em operações internacionais, foram autuados pelas autoridades fiscais e recorreram aos tribunais administrativos, os quais, embora não tenham pacificado o conceito do termo “crédito”, afastaram a interpretação de que o crédito seria o contábil, ao menos para aquelas operações internacionais.

Diante dessa jurisprudência, e talvez, até influenciados pela legislação de CSLL, PIS e COFINS (que, como vimos no tópico introdutório, determina expressamente que a retenção dessas contribuições deve ser efetuada no pagamento), alguns os

tomadores de serviço, começaram a reter o IRRF sobre operações internas também apenas no pagamento, e não mais no crédito contábil.

Com efeito, até mesmo a fiscalização passou a ser influenciada por essa linha interpretativa. Tanto assim que emitiu nova resposta à consulta em que afasta a incidência do IRRF sobre o crédito contábil e, destaca-se, analisa o termo “crédito” incidente sobre operações internas de prestação de serviço de natureza profissional. Confira-se:

“Ocorrendo em primeiro lugar o crédito das importâncias devidas a pessoas jurídicas, civis ou mercantis, **pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional**, nominal às beneficiárias, incondicional e não sujeito a termo, configura-se o fato gerador, devendo ser retido o imposto neste momento. **O mero lançamento contábil não tem o poder de configurar o fato gerador do tributo. O beneficiário terá que possuir (adquirir) disponibilidade econômica ou jurídica do produto de seu serviço profissional.**” (Processo de Consulta nº 60/11).

Entretanto, não obstante a solução de consulta acima exposta, ainda não se pode afirmar que essa é efetivamente a nova posição da fiscalização, inclusive, porque, como se verá a seguir, há argumentos para a retenção do IRRF quando do crédito e, especialmente, há o risco para o prestador do serviço que deduzir do imposto devido o IRRF correspondente a uma receita não tributada naquele período.

## 7. Dedução do IRRF pelo Prestador de Serviços

Não se pode perder de vista que a discussão do momento de incidência do IRRF, conquanto aplicável tanto para operações internacionais como nacionais, ganhou força e robustez a partir dos casos internacionais.

Contudo, a retenção na fonte tem natureza distinta em operações internacionais e em operações nacionais. Enquanto nas operações internacionais estamos diante de uma incidência exclusiva (para fins do direito interno), na operação nacional sujeita ao IRRF estamos diante, em regra, de uma antecipação do devido na declaração.

Dessa feita, enquanto na incidência exclusiva, sob a ótica do direito interno, o IRRF é o devido em definitivo, no sistema de antecipação o IRRF é uma antecipação do imposto devido, motivo pelo qual pode dele ser deduzido, ou mesmo ser restituído (caso as antecipações sejam em quantias superiores ao imposto efetivamente devido ao final do período).

Nessa linha, o artigo 34 da Lei nº 8.981/95 determina que, para efeito de pagamento do imposto de renda, a pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto apurado no mês, o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas **que integraram a base de cálculo correspondente** e outros incentivos fiscais previstos na legislação:

“Art. 34. Para efeito de pagamento, a **pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto apurado no mês, o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente** (arts. 28 e 29), bem como os incentivos de dedução do imposto relativos ao Programa de Alimentação do Trabalhador, Vale-Transporte, Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente, Atividades Culturais ou Artísticas e Atividade Audiovisual, observados os limites e prazos previstos na legislação vigente.”

Nesse mesmo sentido determina o artigo 231, inciso III do RIR/99:

“Art. 231. **Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado**, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º):

(...)

III - do imposto pago ou retido na fonte, incidente **sobre receitas computadas na determinação do lucro real;** (...)”

Desse modo, como se pode notar, a legislação determina que a pessoa jurídica, ao apurar o seu IRPJ, poderá deduzir, do valor devido, **o IRRF retido sobre as receitas que integraram a base de cálculo imposto.** Assim, a legislação indica que o aproveitamento do IRRF deve se dar na medida em que as receitas dos serviços são auferidas e contabilizadas pelo prestador (isso é, de acordo com o regime de competência).

Assim sendo, há também argumentos para defender a obrigatoriedade de retenção quando do crédito contábil da despesa, já que a sistemática descrita acima, de dedução do IRRF correlato às receitas que integram a base de cálculo do imposto (regime de competência), estaria em compasso com a retenção do IRRF pelo tomador quando do registro da obrigação referente ao preço do serviço contratado na contabilidade, ou seja, quando do crédito contábil (regime de competência); e, portanto, em descompasso com a retenção quando do pagamento (regime caixa).

Dessa forma, deve-se considerar para o prestador de serviço, ante os dispositivos acima levantados, há um risco adicional ao se valer do IRRF pelo regime de caixa. Isso porque a Receita Federal poderia não apenas entender que o IRRF deve ser retido conforme o crédito contábil, como poderia querer também argumentar que, ao utilizar o imposto retido sob o regime de caixa, o prestador do serviço estaria descumprindo a disposição legal do transcrito artigo 34, já que a receita correspondente poderia ter sido registrada contabilmente em outro período (em razão do regime de competência que rege o reconhecimento de receitas) e, assim, glosar tais deduções. Por esse prisma, já se orientou o CARF em alguns julgados. Senão, confira-se:

“IR-FONTE ANTECIPAÇÃO. COMPENSAÇÃO COM O IRPJ. PERÍODO DE APURAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA. A

compensação do imposto de renda da pessoa jurídica tributada com base no lucro real com o imposto de renda retido na fonte sobre receitas ou rendimentos, deve ser feita no período de apuração em que o beneficiário auferiu e reconheceu tais receitas/rendimentos, em observância ao regime de competência do tributo. (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF – 1ª. Seção – 2ª. Turma da 4ª. Câmara Decisão CARF 1ª. Seção / 2ª. Turma da 4ª. Câmara / ACÓRDÃO 1402-00.405 em 27/01/2011, Ano-calendário de 1997)”

“RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ. O saldo do IRPJ apurado em 31 de dezembro a restituir ou compensar, quando proveniente de Imposto de Renda Retido na Fonte, tem-se como condição legal, que as receitas sobre as quais incidiram o IRRF sejam computadas na determinação do lucro real (inteligência do artigo 2º, § 4º, inciso II, da Lei nº 9430/96). (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 1ª. Seção – 2ª. Turma Especial Decisão CARF 1ª. Seção / 2ª. Turma Especial / ACÓRDÃO 1802-00.647 em 01/09/2010, Ano-calendário de 2000)”

Contudo, vale mencionar que, não obstante as decisões acima, deve-se ponderar que, em regra, a utilização do IRRF (dedução ou composição do saldo negativo) pelo prestador segundo os moldes acima expostos (proveito do IRRF conforme caixa vs. tributação da respectiva receita conforme competência), por mais que não esteja em estrita observância aos termos da legislação, não acarreta prejuízo ao erário. Explica-se: a utilização do IRRF em um período posterior ao oferecimento da receita correlata à base de cálculo do imposto de renda significará tão-somente uma postergação do exercício do direito de dedução por parte do contribuinte (ou seja, uma antecipação desnecessária de tributo).

## 8. Cruzamento Pelos Sistemas da Receita Federal do Brasil

Ante as diversas interpretações acima expostas e a falta de uma determinação firme das autoridades fiscais, os contribuintes, tanto os que efetuam a retenção como os que a sofrem, ora optam por reter/se valer do IRRF conforme o crédito contábil, ora conforme o crédito financeiro.

Ocorre que a problemática se mostra ainda mais prejudicial aos grandes prestadores de serviço, pois além de estarem sujeitos ao risco acima comentado, pode ocorrer deste contribuinte registrar o IRRF e dele se aproveitar segundo determinado parâmetro (crédito contábil – regime competência; pagamento – regime caixa; ou vencimento) e ter seus mais diversos clientes restando os respectivos IRRF de maneiras distintas.

Essa desarmonia eventualmente implicará em questionamentos por parte da fiscalização, sobretudo se for apurado saldo negativo e este compensado

com outros tributos federais. Isso porque um dos cruzamentos primários que a Receita Federal faz consiste em confrontar as DIRFs das fontes pagadoras e seus pagamentos de IRRF com as retenções declaradas na DIPJ da empresa beneficiária dos rendimentos. Este cruzamento, além de ser rotineiro, é realizado eletronicamente pelo fisco.

Constatada que a DIRF da fonte pagadora diverge da DIPJ do beneficiário, o fisco lança os seus termos de intimação questionando os saldos negativos apurados e as deduções realizadas no cálculo das estimativas mensais, alegando que o montante de retenção sofrida não corresponde àquele utilizado na composição do saldo negativo ou na dedução do IRPJ devido.

Tal circunstância implica em custosos processos administrativos (e mesmo judiciais), em que o contribuinte terá que provar que a retenção de fato ocorreu (extratos bancários, notas fiscais emitidas, lançamentos contábeis) e que o erro está nas informações prestadas pela fonte pagadora. Além disso, corre-se o risco de ter sua defesa indeferida ou parcialmente deferida por conta do entendimento da jurisprudência mencionada no tópico anterior, que considera que apenas podem ser aproveitados os IRRF correspondentes às receitas tributadas no mesmo período (embora haja argumentos de defesa).

## 9. Conclusão

Conforme visto ao longo do presente estudo, o termo “crédito” utilizado pela legislação para definir a incidência de IRRF, tanto em operações nacionais quanto internacionais, é passível de diversas acepções, sendo que, a depender da adotada, ter-se-á um determinado momento para a incidência do IRRF.

Nessa linha, verificamos que inicialmente a fiscalização era firme no sentido de que o crédito a que se referia a legislação era o crédito contábil, de modo que o IRRF deveria incidir quando do registro no passivo do preço da obrigação pactuada.

No entanto, principalmente no que tange ao IRRF incidente sobre as operações internacionais, os contribuintes se insurgiram contra tal interpretação e, após diversas discussões em âmbito administrativo, a jurisprudência que se formou, analisando essas operações internacionais, foi no sentido de afastar a incidência do IRRF sobre o crédito contábil (embora não se tenha um posicionamento definido quando a devida acepção do termo, se crédito financeiro ou direito de exigir o crédito).

Ante essa nova interpretação, alguns contribuintes – sobretudo os tomadores de serviço – passaram a adotá-la nas operações internas. Com efeito, até mesmo o fisco emitiu resposta à consulta se posicionando no sentido de afastar a incidência do IRRF sobre o crédito contábil na prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional. Contudo, ainda é cedo para se afirmar que essa seja efetivamente a posição das autoridades fiscais.

Diante disso, os contribuintes passaram a não ter mais parâmetros definidos para efetuar retenção ou dela se valer. No entanto, a eleição de momentos distintos de incidência do IRRF pelos prestadores e tomadores de serviços pode resultar em



descompasso quando do cruzamento pela RFB, em especial: DIPJ do prestador vs. DIRF do tomador e seus recolhimentos de IRRF.

Encontradas divergências nesses cruzamentos, a Receita Federal pode questionar os contribuintes, instando-os a comprovar suas deduções de IRRF ou o saldo negativo no qual o IRRF foi utilizado. Tais questionamentos acabam por resultar em desgastosos e custosos processos administrativos e/ou judiciais.

A situação se agrava ainda mais, pois além de as autoridades fiscais poderem ter uma interpretação própria do termo “crédito” e/ou de quando o IRRF pode ser aproveitado pelo prestador de serviço, os prestadores não têm como prever qual momento seus clientes elegem para a retenção do IRRF, sobretudo quando prestam serviços para inúmeros clientes e têm sistemas parametrizados para contabilização e proveito do IRRF.

Portanto, hoje as empresas prestadoras de serviço acabam por estar expostas a questionamentos fiscais, sem que haja um procedimento de utilização do IRRF totalmente seguro e que não chame a atenção das autoridades fiscais quando de seus cruzamentos eletrônicos.

## Notas.

1. Artigo 30, caput, da Lei nº 10.883/03. **“Os pagamentos** efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, **estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.”** (sem grifos no original)
2. Devemos destacar que a introdução da obrigação acessória “SISCOSERV” (Lei nº 12.546/11 e Instrução Normativa nº 1.277/12) deve se tornar um meio eficaz para diversos cruzamentos a serem efetuados pela RFB, inclusive para comparar remessas ao exterior e respectiva retenção.
3. Nesse sentido vide: MARTINS, Ives Gandra da Silva, in: REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO Nº 137. Pag. 113; e XAVIER, Alberto. DIRETIO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL DO BRASIL. 6ª Edição. Pag. 513.
4. Nesse sentido: XAVIER, Alberto. DIRETIO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL DO BRASIL. 6ª Edição. Pag. 519

# VALORAÇÃO ADUANEIRA AJUSTES NO MÉTODO DO VALOR DE TRANSAÇÃO - ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA COMO CONDIÇÃO DE VENDA DE MERCADORIAS IMPORTADAS

**Bruno Gonçalves Fugazza**

Advogado Pleno no escritório Gaia Silva Gaede e

Associados em São Paulo

Pós-graduando em Direito Tributário no IBET.

## 1. Introdução

O presente artigo tem por objetivo analisar as condições a serem observadas para que royalties pagos devam ser incluídos no valor aduaneiro de bens importados, quando tais bens tenham sido valorados por meio do método do “Valor da Transação”, com especial foco na conceituação de tais pagamentos como “condição de venda” nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira.

## 2. Aspectos Gerais da Valoração Aduaneira no Brasil

As leis alfandegárias brasileiras exigem que todas as mercadorias importadas tenham um valor, sobre o qual os tributos alfandegários devem ser baseados. Além disso, a valoração é com frequência usada como base para determinar honorários alfandegários e valorizar taxas adicionais. Eventuais erros na valoração de mercadorias podem resultar em multas e penalidades, ou ainda atraso na liberação das mercadorias.

A definição de “valor aduaneiro” foi inserida no ordenamento pátrio pelo Decreto nº 1.335/94, que internalizou o artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT). Tal definição foi trazida pelo antigo Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002, e mantida pelo atual Regulamento, aprovado pelo Decreto n.º 6.759/09, nos seguintes termos:

“Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 1994):

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.”

Segundo o citado Acordo de Valoração Aduaneira (“AVA”), há seis diferentes métodos de valoração, **aplicáveis em ordem de preferência**, ou seja, é dizer que somente é permitido utilizar um método caso o método anterior não possa ser aplicado.

O primeiro e principal método de valoração aduaneira é o “Valor da Transação”, previsto nos artigos 1º do AVA e 8º e seguintes da Instrução Normativa SRF nº 327/03, segundo os quais quando a importação resultar de

operação comercial de compra e venda que implique transferência internacional efetiva das mercadorias, a **valoração aduaneira deverá ser realizada mediante o método do valor de transação.**

Por esse método, o valor de transação é o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, acrescentando-se, entre outros, o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente da mercadoria importada, que se reverta direta ou indiretamente ao vendedor (exportador), **bem como os royalties relacionados à mercadoria objeto de revenda.** Nesse sentido, é o enunciado do art. 12 da IN em comento<sup>1</sup>, restando documentado nas faturas comerciais e demais documentos aduaneiros.

Nesse sentido, caso as autoridades fiscais identifiquem que o valor aduaneiro das importações das mercadorias está sendo praticado por um valor muito abaixo ao geralmente praticado entre outros contribuintes para aquelas mercadorias, poderá ser iniciado um procedimento fiscal para apurar o real valor que deverá compor a base de cálculo dos tributos aduaneiros. Nesse sentido, vejamos decisão do Conselho de Contribuintes sobre o assunto

“Ementa: VALORAÇÃO ADUANEIRA. SUBFATURAMENTO. O **desnível entre o preço pago pela mercadoria em uma importação e o valor de transação praticado em importações realizadas por outras empresas pode revelar indícios de subfaturamento. Porém, a descaracterização do valor de transação declarado pelo importador deve ser efetivada somente na hipótese de restar suficientemente provado que tal valor não merece fé.**” (Terceiro Conselho de Contribuintes; 1ª Câmara; ac. nº 301-31658; sessão em 23/02/2005).

Sendo assim, em caso de questionamento por parte das autoridades fiscais, poderão ser cobrados os tributos aduaneiros incidentes sobre a diferença apurada na valorização aduaneira, acrescidos de multa de ofício e juros de mora. Nesse caso, o importador brasileiro deve ser capaz de provar às autoridades fiscais que o preço adotado na operação internacional – principalmente nas operações entre partes relacionadas – está de acordo com os demais valores praticados no mercado.

Caso a empresa não consiga comprovar por documentos e informações que o preço declarado em sua transação não foi subvalorizado, o Fisco poderá desconsiderar o Valor da Transação como base dos tributos alfandegários, e utilizar os outros métodos, obrigatoriamente, na seguinte sequência: (i) Comparação com transações de produtos idênticos; (ii) comparação com produtos similares; (iii) Comparação com o preço de revenda do produto; (iv) Análise pelo valor agregado no Brasil no processo produtivo ou (v) Arbitragem de preço pelo Fisco.

Considerando que o presente artigo versa apenas sobre ajustes no valor aduaneiro apurado por meio método do Valor da Transação, nos ateremos a este ao longo de toda a nossa exposição.

### 3. Da Inclusão de Royalties e Direitos de Licença no Valor Aduaneiro de Produtos Importados

Conforme vimos acima, no Valor Aduaneiro deve ser incluído o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente da mercadoria importada, que seja direta ou indiretamente revertido ao vendedor (exportador). Com foco nessa premissa, abordaremos no presente tópico a aplicabilidade deste conceito aos chamados “Royalties” e “Direitos de Licença”, condição recorrente na importação de bens que por sua natureza se relacionem com direitos intangíveis diversos, como por exemplo o direito de uso de marca ou imagem.

Uma interessante observação preliminar é trazida em um dos mais completos estudos já realizados sobre o AVA, resultante no livro “*Commentary on the GATT Customs Valuation Code*”, por Saul L. Sherman e Hinrich Glashoff, sob coordenação de Bernard M. Field, no seguinte trecho<sup>2</sup>:

“The terms ‘royalties’ and ‘licence fee’ are not differentiated from each other and are always used together in the Code and the Notes. This is true not only in the English text version but also in the French (‘redevances et drois de licence’) and in the Spanish (‘canones y derechos de licencia’). In German translation only the single word ‘Lizenzgebühren’ is used.”

