

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU I de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);
- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);
- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);
- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

234

SUMÁRIO

REVISTA DIALÉTICA
DE DIREITO TRIBUTÁRIO
(RDDT)

ISSN 1413-7097

234

(MARÇO - 2015)



Yoshiyuki Miura
é o autor da pintura reproduzida em destaque na capa desta edição.

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética

Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Valdir de Oliveira Rocha

Denise Lobello de Oliveira Rocha

Trevisan

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

Capa (fundo)

*Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem*

Ilustrações de facês dos autores

Fátima Lodo Andrade da Silva

Impressão

Edições Loyola

Indexação em base de dados nacionais:

RVBI (Periódicos) - Senado Federal

(www.senado.gov.br/sicon)

Rede de bibliotecas depositárias:

Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal

de Justiça, Conselho da Justiça Federal,

Tribunal Regional Federal da 1ª, 2ª, 4ª e 5ª

Regiões

Na página inicial do site
www.dialeitica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.
A Editora mantém em estoque
exemplares anteriores da
Revista Dialética de Direito Tributário.
Complete sua coleção.

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



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialeitica.com.br

Fone/fax (11) 5084-4544

www.dialeitica.com.br

Doutrina

Alberto Xavier - Da tributação dos rendimentos pagos a titulares de *data center* residentes no exterior

I - O conceito de *data center*. II - O regime tributário dos rendimentos pagos por residente no Brasil a titular de *data center* residente no exterior. A posição do Fisco. III - Os elementos essenciais do contrato de *data center*. IV - Não caracterização do contrato de *data center* como prestação de serviços.

7

André Duarte Monhori - Incorporação de ações: tributação de ganhos de capital?

I. Introdução. 2. O instituto da incorporação de ações. 3. A potencial tributação dos ganhos de capital. 4. Conclusão.

15

Fábio Pallaretti Caleini - PIS, Cofins. Não cumulatividade, créditos e os impactos no setor do comércio

I. Introdução. 2. PIS/Cofins: não cumulatividade, créditos e o setor comercial. 3. Considerações finais.

25

Florence Haret - Planejamento tributário nos contratos de agronegócio

I. Introdução. 2. Contexto da atividade rural. 3. Arrendamento rural. 4. Parceria rural. 5. Contrato de integração. 6. Conclusões.

45

Guilherme Costa Val Machado - Apontamentos acerca da tributação dos lucros no exterior conforme a Lei nº 12.973, de 2014

I. Introdução e histórico da tributação internacional do Brasil. 2. A Lei nº 12.973, de 2014, e o novo regime de tributação dos lucros no exterior. 3. Conclusões.

56

Hugo de Brito Machado - Garantia da execução e suspensão da exigibilidade do crédito tributário

I. Introdução. 2. Dispositivos a serem interpretados no caso. 3. O entendimento firmado na jurisprudência do STJ. 4. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. 5. O equívoco da jurisprudência em questão.

67

Marcílio da Silva Ferreira Filho - A cobrança de ITCMD no arrolamento sumário: perspectivas da norma de competência na jurisprudência do STJ

I. Introdução. 2. Um panorama do ITCMD no ordenamento jurídico e a justificação do problema apresentado. 3. Caracterização da problemática: a relação do arrolamento sumário e a cobrança do ITCMD. 4. A espécie de lançamento no ITCMD e seus reflexos. 5. Uma análise crítica dos precedentes do STJ. 6. Conclusões.

73

Paulo Roberto Andrade - Veiculação de publicidade: ISS, ICMS ou nada?

I. Introdução. 2. Veiculação de publicidade e o ISS. 3. Veiculação de publicidade e ICMS-comunicação. 4. Conclusões.

84

Pedro Guilherme Modenesse Casquet e Cesar Augusto Seijas de Andrade - A inconstitucionalidade da permuta no âmbito dos empreendimentos imobiliários desenvolvidos por incorporadoras

I - A guisa de introdução. II - A permuta de unidades imobiliárias na legislação fiscal. III - A operação de permuta na ótica das incorporadoras sujeitas ao lucro real. IV - A possibilidade de adoção do lucro presumido para as incorporadoras e o Parecer Normativo nº 9/2014. V - Momento da tributação no lucro presumido da receita correspondente ao imóvel recebido na permuta. VI - A tributação das incorporadoras e o custo orçado. VII - Impacts da IN nº 1.493/2014. VIII - Conclusão.

96

Ramon Tomazela Santos - As regras brasileiras de subcapitalização e os acordos internacionais de bitributação - a incompatibilidade da Lei nº 12.249/2010 com o princípio *arm's length* e com a cláusula de não discriminação

1. Introdução. 2. Os métodos de controle da subcapitalização. 3. O artigo 9, parágrafo 1, dos acordos de bitributação. 4. O artigo 11, parágrafo 6, dos acordos de bitributação. 5. As regras de subcapitalização e a cláusula de não discriminação. 6. Conclusão.

107

Sergio André Rocha - A sujeição passiva no IRRF de não residentes

1. Introdução. 2. Da sujeição passiva do IRRF. 3. Posição jurídica do contribuinte e do agente de retenção. 4. Conclusão.

128

Parceres

Ives Gandra da Silva Martins - Inteligência do art. 8º, inc. IV, da Constituição Federal, quanto à contribuição sindical. Natureza tributária da imposição a ser suportada por participantes de categoria profissional ou econômica. O vocábulo da legislação ordinária "empregador" para efeitos tributários e constitucionais é sinônimo de "empresário" ou "empregador"?

Consulta. Resposta.

