

# 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).

236

# REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

ISSN 1413-7097

**236**

(MAIO - 2015)

Diretor da Revista  
**Valdir de Oliveira Rocha**

Diretores da Editora Dialética  
**Lidia Lobello de Oliveira Rocha**  
**Valdir de Oliveira Rocha**  
**Denise Lobello de Oliveira Rocha**  
**Trevisan**

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

Capa (fundo)  
**Detalhe da obra "100% Azul ou Quase",  
de Marola Omartem**

Ilustrações de faces dos autores  
**Fátima Lodo Andrade da Silva**

Impressão  
**Edições Loyola**

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

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



*Cristina Domingos*

é a autora da fotografia reproduzida  
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do site  
[www.dialeitica.com.br](http://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](mailto:atendimento@dialeitica.com.br)

Fone/fax (11) 5084-4544

[www.dialeitica.com.br](http://www.dialeitica.com.br)

## SUMÁRIO

### Doutrina

**André Luiz Costa-Corrêa** - O impacto da Convenção das Nações Unidas sobre contratos de compra e venda internacional de mercadorias no conceito tributário de *mercadoria* e seus reflexos na tributação dos contratos *turn key* no Brasil

1. Sobre a Convenção das Nações Unidas sobre contratos de compra e venda internacional de mercadorias. 2. Impactos da Cisg nas questões tributárias no Brasil.

7

**André Mendes Moreira e Tianny Campos Eler** - Inconstitucionalidade casuística do adicional de ICMS para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza

1. Introdução. 2. O adicional de ICMS para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza. 3. O conceito de bens e serviços *superfluos*. 4. A aplicação inversa da seletividade pelas leis do Fecop. 5. A possibilidade de controle jurisdicional das normas legais que identificam produtos ou serviços *superfluos*, para fins de incidência do adicional de ICMS para o Fecop. 6. Conclusões.

30

**Antonio Carlos Marchetti Guzman e Giacomo Puro** - PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes da alienação de bens do ativo não circulante em vista das novas regras contábeis

1. Introdução. 2. Grupo de contas do ativo e demonstração do resultado. 3. Evolução da regra isentiva do PIS e da Cofins na venda de bens imóveis. 4. A Lei nº 12.973/2014 - PIS e Cofins na alienação de ativos não circulantes. 5. PIS e Cofins na alienação de bens imóveis. 6. Conclusão.

41

**Fabio Silva Alves** - A manutenção de créditos de ICMS em operações de remessa de mercadorias à Zona Franca de Manaus, com base na Constituição da República e no Decreto nº 288/1967

1. Introdução. 2. O princípio da não cumulatividade e as exceções constitucionais à sua aplicação. 3. Da exceção constitucional à manutenção dos créditos de ICMS nas operações de exportação de mercadorias. 4. Da manutenção dos créditos de ICMS nas remessas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, ante a recepção do artigo 4º do Decreto-lei nº 288/1967 pelos artigos 40 e 92 do ADCT. 5. Conclusão.

52

**Fernando Daniel de Moura Fonseca** - Instrumentos financeiros híbridos. Efeitos tributários após a Lei nº 12.973/2014

1. Objeto. 2. A convergência brasileira ao padrão IFRS. 3. A neutralidade tributária da nova Contabilidade. 4. Dívida *versus* capital. Instrumentos financeiros híbridos. 5. Os efeitos tributários da reclassificação contábil de instrumentos financeiros híbridos. 6. Conclusões.

64

**Hugo de Brito Machado** - A questão do protesto de CDA

1. Introdução. 2. Manifestação do Conselho Nacional de Justiça. 3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. 4. O que é e para que serve o protesto. 5. Inconstitucionalidade do protesto de CDA. 6. Nossa conclusão.

78

**Ives Ganbra da Silva Martins** - Grupos econômicos e responsabilidade tributária

1. Artigo 128. 2. Artigo 134. 3. Artigo 135. 4. Da legislação trabalhista.

91

**Luciano Gomes Filippio** - Novos entendimentos sobre a ilegitimidade da multa aplicada em razão do descumprimento do prazo para desconstrução de carga

1. Introdução. 2. Da exclusão da multa nos casos de denúncia espontânea. 3. Da total ausência de prejuízo para o Erário público: simples atraso no fornecimento de informações. 4. Da aplicação da multa sobre a embarcação e não sobre cada conhecimento eletrônico. 5. Da desproporcionalidade da multa e do enorme prejuízo ao comércio exterior. 6. Conclusão.