Assim, destacam os autores que no código de valoração aduaneira “royalties” e “direitos de licença” não são diferenciados entre si, sendo utilizados sempre em conjunto tanto nas versões em inglês, francês e espanhol, ao passo que na tradução do AVA para o alemão, foi utilizado apenas o termo “*Lizenzgebühren*”, termo traduzido como “royalty”. Desta forma, no presente estudo utilizaremos em diversas passagens apenas o termo “royalty”, sem que reste prejudicada a aplicação de nossas análises às licenças de uso.

Isto esclarecido, preliminarmente, devemos citar que não há definição exaustiva de “Royalties” na legislação brasileira, sendo que sua conceituação normalmente é conexa a determinada legislação fiscal específica, como a do Imposto de Renda. O termo é geralmente compreendido como a remuneração pelo licenciamento de direitos, obras abrangidas por marcas, patentes, know-how e direitos autorais.

Nesse prisma, a Lei Federal nº. 4.506/64, artigo 22, alínea “c”, define os royalties como os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, tais

como os direitos de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais, de pesquisar e extrair recursos minerais, de uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação, de marcas de indústria e comércio e de exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

Com relação à inclusão dos *royalties* na base de cálculo dos tributos incidentes

na importação, dispõe o artigo 8º, § 1º, alínea “c” do AVA, internalizado pela Instrução Normativa nº. 327/03, artigo 12, inciso II, nos seguintes termos:

Artigo 8º - 1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do artigo 1, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

(...)

c) royalties e direitos de licença **relacionados com as mercadorias objeto de valoração (i), que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias (ii), na medida em que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar (iii)** (numeração e destaques nossos);

A inclusão dos royalties no cálculo do valor aduaneiro, na hipótese estabelecida pela legislação de regência, faz-se necessária a fim de evitar que o importador divida o preço pago pela mercadoria em várias parcelas e crie denominações diferentes para cada uma delas, a fim de diminuir o valor tributável.

Em outras palavras, a principal finalidade das normas que determinam a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro é a de evitar que o importador possa remeter divisas aos seus fornecedores, pela importação de mercadorias, e deixar de incluí-las na base de cálculo dos tributos aduaneiros. Logo, trata-se de norma anti-elisiva, cujo objetivo é evitar o disfarce do pagamento aos fornecedores estrangeiros.

Desse modo, a legislação determina que se inclua no valor aduaneiro tudo aquilo que o importador paga efetivamente pela mercadoria. Nesse sentido, para que os royalties sejam incluídos no valor aduaneiro, **é necessário que eles façam parte do negócio de importação**, ou seja, façam parte do preço pago pelo importador. De outro modo, caso não fosse obrigatória a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro, haveria a possibilidade de o importador realizar a importação de mercadorias e disfarçar parte do seu pagamento, diminuindo a base tributável dos tributos aduaneiros.

Analisando o trecho legal destacado acima, percebe-se que para definir quando os valores pagos a título de royalties ou direitos de licença devem ser incorporados ao Valor Aduaneiro, o artigo 8º elenca três condições distintas que devem ser atendidas **cumulativamente**, de forma que estes (i) devem ser relacionados com as mercadorias importadas, (ii) devem configurar condição de venda das mercadorias e (iii) não devem ter seu valor embutido no preço pago ou a pagar pela importação.

As condições (i) e (ii) são, portanto, os requisitos chave para a adição dos royalties ao valor aduaneiro, e devem ser atendidas separadamente, ainda que seja inegável a próxima conexão econômica entre elas, uma vez que royalties pagos como condição de venda geralmente são pagos por direitos relacionados aos produtos adquiridos. Já o item (iii) é simplesmente regra que visa evitar a dupla tributação sobre determinada parcela do valor das mercadorias.

Desta forma, entendemos que o enquadramento dos royalties como “**condição de venda das mercadorias**” é o principal aspecto a ser estudado para definir se tais valores devem ser adicionados ao valor da transação quando da estipulação do valor aduaneiro dos bens. Considerando-se que não foi definido no AVA o conceito dessa expressão, faz-se necessária análise acerca de sua semântica e aplicação prática.

O primeiro instrumento auxiliar para a compreensão do AVA são as “Notas Explicativas”, contidas em seu Anexo I. Acerca do item “c” do parágrafo 1 do artigo 8º supratranscrito, dispõem as Notas Explicativas:

“Parágrafo 1 (c)

1. Os royalties e direitos de licença referidos no parágrafo 1 (c) do artigo 8º poderão incluir, entre outros, pagamentos relativos a patentes, marcas registradas e direitos de autor. No entanto, na determinação do valor aduaneiro, **os ônus relativos ao direito de reproduzir as mercadorias importadas no país de importação não serão acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas.**

2. Os pagamentos feitos pelo comprador pelo direito de distribuir ou revender as mercadorias importadas não serão acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas, **caso não sejam tais pagamentos uma condição da venda, para exportação para o país de importação, das mercadorias importadas.**”

Podemos depreender do texto acima que, para verificar se o Royalty é ou não uma condição de venda, deve ser observada a separabilidade ou inseparabilidade da compra das mercadorias a serem importadas do pagamento de Royalties: se são suficientemente separáveis, os Royalties não devem ser adicionados ao preço na determinação do valor aduaneiro das mercadorias.

Dessa forma, o simples fato de o pagamento de Royalties ser um termo do contrato entre as partes não significa que é obrigatoriamente uma condição da venda, na acepção do AVA, contanto que o importador tenha uma escolha genuína entre adquirir as mercadorias com ou sem os direitos.

Portanto, é possível depreender de uma leitura do AVA e suas Notas Interpretativas que, regra geral, Royalties não devem ser adicionados ao valor aduaneiro quando seu pagamento não configure claramente uma condição de venda, ou seja, quando for possível a aquisição dos produtos sem a obrigatoriedade de adquirir quaisquer bens intangíveis a serem remunerados por meio de royalties. Neste sentido, valemo-nos novamente dos estudos de L. SHERMAN e GLASHOFF<sup>3</sup>:

“The payment of a royalty or licence fee is always a ‘condition of sale’ IF without the payment of this royalty or licence fee the goods would not have been sold at all or not at the agreed price and payment and delivery terms. In this connection, is not the wording on the written agreement which governs but rather an examination of the alternatives that were

available to the importer in the circumstances of the particular case.”

Resumindo o trecho destacado, apontam os autores que o pagamento dos royalties ou direitos de licença serão sempre condição de venda apenas quando sem tais pagamentos os bens não teriam sido vendidos, ou pelo menos não o teriam sido pelo mesmo preço, condição de pagamento ou de entrega, sendo essencial que se analisem as alternativas disponíveis ao importador em tal caso, e não apenas as disposições contratuais da operação.

Também esclarecedor é o ensinamento do professor Heleno Taveira Torres<sup>4</sup> sobre o tema:

“Existe um ‘vendo se’ e um ‘vendo’ dependente de um ‘se’, que é a condição. É dizer ‘vendo’, i.e., transfiro a propriedade das mercadorias ‘se’ juntamente com elas também for um determinado intangível, como condição para que se possa efetivar a ‘venda’; e se não houver a aquisição do intangível, não se verificará a venda. Isso é o que se pode chamar de ‘condição de venda’, nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira.”

No entanto, mesmo com os esclarecimentos adicionais trazidos resta ainda um tanto nebulosa a conceituação do termo “condição de venda” quando relacionados a Royalties, sendo necessária uma análise de casos práticos para melhor exemplificação. Buscaremos então nos pontos a seguir estudar alguns casos concretos para uma melhor compreensão do tema ora em comento.

### 3.1 Opiniões Consultivas dos Comitês de Valoração Aduaneira da OMC

Objetivando atender as consultas e solucionar as controvérsias com relação à aplicação das normas contidas no AVA, o próprio acordo estabeleceu em seu artigo 18 a criação de duas instituições internacionais, o Comitê de Valoração Aduaneira e o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, com a finalidade de proporcionar aos Membros a oportunidade de consultarem sobre assuntos relacionados com a administração do sistema de valoração aduaneira, examinar problemas técnicos específicos surgidos na administração quotidiana dos sistemas de valoração aduaneira e prestar informações e orientação sobre quaisquer assuntos referentes à valoração aduaneira de mercadorias importadas.

Portanto, na apuração do valor aduaneiro, devem ser observadas as decisões emitidas pelo Comitê de Valoração Aduaneira da OMC, que vinculam os seus membros, bem como os atos emanados pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (OMA).

Dentre os diversos comentários e opiniões emitidos pelos Comitês e internalizados no pela IN SRF nº. 318/2003, destacam-se para o presente artigo as Opiniões Consultivas 4.1 a 4.13, por tratarem especificamente de *cases* em que se discutia a inclusão de Royalties e Direitos de Licença no valor aduaneiro, dentre

as quais selecionamos duas como objeto de estudo. Primeiramente, analisemos a Opinião Consultiva 4.5:

“1. O fabricante estrangeiro M é proprietário de uma marca registrada protegida no país de importação. O importador I fabrica e vende seis tipos de cosméticos sob a marca registrada de M. I deve pagar a M um royalty que representa 5 % de seu volume de venda anual bruto relativo de cosméticos com a referida marca. Todos os cosméticos são fabricados segundo a fórmula de M, a base de ingredientes obtidos no país de importação, com exceção de um para o qual M vende, normalmente, os ingredientes essenciais. Que tratamento deve ser aplicado ao royalty, tendo em conta os ingredientes importados?  
2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião: **O royalty deve ser pago a M independentemente de I utilizar os ingredientes de M ou de fornecedores locais;** portanto, o royalty não constitui uma condição de venda das mercadorias e, para fins de valoração, não pode ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar, de conformidade com o Artigo 8.1 c).”

Como podemos notar, no caso os Royalties pagos decorrem da utilização de marca, sendo devidos ao fornecedor do exterior independentemente da procedência e utilização dos insumos aplicados no processo de fabricação. O Comitê entendeu que este fato descaracteriza tais royalties como “condição de venda” e, portanto, não deveriam ser incluídos no valor aduaneiro pelo importador.

Seguindo, analisemos a Opinião Consultiva 4.9:

“1. Um acordo é concluído entre o fabricante/titular de uma marca registrada de determinadas preparações para uso veterinário e uma firma de importação. Nos termos desse contrato, o fabricante concede ao importador o direito exclusivo de fabricar, utilizar e vender no país de importação as ‘preparações licenciadas’. Essas preparações licenciadas, que contêm cortisona importada na forma adequada para uso veterinário, são fabricadas a partir de cortisona a granel fornecida ao importador pelo fabricante ou em nome deste. A cortisona é um agente anti-inflamatório comum não patenteado, disponível a partir de diferentes fabricantes e um dos principais ingredientes das preparações licenciadas.  
O fabricante concede também ao importador uma licença que a este confere o direito exclusivo de explorar a marca registrada relativamente à fabricação e venda das preparações licenciadas no país de importação. Nos termos das disposições financeiras do contrato, o importador deve pagar ao fabricante um royalty da ordem de 8 % sobre as primeiras 2 milhões de unidades monetárias (u.m.) de vendas líquidas das



preparações licenciadas realizadas em um ano civil, e 9% sobre as subseqüentes 2 milhões de unidades monetárias de vendas líquidas das preparações licenciadas no mesmo ano civil. Prevê-se, igualmente, um royalty mínimo de 100.000 u.m. por ano. Em diversas circunstâncias especificadas no contrato, ambas as partes podem converter os direitos exclusivos do importador em não exclusivos, cujo royalty mínimo seria reduzido em 25% ou, em alguns casos, em 50%. Os royalties calculados em função do volume de vendas podem ser igualmente reduzidos sob determinadas condições.

Enfim, os royalties baseados nas vendas das preparações licenciadas devem ser pagos dentro dos 60 dias subseqüentes ao término de cada trimestre do ano civil.

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião: O royalty remunera o direito de fabricar as preparações licenciadas que contenham o produto importado e, eventualmente, o direito de utilizar a marca registrada da preparação licenciada. O produto importado é um agente anti-inflamatório comum não patenteado. A utilização da marca registrada, portanto, não está vinculada às mercadorias objeto de valoração. O pagamento do royalty **não constitui uma condição da venda** para exportação das mercadorias importadas, **porém uma condição para fabricar e vender** as preparações licenciadas no país de importação. Em consequência, não há que acrescer esse pagamento ao preço efetivamente pago ou a pagar.”

Desta vez, entendeu o Comitê que o fato de os Royalties remunerarem a fabricação de produtos com licenças patenteadas e o uso de marca registrada não possui vínculo com a aquisição de insumos comuns não patenteados. Portanto, não há que se falar em pagamento de Royalties como condição para importação da cortisona.

Note-se que o principal insumo para fabricação dos produtos pelo importador é fornecido pelo destinatário dos Royalties. Correto é o entendimento do Comitê no sentido de que ainda assim há uma perfeita separação entre o objeto remunerado pelos Royalties (o direito de fabricar as preparações licenciadas e utilizar a marca registrada) e o objeto da importação (cortisona como insumo comum, passível de aquisição de quaisquer outros fornecedores).

### 3.2 Jurisprudência em Outros Países Membros do GATT

Dada a ausência de análises aprofundadas de casos semelhantes por órgãos julgadores administrativos e judiciais no Brasil, realizamos um breve levantamento buscando identificar a interpretação dada ao tema ora em comento pela jurisprudência de outros países membros do GATT.

O primeiro caso trata-se de uma Consulta Formal emitida pela Aduana dos

Estados Unidos<sup>5</sup>, versando sobre uma empresa que pagou à sua fornecedora, uma vinculada estrangeira, royalties relativos a *know-how* necessário à fabricação de peças automotivas no país de importação. Informou a consultante que adquiria insumos de empresas vinculadas e não vinculadas, e que os royalties eram calculados por um percentual aplicado sobre a receita de venda dos produtos industrializados. A decisão emitida pela Aduana foi nos seguintes termos:

“As in these cases, it is our conclusion, that the license fee is not a condition of the sale for exportation to the United States of the imported merchandise. **These payments pertain to the technical assistance and know-how that clearly relate to the finished product, not the imported product.** The purchase of the products and the payment of the license fees are not related to one another, and the payment of the license fees does not exist as a condition of sale of the imported merchandise. These license fees should not be added to the price actually paid or payable pursuant to section 402(b)(1)(d) of the TAA in determining transaction value.”

Note-se que foi apontado como fundamento principal da decisão o fato de os royalties pagos possuírem relação com os produtos finais vendidos, e não com os insumos adquiridos. Desta forma, a ausência de relação entre os bens importados e os bens objeto dos royalties levou à descaracterização de tais pagamentos como “condição de venda”.

Não menos interessante é a decisão da Suprema Corte do Canadá ao julgar caso em que a *Mattel Canada Inc.* ao interpretar diretamente o conceito de “condição de venda”. Na oportunidade, a Corte decidiu que “*a menos que ao vendedor seja permitido se recusar a vender bens licenciados ao comprador ou rescindir o contrato de venda caso o comprador deixe de pagar os royalties, a inclusão dos royalties no valor aduaneiro não é aplicável*” (tradução livre)<sup>6</sup>.

Ou seja, nos termos apresentados pela Suprema Corte Canadense, é possível assumir que, não havendo disposição contratual que vincule a aquisição de produto ao pagamento de royalties, tampouco que permita a rescisão do contrato de venda no caso de não pagamento dos royalties, não haveria que se falar em tais royalties como “condição de venda”.

### 4. Conclusões

Diante do exposto, concluímos que os royalties e direitos de licença pagos somente devem ser incluídos no valor aduaneiro das mercadorias importadas quando (i) não estiverem já adicionados ao valor dos bens importados e (ii) houver relação entre os bens adquiridos e os royalties pagos caracterizem condição de venda dos produtos importados.

Com relação ao enquadramento dos royalties e direitos de licença como

“condição de venda”, concluímos que isso somente ocorrerá quando for impedido o importador de adquirir os bens tangíveis separadamente de sua parcela intangível e, conseqüentemente, sem pagamento dos royalties ou direitos de licença.

## Notas

1. “Art. 12. Na determinação do valor aduaneiro com base no método do valor de transação deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada:  
I - os seguintes elementos, na medida que sejam de responsabilidade do comprador e não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria:  
a) as comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;  
b) o custo de recipientes e embalagens consideradas, para fins aduaneiros, integradas à mercadoria; e  
c) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e materiais.  
II - os royalties e os direitos de licença relacionados com a mercadoria objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessa mercadoria, na medida que tais valores não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;  
III - o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente da mercadoria importada, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.”
2. L. SHERMAN, Saul. *Commentary on the GATT Customs Valuation Code*. NOVA YORK: International Chamber of Commerce Publishing, 1988, p120.
3. L. SHERMAN, Saul. *Commentary on the GATT Customs Valuation Code*. NOVA YORK: International Chamber of Commerce Publishing, 1988, p. 125.
4. TÔRRES, Heleno Taveira. “Imposto de Importação e o Acordo de Valoração Aduaneira. Ajustes do valor de transação com royalties e serviços”. In TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado – Volume 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 221.
5. US Customs Ruling HQ 547761 (<http://rulings.cbp.gov/detail.asp?ru=547761&ac=pr>).
6. Citation: *Mattel, Inc. v. 3894207 Canada Inc.*, [2006] 1 S.C.R. 772, 2006 SCC 2 - <http://scc.lexum.org/en/2006/2006scc22/2006scc22.html>

# A APLICAÇÃO DAS REGRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA ÀS OPERAÇÕES DE *BACK TO BACK*

**Isabel Cristina Perez**

Advogada e Consultora Tributária do Escritório Gaia Silva Gaede  
e Associados no Rio de Janeiro

Contadora pela Faculdade Moraes Júnior Mackenzie Rio

Pós Graduada em Direito Tributário pelo Instituto Metodista Bennett

## 1. Introdução

O avanço das relações comerciais internacionais e o aumento de participação do Brasil nesse cenário levaram as empresas que operam no exterior a buscar alternativas para reduzir custos, ao mesmo tempo em que geram novos negócios. Dentre essas alternativas se destaca a operação conhecida como *back to back*.