137

Sacha Calmon Navarro Coelho, Misabel Abreu Machado Derzi e André Mendes Moreira - Impossibilidade de adoção de valor declarado em nota fiscal inidônea para lançamento do tributo - arbitramento mandatório. Ilegalidade da atribuição de responsabilidade tributária a terceiro não vinculado ao fato gerador da obrigação tributária

1. A consulta. 2. A ilegalidade da base de cálculo utilizada na autuação: a necessidade de arbitramento. 3. A ilegalidade da responsabilização da consumente pelo crédito tributário: ausência de vínculo com o fato gerador do imposto. 4. Conclusões.

153

Jurisprudência

Integras de Acórdãos

• Ação de exibição de documentos fiscais não obrigatórios, existentes - apuração de regularidade fiscal - obrigação do contribuinte (STJ - 2ª T.)

161

• Desconsideração da personalidade jurídica - grupo econômico constituído para fins supostamente ilícitos - responsabilidade solidária (STJ - 2ª T.)

164

• Imunidade - ICMS - entidade de assistência social - importação de mercadorias utilizadas na prestação de seus serviços específicos - abrangência (STF - 1ª T.)

173

• Imunidade - IPTU - imóvel vago - alcance (STF - 1ª T.)

176

Decisão

• Mandado de segurança - retirada de gravame de arrolamento de bens sobre aeronave adquirida pela impetrante (Desembargador Federal Carlos Muta, do TRF da 3ª Região)

180

Ementário de Acórdãos

• Ação rescisória - ação declaratória de inexistência de contribuição sobre comercialização

187

- de produto rural - Leis 7787, 8.212 e 8.540 - impossibilidade de utilização da A.R. como sucedâneo de recurso (STJ - 1ª S.) 182
- Certidão da dívida ativa - substituição até a prolação de sentença, em embargos à execução (STJ - 2ª T.) 183
- Cofins - base de cálculo - ICMS - não incidência (STF - Pleno) 184
- Cofins - base de cálculo - operadora de plano de saúde - exclusões (Carf - 4ª Câm./3ª T. Ord.) 185
- Cofins - base de cálculo - receita da venda de bens objeto de arrendamento mercantil - natureza não operacional (Carf - 4ª Câm./3ª T. Ord.) 186
- Cofins - comerciante de combustíveis - tributação monofásica - inexistência de direito de crédito (Carf - 3ª Câm./1ª T. Ord.) 186
- Cofins - contrato - preço determinado - regime cumulativo - impossibilidade - compras feitas na Zona Franca de Manaus (Carf - 4ª Câm./3ª T. Ord.) 186
- Cofins e PIS - arbitramento do lucro por descumprimento de condições para permanência no Simples (Carf - 1ª T. Psn) 187

- Cofins e PIS - base de cálculo - bonificação recebida por concessionária de automóvel pela aquisição e desempenho na venda (STJ - 2ª T.) 188
- Cofins e PIS - cooperativa - plano de saúde - deduções - indenizações efetivamente pagas (Carf - 2ª Câm./1ª T. Ord.) 189
- Cofins e PIS - desmaturização da Bovespa e da BVM&F - substituição de títulos patrimoniais por ações (Carf - 4ª Câm./3ª T. Ord.) 190
- Cofins e PIS - exportação - comprovação - requisitos formais da remessa (Carf - 1ª Câm./1ª T. Ord.) 190
- Cofins e PIS - importação - regime aduaneiro especial - embalagem para bebidas - tributação "ad rem" variável (Carf - 4ª Câm./3ª T. Ord.) 191
- Cofins e PIS - manutenção de créditos - exclusão da base de cálculo (Carf - 1ª Câm./1ª T. Ord.) 191
- Cofins e PIS - não cumulatividade - creditação - combustíveis, lubrificantes e peças utilizados por mercadorias vendidas pela própria empresa - abrangência (STJ - 1ª S.) 192
- Cofins e PIS não cumulativos - bens integrantes do ativo fixo/imobilizado/permanente - creditação pelos encargos de depreciação e amortização - correção monetária (STJ - 2ª T.) 192
- Cofins - insumos - utilização de bens e serviços - amplitude do direito - comprovação da aplicação (Carf - 2ª T. Esp.) 193
- Cofins - suspensão da exigibilidade do crédito - depósito judicial - efeitos (Carf - 1ª T. Esp.) 194
- Contribuição ao seguro de acidente de trabalho - fator acidentário de prevenção - princípio da legalidade - matéria de cunho constitucional - competência do STF (STJ - 2ª T.) 195
- Contribuição de intervenção no domínio econômico - reajustamento - base de cálculo (Carf - 4ª Câm./3ª T. Ord.) 196
- Contribuição previdenciária - base de cálculo - licença-prêmio não gozada - indenização concedida no título judicial (STJ - 2ª T.) 197
- Contribuição previdenciária - contrato de corretagem - fato gerador não caracterizado (Carf - 3ª T. Esp.) 197
- Contribuição previdenciária - descumprimento de obrigação acessória - participação nos lucros ou resultados (Carf - 2ª T.) 198
- Contribuição previdenciária - direitos conexos, espécie do gênero direitos autorais - não incidência (Carf - 4ª Câm./1ª T. Ord.) 199
- Contribuição previdenciária - membros dos Conselhos de Administração Fiscal - incidência (STJ - 2ª T.) 200
- Contribuição previdenciária - participação nos lucros ou resultados - acordo prévio ao ano-base - desnecessidade (Carf - 2ª T.) 200
- Contribuição previdenciária - participação nos lucros ou resultados - data de assinaturas dos acordos (Carf - 3ª Câm./1ª T. Ord.) 201
- Contribuição previdenciária - quebra de caixa - incidência (STJ - 2ª T.) 202
- Contribuição previdenciária - titular de cartão - contribuinte individual - enrolamentos (Carf - 3ª T. Esp.) 203
- Execução fiscal - falência decretada - não influência no andamento daquela (STJ - 1ª T.) 203
- Execução fiscal - IPTU - polo passivo - reconhecimento ao usucapiente - manutenção do devedor originário na relação (STJ - 1ª T.) 204
- Execução fiscal - penhora de valores vinculados, a serem repassados por administradora de cartão de crédito - penhora de faturamento (STJ - 2ª T.) 204
- Execução fiscal - penhora "on line" - valor irrisório - desbocqueio - providência indevida (STJ - 2ª T.) 206
- Execução fiscal - redirecionamento - dissolução irregular - necessidade de ter o sócio poder de gerência à época dos fatos geradores (STJ - 1ª T.) 206
- ICMS - aproveitamento de créditos destacados em notas fiscais depois declaradas inidôneas - decadência (STJ - 2ª T.) 207
- ICMS - credenciamento - princípio da legalidade - lei local de MG - produto intermediário - sacola plástica - produto prescindível e desprovido de essencialidade à atividade (STJ - 2ª T.) 208
- ICMS - importação - arrendamento mercantil - contrato de natureza complexa - não exercício da opção de compra - bem suscetível de devolução ao arrendador - inexistência de circulação econômica (STF - Pleno) 209
- Imposto de renda - ação na subscrição de quotas (sociedade de responsabilidade limitada) (Carf - 1ª T.) 209
- Imposto de renda - compensação de lucro real da atividade rural com prejuízo fiscal das demais atividades e vice-versa (Carf - 1ª Câm./3ª T. Ord.) 210
- Imposto de renda - despesas com viagens, incen-tivos às vendas, propaganda etc. - condições para dedutibilidade - documentos acostados extemporaneamente (Carf - 3ª Câm./1ª T. Ord.) 210
- Imposto de renda - despesas de prestação de serviços por profissionais liberais - dedutibilidade - comprovação (Carf - 1ª T.) 211
- Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro - inclusão de valores relativos a crédito ficto de IPI - ilegitimidade - repetição de indébito - prescrição (STJ - 1ª T.) 212
- Imposto de renda - fonte - pagamento de juros sobre a quota-partes do capital social integralizado - cooperativa de crédito mútuo - incidência (STJ - 2ª T.) 212