105

## Inconstitucionalidade Casuística do Adicional de ICMS para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza

André Mendes Moreira  
Tuanny Campos Eler



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



**Tuanny Campos Eler**  
é Advogada.

### 1. Introdução

A gestão do orçamento público demanda recursos livres de quaisquer finalidades previamente fixadas, a fim de que se possa fazer frente a gastos surgidos no dinamismo da atividade estatal. Nesse sentido, o modelo de *imposto* previsto na Constituição da República veda que o produto da arrecadação dessa espécie tributária seja afetado a órgão, fundo ou despesa, salvo nos casos expressamente previstos no art. 167, IV, da Carta de 1988:

- a) repartição obrigatória das receitas de impostos prevista nos arts. 158 e 159 da CR/1988;
- b) investimento em ações e serviços públicos de saúde, realizado atualmente na forma prescrita pela Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012;
- c) desenvolvimento do ensino;
- d) realização de atividades da Administração Tributária, conforme determina o art. 37, XXII, da CR/1988, nesta incluído pela EC nº 42/2003; e
- e) prestação de garantia às operações de crédito por antecipação de receita.

À parte dessas hipóteses, o Poder Constituinte derivado pode prever outras situações nas quais a receita de impostos surgirá vinculada a destinações específicas. A constitucionalidade da instituição de finalidades específicas para a receita de tributos por meio da intervenção do constituinte derivado já foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal, mormente no caso da Desvinculação de Receitas da União - DRU, instituto criado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/1994 (e prorrogada consecutivamente por outras emendas)<sup>1</sup>. Nessa oportunidade, a Corte entendeu que a previsão de novos destinos para o produto da arrecadação de tributos não invalida a exação.

De qualquer modo, a afetação da receita de impostos à despesa específica deve ser previamente autorizada pela

Constituição e, por óbvio, seguir os ditames prescritos no texto constitucional. A partir desses pressupostos, pretende-se analisar os Fundos Estaduais de Combate à Pobreza (Fecop), autorizados pela EC nº 31/2000, a qual prevê, dentre outras fontes de custeio, o estabelecimento de um adicional de até 2% sobre a alíquota do ICMS incidente sobre *produtos e serviços supérfluos*:

Pretende-se demonstrar, ao longo do presente estudo, que os adicionais de ICMS para o Fecop de variados estados-membros são inconstitucionais, haja vista incidirem sobre produtos e serviços que, em nenhuma hipótese, podem ser considerados supérfluos - condição erigida pela Constituição para validar a cobrança em comento.

### 2. O Adicional de ICMS para o Fundo Estadual de Combate à Pobreza

O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias prevê a possibilidade de cobrança de adicional do ICMS de até dois pontos percentuais sobre os produtos e serviços supérfluos. Até o advento da EC nº 42/2003, exigia-se a edição de lei federal definidora desses bens e serviços (ditos "supérfluos") para que o adicional fosse instituído. É o que se deduz da redação dos arts. 82, parágrafo 1º, e 83 do ADCT:

"Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (incluído pela EC nº 31/00)

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, ou do imposto que vier a substituí-lo, sobre os produtos e serviços supérfluos, não se aplicando, sobre este adicional, o disposto no art. 158, IV, da Constituição (incluído pela EC nº 31/00).

(...)

Art. 83. Lei federal definirá os produtos e serviços supérfluos a que se referem os arts. 80, inciso II, e 82, §§ 1º e 2º (incluído pela EC nº 31/00)."

A lei federal exigida pelo art. 83 do ADCT, entretanto, nunca chegou a ser editada. Mesmo assim, alguns Estados efetivamente instituíram o adicional do ICMS sobre os produtos e serviços que consideravam supérfluos. Dentre outros, fizeram-no o Ceará, a Bahia e o Rio de Janeiro.

Em que pese a sua aparente inconstitucionalidade, tanto a lei fluminense como as legislações dos demais Estados (que instituíram o adicional do ICMS à míngua da lei federal exigida pelo ADCT) foram posteriormente convalidadas pela EC nº 42/2003. A referida Emenda dispensou a previsão em lei federal dos produtos e serviços supérfluos e estendeu, até 2010, o prazo de vigência dos adicionais criados em desacordo com as balizas constitucionais:

"Art. 4º Os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal até a data da promulgação desta Emenda, naquilo em que estiverem em desacordo com o previsto nesta Emenda, na Emenda Constitucional nº 31, de 14 de dezembro de 2000, ou na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, terão vigência, no máximo, até o prazo previsto no art. 79<sup>2</sup> do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias." (Destacamos)

<sup>1</sup> Dispõe o art. 79 do ADCT (prazo de vigência dos adicionais):

"Art. 79. É instituído, para vigorar até o ano de 2010, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a ser resultado por lei complementar com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros

<sup>2</sup> Brasil, STF, RE nº 566.007/RJ, Tribunal Pleno, Relatoria Min. Carmen Lúcia, j. em 13.11.2014.