Trata-se de modalidade de operação de comércio exterior que envolve a negociação de bens entre partes situadas em países estrangeiros distintos, por meio de transações simultâneas de compra e venda. A expressão *back to back* traduzida do inglês para o português significa “operação casada ou vinculada”. Em termos práticos funciona como uma espécie de “venda à ordem”, visto que a sua realização envolve três partes distintas, quais sejam: o fornecedor, o adquirente e o destinatário.

Essa estrutura comercial não possui disciplina legal específica, o que pode gerar algumas dúvidas no campo tributário, a exemplo do seu enquadramento no âmbito das regras de preços de transferência, face às disposições da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1.312, de 28.12.12.

O adequado entendimento do conteúdo dessa operação, se serviço ou venda, é elementar para a definição do método de cálculo de preços de transferência, quando essas operações estiverem sujeitas a tal controle<sup>1</sup>.

## 2. Natureza Jurídica da Operação de *Back to Back*

A questão que deve ser inicialmente respondida, face à singularidade dessa operação, é se o *back to back* pode ser entendido como uma mera intermediação realizada pela empresa que está no meio da cadeia entre o produtor (ou revendedor), estabelecido em um país, e o comprador, situado num terceiro país diferente, ou, uma operação de compra e venda propriamente dita.

No segundo caso (compra e venda), há um claro desdobramento da operação, ocorrendo, primeiramente, a compra do produto, e, no segundo momento, a sua venda, ainda que simultaneamente. O Código Civil Brasileiro, em seu artigo 481, dispõe que “pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro”.

Nas lições de Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery<sup>2</sup> o contrato de compra e venda pode ser conceituado como contrato pelo qual uma das partes se obriga a transferir a propriedade de uma coisa (corpórea, como os móveis e imóveis materiais; ou incorpórea, como os direitos de invenção, a propriedade literária, dentre outros, hipótese em que se dá a essa transmissão o nome de cessão) à outra, recebendo, em contraprestação, o preço (*pretium*) (em espécie ou equivalente).

Nos termos do artigo 482, do C. Civil, a constituição do contrato de compra e venda está alicerçada no consenso, entre as partes, a respeito do “objeto” e “preço”. Ainda, no entender da doutrina pátria, as principais características deste tipo de contrato são<sup>3</sup>: “a) bilateralidade: há reciprocidade e causalidade entre as obrigações;

b) onerosidade: subordina ambas as partes a uma prestação que lhes traz vantagens e desvantagens; c) consensualidade, também denominado meramente consensual, porque não se exige a entrega da coisa para o seu aperfeiçoamento, diferentemente dos chamados contratos reais (como o comodato, o mútuo, o depósito): a compra e venda se torna perfeita e acabada pela simples integração das duas vontades; d) não solene, no sentido de que não precisa de forma solene para se realizar, ou formal (também chamado solene). Apenas em alguns casos específicos a forma solene é exigida (CC 107 e 108); e) comutatividade: porque normalmente as prestações são determinadas equivalentes, ou aleatório nas hipóteses do CC 458 a 461; f) instantaneidade na execução (como quando, v.g., o pagamento é feito à vista) ou diferida (quando se dá o pagamento a prazo)”.

Logo, nessa modalidade contratual, o vendedor é proprietário legítimo da coisa que se transfere a terceiro, tendo absoluta responsabilidade pela qualidade, quantidade e preço estipulados com o comprador, podendo, inclusive, ter direito de regresso junto ao fornecedor primário, em relação a vícios que prejudiquem a utilização do bem. Mas, frente ao seu cliente, terá responsabilidade absoluta pela reposição ou reparação dos danos.

Diferentemente, na intermediação de negócios, o objeto da negociação não se encontra à disposição do agente. O Código Civil define como agenciamento o contrato pelo qual uma pessoa assume em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em local determinado, sendo caracterizada a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada (vide art. 710, do C. Civil).

O agente exerce a atividade de intermediação, em caráter profissional, sem dependência hierárquica, mas em razão e em conformidade com as instruções do representado, o que, mormente, não ocorre na espécie *back to back*, porque o vendedor pratica em seu nome as operações de venda dos produtos, não se cingindo a intermediar ou a obrar por conta e ordem do fabricante ou fornecedor.

De sorte que o melhor enquadramento jurídico para a operação de *back to back* é o contrato de compra e venda com características peculiares, eis que a compra se faz com a venda simultânea, sem que o bem transite em território brasileiro, mas isto não é elemento essencial a afastar o enquadramento como “compra e venda”.

### **3. A Sujeição das Operações de *Back to Back* às Regras de Preço de Transferência.**

As regras de preços de transferência no Brasil, como já amplamente comentado em diversas publicações existentes sobre o tema, se destinam a regular, para fins tributários, os preços praticados nas diversas transações em contratos internacionais, inibindo

práticas que resultem em transferência de resultados considerados atípicos, em transações realizadas entre empresas brasileiras e pessoas situada no exterior, em

hipóteses legalmente definidas.

O instrumento legal de coerção, no caso das operações sujeitas a tais regras, está na limitação da dedutibilidade em relação ao custo das operações de importação e/ou na imposição de tributação sobre resultados/receitas derivados de exportação.

Os critérios legais para verificação desses limites, mormente denominados como arbitramento, consistem em métodos comparativos determinados através da apuração do chamado “preço parâmetro”, aquele que servirá de referência para a comparação com o preço efetivamente praticado pela empresa em operações de importação<sup>4</sup> e de exportação<sup>5</sup>.

A operação de importação é juridicamente caracterizada pelo ingresso de bens em território brasileiro, formalmente desembaraçados, ou submetidos a regimes aduaneiros específicos. Inversamente, se não houver saída física do bem do Brasil para o exterior, situação típica de exportação, somente por equiparação legal haverá caracterização da natureza jurídica do negócio nesses termos.

Vale dizer que para que uma compra e uma venda de mercadorias sejam tratadas como importação e exportação, respectivamente, faz-se necessário que os bens envolvidos transitem, ainda que temporariamente ou mediante regime aduaneiro próprio<sup>6</sup>, pelo território nacional.

Embora a Receita Federal do Brasil (RFB) já tenha se manifestado, em sede da Solução de Consulta nº 323, de 11.09.2008, que “a compra e venda de produtos estrangeiros, realizada no exterior por empresa estabelecida no Brasil, sem que a mercadoria transite fisicamente pelo território brasileiro, não caracteriza operação de exportação”, não se pode desconsiderar que o negócio perca a essência e conteúdo jurídico, de uma operação de compra e venda. No caso, a empresa situada no Brasil figura, ora como adquirente, ora como vendedora, simultaneamente.

Essa característica impõe à pessoa jurídica brasileira, que opere na modalidade de *back to back*, a necessidade de apuração de preço parâmetro na aquisição, se esta primeira transação estiver sujeita às regras de preços de transferência, e, ainda, outro preço parâmetro em relação à venda, se esta segunda e simultânea operação estiver igualmente alcançada pelas mesmas regras.

Nessa linha, o artigo 37, da IN RFB nº 1.312/12, contempla a aplicação das regras de preços de transferência às operações *back to back*, quando ocorrer: “I - aquisição ou alienação de bens à pessoa vinculada residente ou domiciliada no exterior; ou

II - aquisição ou alienação de bens à pessoa residente ou domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida, ou beneficiada por regime fiscal privilegiado, ainda que não vinculada”.

Esse mesmo dispositivo qualifica as operações *back to back* como compra no exterior e venda, também no exterior, sem trânsito aduaneiro. Essa definição, aliada ao conteúdo jurídico da operação, faz entender que o arbitramento de preços nas operações *back to back*, deve ser aplicado com base em métodos próprios de operações de compra e venda.

Tal consideração pode ser de grande importância, eis que permite o uso de

parâmetros mais objetivos, diferentemente do que ocorre nos casos de transações qualificadas como serviços, a exemplo de operações de intermediação, cujos parâmetros são a rigor, de grande subjetividade.

#### 4. Conclusão

Seguramente, o assunto merece uma análise pormenorizada para cada transação realizada, face às suas peculiaridades, mas é pertinente a ponderação no sentido de que a metodologia de cálculo, quando aplicáveis as regras de preços de transferência, deve seguir critérios cabíveis às operações de compra e venda de bens, aspecto que permitirá a adequada comprovação dos valores envolvidos nesses casos.

#### Notas

1. Aplicável (nos termos dos artigos 18, 24 e 24-A, todos, da Lei nº 9.430, de 27.12.96) às transações que envolvam pessoas residentes ou domiciliadas no País com pessoas residentes ou domiciliadas no exterior, legalmente qualificadas como vinculadas, residentes em países ou dependências consideradas como de tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado.
2. *In* Código Civil Comentado – 6ª Ed. p.549
3. Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery, *op. cit.* P.549.
4. Relativamente às operações de importação, as seguintes metodologias para fins de determinação do preço parâmetro são contempladas pelas regras aplicáveis: Método dos Preços Independentes Comparados (PIC), Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL), Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) e Método do Preço sob Cotação na Importação (PCI).
5. No que tange às operações de exportação, os métodos aplicáveis para determinação do parâmetro, para fins de comparação com os preços praticados são os seguintes: Método do Preço de Venda nas Exportações (PVEX), Método do Preço de Venda por Atacado no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVA), Método do Preço de Venda a Varejo no País de Destino, Diminuído do Lucro (PVV), Método do Custo de Aquisição ou de Produção mais Tributos e Lucro (CAP) e Método do Preço sob Cotação na Exportação (PCEX).
6. Há operações específicas que permitem a importação e exportação ficta para industriais.



# TRIBUTAÇÃO SOBRE A CONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS DE AGENCIAMENTO NO EXTERIOR ANÁLISE SOBRE A INCIDÊNCIA DO PIS IMPORTAÇÃO, COFINS IMPORTAÇÃO E DA CIDE

## **Federico Nin Stern**

Especialista em Direito Tributário pelo IBET/PR

Professor em cursos de pós-graduação em Direito Tributário.

Gerente da Consultoria Tributária da

Gaia, Silva, Gaede & Associados em Curitiba

## **André Malinoski Munoz**

Professor convidado em cursos de pós-graduação em Direito Tributário.

Consultor tributário da Gaia, Silva, Gaede & Associados em Curitiba

As empresas brasileiras, impulsionadas pela crescente globalização da economia mundial, têm buscado alcançar os mercados internacionais como forma de alavancar os seus resultados operacionais, bem como para concorrerem com os demais *players* mundiais. Para tanto, muitas destas empresas vêm contratando agentes no exterior, especializados na intermediação de negócios e aproximação comercial.

Diante do crescente número de operações com esta finalidade, a carga tributária incidente sobre as remessas ao exterior a título de comissão pelos serviços dos agentes comerciais ganha, dia-a-dia, maior relevância para as empresas nacionais. Neste contexto, propomos através deste artigo analisar criticamente a incidência do PIS-importação, da COFINS-importação e da CIDE sobre os referidos serviços, à luz da melhor doutrina e da jurisprudência aplicável.

Preliminarmente à análise da questão proposta, é importante que se assente que os contratos de agenciamento no exterior objeto de nossa análise são aqueles que prevêem que as vendas intermediadas serão procedidas e faturadas diretamente pela empresa nacional representada, cabendo ao agente comercial uma remuneração (normalmente a título de comissão) pelos serviços comerciais prestados. Assentada esta premissa, passemos, pois, à análise da incidência dos mencionados tributos sobre os serviços prestados pelos agentes comerciais no exterior.

## **1. Do PIS-Importação e da COFINS-Importação**

A contribuição para o PIS e a COFINS incidentes sobre a importação de produtos e serviços têm sua matriz constitucional nos arts. 149, §2º, II e 195, IV da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/03.

No plano infraconstitucional foi a Lei nº 10.865/04 a responsável por regulamentar a matéria, determinando que o PIS-Importação e a COFINS-Importação incidem, essencialmente, sobre a importação de bens e serviços. Confira-se:

“Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou **Serviços - PIS/PASEP-Importação** e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou **Serviços do Exterior - COFINS-Importação**, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

I - executados no País; ou

II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

(...)” (destacamos)

Note-se que, de acordo com o citado artigo, os serviços sujeitos à incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação são aqueles provenientes do exterior que sejam: (i) executados no Brasil ou (ii) executados no exterior, cujo resultado se verifique no Brasil.

No caso dos serviços de agenciamento em apreço, considerando que os mesmos consistem, basicamente, na apresentação e divulgação dos produtos da representada aos clientes localizados no exterior, entendemos que tanto a execução quanto o seu resultado não se verificam no Brasil, visto que os mesmos são inteiramente realizados fora do território nacional. Nesta linha de raciocínio já se posicionaram as autoridades fiscais quanto à não incidência das contribuições quando a execução e o resultado dos serviços ocorre no exterior, conforme se depreende da seguinte Solução de Consulta:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 40 de 14 de Agosto de 2008  
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
EMENTA: Despesas. Serviços Executados no Exterior. Promoção de Destinos Turísticos Brasileiros. Remessa ao Exterior. **A incidência da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS- Importação, não abrange a remessa ao exterior pela prestação de serviços de divulgação e promoção de destinos turísticos brasileiros, quando estes forem realizados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, desde que a execução e o resultado dos serviços se perfaça no exterior.** Entende-se que o resultado verifica-se no exterior quando a divulgação e a promoção realizam-se no exterior e atingem público-alvo localizado no exterior. Legislação: Lei nº 10.865, de 2004.” (destacamos)

Especificamente quanto ao serviço de intermediação de vendas por agentes contratados no exterior (objeto de nossa análise), a Receita Federal também já se manifestou quanto à não incidência das referidas contribuições sobre as remessas para pagamento de comissões. Vejamos:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM BELO HORIZONTE  
1º TURMA  
ACÓRDÃO Nº 02-39653 de 11 de Junho de 2012

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: (...)COFINS-IMPORTAÇÃO. INTERMEDIÇÃO DE VENDAS NA EXPORTAÇÃO. PRESTADOR RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. NÃO-INCIDÊNCIA. **Não há incidência da Cofins-Importação na prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de intermediação de vendas, remunerados mediante comissões, concernentes às exportações realizadas pela pessoa jurídica.** (...). Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008” (destacamos)

“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 325 de 11 de Setembro de 2008  
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
EMENTA: COFINS-IMPORTAÇÃO. SERVIÇOS PRESTADOS NO EXTERIOR. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior pelo exportador, com a finalidade de cobrir pagamentos de despesas com documentação, desembaraço aduaneiro, armazenagem, seguro e transporte de carga, necessárias à internação de mercadorias no país de destino (contrato com cláusula DDU ou DDP), bem como aquelas destinadas ao pagamento de certificação técnica de produtos obtida no exterior visando atendimento de exigência comerciais do País destinatário; **agenciamento e representação comercial, destinadas à promoção de produtos brasileiros no exterior, e serviços de advocacia para solucionar demandas judiciais decorrentes de operações comerciais praticadas com terceiros domiciliados no exterior, por não se enquadrarem na hipótese prevista no inciso II do § 1º do art. 1º da Lei nº 10.865, de 2004 (serviços executados no exterior, cujo resultado se verifique no País), não estão sujeitas à incidência da Cofins - Importação.**” (destacamos)

“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 90 de 11 de Março de 2005  
ASSUNTO: Outros Tributos ou Contribuições  
EMENTA: Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação. **Sobre os pagamentos efetuados a residentes ou domiciliados no exterior a título de royalties pelo uso de marcas empregadas exclusivamente na comercialização de produtos no exterior e de comissões devidas a representantes comerciais pelas vendas lá efetuadas não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação por não configurarem hipóteses de serviços prestados no Brasil ou cujo**

**resultado aqui se verifique.”** (destacamos)

Entretanto, não se pode esquecer que a Receita Federal do Brasil também já se manifestou em sentido contrário. Tal posicionamento das autoridades fiscais decorre da interpretação de que o resultado do serviço de agenciamento executado no exterior é auferido no Brasil, pela venda dos produtos da representada. Note-se:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
16ª TURMA  
ACÓRDÃO Nº 12-49206 de 29 de Agosto de 2012  
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
EMENTA: (...) COFINS-IMPORTAÇÃO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. Constitui importação de serviços, submetendo-se à incidência da contribuição, a contratação de serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no exterior, executados no exterior, mas cujo resultado se verifique no Brasil, ou seja, **o serviço é executado no exterior, no entanto, o produto ou a utilidade do serviço é usufruído pelo importador nacional.** Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007.” (destacamos)

“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 436 de 27 de Dezembro de 2004  
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
EMENTA: IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS, INTERMEDIÇÃO DE VENDAS NA EXPORTAÇÃO. PRESTADOR DOMICILIADO NO EXTERIOR. INCIDÊNCIA. **Enseja a incidência da Cofins-Importação a prestação, por pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, de serviços de intermediação de vendas, remunerada mediante comissões, concernentes a exportações de móveis** realizadas por pessoa jurídica domiciliada no Brasil.” (destacamos)

Esse, porém, não parece ser o entendimento mais acertado. O próprio Superior Tribunal Justiça (STJ), ao tratar da incidência do ISS sobre exportação de serviços, já entendeu que o resultado dos serviços é auferido no local onde se dá a sua conclusão<sup>1</sup>.

Desta feita, utilizando-se analogicamente da posição adotada pelo STJ para o ISS, e considerando que o resultado da prestação do serviço ocorre, segundo a citada Corte, **onde o mesmo é concluído**, é possível afirmar que as remessas para pagamento de serviços de agenciamento não devem sofrer a incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação, pelo fato de que a conclusão do serviço ocorre fora do Brasil. De fato, o serviço de agenciamento, desde seu início até

o término, ocorre no exterior: lá é feita a divulgação da empresa e/ou produto brasileiro, a identificação de possíveis clientes, bem como a conclusão do negócio comercial intermediado (compra e venda) e a entrega das mercadorias exportadas.

### 1.a - Da possibilidade de apropriação de créditos

Com base nos argumentos trazidos acima, entendemos que não deverá ocorrer a incidência do PIS-importação e da COFINS-importação sobre os valores remetidos ao exterior para pagamento dos serviços prestados pelos agentes comerciais.