3) Por envolver matéria constitucional, a matéria deve ser examinada pela Suprema Corte, através do controle difuso, via recurso extraordinário, ou através do controle abstrato ou concentrado.

O ingresso, pelo controle abstrato, à Suprema Corte, poderá ocorrer através de ação declaratória de constitucionalidade, para se obter uma interpretação conforme, pela qual daria, o Pretório Excelso, a justa interpretação da Lei Suprema.

O título "ação declaratória", na Lei Suprema, foi sugerido por mim em 1993, tendo Roberto Campos, assessorado por Gilmar Mendes, incluído, com o apoio do Congresso Nacional, na EC nº 3/1993³¹.

Não sugiro a ADPF - de cuja conformação legislativa também participei, na Comissão nomeada por Fernando Henrique Cardoso -, pois só é possível sua propositura se não houver a possibilidade de outras formas de controle, por meio de ações diretas de inconstitucionalidade ou por omissão ou ação declaratória³².

Para a discussão judicial, via controle concentrado, entretanto, ter-se-ia, com base no art. 103 da Lei Suprema, de ter como protagonista Confederação de alguma categoria. Todas as confederações de categorias econômicas no Brasil, a meu ver, têm legitimidade e pertinência temática para o ingresso com a referida ação³³.

S.M.J.

³¹ Arnaldo Wald lembra o fato, assim dizendo: "Por outro lado, com o Professor Ives Gandra Martins desenvolver a ideia de uma ação declaratória de constitucionalidade que obedecesse ao devido processo legal e refletisse a posição do Judiciário. Efectivamente, quando o Governo Collor enviou ao Congresso Nacional projeto de Emenda Constitucional, com o intuito de alterar a fórmula "para evitar mal maior", de acordo com suas palavras, a proposta previa um amplo debate, permitindo que, no prazo regulamentar para que o Ministério Público falasse, todas as entidades com legitimidade ativa para a ação direta de inconstitucionalidade pudessem ingressar no feito, consoante os fundamentos da ação, como assistentes".

³² Na ocasião, combatendo a advocatária e justificando o novo instrumento processual por ele concebido, afirmou o Professor Ives Gandra Martins que: "Manifesto-me, hoje, contra a emenda constitucional que pretende reintroduzir a advocatária. Entendo, todavia, que o controle real da constitucionalidade não pode ficar apenas nas ações diretas de inconstitucionalidade por omissão, ou contra ato ou lei, maculados pelo vício maior no universo jurídico. Há necessidade de uma ação de contrapartida, isto é, uma ação declaratória de constitucionalidade", cuja titularidade de para proposição seria de todas as pessoas elencadas no artigo 103 da Constituição Federal, que cuida das ações diretas de inconstitucionalidade".

³³ Indicando as vantagens da ação direta de constitucionalidade, prosseguiu o eminente mestre do nosso direito e batalhador incansável em favor dos direitos e liberdades individuais, expondo que: "Entre as vantagens de tal proposta sobre a advocatária, militam: a) a competência do Supremo Tribunal Federal seria originária e não decorrente; b) os motivos para sua proposição seriam "jurídicos" e não meramente "políticos"; c) não haveria interferência direta nas decisões de 1ª instância suspendendo sua eficácia, mas decisão definitiva sobre a questão suscitada; d) em questões polêmicas, a uniformização far-se-ia com rapidez, ofertando-se ao cidadão e ao Estado uma interpretação definitiva." (*Ação declaratória de constitucionalidade*, São Paulo: Saraiva, 1996, pp. 20/21)

³⁴ A Lei nº 9.882/1999 foi elaborada por Celso Bastos, Gilmar Mendes, Oscar Corrêa, Arnaldo Wald e por mim.