Posteriormente, quando estava em vias de se exaurir o prazo fixado pela EC nº 42/2003, momento em que o Fundo deixaria de existir, foi editada a EC nº 67, de 22 de dezembro de 2010, que o prorrogou indefinidamente:

“Art. 1º Prorrogam-se, *por tempo indeterminado*, o prazo de vigência do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza a que se refere o caput do art. 79 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e, igualmente, o prazo de vigência da Lei Complementar nº 111, de 6 de julho de 2001, que ‘Dispõe sobre o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, na forma prevista nos arts. 79, 80 e 81 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.’” (Destacamos)

Em síntese, os Fundos estaduais criados em desconformidade com a Constituição foram convalidados pela EC nº 42/2003 até 2010 em todos os seus aspectos deficientes, seja em razão das alíquotas excessivas, seja em função da eleição de bem ou serviço que não se caracteriza como supérfluo para fins de incidência do adicional. Já a EC nº 67/2010, por sua vez, estendeu, indeterminadamente, o prazo dessa ratificação, com efeitos tanto sobre os aspectos formais, quanto sobre os aspectos materiais das leis estaduais publicadas antes da EC nº 42/2003<sup>3</sup>.

O STF aceitou a convalidação posterior das leis estaduais inconstitucionais, pelo fato de ter sido ela expressa (e não implícita), consoante se desseu do seguinte trecho da decisão monocrática de lavra do Ministro Carlos Ayres Britto<sup>4</sup> na ADI nº 2.869/RJ:

“A bem da verdade, observa-se que o art. 4º da Emenda Constitucional nº 42/2003 validou os adicionais criados pelos Estados e pelo Distrito Federal, ainda que estes estivessem em desacordo com o previsto na Emenda Constitucional nº 31/2000. *Senão assim, se paravam dúvidas acerca da constitucionalidade dos diplomas normativos ora adversados, estas foram expressamente exortadas pelo mencionado art. 4º*” (Destacamos)

Todavia, é importante observar que aos adicionais instituídos posteriormente à promulgação da EC nº 42/2003 não foi estendida a convalidação que esta prevê. Decorre disso o fato de que as leis estaduais instituidoras do Fecop editadas após 19 de dezembro de 2003 - data de promulgação da referida emenda - devem, obrigatoriamente, observar os limites impostos no art. 82, parágrafo 1º, do ADCT, sob pena de inconstitucionalidade.

Não obstante a EC nº 42/2003 tenha dispensado a edição de lei complementar federal que defina produtos e serviços supérfluos, ainda assim, para as leis posteriores à promulgação da EC nº 42/2003, o adicional de alíquota apenas pode ser insti-

3 acesso a níveis dignos de subsistência, cujos recursos serão aplicados em ações suplementares de nutrição, habitação, educação, saúde, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para melhoria da qualidade de vida.” (Destacamos)

4 Em que pese a vontade do constituinte derivado tenha sido a de prorrogar os Fundos Estaduais de Combate à Pobreza, há dúvidas de que a redação final da EC nº 67/2010 efetivamente assegure a dita prorrogação, porquanto a redação da emenda em questão conduz à interpretação de que unicamente o Fundo de Combate à Pobreza no âmbito do Poder Executivo Federal, disciplinado pelo art. 79 do ADCT, foi prorrogado por tempo indeterminado, não assistindo a mesma sorte aos Fundos Estaduais.

5 Tomemos, por todos: Brasil, STF, RE nº 570.016/RJ, Plenário, Relator Min. Eros Grau, *DJe* de 12.6.2008. Brasil STF, Plena ADI nº 7.860/01, Relator Min. Carlos Ayres Britto, *DJ* de 13.9.2004, n. 4.

tuido (i) até o limite constitucionalmente estabelecido de dois pontos percentuais; e (ii) sobre produtos e serviços que sejam efetivamente supérfluos, nos moldes que analisaremos nos itens adiante.

### 3. O Conceito de Bens e Serviços Supérfluos

#### 3.1. O princípio da seletividade e a sua configuração constitucional

O princípio da seletividade, prescrito pela CR/1988 para o IPI e para o ICMS, conduz à aplicação de alíquotas diferenciadas para cada produto ou serviço, a depender do grau de essencialidade que ele representa para a vida em sociedade. O montante a pagar do imposto será inversamente proporcional à essencialidade do bem analisado: quanto maior o grau de superfluidade (portanto, menor a essencialidade), maior será a alíquota aplicável. Por óbvio, quanto mais indispensável à sobrevivência, principalmente das famílias de baixa renda, alíquotas menores serão cabíveis. Em nota sobre o princípio da seletividade, Baleeiro<sup>6</sup> afirma que “o discriminarismo honesto do legislador, fiel ao espírito da Constituição, fará a seleção das mercadorias e a relatividade das alíquotas”.