Porém, ainda que se seja cobrado o PIS-importação e a COFINS-importação sobre os serviços prestados pelos agentes no exterior, através da análise dos dispositivos legais e de seus objetivos, entendemos que a empresa poderia aproveitar os créditos das referidas contribuições, conforme passamos a explicar.

De início, vale lembrar que a interpretação teleológica está prevista no art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil (Decreto-lei nº 4.657/42), e é a sistemática de interpretação que determina que o dispositivo deve ser interpretado segundo a finalidade a que se destina o texto legal.

Nesse sentido, não se pode olvidar que a finalidade da sistemática da não-cumulatividade é evitar que o imposto incida em cascata e, para tanto, permite-se o aproveitamento de créditos do tributo pago na etapa anterior. Especificamente no caso do PIS e da COFINS, que são tributos incidentes sobre a receita, a interpretação das regras aplicáveis das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 deve, sempre que possível, buscar alcançar o objetivo lógico dessa sistemática não-cumulativa, qual seja, permitir o crédito daquelas despesas que são relevantes para a produção das receitas tributáveis e que, sob esse prisma, podem ser consideradas insumos dessas receitas.

Cabe ressaltar, porém, que em algumas oportunidades as autoridades fiscais<sup>2</sup>, e até mesmo o Poder Judiciário<sup>3</sup>, buscaram limitar o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, sob o argumento de que apenas despesas com materiais diretamente aplicados no produto final dariam direito ao referido crédito, aproximando o referido conceito àquele utilizado pela legislação do IPI, a qual somente autoriza o crédito sobre matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Entretanto, especialmente a partir do ano de 2008, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) vem manifestando entendimento de que o conceito de insumos para fins da apuração do PIS e da COFINS é distinto daquele utilizado pela legislação do IPI. Dessa forma, vem autorizando o creditamento dessas contribuições sobre os gastos que possam ser considerados como essenciais para a atividade fim desenvolvida pelo contribuinte, ou seja, que são necessários para a geração das receitas tributadas pelas mesmas contribuições.

Neste sentido, vejamos a decisão proferida pela Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes<sup>4</sup> :

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2001 a 31/07/2004

(...)

REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. DESCONTOS COM SEGUROS. Na apuração do PIS não-cumulativo podem ser descontados créditos calculados sobre as despesas decorrentes da contratação de seguros, essenciais para a atividade fim desenvolvida pela recorrente, **pois estes se caracterizam sim como ‘insumos’ previstos na legislação do IRPJ.**

Recurso provido em parte.” (2º CC, Terceira Câmara, Processo nº 10932.000016/2005-78, Recurso nº 137.910, Acórdão nº 203-12.741, Sessão de 11 de março de 2008) (destacamos)

Em 2010, a Terceira Seção do CARF, de forma unânime, novamente definiu que o conceito de insumo para fins de aproveitamento de crédito de PIS e COFINS não pode ser vinculado àquele adotado pela legislação do IPI, sendo possível o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS sobre as despesas necessárias à atividade do contribuinte, nos termos da legislação do IRPJ, *in verbis*:

“(…)

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS. **O conceito de insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e Cofins deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ,** não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.” (CARF, Terceira Seção, Segunda Câmara, Segunda Turma Ordinária, Acórdão nº 3202-00.226, Recurso nº 369.519, Processo nº 11020.001952/2006-22, Sessão de 08 de dezembro de 2010) (destacamos)

Confirmando a linha de entendimento de que o conceito de insumos da legislação do PIS e da COFINS não está atrelado tão somente aos gastos aplicados diretamente na produção, identificamos diversas decisões do CARF autorizando o crédito destas contribuições sobre dispêndios que, apesar de não serem utilizados diretamente no processo produtivo, foram considerados como essenciais e necessários à atividade do contribuinte como um todo. Neste sentido foram os Acórdãos nº 340101.692<sup>5</sup> de 14 de fevereiro de 2012, 3102001.585<sup>6</sup> de 21 de agosto de 2012 e 3401-01.095<sup>7</sup> de 9 de dezembro de 2010.

Certamente a contratação de agentes no exterior é uma despesa necessária para a atividade da empresa, em especial para a efetivação de vendas no mercado externo e, conseqüentemente, acréscimo nas receitas da empresa. Assim, o valor

do PIS-importação e da COFINS-importação eventualmente pago na contratação desses serviços poderia ser aproveitado pelas empresas, na forma de créditos, por se tratarem tais despesas de insumos para a geração das receitas de exportação.

Dessa forma, sob nossa ótica, estar-se-ia interpretando o inciso II, do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, de forma coerente com o objetivo das referidas leis, que foi justamente tornar não-cumulativas essas contribuições que incidiam diretamente sobre a receita auferida.

É importante mencionar, ainda, que o Poder Judiciário também já reconheceu que o conceito de insumos utilizado pela legislação do PIS e COFINS deve ser interpretado de forma mais ampla que aquele utilizado pela legislação do IPI e do ICMS.

Neste contexto, analisando especificamente a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre gastos com representação comercial, o Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região proferiu a seguinte decisão em agosto de 2012:

“TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003, ART. 3º, INCISO II. NÃO CUMULATIVIDADE. AUSÊNCIA DE PARALELO COM O IPI. CREDITAMENTO DE INSUMOS. INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF Nº 247/2002 E 404/2004. ILEGALIDADE. CRITÉRIO DE CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. PRESCRIÇÃO DE CRÉDITOS ESCRITURAIS. CORREÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

1. O regime constitucional da não cumulatividade de PIS e COFINS, à míngua de regramento infraconstitucional, serve, no máximo, como objetivo a ser atingido pela legislação então existente. Não é apropriado como parâmetro interpretativo, visto que a EC nº 42/2003 descurou de estabelecer qualquer perfil ao regime não cumulativo dessas contribuições. Por conseguinte, a expressão “não-cumulativas” constitui uma diretriz destituída de conteúdo normativo, ou seja, não é um princípio nem uma regra.

2. Não há paralelo entre o regime não cumulativo de IPI/ICMS e o de PIS/COFINS, justamente porque os fatos tributários que os originam são completamente distintos. O IPI e o ICMS incidem sobre as operações com produtos industrializados e a circulação de bens e serviços em inúmeras etapas da cadeia econômica; a não cumulatividade visa evitar o efeito cascata da tributação, por meio da técnica de compensação de débitos com créditos. Já o PIS e a COFINS incidem sobre a totalidade das receitas auferidas, não havendo semelhança com a circulação característica de IPI e ICMS, em que existem várias operações em uma cadeia produtiva ou circulatória de bens e serviços. Assim, a técnica empregada para concretizar a não cumulatividade de PIS e COFINS se dá mediante redução da base de cálculo, com a dedução de créditos relativos às contribuições que foram recolhidas sobre bens ou serviços

objeto de faturamento em momento anterior.

3. O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao estabelecer as hipóteses de creditamento para efeito de dedução dos valores da base de cálculo do PIS e da COFINS, prevê o aproveitamento de bens e serviços utilizados como insumo na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes.

4. **Conquanto o legislador ordinário não tenha definido o que são insumos, os critérios utilizados para pautar o creditamento, no que se refere ao IPI, não são aplicáveis ao PIS e à COFINS. É necessário abstrair a concepção de materialidade inerente ao processo industrial, porque a legislação também considera como insumo os serviços contratados que se destinam à produção, à fabricação de bens ou produtos ou à execução de outros serviços. Serviços, nesse contexto, são o resultado de qualquer atividade humana, quer seja tangível ou intangível, inclusive os que são utilizados para a prestação de outro serviço.**

5. **As Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que admitem apenas os serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto como insumos, não oferecem a melhor interpretação ao art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A concepção estrita de insumo não se coaduna com a base econômica de PIS e COFINS, cujo ciclo de formação não se limita à fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com o produto ou o serviço.**

6. O critério que se mostra consentâneo com a noção de receita é o adotado pela legislação do imposto de renda. Insumos, então, são os gastos que, ligados inseparavelmente aos elementos produtivos, proporcionam a existência do produto ou serviço, o seu funcionamento, a sua manutenção ou o seu aprimoramento. Sob essa ótica, o insumo pode integrar as etapas que resultam no produto ou serviço ou até mesmo as posteriores, desde que seja imprescindível para o funcionamento do fator de produção.

7. **Relacionam-se a insumos na atuação empresarial da autora as despesas de marketing para divulgação de produtos, os valores pagos a empresas para representação comercial, os gastos com serviços de consultoria prestados por outras pessoas jurídicas, e as despesas com serviços de limpeza e de vigilância, porque são imprescindíveis à prestação dos serviços em si, e decorrem da forma de administração interna da empresa.**

(...)” (TRF4, AC 2009.71.04.000590-9, Primeira Turma, Relator Joel Ilan Paciornik, D.E. 29/08/2012)

Por fim, é importante lembrar que o Superior Tribunal de Justiça também vêm reconhecendo que o art. 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 deve ser interpretado de modo a alcançar a finalidade visada pelo legislador ao instituir o sistema não cumulativo para o PIS e para a COFINS, possibilitando, assim, o aproveitamento de crédito sobre gastos não expressamente previstos pelos referidos dispositivos legais<sup>8</sup>.

## 2. Da CIDE

A CIDE foi instituída no Brasil por meio da Lei nº 10.168/00, cujo art. 2º inicialmente estabeleceu que essa contribuição seria devida pelas pessoas jurídicas detentoras de licença de uso ou adquirentes de conhecimentos tecnológicos, assim como aquelas signatárias de contratos de transferência de tecnologia firmados com domiciliados no exterior.

Posteriormente, a Lei nº 10.332/01 alterou o §2º do art. 2º daquele diploma legal, estabelecendo que a CIDE também fosse devida pelas pessoas jurídicas que contratassem serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes do exterior. Vejamos:

“Art. 2º Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, **devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.**

§ 1º Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

§ 2º A partir de 1º de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o caput deste artigo passa a ser **devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior**, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

§ 3º **A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no caput e no § 2º deste artigo.**

§ 4º **A alíquota da contribuição será de 10% (dez por cento).**

§ 5º O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador.” **(destacamos)**

Como se vê, a CIDE será devida, à alíquota de 10%, nos contratos que tenham



por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes.

Nesse tocante, observe-se que o conceito de *serviços técnicos* e de *assistência técnica* já foi traçado na Instrução Normativa SRF nº 252/02, cujo art. 17, § 1º, inciso II, “a” e “b” estabelece o seguinte:

“Serviços técnicos, assistência técnica e administrativa e royalties Art. 17. As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas à pessoa jurídica domiciliada no exterior a título de royalties de qualquer natureza e de **remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes** sujeitam-se à incidência do imposto na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º Para fins do disposto no caput:

I - classificam-se como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

II - **considera-se:**

- a) **serviço técnico o trabalho, obra ou empreendimento cuja execução dependa de conhecimentos técnicos especializados, prestados por profissionais liberais ou de artes e ofícios;**
  - b) assistência técnica a assessoria permanente prestada pela cedente de processo ou fórmula secreta à concessionária, mediante técnicos, desenhos, estudos, instruções enviadas ao País e outros serviços semelhantes, os quais possibilitem a efetiva utilização do processo ou fórmula cedido.
- (...)” **(destacamos)**

Com base nas disposições transcritas acima, os serviços de agenciamento prestados por agentes localizados no exterior não poderiam ser caracterizados como decorrentes de conhecimento técnico especializado, visto que os mesmos – aproximação com possíveis clientes – têm natureza estritamente comercial, não requerendo, necessariamente, conhecimentos técnicos específicos.

Em que pese o Poder Judiciário aparentemente ainda não ter sido instado a manifestar-se sobre o tema, as autoridades fiscais recentemente se pronunciaram pela não incidência da CIDE sobre as remessas ao exterior para pagamento de serviços que não dependem de conhecimento técnico especializado, dentre eles, destaque-se, estão elencados os serviços de aproximação de investidores estrangeiros:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 410 de 13 de Novembro de 2009  
ASSUNTO: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

EMENTA: REMESSAS AO EXTERIOR - Prestação de Serviços. **Não ocorre a incidência da Cide sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração pela prestação de serviços de aproximação de investidores estrangeiros na aquisição de bens imóveis nacionais para futura revenda ou locação, por não configurar remuneração de serviços técnicos, assistência técnica e administrativa e royalties.**” (destacamos)

“MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 401 de 09 de Novembro de 2009  
ASSUNTO: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

EMENTA: REMESSAS AO EXTERIOR - Remuneração pela Prestação de Serviços e pela Licença de Uso de Software. FATO GERADOR O fato gerador da Cide é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a título de royalties de qualquer natureza, bem como a remuneração pela contraprestação de serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no exterior. **Não constitui, portanto, fato gerador da referida contribuição, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos pela remuneração de serviços, para cuja execução não dependa de conhecimentos técnicos especializados e tampouco configurem assistência administrativa e semelhantes.** (...)” (destacamos)

Adicionalmente, mesmo que os referidos serviços fossem caracterizados como serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes (o que entendemos não ser o caso), a CIDE somente deveria incidir nos casos em que ocorra transferência de tecnologia. Explicamos.

O objetivo da referida contribuição é servir como instrumento de atuação da União na área da intervenção no domínio econômico, qual seja, o desenvolvimento tecnológico brasileiro.

Assim, utilizando-nos mais uma vez da interpretação teleológica da lei, entendemos não ser possível a CIDE onerar também a importação de serviços que não impliquem na transferência de tecnologia, ou seja, que não impliquem no “desfavorecimento” da tecnologia nacional<sup>9</sup>.

Ademais, a referida conclusão também é a mais adequada à luz da interpretação

sistemática do art. 2º Lei nº 10.168/00, que, destaque-se, é o método que determina que a interpretação deve levar em conta a hierarquia do texto legal.

Neste contexto, é importante lembrar que é a Lei Complementar nº 95/98 a norma responsável por dispor sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis. A referida Lei Complementar, ao estipular, por meio do seu art. 10, que, na redação dos textos legais o artigo será a sua unidade básica, podendo o mesmo ser desdobrado em parágrafos ou em incisos, instituiu, por conseguinte, que a redação dos incisos e dos parágrafos deve ter estrita ligação com o contexto contido no seu artigo correspondente.

Ora, considerando (i) que o caput do art. 2º da Lei nº 10.168/00, já citado, estabelece que a CIDE deve incidir sobre contratos que impliquem transferência de tecnologia; e (ii) que o parágrafo 2º do citado dispositivo não prescreve expressamente que a CIDE deve incidir também sobre contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes que não envolvam transferência de tecnologia, é de se afirmar que a melhor interpretação do dispositivo em comento à luz da Lei Complementar 95/98 (interpretação sistemática) seria aquela que restringe a incidência da CIDE somente sobre os contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes que impliquem em transferência de tecnologia.

Neste sentido, note-se que a própria Diretoria de Transferência de Tecnologia do INPI<sup>10</sup> já esclareceu que alguns serviços especializados não caracterizam transferência de tecnologia nos termos do art. 211 da Lei nº 9.279/96<sup>11</sup> estando, inclusive, dispensados de averbação naquele instituto. Confira-se:

“Serviços não registráveis

**Por não caracterizarem transferência de tecnologia**, nos termos do Art. 211 da Lei nº 9.279/96, **alguns serviços técnicos especializados são dispensados de averbação pelo INPI. Segue lista não exaustiva desses serviços:**

1. Agenciamento de compras, incluindo serviços de logística (suporte ao embarque, tarefas administrativas relacionadas à liberação alfandegária, etc.);
2. Serviços realizados no exterior sem a presença de técnicos da empresa brasileira, que não gerem quaisquer documentos e/ou relatórios, como por exemplo, beneficiamento de produtos;  
(...)
5. Consultoria na área comercial;  
(...)
8. Serviços de 'marketing';  
(...)” **(destacamos)**

O Ato Declaratório Normativo do Coordenador-Geral do Sistema de Tributação – ADN COSIT nº 01/2000 ressalta este mesmo entendimento ao prever que “...

*consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial – INPI...”.*

Deste modo, pode-se entender que as remessas ao exterior para pagamento pela prestação de serviços de agenciamento não estão sujeitas à incidência da CIDE, uma vez que não envolvem um serviço técnico, isto é, que dependa de conhecimentos técnicos especializados.

*Ad argumentandum*, mesmo que se entenda que o agenciamento é uma forma de consultoria na área comercial, isto é, classificável como serviço técnico especializado, ainda assim não seria devida a CIDE, pois se trata de uma operação sem transferência de tecnologia (não sujeita ao registro no INPI).

Entretanto, não obstante o teor dos argumentos acima, cabe salientar que, no tocante à transferência de tecnologia, a Receita Federal do Brasil tem exigido a CIDE em toda e qualquer remessa ao exterior pela prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, administrativa e semelhantes, independentemente de se referirem ou não a contratos que envolvam transferência de tecnologia. Vejamos:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 165 de 15 de Junho de 2007

ASSUNTO: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

EMENTA: REMESSAS AO EXTERIOR. REMUNERAÇÃO DE SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA ADMINISTRATIVA E SEMELHANTES.

**Os serviços de consultoria em geral, representação e interação no desenvolvimento dos negócios configuram-se como serviços de assistência administrativa e semelhantes. A partir de 1º de janeiro de 2002, os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a beneficiários no exterior, a título de remuneração pela prestação contínua de serviços de assistência administrativa e semelhantes, estão sujeitos à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) à alíquota de 10% (dez por cento), ainda que os contratos não sejam passíveis de averbação no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI) e registro no Banco Central do Brasil.** O acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e a China (Decreto nº 762, de 19 de fevereiro de 1993, aprovado por meio do Decreto Legislativo nº 85, de 24 de novembro de 1992) não se aplica à Cide, restringe-se apenas, no caso da República Federativa do Brasil, ao imposto federal de renda - excluídos o imposto de renda suplementar e o imposto sobre atividades de menor relevância - e, também, a quaisquer impostos idênticos ou substancialmente semelhantes que venham a ser instituídos após a data de sua assinatura.” **(destacamos)**

Embora vários doutrinadores também se posicionem contrários à incidência da CIDE em tal situação<sup>12</sup>, a jurisprudência judicial não é uniforme, ora se posicionando a favor, ora contrariamente ao contribuinte<sup>13</sup>.