³⁵ O art. 103 da CF tem a seguinte dicação: "Art. 103. Podem propor a ação direta de inconstitucionalidade e a ação declaratória de constitucionalidade: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004) (...)"

Impossibilidade de Adoção de Valor Declarado em Nota Fiscal Indônea para Lançamento do Tributo - Arbitramento Mandatório. Ilegalidade da Atribuição de Responsabilidade Tributária a Terceiro não Vinculado ao Fato Gerador da Obrigação Tributária

Sacha Calmon Navarro Coelho
 Misabel Abreu Machado Derzi
 André Mendes Moreira

1. A Consulta

Solicitamos a consultante, Alfa Depósito de Valores, exame a respeito de autuação lavrada pelo Estado de Minas Gerais para exigir-lhe ICMS-mercadoria incidente sobre pedras preciosas cuja guarda lhe fora confiada, mas que estavam acobertadas por nota fiscal indônea.

Em síntese, pretende-se verificar: (i) a legitimidade da base de cálculo empregada pelo Fisco estadual para a autuação (valor declarado em nota fiscal indônea); e (ii) a legalidade da responsabilização da consultante por crédito tributário oriundo de fato impositivo com o qual não se relacionou.

Ab initio, cumpre-nos tecer breve relato do quadro fático que conduziu à autuação da ora consultante.

No ano de 2013, a Mineração Beta vendeu um lote de pedras preciosas em estado bruto ao Sr. João Investidor, emitindo a Nota Fiscal nº 000001, na qual se consignou o valor de R\$ 10.000.000,00 para a operação, que correspondia, segundo a própria NF, ao valor que as respectivas pedras "alcançariam após a lapidação". Posteriormente, o Sr. João Investidor celebrou contrato de locação das mencionadas pedras preciosas com a Brasil Indústria S/A.

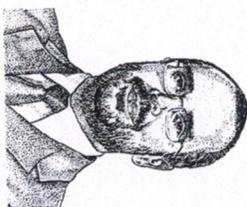
O propósito da Brasil Indústria S/A ao locar as pedras era oferecê-las como garantia real em contrato de compra de máquina.



Sacha Calmon Navarro Coelho
 é Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ, Doutor em Direito Público pela UFMG e Advogado.



Misabel Abreu Machado Derzi
 é Professora Titular de Direito Tributário da UFMG, Doutora em Direito Público pela UFMG e Advogada.



André Mendes Moreira
 é Professor Adjunto de Direito Tributário da UFMG, Doutor em Direito Tributário pela USP e Advogado.

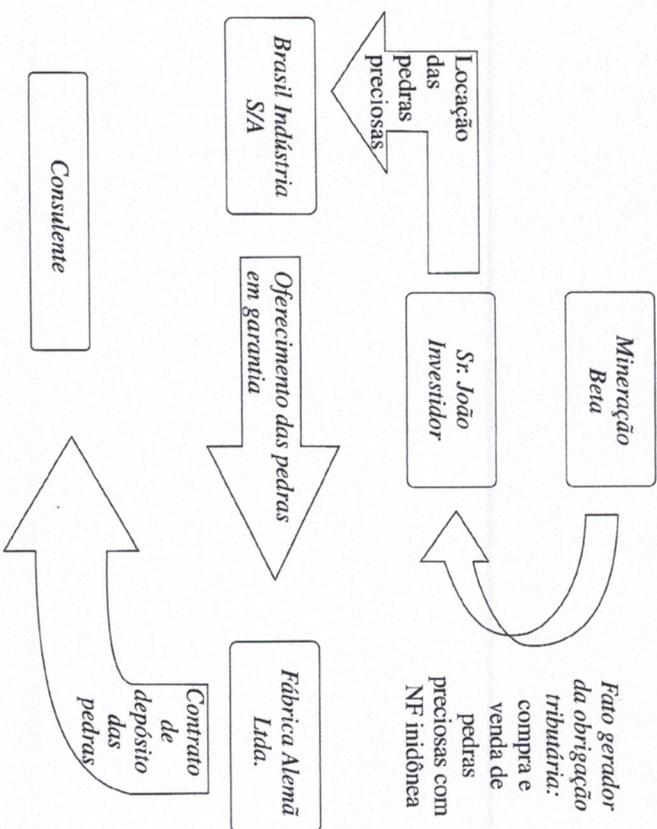
Desde já é importante salientar que o valor declarado na nota fiscal não corresponde ao valor real da operação de venda. Afinal, conforme consta na própria descrição da NF, o valor atribuído corresponde aquele que as pedras "alcançariam após a lapidação". Analogicamente, seria como atribuir a um carregamento de madeira o valor que os móveis produzidos a partir dessa matéria-prima alcançariam, uma vez prontos e acabados. Assim, a NF não adota a base de cálculo prevista na legislação, que é sempre o "valor da operação" (art. 13, I, da Lei Complementar nº 87/1996) e manca o valor que supostamente alcançariam produtos a serem futuramente produzidos a partir da matéria-prima objeto da operação.

Outrossim, no ramo mineral a lapidação não é uma ciência exata, sendo afetada por inúmeros fatores - tanto das pedras brutas como do lapidador - pelo que é impossível saber de antemão qual será a quantidade final das pedras lapidadas e, consequentemente, qual seria o seu preço efetivo.

nas firmado com a Fábrica Alemã de Equipamentos Pesados Ltda.² Diante da necessidade de guarda e custódia dos valores, a empresa alemã contratou os serviços de depósito prestados pela consultante, a qual recebeu as pedras preciosas para guarda, em conjunto com o documento fiscal que comprovava a origem do bem (NF emitida pela Mineração Beta ao Sr. João Investidor).