O princípio da seletividade figura como uma tentativa de atenuação das consequências da impossibilidade de aplicar-se, nesse caso, a subjetivação imposta pelo art. 145, parágrafo 1º, da Constituição. Onerando a renda consumida ao término da cadeia, o ICMS e o IPI não espelham, a princípio, a capacidade contributiva dos consumidores finais, que são, nos mencionados impostos, contribuintes de fato.

Reportando-se ao IPI, assim se expressa Ricardo Lobo Torres<sup>7</sup>:

“Seletividade em função da essencialidade é o único critério para a incidência do IPI e significa que o tributo recai sobre os bens na razão inversa de sua necessidade para o consumo popular e na razão direta se sua superfluidade. A essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existir, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender às necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social.

Com efeito, quando se tratar de bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana a tributação não encontra justificativa racional. Parece-nos, como já dissemos alhures, que, não obstante seja omissa a CF, é caso de imunidade tributária, a garantir o mínimo existencial, posto que é um predicado dos direitos da liberdade e tem fundamento pré-constitucional. A Constituição de 1946 (art. 15, § 1º) garantia a imunidade ao mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica.”

À vista disso, considerando que é inerente aos impostos a característica de evidenciar a aptidão contributiva de cada cidadão e que nos tributos indiretos essa característica resta prejudicada, cabe ao princípio da seletividade diminuir a injustiça de

6 BALEIRO, Alomar. *Direito Tributário brasileiro*, 12ª ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 490.

7 TORRES, Ricardo Lobo. “O IPI e o princípio da essencialidade”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 18, São Paulo, Dialética, março de 1997, pp. 94-107, n. 95.

aplicação de elevadas alíquotas a bens de primeira necessidade, dos quais dependem contribuintes cuja capacidade contributiva não chegou, exatamente, a ser inviada nos moldes constitucionalmente prescritos.

### 3.2. *O conceito de produto essencial com base na seletividade*

No sistema tributário brasileiro, o princípio da seletividade está inexoravelmente ligado ao conceito de essencialidade. Isso nos remete ao seguinte questionamento: quais são os parâmetros adotados na definição dos produtos que são efetivamente essenciais, possibilitando a aplicação de uma menor carga tributária? Não obstante pareça haver um alto grau de discricionariedade por parte do legislador ordinário, o arquétipo do conceito de essencialidade deve ser retirado da própria Constituição, porquanto nela se encontram os limites exatos que separam a superfluidade e a essencialidade<sup>9</sup>. Consoante assevera Heleno Taveira Tôrres “nos domínios da técnica, a hermenêutica tributária não é livre na construção de conceitos e tipificações, na medida em que toda produção normativa deve considerar sempre os elementos indicativos da técnica presente”<sup>10</sup>.

O rol dos Direitos Sociais - a partir do art. 6º da Lei Maior - consubstancia certos limitadores do nível de discricionariedade legislativa sobre o conceito de essencialidade. O art. 7º, IV, *v.g.*, afirma-se como um importante indicativo<sup>11</sup>.

É perceptível o uso do conceito de essencialidade, para fins de graduação do sistema de alíquotas, no caso do IPI, através de sua Tabela de Incidência, atualmente anexa ao Decreto nº 7.660/2011, da qual se extrai que enquanto o leite - produto essencial a todos os brasileiros - não é tributado (Capítulo 4), bebidas alcoó-

<sup>9</sup> Cf. TILBERY, Henry. “O conceito de essencialidade como critério de tributação”. *Dirreio Tributário anual* v. 10. São Paulo: Resenha Tributária, 1990, pp. 2.969-3.035. De acordo com o autor:

“O conceito de ‘essencialidade’ não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas as necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia e tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente de maioria. Consequentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais, variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e de tecnologia). Pela perspectiva da Ciência das Finanças, não prevalecem as concepções de filosofia pura sobre o ‘essencial’, mas a orientação político-econômica do governo: a sua orientação sobre o equilíbrio entre necessidades coletivas e bem-estar individual. O princípio: ‘a cada um conforme suas necessidades’ não é um monopólio dos governos socialistas, mas é objetivo de todos governos de qualquer filosofia econômica e política, no mundo atual, que se caracteriza pela transformação das estruturas socio-econômicas existentes.”

<sup>10</sup> Em sentido semelhante, manifesta-se Eduardo Botallo: “Embora não se negue que o legislador ordinário possa atuar dentro de certa margem de discricionariedade na manipulação da seletividade em função da ‘essencialidade dos produtos’, o conteúdo mínimo desta expressão sempre possibilitará que se verifique, em concreto, se o princípio se fez presente.” (BOTALLÓ, Eduardo Domingos. “O imposto sobre produtos industrializados na Constituição”. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Tratado de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 633).