Assim sendo, não obstante a oscilação das manifestações do Poder Judiciário quanto ao tema, entendemos que existem sólidos argumentos jurídicos para defender a não incidência da CIDE sobre as remessas a título de comissão para agentes localizados no exterior, pois os referidos serviços (i) não envolvem transferência de tecnologia; e (ii) não podem ser conceituados como serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, vez que possuem natureza estritamente comercial.

### 3. Conclusão

Diante de todo o exposto, observadas as ressalvas já feitas no decorrer desse estudo, é possível concluir que as remessas ao exterior para pagamento de comissões a agentes contratados para intermediar negócios não estão sujeitas ao PIS-Importação, COFINS-importação e à CIDE.

No que tange ao PIS-importação e à COFINS-importação, o eventual pagamento das referidas contribuições poderia ser aproveitado como crédito pelas empresas que contratam agentes no exterior.

### Notas

1. “TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISSQN. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SERVIÇO DE RETÍFICA, REPARO E REVISÃO DE MOTORES E DE TURBINAS DE AERONAVES CONTRATADO POR EMPRESA DO EXTERIOR. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO-CARACTERIZAÇÃO. SERVIÇO EXECUTADO DENTRO DO TERRITÓRIO NACIONAL. APLICAÇÃO DO ART. 2º, PARÁGRAFO ÚNICO, DA LEI Nº LC 116/03. OFENSA AO ART. 535 DO CPC REPELIDA. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. SÚMULAS 282/STF E 211/STJ.  
(...)
4. Nos termos do art. 2º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. In casu, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.
5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja

exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo “resultado” como disposto no parágrafo único do art. 2º.

6. Na acepção semântica, “resultado” é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

**7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território.** É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2º, da LC 116/03: ‘Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.’ 8. Recurso especial parcialmente conhecido e não-provido.” (REsp 831124/RJ, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/08/2006, DJ 25/09/2006, p. 239) (destacamos)

2. “MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 436 de 21 de Dezembro de 2010  
ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
EMENTA: COMISSÕES PAGAS A REPRESENTANTES COMERCIAIS.  
IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO. O pagamento de comissões a pessoas jurídicas que atuam como representantes comerciais autônomos, efetuando a colocação de produtos no mercado, não gera direito a crédito da Cofins, dado que tal serviço não preenche a definição de insumo estabelecida para tal fim pela legislação de regência, por não ser aplicado ou consumido diretamente na fabricação de produtos destinados à venda.”
3. Neste sentido foram as seguintes decisões do judiciário: STJ – RESP nº 1147902; TRF1 – AC nº 200438000375799; TRF3 – AMS nº 271054; TRF4 – AC nº 200971070027622; TRF4 – AC nº 200971070014664; TRF5 – AC nº 508684; TRF5 – AMS nº 98876 e TRF5 – AMS nº 96286.
4. Atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)
5. Autorizou o creditamento de PIS e COFINS sobre despesas com o gás liquefeito de petróleo utilizado nos alojamentos dos empregados.
6. Decidiu pela possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre os gastos com os uniformes e o material de segurança individual utilizados pelos funcionários que prestam serviços de limpeza e conservação.
7. Permitiu a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre os dispêndios incorridos na contratação de serviço de remoção de lixo industrial.

8. AgRg no REsp nº 1.125.253/SC e REsp nº 1.215.773/RS.
9. Neste sentido também é o entendimento dos seguintes juristas: Marco Aurélio Greco (Contribuições - uma figura “sui generis”, São Paulo 2000), Luís Eduardo Schoueri (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico e Figuras Afins, São Paulo 2001) e Gabriel Lacerda Troianelli (RDDT nº 121, pg. 77). Importante mencionar também que o TRF3, através do Agravo de Instrumento nº 200303000548120, de 24/03/2004, já asseverou que o objetivo da CIDE é fomentar o incremento tecnológico brasileiro.
10. Disponível em: <[http://www.inpi.gov.br/menu-esquerdo/contrato/pasta\\_oquee/serv.dispensados\\_html](http://www.inpi.gov.br/menu-esquerdo/contrato/pasta_oquee/serv.dispensados_html)> Acesso em 04.03.2011.
11. “Art. 211. O INPI fará o registro dos contratos que impliquem transferência de tecnologia, contratos de franquia e similares para produzirem efeitos em relação a terceiros. (...)”
12. Nesse sentido: LIMA, Maria Ednalva de. **A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre Serviços Técnicos e de Assistência Administrativa**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 82. São Paulo: Dialética, julho de 2002, p. 89-102. CATÃO, Marcos André Vinhas. **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**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 115. São Paulo: Dialética, abril de 2005, p. 83-96.
13. Em um dos casos desfavoráveis ao contribuinte, o Tribunal Regional Federal – TRF da 3ª Região (com jurisdição sobre os Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul) decidiu pela validade da incidência da CIDE mesmo nos contratos sem transferência de tecnologia, conforme se denota do seguinte trecho desse julgado:

“Trata-se de controvérsia sobre a exigibilidade da contribuição de intervenção no domínio econômico sobre a remessa de rendimentos a empresas estrangeiras, por serviços prestados, instituída pela Lei Federal nº 10.168/00. (...)”

5. A validade da incidência sobre os contratos legalmente descritos  
Neste particular, o que se sustenta é que a CIDE, dado o seu objeto, somente poderia incidir sobre os contratos de transferência de tecnologia.  
Porém, com tal interpretação se limita - e, aparentemente, contra legem -, a extensão dos programas financiados com a contribuição que, prima facie, poderiam alcançar e igualmente reverter em benefício para os setores da prestação de assistência técnica, de serviços técnicos, de assistência administrativa, da cessão, licença e uso de marcas e patentes.  
Todas essas atividades, objeto de contrato de transferência ou de prestação direta de serviços especializados, empregam tecnologia (enquanto métodos, técnicas, conhecimentos etc.), cujo domínio e nacionalização, para efeito de competitividade interna e externa, são de interesse estratégico dos diversos

*setores econômicos, daí que, em princípio, é pertinente a tributação, com a abrangência objetiva assinalada na lei. (...)” (Agravo de Instrumento nº 2004.03.00064425-3, Juíza Monica Nobre, TRF3, 4ª Turma, 24/06/2008) (destacamos)*

Por outro lado, analisando o inteiro teor das Apelações Cíveis nº 0001610-16.2002.4.03.6110/SP e 0027814-64.2001.4.03.6100/SP proferidas pelo mesmo TRF da 3ª Região, também encontramos manifestações favoráveis ao contribuinte, no sentido da necessidade de existência de transferência de tecnologia para a incidência da CIDE.. Neste mesmo sentido também já foi a manifestação do TRF da 2ª Região (com jurisdição sobre os Estados do Rio de Janeiro e Espírito Santo) ao deferir liminar, em sede de cognição sumária, no Mandado de Segurança nº 2003.51.01.007489-1.

# ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS GANHOS OBTIDOS PELO TRABALHADOR EM DECORRÊNCIA DE *STOCK OPTIONS PLAN*, *HIRING BONUS*, BÔNUS DE RETENÇÃO E INDENIZAÇÃO POR QUARENTENA

Uma versão deste artigo foi previamente publicada na seguinte obra:  
FREIRE, Elias Sampaio; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. São Paulo: MP, 2012, pp. 193-210.

## **Nereu Ribeiro Domingues**

Sócio fundador do escritório Gaia, Silva, Gaede & Associados em Curitiba

Contador, formado pela FAE (Faculdade Católica de Administração e Economia).

Advogado, formado pela Faculdade de Direito de Curitiba e Pós Graduado em

Controladoria pela UFPR (Universidade Federal do Paraná)

Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

## **1. Introdução**

Com o constante crescimento da economia nacional e dos investimentos estrangeiros injetados no país, tem-se constatado o acirramento da concorrência entre as empresas dentro do segmento em que atuam.

Como forma de sobrevivência neste cenário, as empresas têm buscado concretizar metodologias diversificadas para atender à demanda por colaboradores qualificados, aptos à realizar suas metas e expandir seus negócios.

Seja visando atrair novos talentos, mantê-los, ou ainda fazer com que estes se abstenham temporariamente de praticar no mercado as atividades que exerciam na companhia (permanecendo em “quarentena”), as empresas vêm criando instrumentos para que o seu capital humano se alinhe às pretensões da empresa. Exemplo desses instrumentos são as denominadas *stock options plan*, *hiring bonus*, bônus de retenção e indenização por quarentena.

No âmbito tributário, essas figuras da relação empregador/funcionário vêm gerando controvérsias acerca da sua sujeição à incidência das contribuições previdenciárias, pelo fato de representarem uma forma de ganho financeiro do trabalhador.

Devido à importância que o tema ganhou recentemente, busca-se neste trabalho delimitar as características que norteiam esses ganhos obtidos pelos funcionários em decorrência de *stock options plan*, *hiring bonus*, bônus de retenção e indenização por quarentena, e analisá-las à luz do âmbito de incidência das contribuições previdenciárias.

Para que possamos analisar se os ganhos obtidos pelos trabalhadores em virtude desses “benefícios” deverão compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias, passamos a analisar, primeiramente, a regra matriz de incidência das contribuições incidentes sobre a folha de salários.

## **2. Da Hipótese de Incidência das Contribuições Previdenciárias Incidentes Sobre a Folha de Salário e Demais Rendimentos do Trabalhador**

Conforme prevê o art. 195 da Constituição Federal de 1988<sup>1</sup>, a seguridade social será financiada por meio das contribuições sociais do empregador/empresa, do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, bem como por meio daquelas incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

No tocante às contribuições sociais a cargo do empregador/empresa, especificamente, o art. 195, inciso I, alíneas “a”, “b” e “c”, da Constituição Federal de 1988, determina que estas terão como hipóteses de incidência a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como a receita, faturamento ou lucro.

O art. 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/91<sup>2</sup>, tratando sobre as contribuições incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalhador,



consignou como sendo sua base de cálculo o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e contribuintes individuais, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Por sua vez, o art. 201, § 11, da Constituição Federal de 1988<sup>3</sup>, definiu que, quando o pagamento for realizado com habitualidade ao empregado, deverá compor o salário para fins de incidência da contribuição previdenciária.

Verifica-se assim que: (i) o principal aspecto para se definir a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salário é se a verba foi paga com caráter de contraprestação pelo trabalho prestado, ou seja, com o objetivo de retribuir o segurado pelo serviço realizado, independentemente da forma como esse pagamento foi realizado; e (ii) quando as verbas forem pagas com habitualidade ao empregado, haverá a incidência da contribuição previdenciária, independentemente de haver ou não caráter remuneratório.

Esclarecidos os principais aspectos acerca da incidência das contribuições previdenciárias, passamos a analisar cada um dos instrumentos suscetíveis de gerar ganhos ao trabalhador, objetos deste trabalho, quais sejam, as denominadas *stock options plan*, *hiring bonus*, *bônus* de retenção e indenização por quarentena.

### 3. *Stock Options Plan* (Plano de Opção de Compra de Ações)

Entende-se por *stock options plan* o contrato firmado entre a empresa e seus funcionários, com o objetivo de permitir que estes tenham o direito de exercer a compra de ações da empresa a preço pré-fixado.

O principal objetivo desse plano é tornar os colaboradores acionistas da empresa e estimulá-los a se comprometerem cada vez mais com o negócio em que estão inseridos, seja alinhando-os com a missão e meta da empresa, seja auxiliando na fidelização das relações trabalhistas.

Percebe-se, com isso, que o *stock options plan* é uma excelente ferramenta à disposição da empresa para a manutenção dos talentos, bem como para a motivação dos funcionários.

Na legislação pátria, o plano de opção de compra de ações está previsto no art. 168, § 3º, da Lei nº 6.404/76<sup>4</sup>, que permite à empresa, por meio de aprovação em assembléia geral, outorgar opções de compra de ações aos seus funcionários.

A Comissão de Valores Mobiliários, por meio da Instrução CVM nº 390/2003, criou algumas regras a serem observadas pelas companhias de capital aberto para instituição do plano de opção de compra de ação, tais como a obrigatoriedade de que o prazo máximo de vencimento da opção de compra não seja superior a 365 dias, bem como que o exercício da opção de compra somente ocorra na data do seu vencimento.

A companhia deve também elaborar estudo que justifique as operações a serem realizadas e suas condições, notadamente quanto à oportunidade e o preço de exercício, mantendo-o à disposição da CVM.

A título exemplificativo, dentro de um plano de opção de compra de ações, a

empresa pode conceder ao funcionário o direito de compra de 1.000 ações pelo preço unitário de R\$ 5,00, a ser exercido no dia do vencimento estipulado, o qual não poderá ultrapassar 1 ano da data da aquisição do direito de compra.

Assim, ainda que a ação tenha se valorizado para R\$ 20,00 no dia do vencimento, o funcionário poderá exercer seu direito de compra de 1.000 ações pelo preço unitário de R\$ 5,00.

Neste cenário, verifica-se que os planos de opções de compra de ações poderão gerar consideráveis benefícios financeiros aos trabalhadores, situação que provoca a análise da sujeição desses ganhos à incidência das contribuições previdenciárias.

Pois bem. Pensando no contexto em que se insere o *stock options plan*, não há dúvidas de que o exercício da compra das ações pelo funcionário é facultativa e depende de sua exclusiva deliberação, bem como que, ao exercer o direito de compra das ações, embora o funcionário tenha em mente a realização de um negócio muito vantajoso, está-se assumindo um risco que, no futuro, poderá se converter em prejuízos financeiros.

Ocorre que, tais fatores são diametralmente opostos àqueles vislumbrados quando se está diante do pagamento de verbas que possuem natureza salarial, que são pagas independentemente da deliberação do trabalhador, bem como desatreladas de qualquer risco futuro, posto que vinculados apenas à prestação de serviços pelo funcionário.

Nesse sentido, contrapondo as características presentes no *stock options plan* com o principal fator que leva à incidência das contribuições previdenciárias, qual seja, a existência de caráter remuneratório no pagamento, pode-se verificar que, via de regra, a vantagem percebida pelo trabalhador não configurará qualquer contraprestação por trabalho prestado, afastando, por esse motivo, a incidência das contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, o Tribunal Superior do Trabalho<sup>5</sup>, destacando o poder deliberativo do trabalhador de buscar o ganho decorrente do exercício de compra das ações, reconheceu que este não possui natureza salarial.

A despeito do fato de que, via de regra, os ganhos obtidos pelo trabalhador em decorrência do plano de compra de ações não possuem caráter remuneratório, a fim de exercitar o devido raciocínio jurídico que norteia o presente tema, passa-se a destacar algumas situações que, a depender da forma de implementação do *stock options plan*, possibilitarão verificar a existência de caráter remuneratório no ganho obtido pelo trabalhador e, conseqüentemente, a incidência das contribuições previdenciárias.

É o que pode ocorrer, por exemplo, na curiosa situação em que o funcionário vende sua ação em momento subsequente ao da compra, realizando imediatamente o ganho financeiro desta operação.

Em casos como este, como o trabalhador poderá optar no dia do vencimento por exercer (ou não) seu direito de compra, sendo que, por óbvio, ele só o fará se o valor de mercado das ações for superior ao valor fixado no *stock options plan*, tem-se que a venda subsequente o autorizaria a auferir ganhos

financeiros sem qualquer risco, ou quando menos, com risco irrelevante. Neste cenário, pode-se dizer que o preço fixado pela companhia no plano de compra de ações está transmitindo a segurança necessária para que o trabalhador exerça seu direito de compra e realize seus ganhos, sem exposição à volatilidade do mercado, haja vista que não se espera que a cotação da ação sofra variação abrupta em curto período de tempo.

É possível vislumbrar, na situação hipotética narrada, que o poder deliberativo do trabalhador, neste caso, foi “contaminado” pela probabilidade certa de auferir ganho financeiro. Isto porque, se o exercício do direito de compra por parte do trabalhador resultará certamente em um ganho, não há motivos para ele não o realizar.

Assim, ambas as características presentes naturalmente nesse tipo de operação, quais sejam, o poder deliberativo do trabalhador e o risco inerente ao negócio, restariam totalmente inexistentes, razão pela qual o ganho verificado pelo trabalhador poderia estar sujeito à contribuição previdenciária.

Isso porque, caso a hipótese narrada acima se materialize, poderíamos estar diante de uma situação em que a empresa que criou uma ferramenta hábil a transferir recursos financeiros aos funcionários, sem a incidência da indevida contribuição previdenciária, já que o ganho seria certo e até instantâneo com o exercício de compra das ações, e o pagamento da verba de cunho remuneratório seria disfarçado pelo plano de compra de ações.

Este comportamento leva também os trabalhadores a deixarem suas posições de acionistas da empresa, o que desatende ao principal objetivo do plano ora em análise, que é justamente aumentar a motivação e comprometimento dos trabalhadores mediante a inserção destes no quadro de acionistas da organização.

Posto isso, verifica-se que a eventual existência de caráter remuneratório e, conseqüentemente, incidência das contribuições previdenciárias, dependerá dos elementos que poderão ser extraídos da forma de execução do *stock options plan*. Caso o plano seja concebido apenas como meio para disfarçar o pagamento de valores remuneratórios aos funcionários, não há dúvidas de que o negócio deverá ser desconsiderado e a autoridade fiscal deverá exigir a contribuição devida.

Não obstante, apenas para elucidar a questão, no âmbito trabalhista, os Tribunais Regionais do Trabalho<sup>6</sup> vêm consolidando o entendimento de que os valores adquiridos pelo trabalhador em decorrência do *stock options plans*, via de regra, não possuem natureza salarial.

Com relação à segunda possibilidade dos ganhos obtidos pelo trabalhador comporem a base de cálculo das referidas contribuições, qual seja, a existência de habitualidade em seu recebimento, cabe pontuar que não há, na legislação, limite temporal previsto para a implementação de *stock options plan*, devendo apenas serem atendidos os requisitos formais mencionados no início deste tópico.

Caso se verifique que o *stock options plan* dependa da deliberação do colaborador, bem como esteja atrelado ao risco do mercado, como exposto anteriormente, é possível constatar que a análise da habitualidade, neste caso, é prescindível.