Entretanto, quase dois anos antes da venda das pedras ao Sr. João Investidor, a Mineração Beta fora declarada inidônea pelo Estado de Minas Gerais, em ato publicado no *Diário Oficial*, haja vista o inadeguado encerramento das atividades da empresa - fato desconhecido pela consultante, que examinou os requisitos formais e visíveis de validade da nota fiscal (todos atendidos pelo documento) ao receber as pedras para depósito.

O esquema abaixo clarifica a situação fática *sub examine*:



Tendo em vista a irregularidade da operação de compra e venda realizada entre a Mineração Beta (impedida de operar) e o Sr. João Investidor, a Administração Tributária lavrou auto de infração, indicando a consultante como responsável solidária pelo crédito tributário, em razão do teor do art. 56, I, b, do RICMS/MG, que dispõe:

“Art. 56. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais, inclusive multa por infração para a qual tenham concorrido por ação ou omissão:

I - o armazém-geral, a cooperativa, o depositário, o estabelecimento beneficiador e qualquer outro encarregado da guarda, beneficiamento ou comercialização de mercadorias, nas seguintes hipóteses: (...)

b) no caso de receber, manter em depósito, dar entrada ou saída a mercadoria de terceiro sem documento fiscal hábil e sem pagamento do imposto.”

Diante deste cenário, honra-nos a consultante com pedido de parecer sobre o caso, no qual se pretende demonstrar que:

a) a base de cálculo do ICMS é sempre o valor da operação. Se, no caso em tela, a NF era inidônea, o valor nela constante não pode ser adotado pelo Fisco para cálculo do ICMS devido, sendo necessário o arbitramento, mediante processo regular. Ademais, ainda que se admita válida a NF para tal fim (o que seria um contrassenso), a própria nota fiscal dispõe que o valor nela estampado não corresponde ao da operação (remetendo a uma suposta valorização futura das pedras preciosas, após a lapidação - e não à venda das pedras brutas, única operação ocorrida);

b) de toda sorte, mesmo apurando-se o valor efetivamente devido pelas partes envolvidas (com espeque no real montante da operação), a Consultante não pode ser responsabilizada pelo ICMS em questão, porquanto não possui nenhum tipo de relação com as partes compradora (Sr. João Investidor) e vendedora (Mineração Beta) das pedras - tendo sido simplesmente contratada por um terceiro (fábrica alemã) para realização da guarda das pedras, ofertadas em garantia de um contrato de compra de equipamentos industriais.

É o que se passa a expor.

2. A Illegalidade da Base de Cálculo Utilizada na Autuação: a Necessidade de Arbitramento

Em primeiro lugar, cumpre destacar o equívoco da Fiscalização Tributária ao apurar o ICMS com base no valor da operação consignado em nota fiscal inidônea. Por óbvio, tendo sido declarada a inidoneidade do documento fiscal, suas informações não poderiam ser empregadas pelo Fisco para a quantificação do crédito tributário. Nesses casos, o arbitramento da base de cálculo deveria ter sido realizado.

De fato, o art. 148 do CTN dispõe que, não merecendo fé as declarações do contribuinte, a autoridade arbitrarà a base de cálculo do tributo³. Com base nesse dispositivo, diversos são os precedentes do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, “caso se conclua pela inidoneidade dos documentos, a autoridade fiscal *deverá* arbitrar, com base em parâmetros fixados na legislação tributária, o valor a ser considerado para efeito de tributação”⁴.

Do mesmo modo, a Lei mineira nº 6.763/1975 não permite que a apuração do crédito tributário devido seja realizada com base somente nos valores anotados em documento fiscal inidôneo, impondo, assim, o arbitramento⁵.

³ Código Tributário Nacional:

“Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrarà aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contábil, administrativa ou judicial”.

⁴ STJ, Segunda Turma, AGRé no REsp nº 968.321/MG, Relator Min. Castro Meira, DJ de 18.10.2007, p. 343, destaque: nossos.

Em raciocínio idêntico: STJ, Segunda Turma, RMS nº 26.964/GO, Relator Min. Castro Meira, DJe de 11.9.2008, STJ, Segunda Turma, RMS nº 18.677/MT, Relator Min. Castro Meira, DJ de 20.6.2005, p. 175.

⁵ Lei nº 6.763/1975 (Consolidação das Leis Tributárias do Estado de Minas Gerais - CLTE-MG):

“Art. 13. (...)”.

⁶ § 27. A base de cálculo do imposto, conforme dispuser o Regulamento, será *arbitrada pelo Fisco*, quando for omisso ou não merecer fé a declaração, o esclarecimento ou o documento do sujeito passivo ou de terceiro legalmente obrigado, assecurado a este o direito à contestação do valor arbitrado, mediante impugnação, com exibição de do-

² Em contratos de grande porte é comum a exigência de garantia pelo vendedor. Afinal, uma vez iniciada a produção, a desistência do comprador pode acarretar prejuízos ao vendedor-fabricante.

Desempenhando seu papel no desenvolvimento das balizas legais, o RICMS/MG (Decreto nº 43.080/2002) apresenta as hipóteses nas quais surge o dever de arbitramento perante a Administração Tributária, das quais destacamos a seguinte:

"Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

(...)
 IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em que seja o responsável pelo recolhimento do imposto."