<sup>11</sup> TORRES, Heleno Taveira. “Segurança jurídica em matéria tributária”. In: MARTINS, José Gandra da Silva (org.). *Artigos selecionados em homenagem aos 40 anos do Centro de Extensão Universitária*. V. 2. São Paulo: RT, 2012, p. 730.

<sup>12</sup> Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.” (Destacamos)

licas como gim, vodca e licores sofrem a incidência do referido imposto na ordem de 60% (Capítulo 22). O mesmo ocorre no caso dos desodorantes corporais, tributados a 7%, à medida que os perfumes são gravados com a alíquota de 42% (Capítulo 33).

A despeito da controvérsia quanto à obrigatoriedade da seletividade no regime do ICMS, a Constituição também fornece subsídios sobre quais serviços seriam verdadeiramente essenciais, em especial no seu art. 9º, que versa sobre o direito de greve. O parágrafo 1º do citado artigo delega ao legislador ordinário a função de definir quais seriam os serviços ou atividades essenciais cuja prestação não poderia cessar por completo, visto se tratarem de “necessidades inadiáveis da comunidade”.

Portanto, são essenciais os serviços que, em razão da imprescindibilidade, não podem ter a sua prestação totalmente paralisada por ocasião de movimentos grevistas. O Constituinte, assim como o fez, inicialmente, em relação ao Fundo de Combate à Pobreza, delegou à lei federal a tarefa de conceituar “serviços ou atividades essenciais”, o que foi operacionalizado por intermédio da Lei nº 7783/1989.

O art. 10 da referida lei, por sua vez, lista como serviços ou atividades essenciais o tratamento e abastecimento de água; *produção e distribuição de energia elétrica, gás e combustíveis*; assistência médica e hospitalar; distribuição e comercialização de medicamentos e alimentos; funerários; transporte coletivo; captação e tratamento de esgoto e lixo; *telecomunicações*; guarda, uso e controle de substâncias radioativas, equipamentos e materiais nucleares; processamento de dados ligados a serviços essenciais; controle de tráfego aéreo; e, finalmente, compensação bancária.

Na sequência, o art. 11 prescreve que “nos serviços ou atividades essenciais, os sindicatos, os empregadores e os trabalhadores ficam obrigados, de comum acordo, a garantir, durante a greve, a prestação dos serviços indispensáveis ao atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade”.

Em vista disso, é razoável, senão fundamental, que, tratando-se de serviços cuja essencialidade os tornam indispensáveis ao atendimento das necessidades inadiáveis da comunidade, seja aplicado o princípio da seletividade, com a fixação de alíquotas menores, possibilitando a desonerção da prestação desses serviços e ampliando o acesso da população de baixa renda.

Como se verá adiante, diversos Estados têm eleito serviços essenciais - assim qualificados pelo art. 10 da Lei nº 7783/1989 - para aplicar o adicional de alíquota do Fecop, em claro confronto com o art. 82, parágrafo 1º, do ADCT.

#### 4. A Aplicação Inversa da Seletividade pelas Leis do Fecop

Com certa frequência, os Estados escolhem, como objetos de gravame pelo adicional de alíquota destinado ao Fecop, mercadorias e serviços que passam ao largo do conceito de superfluidade. É o caso, por exemplo, da Lei nº 6.558/2004 do Alagoas, da Lei nº 8.205/2004 do Maranhão e da Lei nº 7.611/2004 da Paraíba, as quais determinam a incidência do adicional sobre a prestação de serviço de telecomunicação e sobre o fornecimento de energia elétrica e gasolina:

Estado	Lei instituidora	Artigo	Mercadorias e serviços não supérfluos sobre os quais fez-se incidir o adicional de ICMS
Alagoas	Lei nº 6.558, de 30 de dezembro de 2004	Art. 2º, I, da Lei instituidora	<i>alínea h</i> - gasolina, álcool anidro e hidratado para fins combustíveis; <i>alínea i</i> - energia elétrica, no fornecimento que exceda a faixa de consumo de 150 Kwh mensais, para consumo domiciliar e de estabelecimento comercial; <i>alínea m</i> - telecomunicações, excluindo as operações previstas na Lei Estadual nº 6.410/2003, e suas alterações
Alagoas	Lei nº 6.558, de 30 de dezembro de 2004	Art. 2º, I, da Lei instituidora	<i>inciso VIII</i> - gasolina; <i>inciso XIII</i> - serviços de telefonia, telex, fax e outros serviços de telecomunicações, inclusive serviço especial de televisão por assinatura; <i>inciso XIV</i> - energia elétrica, exceto para consumidores residenciais até 100 quilowatts/hora
Maranhão	Lei nº 8.205, de 22 de dezembro de 2004	Art. 5º da Lei instituidora	<i>inciso V, alínea a</i> - nas prestações onerosas de serviços de comunicação, inclusive quando prestados ou iniciados no exterior; <i>inciso V, alínea b</i> - nas operações com energia elétrica
Mato Grosso	LC nº 144, de 22 de dezembro de 2003, alterada pela LC nº 460, de 26 de dezembro de 2011	Art. 14 da Lei nº 7.098/1998	<i>inciso II</i> - nas prestações internas de serviços de comunicação ou nas iniciadas ou prestadas no exterior;
Mato Grosso do Sul	Lei nº 3.337, de 22 de dezembro de 2006	Art. 41-A da Lei nº 1.810/1997	<i>alínea f</i> - gasolina; <i>alínea g</i> - serviços de comunicação; <i>alínea h</i> - energia elétrica para consumo acima da faixa de 300kw/m
Parabá	Lei nº 7.611, de 30 de julho de 2004	Art. 2º, I, da Lei instituidora	<i>alínea b</i> - gasolina
Pernambuco	Lei nº 12.523, de 30 de dezembro de 2003	Art. 2º, I, da Lei instituidora	

Inexiste base constitucional que sustente a exigência do adicional de alíquota sobre as mercadorias e serviços acima descritos, não sendo necessário um grande esforço lógico argumentativo para concluir que gasolina, energia elétrica e telecomunicações são altamente essenciais para a totalidade da população brasileira (e mundial), pois é impensável uma existência digna sem esses três componentes, que em nada se relacionam com serviços e mercadorias de consumo suíuário, como tentam fazer parecer os legisladores estaduais.

À medida que tais setores são compelidos a recolher, além das altas alíquotas incidentes sobre seus serviços, o adicional de imposto - que quase sempre atinge o limite de dois pontos percentuais - o prejudicado, em última análise, será o contribuinte de fato, o cidadão, que depende tanto da gasolina e da energia elétrica, quanto das telecomunicações para quaisquer atividades que desenvolva no seu dia a dia. Portanto, o acréscimo, ao argumento de beneficiar famílias de baixa renda, acaba por prejudicá-las, em razão da inobservância dos critérios constitucionais de aplicação do princípio da seletividade<sup>12</sup>.

Especialmente em relação aos serviços de telecomunicações, existe outro forte argumento que denota a sua essencialidade: a previsão regulamentar da Anatel de aplicação de multa nos casos de paralisação desmotivada do oferecimento dos serviços, disposta no art. 82 da Lei nº 9.472/1997 (Lei Geral de Telecomunicações). Ora, é juridicamente impossível conceituar como "serviços supérfluos" aqueles aos quais os prestadores estão legalmente obrigados a manter a universalidade e a continuidade dos serviços, sob pena, inclusive, de multa.

Embora a incidência dos adicionais sobre as alíquotas de ICMS dos serviços supérfluos tenha sido prorrogada indeterminadamente pela EC nº 67/2010, de forma nenhuma é possível legitimar a conduta dos legisladores estaduais ao elegerem como objetos da exação serviços de reconhecida imprescindibilidade.

### 5. A Possibilidade de Controle Jurisdicional das Normas Legais que Identificam Produtos ou Serviços Supérfluos, para Fins de Incidência do Adicional de ICMS para o Fecop

Em que pesem as vozes em contrário<sup>13</sup>, reputamos possível o controle judicial do princípio da seletividade, de modo que inexistir óbice, igualmente, para a análise em juízo da superfluidade das mercadorias e serviços onerados pelo adicional de ICMS para o Fecop. Decerto, a imprécisão dos termos *essencial* e *supérfluo* não impede a apreciação jurisdicional do comando constitucional, pois, como elucida Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>14</sup>, por mais vago que seja o conceito, ainda assim subsistirá certo grau de concreitude, a denunciar a sua observância ou não pela Administração Pública ou pelo Poder Legislativo.

De fato, são rotineiros os julgamentos em que o STF se depara com conceitos cuja delimitação é deveras indefinida, suscitando interpretações díspares, muitas

<sup>12</sup> Analisando a importância do Programa Bolsa Família, situação análoga à presente, uma vez que assim como o Fundo de Combate à Pobreza, também visa à erradicação da miséria em nosso País, Misabel Azeu Machado Derzi, conclui que "a pobreza extrema demanda programas assistenciais como o Bolsa Família, que é devolvido em grande parte ao Estado por meio das despesas feitas pelas famílias carentes". Essa conclusão pode ser aplicada ao caso do Fecop, ao passo que o adicional do imposto será suportado pelo cidadão, no fim das contas, que é o principal onerado com a carga tributária dos tributos indiretos. Claro, então, que a instituição do adicional sobre mercadorias e serviços não supérfluos faz com que a criação do Fundo seja, além de inconstitucional, inócua. Confira, nesse sentido, DERZI, Misabel Azeu Machado. "Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade)". *Revista Jurídica da Presidência* v. 16, nº 108, Brasília, fevereiro/março de 2014, pp. 39-64.