Isto porque, estando o trabalhador exposto ao risco do mercado, não há como se pautar no possível futuro ganho do trabalhador para exigir contribuições previdenciárias. Assim, independentemente da frequência em que se deu o direito de compra das ações e seu efetivo exercício, não haverá como se apurar a matéria tributável.

Por outro lado, caso se verifique a relativização do caráter deliberativo do trabalhador, bem como a inexistência de risco, como mencionado acima, a análise da habitualidade será imprescindível e poderá influenciar na verificação da existência de caráter remuneratório.

Tal fato pode ser observado caso o trabalhador obtenha seus ganhos de forma instantânea, sem exposição ao risco do mercado, mas apenas uma vez durante sua carreira na empresa.

Nesta situação, ainda que o ganho tenha se dado de forma instantânea e sem exposição ao risco, questionável seria a existência de caráter remuneratório, tendo em vista a norma de isenção prevista no art. 28, § 9, alínea “e”, item 7, da Lei nº 8.212/91<sup>7</sup>.

Não obstante, muito embora não exista limite temporal na legislação para se definir a habitualidade na obtenção do ganho pelo trabalhador, pode-se traçar um paralelo com a frequência permitida para a participação nos lucros e resultados de que trata a Lei nº 10.101/00, qual seja, que o pagamento seja efetuado por no máximo duas vezes ao ano, com intervalo não inferior a seis meses entre os dois pagamentos.

Assim, poder-se-ia entender que habituais seriam os ganhos decorrentes do plano de compra de ações, se ocorridos por mais de duas vezes ao ano, ou com regularidade inferior a seis meses, ou seja, de forma mais efetiva do que a própria participação nos resultados.

De qualquer forma, em razão do subjetivismo que permeia a análise da habitualidade nos ganhos obtidos pelo trabalhador, esta deverá ser realizada isoladamente para cada caso, levando-se em conta suas peculiaridades.

Com base no exposto acima, tem-se que, devido à sua própria natureza, a utilização do *stock options plan* deve visar atender ao interesse da empresa em alinhar seu capital humano com seu objetivo de crescimento e expansão dentro do ramo em que atua, e não configurar forma de beneficiar individualmente os participantes, bem como deve buscar manter o risco inerente ao mercado de ações e a efetiva necessidade de deliberação do trabalhador acerca da opção pelo exercício de compra das ações. Caso contrário, os valores recebidos pelos trabalhadores, decorrentes dos planos de compra de ações, poderão estar sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias.

#### **4. Hiring Bonus “Luvas” ou Bônus de Contratação**

O *hiring bonus* representa os valores pagos pela empresa ao funcionário visando a concretização de sua contratação.

São valores que se destinam não só a incentivar o funcionário a tomar a decisão de deixar a empresa onde trabalhava, mas também a indenizá-lo por ter deixado seu antigo posto de trabalho.

Independentemente do efeito causado por essas verbas, da influência que elas podem ter na decisão do profissional visado pela empresa, e até mesmo no seu posterior desempenho na companhia, tem-se que os valores pagos a título de *hiring bonus* são negociados entre a empresa e profissional visado e devidos antes do início das atividades laborais deste, não representando, em qualquer momento, uma remuneração ou contraprestação pelo trabalho prestado.

Por outro lado, não há também habitualidade em seu pagamento, que é realizado somente por ocasião da contratação do trabalhador.

Em razão disso, não é possível vislumbrar a incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de *hiring bonus*, haja vista a ausência de remuneração pelo trabalho prestado e habitualidade no seu pagamento.

## 5. Bônus de Retenção

Seja por pretender receber um salário maior, por ter recebido uma proposta de outro empregador, pela busca por mais tempo para se dedicar à família, ou ainda pela busca por novos desafios e perspectivas, diversas são as motivações que podem levar determinado trabalhador a almejar deixar seu posto de trabalho.

Diante dessas situações, e verificando que o profissional tentado a abandonar a companhia é imprescindível para a consecução do *core business* da empresa, tem se tornado cada vez mais comum o empregador se valer de argumentos financeiros com o objetivo de manter a relação existente, pelo menos por determinado período.

Quando este fato se dá através da oferta de determinada quantia para dissuadir o profissional da idéia de deixar a empresa, estar-se-á diante do que se denominou de bônus de retenção.

Referido bônus pode ser concretizado mediante qualquer forma de pagamento que represente o estímulo necessário para que o trabalhador não deixe a empresa por um período pré-estabelecido.

Portanto, a principal característica do bônus de retenção é assegurar que a empresa não seja desfalcada a ponto de ter suas operações comerciais comprometidas.

No entanto, dúvidas surgem a respeito da caracterização dessa verba como valor sujeito à incidência das contribuições previdenciárias, mormente quando representa um ganho do trabalhador pago pela empresa.

Para a devida verificação da imposição da regra de incidência das contribuições previdenciárias, recai-se, mais uma vez, na necessária análise dos requisitos que compõem sua hipótese de incidência, quais sejam, a existência de caráter remuneratório ou habitualidade no pagamento das verbas.

Pela própria ocasião em que o bônus de retenção é pago, este deve ser efetuado a específico colaborador, por força da motivação de mantê-lo na

empresa, independentemente da sua remuneração habitual (que continuará sendo paga normalmente e deverá, indubitavelmente, compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias) e de qualquer avaliação de desempenho.

Além disso, em decorrência do objetivo pretendido com o bônus de retenção, que é justamente manter o colaborador na empresa, é certo que seu pagamento deverá estar atrelado à cláusula de permanência do trabalhador na companhia, pelo prazo estipulado entre as partes.

Também é certo que, para que a referida cláusula possa surtir os efeitos esperados, não só deve pressupor a obrigação do trabalhador de permanecer na empresa, como a devolução dos valores pagos, caso este a descumpra.

Entretanto, a depender da forma estipulada para a devolução dos valores, em caso de descumprimento da cláusula de permanência, é possível vislumbrar a ocorrência de fatos geradores das contribuições previdenciárias.

Por exemplo, caso seja estipulado que o funcionário deve devolver apenas o saldo remanescente do valor recebido (após sua apropriação pelo número de meses “cumpridos” pelo trabalhador), poder-se-á avistar a presença de caráter remuneratório em seu pagamento.

Isto porque, ao retirar o dever do trabalhador de devolver o bônus de retenção em sua totalidade, a empresa estará dando margem ao entendimento de que este foi realizado com a finalidade de complementar seu salário pelo tempo de permanência estipulado em contrato, o que desconfigura a natureza do bônus de retenção.

Outro ponto importante para análise do bônus de retenção à luz da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias em comento, é a existência de relevante obrigação do trabalhador para com a empresa, compatível com os valores pagos.

Assim, além da verificação da posterior obrigação contraída pelo trabalhador, é possível extrair da justificativa dada pela empresa para manter seu funcionário, e dos meios utilizados para sua concretização, a real natureza do negócio realizado.

Como exemplo, tem-se que seria bastante questionável a empresa pagar ao funcionário, a título de bônus de retenção, o valor equivalente a 10 vezes o seu salário pela obrigatoriedade de permanecer na empresa por ao menos 3 meses.

Numa situação como essa, considerando o exíguo prazo a que o trabalhador ficou obrigado a permanecer na empresa, constata-se que, independentemente da existência de posterior obrigação de devolver os valores recebidos, seria possível enquadrar esse pagamento como uma forma disfarçada de remuneração.

Inobstante, considerando o subjetivismo existente numa análise como essa, deixa-se para o leitor o exercício do raciocínio jurídico infundável que pode ser praticado à luz dessas hipotéticas situações.

Posto isso, em vista dos diversos cenários a que as empresas estão expostas, é possível que, em determinadas ocasiões, seja confirmado o caráter remuneratório no pagamento do bônus de retenção, o que levará à incidência das contribuições previdenciárias.

Especificamente no que tange à análise da habitualidade no pagamento do bônus de retenção, cumpre esclarecer que, pela própria ocasião em que

ele é pago, qual seja, somente quando certo trabalhador manifesta a vontade de deixar a corporação, pode-se dizer que, via de regra, não haverá qualquer assiduidade na sua realização.

Normalmente, tem-se que é difícil que o bônus de retenção seja pago mais de uma vez a um colaborador durante a carreira deste na empresa. Contudo, a despeito deste comportamento ser apenas um padrão verificado nas relações trabalhistas, e não uma imposição legal, o possível pagamento repetido deverá ser analisado à luz da habitualidade, para que se possa concluir pela incidência ou não das contribuições previdenciárias.

Como resultado da própria lógica existente na situação extrema que resulta no pagamento do bônus de retenção, é de se esperar que o tempo pelo qual a empresa buscou manter a relação empregatícia seja utilizado para treinar outras pessoas que poderão substituir o colaborador que pretendia deixar a companhia, caso este manifeste novamente a vontade de deixá-la após o prazo estipulado por ocasião do pagamento do bônus.

Assim, a *contrario sensu*, dada a natureza do bônus de retenção, tem-se que não é razoável manter as relações trabalhistas com determinado funcionário ad *aeternum*, mediante o pagamento do bônus.

Em razão do exposto, conclui-se que, conceitualmente, o pagamento do bônus de retenção é realizado apenas quando o trabalhador manifesta a vontade de deixar a empresa, estando atrelado à obrigação de manutenção da relação trabalhista por determinado período de tempo, e à obrigação de ressarcir a empresa em caso de rompimento precoce do contrato, situações em que não se verifica a ocorrência de fatos geradores das contribuições previdenciárias, por ausência de caráter remuneratório e de habitualidade no recebimento dessas verbas pelo trabalhador.

Por outro lado, considerando as diversas situações que podem ser verificadas na execução deste tipo de contrato, e as inúmeras peculiaridades que elas podem conter, como exposto acima, há a possibilidade de serem encontrados os elementos aptos a ensejar a incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos sob a denominação de bônus de retenção.

## 6. Indenização por Quarentena

Em um mercado extremamente concorrido, há situações que podem levar as empresas a buscar formas de assegurar que informações a que determinado colaborador teve acesso, tidas como confidenciais, não sejam indevidamente expostas aos seus concorrentes.

Como exemplo, pode-se mencionar a ocasião em que determinado trabalhador manifesta a vontade de deixar a empresa, após ter sido submetido a diversas atividades relacionadas com o desenvolvimento de produtos ou marcas a serem lançadas no mercado.

Neste caso, verificando a estrita confidencialidade presente nas informações expostas ao colaborador, é possível que a empresa pactue o afastamento deste

profissional do mercado de trabalho em determinada região, ao menos pelo tempo necessário para que aquelas informações sejam voluntariamente postas à conhecimento de outros pela empresa e percam, assim, sua especial confidencialidade.

O referido dever de afastamento é acompanhado de uma indenização paga pelo empregador ao profissional pelo tempo em que deverá quedar-se em “quarentena”.

Vale ressaltar que o tempo pode ser livremente estipulado entre as partes, respeitados sempre os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, bem como a utilização de meios que atendam aos fins pretendidos com a quarentena, como já bem destacou o Tribunal Regional do Trabalho da 1ª Região<sup>8</sup>.

Em se tratando de pagamento realizado pela empresa ao trabalhador, depara-se, instintivamente, com a subsunção do fato à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias, o que torna inarredável a análise da existência de natureza contraprestativa da verba paga.

Como característica fundamental do pagamento da indenização por quarentena, tem-se que esta impede que o trabalhador exerça suas atividades profissionais em determinado período de tempo. É certo também que, apesar do profissional receber essa verba, ele não se encontrará mais à disposição do seu ex-empregador.

Neste contexto, como o pagamento da indenização será referente a período em que o colaborador sequer estará laborando na empresa ou à disposição desta, não há como se notar qualquer retribuição por trabalho prestado.

Não obstante, dúvidas podem surgir ao tentar atrelar o pagamento da indenização por quarentena à efetiva necessidade do afastamento, em contrapartida com a possibilidade dessas verbas se referirem a período em que o trabalhador laborava na companhia.

Nesse sentido, a existência de contrato expando as obrigações assumidas pelo ex-colaborador, bem como, ainda que de modo geral, os fatores que motivaram a realização deste tipo de pagamento, sejam eles relativos a proteção de estratégias comerciais ou processos de desenvolvimento de marcas e produtos, podem auxiliar na averiguação da natureza (se remuneratória) do pagamento deste tipo de verba.

Com relação ao segundo aspecto de incidência das contribuições previdenciárias, como o pagamento da indenização por quarentena deverá ocorrer apenas uma vez, por ocasião da rescisão do contrato de trabalho, não é possível constatar qualquer habitualidade.

Posto isso, vislumbra-se que a indenização por quarentena, via de regra, não deve se sujeitar à incidência das contribuições previdenciárias, por não representar remuneração por trabalho prestado, bem como por não ser verba paga com habitualidade.

## 7. Conclusão

Do exposto, é de se concluir que a particularidade das ocasiões que levam a empresa (i) a conceder ao funcionário a possibilidade de comprar suas ações e (ii) a

efetuar os pagamentos a título de *hiring bonus*, bônus de retenção e indenização por quarentena, é que serão decisivas na análise da existência de caráter remuneratório e de habitualidade no recebimento dessas verbas para fins de incidência das contribuições previdenciárias.

No caso do *stock options plan*, pelo fato de compreender a inserção do trabalhador no quadro de acionistas da empresa, por sua conta e risco, bem como por estar desatrelado de qualquer certeza quanto à obtenção de ganho, tem-se que não é possível verificar a existência de caráter contraprestativo/remuneratório no recebimento dessas verbas.

Também não será verificada habitualidade em eventual ganho do trabalhador, tendo em vista a incerteza que comporta as operações realizadas no mercado de ações.

Por outro lado, a depender da forma de operacionalização do *stock options plan*, caso não seja verificado risco no negócio, poder-se-á vislumbrar a existência de caráter remuneratório e, conseqüentemente, a incidência das contribuições previdenciárias.

No tocante ao *hiring bonus*, como o pagamento será realizado em momento em que o profissional sequer terá iniciado seu trabalho, bem como será desvinculado da sua remuneração e de qualquer análise de desempenho, não haverá qualquer natureza remuneratória em sua realização.

A habitualidade também não estará presente, haja vista que essa verba somente será paga no momento da contratação do trabalhador, razão pela qual não é possível verificar a ocorrência de fato gerador das contribuições previdenciárias.

No caso do bônus de retenção, é importante que sejam analisadas as características inerentes ao pagamento realizado ao trabalhador, identificando as obrigações assumidas por este, bem como aferindo se o montante pago condiz com a extensão das referidas obrigações. Em razão disso, pode ser que se verifique a existência de caráter remuneratório em determinados casos, suscitando a norma de incidência tributária.

Por outro lado, via de regra, não haverá habitualidade no pagamento dessa verba, haja vista que somente será paga quando o funcionário manifestar a vontade de deixar a empresa, em momento que coincida com a necessidade desta de mantê-lo trabalhando por determinado período.

Em relação à indenização por quarentena, como seu pagamento será referente a período em que o colaborador não estará mais laborando na empresa, tampouco à disposição desta, não se avista qualquer natureza remuneratória. A habitualidade também será inexistente, pelo fato do pagamento somente ocorrer quando presente a excepcional necessidade de afastamento do profissional do mercado, razão pela qual não se verifica a incidência das contribuições previdenciárias.

Contudo, tal como ocorre com o pagamento das demais verbas objetos do presente estudo, é conveniente que se faça uma análise das peculiaridades que norteiam cada um dos pagamentos realizados, à luz da existência de caráter remuneratório e de habitualidade, a fim de definir se estará diante de fato imponível das contribuições previdenciárias.

## Notas

1. “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:  
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:  
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;  
b) a receita ou o faturamento;  
c) o lucro;  
II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;  
III - sobre a receita de concursos de prognósticos. (...)”
2. “Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:  
I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).  
II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).  
a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;  
b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;  
c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.  
III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (...)”
3. “Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que



preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (...) § 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)”

4. “Art. 168. O estatuto pode conter autorização para aumento do capital social independentemente de reforma estatutária. (...) § 3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembléia-geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle.”
5. “STOCK OPTION PLANS. NATUREZA SALARIAL. Não se configura a natureza salarial da parcela quando a vantagem percebida está desvinculada da força de trabalho disponibilizada e se insere no poder deliberativo do empregado, não se visualizando as ofensas aos arts. 457 e 458 da CLT.” (TST, ED-RR nº 327300-55.1998.5.02.0064, 4ª Turma, 15/03/2006)
6. “STOCK OPTIONS. OPÇÃO FACILITADA, COM PREÇOS PRÉ-FIXADOS, PARA AQUISIÇÃO FUTURA DE AÇÕES DA EMPRESA. PRAZOS DE CARÊNCIA (VESTING). INSUBSISTÊNCIA DO BENEFÍCIO NA RESCISÃO CONTRATUAL OCORRIDA ANTES DO CUMPRIMENTO DA CARÊNCIA. (...) STOCK OPTIONS. NATUREZA NÃO SALARIAL. As stock options não possuem natureza salarial, pois caracterizam espécie do gênero participação do empregado no patrimônio empresarial, à semelhança da PLR que, segundo disposição expressa do art. 7º, XI, da CF, é paga desvinculada da remuneração.” (TRT 3ª R., RO 1150/2009-023-03-00.4, 10ª Turma, Rel. Juíza Conv. Wilméia da Costa Benevides, DJEMG 17/05/2011)  
“AÇÕES ADQUIRIDAS PELO EMPREGADO. CONVERSÃO EM PECÚNIA. Não há se falar em conversão de ações do empregador adquiridas pelo empregado em pecúnia, eis que não há amparo legal para tanto. Ademais, deve-se salientar que o stock options (aquisição de ações pelo empregado) é um sistema em que há possibilidade de não se auferir nada, dependendo exclusivamente da variação do mercado.” (TRT 17ª R., Proc. 117300-23.2010.5.17.0005, Rel. Des. Marcello Maciel Mancilha, DOES 22/07/2011)
7. “Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...) § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...) e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97 (...)  
7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).”
8. “TERMOS DE CONFIDENCIALIDADE E DE COMPROMISSO DE NÃO CONCORRÊNCIA, NÃO ALICIAMENTO E SIGILO. VALIDADE. NÃO OBSERVADOS OS PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E

PROPORCIONALIDADE. A cláusula de não concorrência, também denominada de quarentena, consiste em medidas de natureza jurídica que objetivam a preservação de informações sigilosas e contratos comerciais do empregador, que o empregado tem conhecimento pelas atividades desenvolvidas, evitando, assim, que o ex-empregado os repasse para outra empresa que venha a ingressar após o término do seu contrato de trabalho. Durante o contrato de trabalho, a consolidação das Leis trabalhistas veda a concorrência desleal no seu artigo 482, alíneas “c” e “g”. Porém, findo o pacto não há na legislação norma específica. Assim, é válida a inserção de cláusula de não concorrência desde que sejam observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, bem como devem ser respeitados alguns critérios, quais sejam, indicação do prazo, indenização pelo período de “quarentena”, delimitação específica da área geográfica a qual o empregado estará restrito e limitação do exercício das atividades. In casu, tais requisitos não foram observados, entendendo-se, assim, que o direito de trabalhar ficou restringido de forma não aceitável e não razoável, revelando desproporcionalidade em salvaguardar o direito de propriedade do empregador. Por fim, o “compromisso de não concorrência, não aliciamento e sigilo” que, a rigor, impede o demandante a conseguir nova colocação no mercado e na área onde adquiriu experiência profissional foi-lhe apresentado durante o pacto laboral, alterando e desequilibrando substancialmente as forças entre os contratantes. Dessa forma, o gravame ocorreu quando estava o trabalhador, sem dúvida, sob o efeito da dependência econômica, e em estado de subordinação psicológica, que não lhe permitia questionar os termos propostos que, em análise, trouxe ao obreiro ônus incomparavelmente superior aos ganhos oferecidos.” (TRT 1ª R., RO nº 0131300-08.2009.5.01.0070, Rel. Juiz Evandro Pereira Valadao Lopes, DORJ 25/10/2010)

# OS “TRIBUTOS INDIRETOS” E A REPETIÇÃO DE INDÉBITO

## **José Maria Arruda de Andrade**

Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.  
Livre-docente em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP.  
Foi Pesquisador visitante no Max Planck Institute for Intellectual Property and Competition Law (Munique-Alemanha).  
Doutor em Direito Econômico e Financeiro pela Universidade de São Paulo.  
Sócio de Gaia, Silva, Gaede & Associados em São Paulo.