De acordo com o Relatório do Auto de Infração lavrado contra a consultante, o emite da Nota Fiscal nº 000001 (Mineração Beta) não possui autorização para sua impressão. Desse modo, resta claro que a inidoneidade da documentação advém da irregularidade da emissão da Nota Fiscal nº 000001, em consonância com o inciso IV do art. 53 do RICMS/MG. Dadas essas considerações, resta a dívida sobre quais parâmetros a Fiscalização poderia empregar para o arbitramento da base impositiva do tributo devido *in casu*. A resposta encontra-se melhor delineada no art. 54 do Regulamento mineiro do ICMS⁶, que não autoriza a adoção dos valores constantes de documento inidôneo, como ocorreu no caso da consultante. E nem poderia admitir o emprego desses dados, já que isso tornaria sem efeito a declaração de inidoneidade. Conclui-se, então, que o Fisco simplesmente optou por não arbitrar no caso, em clara desconformidade com seus deveres impostos pela legislação de regência. Obviamente, não se admite a arbitrariedade no lançamento tributário, uma vez que ofende o art. 142⁷ c/c o art. 148 do CTN, bem como a legalidade administrativa e o

cunento que comproue suas ategações, dentro do contencioso administrativo-fiscal, na forma em que dispuser a legislação tributária administrativa." (Destacues nossos)

RICMS/MG:

* Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

I - o valor de pauta;

II - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação;

III - o preço FOB à vista da mercadoria, calculado para qualquer operação;

IV - o preço de custo da mercadoria ou do serviço acrescido das despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento, nos termos do § 3º deste artigo, quando se tratar de arbitramento do montante da operação ou prestação em determinado período, no qual seja conhecida a quantidade de mercadoria transacionada ou do serviço prestado;

V - o valor fixado por órgão competente, hipótese em que serão observados os preços médios praticados, nos 30 (trinta) dias anteriores, no mercado da região onde ocorrer o fato gerador, ou o preço divulgado ou fornecido por organismos especializados, quando for o caso;

VI - o valor da mercadoria adquirida acrescido do lucro bruto apurado na escrita contábil ou fiscal, na hipótese de não-escrituração da nota fiscal relativa à aquisição;

VII - o valor estabelecido por avaliador designado pelo Fisco;

VIII - o valor dos recursos de caixa fornecedores à empresa por administradores, sócios, titular da empresa individual, acionista controlador da companhia ou por terceiros, se a efetividade da entrega e a origem dos recursos não forem demonstradas;

IX - o valor médio das operações ou das prestações realizadas no período de apuração ou, na falta deste, no período imediatamente anterior, na hipótese dos incisos I, IV e V do artigo anterior;

X - o valor constante do totalizador geral, no caso de equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF), Máquina Registradora (MR) ou Terminal Ponto de Venda (PDV) utilizados em desacordo com o disposto neste Regulamento;

XI - (revogado)

XII - o valor do serviço de comunicação contratado pelo prestador acrescido do lucro bruto apurado em sua escrita contábil ou fiscal." (Destacues nossos)

Código Tributário Nacional:

"Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível."

princípio da especificidade conceitual cerrada no Direito Tributário (impropriamente denominado princípio da "tipicidade").

A título de ilustração, traz-se à luz outro caso que envolveu a avaliação de pedras preciosas, para fins de lançamento tributário. No Processo Tributário Administrativo nº 40.010116636-34, o Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais analisou a legalidade de arbitramento realizado por ocasião do transporte de pedras preciosas desabertadas de nota fiscal. De acordo com o relatório do Acórdão nº 17.219/06/2ª, o Fisco havia avaliado o valor da operação com base no art. 54, II, do RICMS/MG, isto é, "o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação", instruindo o lançamento com laudo pericial, no qual eram apurados o valor e a qualidade das gemas. Independentemente do desfecho do caso (a nulidade do auto foi decretada pelo Conselho de Contribuintes, por ter a avaliação sido realizada por perito não especializado), é evidente que os parâmetros para o arbitramento estão dispostos na legislação, tendo a Administração Tributária se fundamentado neles em outras oportunidades.

Desse modo, é nulo o lançamento tributário realizado em desconformidade com as exigências da legislação. O Fisco deveria ter arbitrado segundo os critérios previstos no CTN e desdobrados na Lei nº 6.763/1975 e no RICMS/MG, sendo-lhe vedado empregar o valor constante de nota fiscal que havia, ele próprio, declarado inidônea. Como anteriormente explicado, a autoridade tributária deve escolher os parâmetros legalmente autorizados que resultem em uma base presumida o mais próxima possível da realidade dos fatos, não tendo isto ocorrido na espécie.

De toda sorte, independentemente de se adotar ou não a base de cálculo correta para lançamento do ICMS no caso em tela, fato é que a Consultante não pode ser responsabilizada pelo imposto no presente caso. Afinal, ela é simples depositária das pedras preciosas, que recebeu no bojo de um contrato de guarda de valores - sua atividade-fim, ressalte-se. Se houve irregularidade na operação de venda da pedra, tal fato não lhe poderia ser imputado. A nota fiscal, ademais, apesar de emitida por empresa inidônea, era formalmente adequada aos requisitos da legislação. A seguir, ver-se-á com algum vagar o desenvolvimento dessa argumentação.

3. A Ilegalidade da Responsabilização da Consultante pelo Crédito Tributário:

Ausência de Vínculo com o Fato Gerador do Imposto

A escolha do responsável tributário pelo legislador ordinário é balizada pelo art. 128 do CTN, que dispõe:

"Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação." (Destacamos)

O dispositivo claramente impõe que o terceiro esteja vinculado ao fato gerador da obrigação tributária pela qual foi legalmente responsabilizado. Obviamente, não se demanda uma relação direta e pessoal com o evento jurígeno, pois, nesse caso, estar-se-ia diante de um contribuinte (art. 121, parágrafo único, I, do CTN) e não de um responsável tributário. O que se exige é um vínculo indireto com a situação que desencadeou o processo normativo de formação da obrigação tributária.