<sup>13</sup> Cf. CONTINENTINO, Marcelo Casses. "A seletividade do ICMS incidente sobre energia elétrica e a constitucionalidade da graduação de alíquotas segundo o princípio da capacidade contributiva". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 141, São Paulo: Dialética, junho de 2007, pp. 109-119.

<sup>14</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 991. Cf., também, ENTERRIA, Eduardo Garcia de.; e FERNANDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Direito Administrativo*, São Paulo: RT, 1991, pp. 388-399.

das quais barráveis pelo exame da razoabilidade. Dentro dessa perspectiva, célebres são os julgamentos dos RRETE nº 62.731/GB e 62.739/SP<sup>15</sup>, ambos de Relatoria do Ministro Alomar Baleeiro, nos quais foi analisada a constitucionalidade do Decreto-lei nº 322/1967. A dúvida acerca da validade do diploma se enraizava na limitação material do poder atribuído ao Presidente da República pela Constituição de 1967 para a edição de decretos com força de lei, os quais deveriam se restringir à matéria de segurança nacional e finanças públicas.

No entanto, o Decreto-lei nº 322/1967 regulava locação de bens imóveis, tendo o Executivo se valido da amplitude do conceito de "segurança nacional" para arguir a legitimidade constitucional para a norma. De acordo com o Relator, a aparente abertura do conceito não significava, *tout court*, uma autorização irrestrita para a Presidência legislar sobre qualquer matéria, devendo ser obedecido o significado de "segurança nacional" extraído do sistema jurídico, mormente da Constituição da República. A interpretação sistemática do termo vedava, evidentemente, que se editasse Decreto-lei acerca do reajustamento de aluguéis, tema que passava ao largo de "segurança nacional". Nesse sentido, são as clássicas palavras do Ministro Alomar Baleeiro:

"A Constituição emprega a locução 'segurança nacional', mas abre o subtítulo 'Da segurança nacional', e em outro capítulo a ela se refere. Tem-se que buscar o conceito aí. É a velha arte de interpretar-se a lei analogicamente, sistematicamente. Uma disposição completa a outra, uma lei completa a outra. Não se pode tomar uma disposição isolada, se há uma autorização ao Presidente da República.

No art. 58, há um conceito que é 'segurança nacional', e de todas aquelas matérias que constituem a 'segurança nacional'. E o próprio bom senso está dizendo que só podem ser a paz, segurança, o bem estar, enfim, a preservação da incolumidade da Nação, quer quanto às ameaças externas, quer quanto às internas. Mas, purgar mora de comerciante, tenha paciência.

Por exclusão, podemos dizer o que é 'segurança nacional'. Vejamos o que não é segurança nacional: bola de futebol não é segurança nacional. Batom de moça não é segurança nacional, cigarro de maconha não é segurança nacional.

Não se pode fazer um decreto-lei regulando a produção de maconha, por exemplo, porque é da alta segurança do soldado que poderá tirar seus complexos de medo do soldado inimigo, de angústia, etc."

O desenvolvimento normativo dos conceitos empregados pela Constituição da República impõe o agir razoável por parte do legislador, o que traduz um óbice ao arbítrio na atividade legislativa. De fato, os diferentes sentidos dados ao princípio/dever/postulado da razoabilidade convergem na limitação do poder legiferante, de modo que este não seja exercido de forma imoderada. De acordo com Luís Roberto Barroso<sup>16</sup>, a razoabilidade implica a exigência de "compatibilidade entre o meio empregado pelo legislador e os fins visados, bem como a aferição da legitimidade dos fins". Dentro da primeira modalidade do exame da razoabilidade proposta pelo autor, deve-se averiguar se a norma editada se afa aos fins colimados, de tal sorte que a dissonância entre a prescrição normativa e a finalidade que a autoriza evidencia a imoderação da atividade legislativa.

À sua vez, Humberto Ávila<sup>17</sup> entende que o postulado da razoabilidade é compreensivo de quatro aspectos: razoabilidade-equidade (a regular as relações entre a generalidade da norma e as especificidades do caso concreto), razoabilidade-congruência (que exige a adequação das normas com a realidade à qual elas fazem referência), razoabilidade-equivalência (impositiva da relação de equivalência entre duas grandezas) e razoabilidade-coerência (que demanda a consistência entre os elementos constantes de uma regra jurídica). Embora alheias às finalidades que instruem a norma, no que se distingue do conceito de razoabilidade anteriormente explicado, essas acepções também exigem a "vinculação entre determinados elementos (geral x individual, norma x realidade, critério x medida, enunciados prescritivos entre si) e impõem [n] determinada relação entre eles (de equidade, de congruência, de equivalência, de coerência)".