## **Maurício Barros**

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP.  
Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP.  
Especialista em Direito Tributário pelo IBET/SP.  
Professor Convidado do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário na Universidade Presbiteriana Mackenzie.  
Gerente da Consultoria Tributária de Gaia, Silva, Gaede & Associados em São Paulo.

## **1. Introdução**

A classificação dos tributos entre “diretos” e “indiretos” sempre causou polêmica na doutrina e na jurisprudência, tanto pelas bases dos critérios classificatórios adotados, quanto pela utilidade em si de se adotar essa classificação. Além disso, a citada proposta classificatória encontra distintas acepções de acordo com a corrente e o momento histórico em que foi adotada, o que torna difícil sua aceitação e aplicação de forma acrítica e sem a devida contextualização.

O escopo deste trabalho não é o de perpassar todos os embates doutrinários<sup>1</sup> e jurisprudenciais sobre o tema, mas apenas dar um breve panorama das discussões no Brasil, sobretudo após o advento do Código Tributário Nacional, bem como delimitar o real campo de aplicação do artigo 166 do CTN.

## **2. A Recepção da Classificação dos Tributos na Jurisprudência “Clássica” do STF (Fase Anterior ao CTN)**

No momento anterior ao advento do CTN, a classificação dos tributos entre “diretos” e “indiretos” foi o norte para a análise dos tributos passíveis de restituição em caso de pagamento indevido, ainda que essa classificação fosse de origem eminentemente financeira. Nesse prisma, o Supremo Tribunal Federal, à época, consolidou o seu entendimento na Súmula 71, nos seguintes termos:

*“Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”  
(aprovada na Sessão Plenária de 13/12/1963).*

As decisões que serviram de suporte para a adoção da súmula acima<sup>2</sup> entendiam que não cabia qualquer ressarcimento de “tributos indiretos”, eis que o encargo financeiro correspondente não era suportado por aquele que os recolheu, mas por terceiros a quem o encargo fora repassado. Trata-se da adoção, pelo STF, da teoria da repercussão, segundo a qual a translação do tributo a terceiro tira do contribuinte a possibilidade de repetir o pagamento efetuado, ainda que indevido. Nesse sentido, leiam-se trechos do voto do Ministro Vilas Bôas, no julgamento do Recurso Extraordinário 46.450-RS:

*“A regra é que é o solvens quem pode agir em repetição do indébito. Mas, no caso, não foi possível deferir-lhe o pedido, porque ficou apurado que, se sofreu a percussão do tributo inconstitucional obteve imediata reparação, fazendo-o repercutir sobre os compradores das mercadorias. (...) Vale dizer: se alguém tem o seu patrimônio enriquecido com o detrimento de outrem, este não terá mais interesse de acionar, à base da equidade, quando se verifica que está plenamente compensado. O argumento de que a repetição tem, na espécie, caráter indenizatório, isto é, visa à integração do preço desfalcado com o pagamento do imposto, é notoriamente irrelevante e inaceitável nesta*

*emergência de lucros imensuráveis. Serve, ao contrário, para reforçar a conclusão da decisão recorrida, porque demonstra que a autora não tem a intenção de ressarcir os fregueses que, efetivamente, foram lesados”.*

Evidentemente, o contexto em que se travaram tais discussões no STF era totalmente diverso dos dias atuais. Como ainda não havia sido criado o CTN, as ações de repetição de indébito tributário se baseavam no locupletamento ilícito do Estado, na equidade, na ausência de causa para o pagamento e no artigo 964 do Código Civil de 1916, cláusula geral de reparação por pagamento indevido em âmbito privado. O cerne da discussão, portanto, encontrava-se no efetivo prejuízo causado ao contribuinte pela cobrança indevida de tributo, chegando alguns casos a ser decididos com base em perícia para averiguação da ocorrência ou não de tal prejuízo.<sup>3</sup>

Além dos mencionados argumentos para inviabilizar a repetição do indébito, outro fundamento adotado pelo STF foi o de que a repetição do indébito teria o potencial de criar um de dois possíveis enriquecimentos indevidos: (1) do Estado, caso não fosse deferida a repetição, ou (2) o do contribuinte de direito, que teria o valor devolvido ainda que o tivesse repassado ao adquirente do bem (contribuinte de fato). Nesses termos, mais justificável seria o enriquecimento indevido por parte do Estado, que teria condições de revertê-lo ao interesse coletivo.

Há de se refletir, contudo, sobre alguns pontos de tensão dessa argumentação, sobretudo porque ela ainda poderia ser utilizada no contexto atual.

Primeiramente, embora haja apelo ao argumento do interesse público, não se pode esquecer que quem deu origem ao pagamento indevido, sobretudo nos casos de inconstitucionalidade ou ilegalidade, foi o próprio Estado, o que torna o agente causador do pagamento indevido o próprio beneficiário do abuso. Em uma situação como essa, deveria ser lembrado o brocardo: “ninguém deve se valer da própria torpeza”.

Além disso, a impossibilidade de repetição de tributos repassados ao adquirente possibilita uma blindagem que incentiva e até mesmo induz o comportamento de se criar e exigir tributos ilegais e inconstitucionais, o que será ainda mais grave se se tratar não de texto normativo inválido, mas de mera aplicação declarada ilegal ou inconstitucional pelos tribunais (ou seja, questão sobre a definição da devida interpretação e aplicação da legislação tributária)<sup>4</sup>.

As duas situações demonstram como não é tão simples contrapor interesses individuais e públicos, sem se mencionar aqui a possível distinção entre interesse público primário e secundário.

Nos anos seguintes, a posição do STF relativizou a aplicação da Súmula 71, sob forte influência de ALIOMAR BALEEIRO<sup>5</sup> no seio da Corte, que desde sempre demonstrou restrições à divisão dos tributos entre “diretos” e “indiretos”, pela ausência de uniformidade nos fundamentos que embasavam essa classificação. Essa posição restou assentada em voto lavrado no julgamento do Recurso Extraordinário 45.977-ES<sup>6</sup>, de sua relatoria:

*“Resta a controvérsia sobre a impossibilidade jurídica da repetição de tributos indiretos, tese que tem o amparo da Súmula n.º 71. Entendo que essa diretriz não pode ser generalizada. Há de ser apreciada em cada caso concreto, porque, de começo, do ponto de vista científico, os financistas ainda não conseguiram, depois de 200 anos de discussão, desde os Fisiocratas do século XVIII, um critério seguro para distinguir o imposto direto do indireto.*

*O mesmo tributo poderá ser direto ou indireto, conforme a técnica de incidência e até conforme as oscilantes e variáveis circunstâncias do mercado, ou a natureza da mercadoria ou a do ato tributado. (...).*

*À falta de um conceito legal, que seria obrigatório ainda que oposto à evidência da realidade dos fatos, o Supremo Tribunal Federal inclina-se a conceitos econômico-financeiros baseados no fenômeno da incidência e da repercussão dos tributos indiretos, no pressuposto errôneo, data venia, de que, sempre, eles comportam transferência do ônus do contribuinte de jure para o contribuinte de facto. Então, haveria locupletamento indébito daquele às expensas deste, motivo pelo qual deveria ser recusada a repetição. É o suporte pretendidamente lógico da Súmula 71.”*

Além da incorreta divisão dos tributos entre “diretos” e “indiretos”, entendia BALEEIRO que cada caso deveria ser analisado em suas especificidades, o que igualmente impediria a aplicação automática da Súmula 71 aos casos concretos. A matéria de fundo do caso analisado acima tratava de taxa incidente sobre a venda de café do Espírito Santo para outros Estados, cujo preço (do café) era cotado em bolsa e não dependia direta ou indiretamente da cobrança da malfadada taxa (que já havia sido declarada inconstitucional pelo STF). Diante disso, BALEEIRO declarou a inaplicabilidade da aludida Súmula, desferindo, ainda, pesadas críticas ao seu conteúdo, que claramente optava, em sua análise, por impedir a restituição de tributos aos contribuintes, eternizando certa “impunidade” do Estado no manejo de questões fiscais.

Outros acórdãos do STF prestigiaram a nova corrente inaugurada por BALEEIRO na Corte<sup>7</sup>, o que culminou na edição da Súmula 546, em superação à Súmula 71, nos seguintes termos:

*“Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte ‘de jure’ não recuperou do contribuinte ‘de facto’ o ‘quantum’ respectivo” (aprovada na Sessão Plenária de 03/12/1969).*

Como visto, a Súmula 546 afastou a aplicação a priori da classificação dos tributos entre “diretos” e “indiretos”, pelos desacertos percebidos nessa adoção. Nem poderia ter sido diferente, eis que a citada classificação demonstrava-se desprovida de qualquer fundamento jurídico, pois fruto de reflexões importadas da ciência das finanças não acatadas pelo direito positivo e de impossível aplicação no direito

tributário brasileiro, o que mereceu veementes críticas de ALFREDO AUGUSTO BECKER<sup>8</sup>.

Vale lembrar que a Súmula 546, embora tenha sido editada posteriormente à publicação do CTN, foi adotada com base em casos concretos que ainda não consideravam o CTN e seu inovador artigo 166, que certamente optou por conduzir a discussão para outra direção<sup>9</sup>.

Não obstante a evidente superação da Súmula n.º 71 do STF, pelo advento do CTN em 1966, que não acolheu a classificação dos tributos entre “diretos” e “indiretos” (como se verá no próximo tópico), e da própria Súmula 546, algumas decisões do STF<sup>10</sup> ainda adotavam a dicotomia “tributos diretos” e “tributos indiretos” na análise dos pedidos de repetição de indébito tributário, perpetuando um erro da doutrina formada nos albores do direito tributário, construída ainda sob a influência da Ciência das Finanças. Também no STJ, mais recentemente, pode-se observar a adoção da indevida classificação, embora a classificação combatida não seja tomada como dado absoluto e determinante na decisão de deferir ou não o pleito de restituição, porquanto a Corte tem analisado, efetivamente, a circunstância de ter ou não havido a repercussão do tributo.

### 3. A Não “Recepção” da Classificação Entre Tributos Diretos e Indiretos no Direito Tributário Brasileiro e a Extensão do Artigo 166 do CTN

O ponto central do presente artigo é a análise do alcance para o artigo 166 do CTN, cuja redação é a seguinte:

*“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”*

GILBERTO DE ULHÔA CANTO<sup>11</sup>, um dos membros da comissão que elaborou o projeto do Código Tributário Nacional, asseverava que, “ao elaborar o art. 166, do CTN, a Comissão Especial rejeitou a primeira orientação do Supremo Tribunal Federal (Súmula n.º 71), que repelia em todos os casos a repetição de tributos indiretos, mas condicionou-a à prova da inexistência de recuperação do valor do tributo pelo contribuinte de jure do contribuinte de fato, como admitido na segunda versão da Corte Suprema (Súmula n.º 546); mitigou, entretanto, essa publicação, prevendo a alternativa da autorização expressa do contribuinte”.

Dessa forma, não há dúvidas que a finalidade do art. 166 do CTN não era a de corroborar em toda a sua extensão a aplicação da Súmula 71 do STF aos casos de repetição de indébito tributário, mas delimitá-la, impondo limites à aplicação da Súmula 546. Além disso, rechaçou a positivação da dicotomia dos tributos em “diretos” e “indiretos”, em que pesem as vozes que insistem em enxergar no aludido dispositivo uma recepção a essa classificação.

ALFREDO AUGUSTO BECKER já apregoava a imprecisão de tais discussões, não condizentes com uma análise jurídica do fenômeno da tributação. Nesse prisma, a partir da efetiva separação de critérios da teoria econômica dos critérios da teoria jurídica, BECKER<sup>12</sup> apresenta profundas distinções entre os fenômenos da incidência e da repercussão, sob os prismas econômico e jurídico, bem como das próprias figuras do “contribuinte de fato” e “contribuinte de direito”, sempre estremando os conceitos jurídicos dos conceitos econômicos. Assim, a repercussão jurídica não seria qualquer repercussão no preço, de natureza econômica, mas a situação na qual a lei autoriza o repasse do ônus econômico do tributo, por meio jurídico (segundo BECKER, por reembolso ou retenção na fonte)<sup>13</sup>. Somente esses seriam instrumentos aplicáveis na análise da legitimidade ativa do contribuinte para pleitear a restituição de pagamentos indevidos, porquanto baseada em dado jurídico<sup>14</sup>.

Portanto, não admitiremos na análise da aplicabilidade do artigo 166 do CTN quaisquer considerações quanto à repercussão dos tributos que não seja jurídica, ou seja, que não se manifeste mediante uma exigência de uma regra jurídica, o que afasta por completo quaisquer investigações na formação dos preços praticados pelos contribuintes no intuito de averiguar eventual translação. Além disso, não será qualquer regra jurídica a informar a repercussão, pois essa somente se dará nos casos em que o sistema exija a adoção de forma jurídica que confira a terceiro algum direito sobre o tributo recolhido (e repercutido), tal como o direito de crédito ou de ressarcimento perante o Fisco. O simples destaque de tributo recolhido, em função de exigência meramente formal (obrigação instrumental ou acessória) não surtirá quaisquer efeitos quanto ao direito de repetir o indébito, pois uma exigência de natureza formal não pode inviabilizar direito material, como é o caso da restituição de tributo indevido.

Dessa forma, acreditamos que, ante a impossibilidade de se verificar a repercussão econômica do tributo – até mesmo porque todos os tributos, de uma forma ou de outra, são repassados em uma cadeia mercantil normal –, a melhor aplicação para o art. 166 do CTN seria a da consideração da repercussão jurídica, nos moldes indicados por BECKER em sua obra. Qualquer outra posição no tocante à repercussão dos tributos se demonstra tecnicamente imprecisa e terá consequências práticas indesejáveis, mormente o estímulo aos entes da Federação para que obtenham receitas fiscais com majorações de tributos inconstitucionais e ilegais podendo contar com a impossibilidade técnica de terem de devolver os recursos obtidos indevidamente, numa clara afronta ao interesse público primário<sup>15</sup>.

Por tudo isso, entendemos que o art. 166 do CTN só deve ser aplicado no caso de tributos que apresentam uma transferência jurídica do encargo, ou seja, naquelas situações em que o valor é repassado sob uma forma jurídica, a partir de lei, como a transferência gráfica na nota fiscal do tributo recolhido, nos casos em que se dá direito ao crédito ou ao ressarcimento ao adquirente.

É o caso do ICMS e do IPI. Na regra geral desses tributos existe repercussão jurídica, na medida em que o sujeito passivo é obrigado a destacar na Nota Fiscal o montante do imposto por ele debitado, que é juridicamente repassado ao adquirente.



Esse adquirente terá o direito de aproveitar aquele montante contra o Fisco, por crédito ou ressarcimento. Trata-se da aplicação do princípio da não-cumulatividade, que, no caso do ICMS e do IPI, vinculam o débito do imposto na etapa anterior à possibilidade de crédito contra o imposto a ser recolhido na etapa seguinte, o que se denomina “abatimento”<sup>16</sup>.

Mas não é qualquer não-cumulatividade que abrirá a possibilidade de incidência do artigo 166 do CTN, como é o caso do PIS/COFINS. Isso porque em tais contribuições, diferentemente do ICMS e do IPI – cujo sistema é o de “crédito do imposto” -, o crédito não fica atrelado ao efetivo montante recolhido na etapa anterior da cadeia produtiva, pois os créditos das contribuições são *presumidos* por outorga legal, não havendo vinculação entre o tributo recolhido na etapa anterior ou destacado na Nota Fiscal (que não existe, no caso do PIS/COFINS) e o crédito a ser aproveitado pelo adquirente do produto (ou serviço). Prova disso é que o crédito apropriado será sempre de 9,25%, ainda que o fornecedor esteja sujeito ao regime cumulativo (i.e., tributado a 3,65%). A semelhança com o ICMS e o IPI, contudo, reside na exigência de que haja incidência das contribuições na etapa anterior da cadeia produtiva, à exceção dos bens ou serviços isentos, quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços tributados (vide art. 3º, § 2º, inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03). Dessa forma, caso o contribuinte tenha recolhido indevidamente o PIS/COFINS em situação de alíquota zero, em tese o adquirente do produto (ou serviço) não poderia ter aproveitado o crédito, ante a não incidência (*lato sensu*) das contribuições na etapa anterior. Contudo, essa situação nada tem com o direito de restituição a que alude o art. 166 do CTN, pois não houve qualquer *repercussão jurídica* de tributos, resolvendo-se a questão na necessidade de glosa de créditos por parte do adquirente.