Claramente, o art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o legislador. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O

⁶ Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

legislador, assim, não é livre para estatuir os casos de responsabilidade tributária. Nessa área, não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão.

Aliás, nenhum artigo do CTN se presta tanto como este ao conceito de "lex legum", ou lei sobre como fazer leis, como dizia Pontes de Miranda. Com efeito, pode o legislador ordinário estabelecer casos de responsabilidade tributária, desde que observados os preceitos condicionantes do art. 128:

- a) Que a responsabilidade decorra de lei (lei estrita).
- b) Que seja expressa.
- c) Que envolva pessoa ligada obrigatoriamente ao fato jurígeno do contribuinte (liame jurídico ou econômico).

A observância da condicionante referida na letra "c" leva-nos diretamente para o campo do princípio da capacidade contributiva. Por qual razão teria o legislador do Código Tributário Nacional inserido essa disposição no diploma?

No anteprojeto do Código (1953), de autoria de Rubens Gomes de Sousa, a questão estava posta no art. 163:

"Sem prejuízo do disposto no Capítulo V do Título VI do Livro V, a lei tributária poderá atribuir de modo expresso a responsabilidade pela obrigação tributária principal a terceira pessoa, expressamente definida, com exclusão da responsabilidade do sujeito passivo, ou em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação por parte deste."

Na Comissão do IBDF, Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, hoje ABDF (Associação Brasileira de Direito Financeiro), por inspiração de Gilberto de Ulhôa Canto⁸, foi formulada uma modificação no corpo do artigo, ao argumento de que "como está redigido não parece que possa subsistir. Permitiria a transferência do ônus tributário a qualquer terceiro sem nenhuma justificativa, e facultaria a discriminação. É mister, para que se torne razoável, condicionar-lhe a aplicação aos casos em que o terceiro tenha alguma vinculação ao fato gerador ou aos atos, negócios ou relações que lhe dão origem. Acrescente-se: (...) desde que seja parte interveniente na situação ou ato definidos como fato gerador da obrigação."

Ora, ao exigir a vinculação do "responsável" ao fato gerador, Gilberto de Ulhôa Canto, bem interpretado a cultura justibutária - e sua sugestão foi aceita e aprovada por unanimidade - quis assegurar ao responsável a possibilidade econômica ou jurídica de se recuperar do ônus tributário que lhe foi imposto pela lei em benefício do Fisco.

A emenda proposta, adiante-se, foi acolhida pelo governo, embora com outra redação (Projeto Osvaldo Aranha, 1954). Passou-se a dizer que a responsabilidade seria de "terceira pessoa vinculada de fato ou de direito ao respectivo fato gerador".

A redação atual do CTN - compare-se - incorpora os escrúpulos da doutrina expressados na emenda proposta pelo IBDF e cristaliza a evolução da espécie. Vale dizer, a "vinculação ao fato gerador", no que tange ao "responsável", é para garantir-lhe o ressarcimento do ônus tributário.

De um lado, asseguraram-se ao Fisco, ao Estado, condições de eficácia e funcionalidade. De outro, garante-se ao cidadão-contribuinte o direito de ressarcimento, de modo a evitar desfalque injustificado em seu patrimônio econômico e jurídico.

A interpretação pretoriana do referido dispositivo não destoa de nossas considerações. Em precedente que merece ser trazido à colação, o Superior Tribunal de Justiça assentou que "falta [ao] legislador competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência". E, mais adiante, concluiu que:

"A responsabilidade tributária para ser imposta pressupõe o dever de o legislador observar se o agente detém relação direta com o fato gerador ou se detém relação indireta com aquele teria condições de supervisionar o cumprimento da obrigação tributária, suprindo fato ilícito cometido pelo contribuinte."⁹

O TJMG, a seu turno, possui precedente que se enquadra com perfeição à hipótese *sub examine*, cuja ementa, pela sua clareza, ora se oferta à transcrição:

"Responsabilidade Tributária por Substituição, ICMS, Atividade de Armazém Geral. Descabimento. Ausência de Vínculo com o Fato Gerador do Tributo. Para que terceira pessoa, que não realiza o fato oporável, seja responsabilizada pelo recolhimento do tributo, impõe-se, na forma do art. 128 do CTN, que esteja vinculada ao fato gerador. Os armazéns gerais realizam as atividades de depósito, guarda e conservação, e da sua atuação não se pode identificar vínculo com o fato gerador do ICMS, resultando vedada a sua sujeição passiva a este tributo na condição de substituto tributário."¹⁰

Do voto da Relatora, extrai-se que "a atividade de depósito, guarda e conservação, não importa em circulação de mercadorias, e prescinde de vínculo com o fato gerador do ICMS que autorize que o armazém geral seja considerado substituto tributário". E, mais adiante, que a ausência de vínculo com o fato gerador impede que o responsável exija "do contribuinte o ressarcimento das verbas que tiver despendido com a quitação de tributos relativa a atos que não realizou, subvertendo-se a figura do responsável tributário".

Ora, a consulente foi contratada como depositária das pedras preciosas, ofertadas em garantia pela Brasil Indústria S/A à Fábrica Alemã de Equipamentos Pesados Ltda. É inquévo que a participação da consulente na cadeia de eventos envolvendo as referidas mercadorias se deu em etapa posterior à compra e venda questionada pelo Fisco mineiro, não tendo sequer se relacionado com as partes da operação irregularmente realizada.

De fato, a consulente não possui relação alguma com o fato gerador da obrigação tributária, tendo sido contratada por empresa que também não se vinculou à operação de compra e venda das pedras preciosas (Brasil Indústria S/A). Não há dúvidas, dessarte, que a responsabilização da consulente contraria a lógica do art. 128 do CTN, de modo que deve ser afastada.