Sendo assim, o destaque do ICMS e do IPI nas Notas Fiscais, nos casos em que o IPI seja creditável ou ressarcível pelo adquirente<sup>17</sup>, consiste na repercussão jurídica por excelência: o contribuinte responsável pelo recolhimento destaca o valor do imposto devido na Nota Fiscal, recolhendo o saldo, e repassa o seu ônus financeiro ao adquirente da mercadoria, que financeiramente arcará com o custo daquele imposto, podendo ou não creditar o valor correspondente, dependendo do caso. Trata-se de repercussão revestida de forma jurídica, o que a caracteriza como *vera repercussão jurídica*, de acordo com as premissas de BECKER.

Postas essas considerações e a nossa opinião sobre o tema, convém examinar a jurisprudência que se formou ao longo dos anos quanto ao assunto.

#### 4. A Jurisprudência do STJ Sobre o Artigo 166 do CTN

No STJ pode-se observar lampejos da adoção da indevida classificação dos tributos entre “diretos” e “indiretos”, embora a classificação combatida não seja tomada como dado absoluto e determinante na decisão de deferir ou não o pleito de restituição, eis que a Corte tem analisado, efetivamente, a circunstância de ter ou não havido a repercussão do tributo. Nesse prisma, a jurisprudência do STJ, conquanto

todavia vacile quanto à adoção do critério do “tributo indireto” na restituição de tributos, sufraga o critério da “repercussão jurídica” na análise da aplicabilidade do artigo 166 do CTN aos casos concretos. Prova disso é a manifestação, em voto vencedor no Acórdão ao Recurso Especial nº 765.245/MG, do Ministro Luiz Fux:

*“In casu, o direito de crédito do contribuinte decorre do pagamento espontâneo de tributo indevido (ICMS sobre operações isentas), hipótese que se subsume ao artigo 165, do CTN, que trata da restituição de indébitos tributários, a qual se impõe a observância do requisito contido no artigo 166, em se tratando de tributos indiretos”.*

No mesmo sentido é a orientação da Primeira Seção do STJ, ao decidir que o artigo 166 deve ser aplicado ao ICMS, de acordo com um critério de repercussão jurídica do tributo, nos seguintes termos:

*“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DE ENCARGO FINANCEIRO AO CONSUMIDOR FINAL. ART. 166 DO CTN.*

*(...)*

*2. Apenas em tais casos se aplica a regra do art. 166 do CTN, pois a natureza, a que se reporta tal dispositivo legal, só pode ser a jurídica, que é determinada pela lei correspondente e não por meras circunstâncias econômicas que podem estar, ou não, presentes, sem que se disponha de um critério seguro para saber quando se deu, e quando não se deu, a aludida transferência.*

*3. O art. 166 do CTN é claro ao afirmar o fato de que deve sempre haver pelo intérprete, em casos de repetição de indébito, identificação se o tributo, por sua natureza, comporta a transferência do respectivo encargo financeiro para terceiro ou não, quando a lei, expressamente, não determina que o pagamento da exação é feito por terceiro, como é o caso do ICMS e do IPI. A prova a ser exigida na primeira situação deve ser aquela possível e que se apresente bem clara, a fim de não se colaborar para o enriquecimento ilícito do poder tributante. Nos casos em que a lei expressamente determina que o terceiro assumiu o encargo, necessidade há, de modo absoluto, que o terceiro autorize a repetição de indébito.*

*4. O tributo examinado (ICMS) é de natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência.*

*5. Em consequência, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, ocorre na*



*exigência do pagamento do imposto do ICMS. A repetição do indébito e a compensação do tributo questionado não podem ser deferidas sem a exigência da repercussão.” (STJ, Embargos de Divergência em REsp n.º 664.374/SP, rel. Min. José Delgado, j. em 13/09/2006).*

Nesse prisma, a *repercussão jurídica* somente poderá ser aquela que, juridicamente, transfere o encargo do tributo à etapa seguinte da operação. Não se trata, frise-se, de qualquer possibilidade de repasse de custo de tributos a terceiros, o que é absolutamente comum no universo dos negócios, eis que o objetivo de todo empresário é auferir lucros. A mera repercussão econômica não tem qualquer relevância para o fenômeno jurídico.

Por outro lado, em recente julgamento, o STJ levantou outro argumento para a verificação da efetiva repercussão jurídica para efeito de aplicação do art. 166 do CTN, qual seja, o repasse (cobrança) do valor do imposto na Nota Fiscal que ampara a operação. Vejamos a ementa da aludida decisão:

*“TRIBUTÁRIO - PROCESSO CIVIL - ISS - AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO - APRECIÇÃO APENAS DA LEGITIMIDADE PARA A AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO - OMISSÃO - NULIDADE - REPERCUSSÃO JURÍDICA DO TRIBUTO - INEXISTÊNCIA - LEGITIMIDADE DO CONTRIBUINTE DE DIREITO.*

*1. É omissis o acórdão que deixa de se pronunciar sobre questão jurídica relevante, a exemplo da legitimidade ativa da recorrente para a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária.*

*2. O ISS pode ser classificado como tributo sujeito à imposição direta ou indireta a depender das circunstâncias fáticas. Precedentes.*

*3. Na hipótese, restou comprovado por prova pericial a ausência de destaque do tributo na nota fiscal da prestação de serviço, de modo que se afasta a restrição contida no art. 166 do CTN quando o prestador não repassou o tributo no preço do serviço, assumindo o seu encargo financeiro.*

*4. Recurso especial provido para anular o acórdão dos embargos de declaração, e determinar à Corte de origem que aprecie a pretensão declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária” (Segunda Turma, REsp 1009518/RS, rel. Min. ELIANA CALMON, j. em 06/08/2009, DJe de 21/08/2009).*

O entendimento do STJ é esmiuçado no voto da Ministra relatora do caso, que deixa claro que não existe um critério *a priori* para definir-se a aplicação ou não do art. 166 do CTN a determinado tributo, devendo ser perquirido, sempre, se no caso

concreto ocorreu a repercussão jurídica do imposto, materializado no repasse do valor recolhido pelo contribuinte via Nota Fiscal.

Entretanto, tal como já reportado em outro tópico desse trabalho, o mero destaque do tributo na Nota Fiscal não é condição suficiente para se afirmar ter ocorrido a repercussão jurídica, pois tal poderá refletir apenas o cumprimento de uma obrigação acessória, muitas vezes exigida por norma infra legal. A condição para tanto será não apenas o destaque, mas a transmissão de direitos ao adquirente do produto ou serviço sobre aquele montante que é apontado no documento fiscal, que poderá ser tanto um direito a crédito ou a ressarcimento do tributo ali apontado. Todas as demais assertivas com relação ao âmbito de aplicação do artigo em comento encontram-se despidos do devido *critério jurídico*, eis que se baseiam em balizas econômicas para a interpretação da lei, o que não admitimos.

Por tudo isso, entendemos que a jurisprudência do STJ ainda não encontrou uma posição segura e correta com relação ao tema, eis que há a adoção de critérios díspares em distintas decisões daquela Corte.

## 5. Conclusões

Em nossa opinião, a classificação entre “tributos diretos” e “tributos indiretos” é extremamente questionável e até mesmo de difícil precisão quanto ao que se entende por repercussão (financeiro-econômica ou jurídica, nos termos exposto acima). Além de difícil definição, historicamente seu uso também pode ser questionado, seja na forma direta de sua utilização, na Súmula 71 do STF, seja em sua não utilização explícita, mas que permite dúvidas quanto aos resultados práticos, no art. 166 do CTN.

Entendemos que a aplicabilidade do artigo 166 do CTN não está vinculada à condição dos tributos serem ou não “indiretos”, pois, como dito, inexistente tal figura no direito tributário brasileiro. No entanto, entendemos que o artigo 166 se aplica às hipóteses de recolhimento indevido do ICMS e do IPI, tendo em vista que esses tributos, quando recolhidos pelo contribuinte, foram efetivamente aproveitados pelos sujeitos seguintes das cadeias produtivas, caso sejam, também eles, contribuintes desses tributos. Com relação ao IPI (i) e ao ICMS-ST (ii), entendemos que somente quando a operação atribuir direito de crédito ao adquirente será aplicável o artigo 166 do CTN. Tais hipóteses serão, respectivamente, (i) venda a industrial ou equiparado, ou ainda a exportador que puder obter o ressarcimento do imposto, e (ii) o recolhimento tiver sido definitivo.

Por outro lado, não vislumbramos a possibilidade de aplicação do artigo 166 do CTN em outros tributos não-cumulativos, como é o caso do PIS/COFINS, eis que a não-cumulatividade dessas contribuições se dá por um sistema de crédito legal presumido, que independe dos tributos efetivamente recolhidos na etapa anterior. Além disso, não admitimos a aplicação do referido dispositivo tão somente pela indicação do tributo recolhido pelo contribuinte na Nota Fiscal, quando tal indicação tenha apenas a função indicativa, de obrigação acessória (como é o caso do ISS).

## NOTAS

1. Para um histórico doutrinário sobre o tema, contemplando doutrina nacional e estrangeira, bem como para uma visão mais profunda e completa sobre as questões tratadas neste artigo, vide ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS, Maurício. “Tributos indiretos no direito tributário brasileiro e a aplicabilidade do artigo 166 do Código Tributário Nacional”. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Org.). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, PP. 260-297.
2. Segunda Turma, RE 46.450-RS, rel. Min. VILAS BÔAS, j. em 10/01/1961; Tribunal Pleno, Embargos no RE 47.069-SP, rel. Min. ARY AZEVEDO FRANCO, j. em 27/04/1962; Tribunal Pleno, Embargos no RE 45.678-SP, rel. Min. VILAS BÔAS, j. em 27/04/1962.
3. Essa questão restou clara em voto do eminente Ministro Vitor Nunes Leal, no julgamento do Recurso Extraordinário 46.450-RS: “É essencial, portanto, que o autor, que reclama a restituição da quantia paga indevidamente, tenha sofrido prejuízo correspondente, isto é, tenha suportado equivalente desfalque em seu patrimônio. Isto, evidentemente, não ocorreu no caso dos autos. Perícia realizada na primeira instância comprovou que os impostos pagos pelo recorrente, e que este pretende reaver, foram carregados no preço das mercadorias vendidas a terceiros”.
4. Sobre essa situação, não à toa, lembrava FABIO FANUCCHI: “(...) Acontecerá, então, que o locupletamento, condenado pelo direito positivo e pela jurisprudência, será da Fazenda Pública. Contudo, diz-se bem mais aceitável a situação assim posta, desde que a entidade pública pode ser favorecida com menor reação do que a provocada pelo locupletamento de particulares. O reconhecimento do império da coletividade sobre o indivíduo acaba por justificar até mesmo essa situação anômala: **resultado tributário numa relação extra-tributária** (conclusão com que não concordamos)” *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Volume 1, 3ª tir. da 4ª ed.. São Paulo: Editora RT/IBAT, 1977, p. 395.
5. Exposição detalhada do papel de Aliomar Baleeiro na revisão da antiga jurisprudência da Súmula 71 e a nova formulação pode ser lida no importante texto de A. THEODORO NASCIMENTO, “A. Baleeiro e a Construção Jurisprudencial do Princípio as Restituição do Indébito Tributário. A Revogação da Súmula 71, sua substituição pela de n. 546, do Supremo. A Consagração da Tese de Baleeiro pelo art. 166 do Código Tributário Nacional”. In ROSAS, Roberto; PONDÉ, Lafayette; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet (Orgs.). *Aliomar Baleeiro no Supremo Tribunal Federal (1965-1975)*. Rio de Janeiro: Forense, 1987, pp. 113-131. Para uma visão ampla da influência direta ou indireta de BALEEIRO na formação da jurisprudência pátria em matéria tributária, ver o texto de CELSO CORDEIRO MACHADO “A Participação do Ministro Aliomar Baleeiro na Elaboração da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre

Matéria de Direito Tributário”. In *Aliomar Baleeiro no Supremo Tribunal Federal (1965-1975)*, op. cit., pp. 169-184.

6. O aludido acórdão recebeu a seguinte ementa: “REPETIÇÃO DE IMPÔSTO INCONSTITUCIONAL – Em princípio, não se concede a do tributo indireto no pressuposto de que ocasionaria o locupletamento indébito do contribuinte de jure. Mas essa regra, consagrada pela Súmula nº 71, deve ser entendida em caso concreto, pois nem sempre há critério científico para diagnosticar-se esse locupletamento. Financistas e juristas ainda não assentaram um standard seguro para distinguir impostos diretos e indiretos, de sorte que, a transferência do ônus, às vezes, é matéria de fato, apreciável em caso concreto” (Segunda Turma, rel. Min. ALIOMAR BALEEIRO, j. em 27/09/1966).
7. “Restituição de tributo indireto (Súmula n. 71). Se ficou provado que o contribuinte não incluiu no preço dos seus produtos a parcela do tributo que indevidamente pagou, tem direito à restituição. Inaplicação do enunciado da Súmula. Divergência com o acórdão no RE 45.977. embargos conhecidos e providos” (Tribunal Pleno, Embargos no RE 58.660-SP, rel. Min. AMARAL SANTOS, j. em 10/04/1969).
8. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972, pp. 489 e 491: “A erronia das decisões dos tribunais em matéria tributária e a irracionalidade das leis tributárias são devidas, em grande parte, à classificação dos tributos em diretos e indiretos segundo o critério da repercussão econômica. Hoje, praticamente a totalidade da doutrina condena o critério da repercussão, considerando-o absolutamente artificial e sem qualquer fundamento científico. A Ciência das Finanças e a Política Fiscal têm demonstrado que aquele critério repousa na simplicidade da ignorância. (...) A verdade é que não existe nenhum critério científico para justificar a classificação dos tributos em diretos e indiretos e, além disto, esta classificação é impraticável”.
9. Sobre a Súmula 546, ver MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Direito Tributário nas Súmulas do STF e do STJ*. São Paulo: Editora Atlas, 2010, pp. 95-98.
10. “Repetição de indébito. Imposto de transação. Se o valor do imposto indevido foi cobrado a Prefeitura do Município de São Paulo e ao estado de São Paulo, e deles recebido, ante o ajustado nos contratos realizados entre a recorrente e tais pessoas de direito público, não pode aquela pretender a devolução dos valores correspondentes aos mesmos impostos, que veio a recolher aos cofres estaduais, já que, de fato, não foi ela que os desembolsou. Embora não se tratasse de imposto indireto, caberia a restituição do tributo se a recorrente o tivesse recolhido aos cofres públicos e suportado o ônus de tal recolhimento, mas segundo o v. acórdão não ficou ela assim onerada” (Segunda Turma, RE 77566, rel. Min. ALDIR PASSARINHO, j. em 23/11/1984, DJ de 22-02-1985, p. 1591). “ICMS. Restituição de tributo paga indevidamente. Se a carga tributária resultante de imposto indireto e absorvida na margem de lucro bruto do

comerciante, por não haver integrado a formação do custo sobre o qual foi calculado o lucro, recai ela sobre o contribuinte de jure. Súmula 546. Recurso extraordinário não conhecido” (Segunda Turma, RE 87055, rel. Min. MOREIRA ALVES, j. em 03/05/1977, DJ de 13-06-1977, p. 3901).

“Repetição de indébito fiscal. Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto (Súmula 71). O ônus de provar a não-repercussão, para tornar cabível a restituição, é do contribuinte que a reclama (art. 166 do Código Tributário Nacional). Recurso extraordinário conhecido e provido” (Segunda Turma, RE 74631, rel. Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, j. em 07/12/1973, DJ de 13-02-1974).

11. “Repetição de Indébito”. In *Caderno de Pesquisas Tributárias* n° 8. São Paulo: Resenha Tributária, 1983, p. 5, *apud* STJ, Primeira Seção, REsp 903.394-AL, rel. Min. LUIZ FUX, DJe de 26/04/2010. No mesmo sentido: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª edição, 4ª tiragem. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 883.
12. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. *op. cit.*, pp. 485-487.
13. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. *op. cit.*, pp. 487, 494-494 e 499-500.
14. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. *op. cit.* pp. 487-488.
15. Lúcidas as palavras presentes em vários julgados de BALEEIRO, anteriores à reforma do entendimento do STF de aplicabilidade irrestrita da Súmula 71, tais como: “Mas, não se pode negar a nocividade, do ponto de vista ético e pragmático, duma interpretação que encoraja o Estado mantenedor do direito a praticar, sistematicamente, inconstitucionalidades e ilegalidades na certeza de que não será obrigado a restituir o proveito da torpitude de seus agentes e órgãos. Nada pode haver de mais contrário ao progresso do Direito e à realização da ideia-força da Justiça” (RTJ, vol. 49, p. 788). Para relatos de outros votos, vide textos citados na nota de rodapé n.º 5.
16. O abatimento traduz-se na concretização da não-cumulatividade, pois somente com a efetiva compensação do tributo incidente nas operações anteriores se poderá atingir a desejada neutralidade na tributação sobre o consumo, de maneira que o ônus fiscal seja inteiramente repassado ao destinatário final dos produtos. O abatimento tem “categoria jurídica de hierarquia constitucional”, nas palavras de GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO (“ICM – Abatimento constitucional – Princípio da não-cumulatividade”. In *Revista de Direito Tributário*. n.º 29/30, p. 116)
17. Fazemos essa ressalva porque, no caso de aquisição de produtos por não contribuintes do IPI, não ocorrerá qualquer crédito do imposto. Também nesse caso, não se aplica o artigo 166 do CTN.
18. Vide RMS 33026/ES, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/10/2011, DJe 04/11/2011; REsp 903394/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 26/04/2010.

As opiniões técnicas apresentadas nos artigos são de responsabilidade dos respectivos autores