4. Conclusões

Ante o exposto, conclui-se pela improcedência do lançamento tributário realizado contra a Consulente, em vista dos fundamentos anteriormente delineados e sumarizados nos dois pontos abaixo:

1. À autoridade tributária não é permitido apurar o crédito tributário com base somente nas informações anotadas em nota fiscal declarada inidônea pelo Fisco, devendo, nessa hipótese, arbitrar a base de cálculo da obrigação por meio das presunções autorizadas na legislação pertinente, sem descuidar dos princípios da realidade, da capacidade contributiva, da legalidade e do não confisco. De fato, a declaração de inidoneidade atesta a imprestabilidade das informações fornecidas pelo contribuinte para a realização do lançamento tributário, socorrendo-se a Administração Tributária do arbitramento da base impositiva nessas hipóteses. No entanto, a autoridade fiscal apurou o tributo, no caso ora analisado, utilizando somente o valor da operação constante de documento fiscal declarado inidôneo, em desconformidade com os deveres e procedimentos impostos pela legislação, maculando o lançamento de modo irreparável.

⁹ STJ, Primeira Turma, Agr. no REsp nº 916.914/RS, Relator Min. Luiz Fux, DJe de 6.8.2009.

¹⁰ TJMG, 7ª Câmara Cível, Ap. Cível/Reex. Necessário nº 1.002.408.157602-7/002, Relatora Desa. Heloísa Combat, DJ de 27.11.2009.

Íntegras de Acórdãos

AÇÃO DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS NÃO OBRIGATORIOS, EXISTENTES - APURAÇÃO DE REGULARIDADE FISCAL - OBRIGAÇÃO DO CONTRIBUINTE

AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 539.934-1/0 (2014/0158257-9)

Relator: Ministro Mauro Campbell Marques

Agravante: Amertel S/A

Advogado: Luiz Gustavo Rocha Oliveira e Outro(s)

Agravado: Estado do Tocantins

Procurador: Henrique José Auerwald Junior e Outro(s)

Ementa

Tributária. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial. Ação de Exibição de Documentos Fiscais não Obrigatórios. Documentos Existentes. Art. 195 CTN. Finalidade de apurar Regularidade Fiscal. Obrigação do Contribuinte. Agravo Regimental não Provido.

1. Por força do que disposto no art. 195, do CTN, o contribuinte, ainda que não seja obrigado a produzir todos os documentos que possui, quando estes são perquiridos pelo Fisco, tem o dever de apresentá-los, sendo eles obrigatórios ou não, visto que pela sua análise é possível verificar irregularidades e até mesmo eventual evasão fiscal.

2. No caso, conforme exposto no acórdão recorrido, “*não houve negativa por parte da empresa embargante, de que tal documento exista, agravado ao fato de que, em outra oportunidade, já fora apresentado o mesmo documento*”. Assim, não pode a ora agravante eximir-se do dever de apresentar a documentação em seu poder, tendo em vista sua obrigação legal de contribuir com a fiscalização tributária.

3. Agravo regimental não provido.

Acórdão

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

“A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).”

Os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, a Sra. Ministra Assusete Magalhães.
Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Mauro Campbell Marques.
Brasília (DF), 11 de novembro de 2014.
Ministro Mauro Campbell Marques, Relator

Relatório

O Exmo. SR. Ministro Mauro Campbell Marques (Relator):

Trata-se de agravo regimental (fls. 437/456e) apresentado em face de decisão monocrática assim ementada:

Tributário. Agravo em Recurso Especial. Ação de Exibição de Documentos Fiscais não Obrigatórios. Documentos Existentes. Art. 195 CTN. Finalidade de apurar Regularidade Fiscal. Obrigação do Contribuinte. Agravo Conhecido para negar Seguimento ao Recurso Especial.

O agravante alega, em síntese, que: a) os paradigmas apresentados como parâmetro para aplicação do art. 557, do Código de Processo Civil, não se amoldam faticamente ao presente caso; b) não há, em nenhum dispositivo legal, a obrigação da agravante em produzir os perquiridos relatórios; c) que não mais possui os documentos objetos da presente ação.

Requer a reconsideração da decisão agravada ou o julgamento colegiado da controvérsia.
É o relatório.

11. É certamente delimitado o campo de alternativas para o legislador eleger responsáveis tributários, não podendo atribuir sujeição passiva a terceiro qualquer. Nesse sentido, o art. 128 do CTN desempenha papel de relevo, restringindo o poder de tributar do ente político ao exigir a vinculação do responsável ao fato gerador para que possa integrar, legitimamente, o polo passivo da relação jurídico-tributária. Portanto, é necessário que o responsável se relacione com o fato imponível e com os contribuintes que desempenharam a atividade descrita no antecedente da norma tributária. Do contrário, não poderá buscar meios de se ressarir do ônus tributário a que não deu causa (mas que suportou em razão de expressa determinação legal). A Consultante não se relacionou com a operação de compra e venda autuada pelo Fisco mineiro, tendo sido contratada meramente para a custódia das pedras preciosas por empresa que também não participou da operação viciada. A existência de nota fiscal indônea na cadeia envolvendo as referidas pedras não ilide a exigência de vinculação do responsável tributário com o fato gerador da obrigação. A circulação do documento nulo constitui o antecedente da norma de responsabilidade, mas a necessidade de vínculo entre responsável e fato gerador traduz limitação à competência legislativa dos entes tributantes, ou seja, restringe, inclusive, a positivação da aludida norma de responsabilidade. Desse modo, a consultante jamais poderá ser responsável pelo crédito tributário exigido nos autos, em razão do que determina, dentre outros dispositivos, o art. 128 do Código Tributário Nacional.

É o que nos parece, sob a fé do nosso grau.