A irrazoabilidade na eleição de produtos e serviços essenciais para a incidência do adicional de ICMS para o Fecop pode ser comprovada por meio de qualquer das duas teorias. Em primeiro lugar, a situação denunciada no presente estudo atenta contra os fins visados na criação do Fecop e, consequentemente, na instituição do adicional de ICMS, porquanto conduz à oneração excessiva de bens e serviços necessários para uma existência digna. Nesse sentido, o propósito redistributivo dessas normas é amesquinhado pelo legislador, que impõe tributação excessiva sobre artigos essenciais para a vida em sociedade, em prejuízo, principalmente, dos mais pobres. Igualment, é incompatível com a realidade considerar o essencial como supérfluo, isto é, impor o regime tributário destinado ao despicendo àquilo que o mundo das coisas evidencia como necessário. Em outras palavras, inobservada é a razoabilidade enquanto congruência com a realidade, estando a norma em desarmonia com os parâmetros externos de sua aplicação.

A razoabilidade (ou o bom senso, de acordo com Baleeiro) implica, no caso em exame, a indicação de produtos ou serviços que sejam, realmente, supérfluos, em atenção às necessidades da população e às finalidades colimadas pelo Fecop. A essencialidade tanto da energia elétrica quanto dos serviços de telecomunicação encontram fundamentos diversos, muitos dos quais dependentes nas páginas anteriores. Diante desse quadro, consideramos equivocada a defesa da imunidade do Poder Judiciário à análise da superfluidade dos bens e atividades onerados pelo adicional de ICMS para o Fecop.

Reportando-se ao princípio da seletividade, manifesta-se Hugo de Brito Machado<sup>18</sup>:

"Não temos dúvida de que a observância do princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos, mercadorias e serviços, tanto no que concerne ao IPI, como no que diz respeito ao ICMS, submete-se ao controle do Poder Judiciário, como de resto acontece com a observância dos princípios constitucionais em geral. Nem poderia, aliás, ser de outro modo, sob pena de se estar amesquinhado a supremacia da Constituição."

<sup>15</sup> Brasil, RE nº 62.731/GB, Relator Min. Alomar Baleeiro, Tribunal Pleno, j. em 23.8.1967, DJ de 28.6.1968; Brasil, STF, RE nº 62.739/SP, Relator Min. Alomar Baleeiro, Tribunal Pleno, j. em 23.8.1967, DJ de 20.12.1967.

<sup>16</sup> BARROSO, Luís Roberto. "Os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no Direito Constitucional". *Cadernos de Direito Constitucional e Filosofia Política* nº 23, São Paulo, 1988, pp. 65-78, p. 66.

<sup>17</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 420.

<sup>18</sup> MACHADO, Hugo de Brito. "O ICMS no fornecimento de energia elétrica: questões de seletividade e de demanda contratada". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 151, São Paulo, agosto de 2008, pp. 45-56, p. 52. Cf. também, BOTTALLO, Eduardo Domingos. "O imposto sobre produtos industrializados na Constituição". *In: Cadernos de Direito Constitucional e Filosofia Política*, vol. 23, São Paulo, 1988, pp. 65-78, p. 66.

Similarmente, Roque Antonio Carrazza<sup>19</sup> assevera que:

“Sem embargo de douas opiniões em sentido contrário, pensamos que o Poder Judiciário está apto a controlar esse princípio constitucional.

Embora haja uma certa margem de liberdade para o Legislativo tornar o imposto seletivo em função da ‘essencialidade das mercadorias e dos serviços’, tais expressões, embora um tanto quanto fluidas, possuem um conteúdo mínimo, que permite se afirmar o princípio em tela foi, ou não, observado, em cada caso concreto. (...) Com efeito, se o princípio não está menos autorizado do que o Poder Legislativo a investigar o Poder Judiciário não está menos autorizado das mercadorias e dos serviços? Não estamos sustentando que o Judiciário vai legislar, no lugar do Legislativo, mas averiguar se os critérios adotados por este Poder foram adequados e racionais.”

O controle jurisdicional do princípio da seletividade encontrou aceitação nos estados do Rio de Janeiro e da Bahia. O Tribunal de Justiça carioca declarou a inconstitucionalidade de dispositivos da legislação fluminense que aplicavam a alíquota máxima do ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e sobre a prestação dos serviços de telecomunicações, ao argumento de que a oneração tributária sobre essas atividades deveria ser abrangida, em respeito ao princípio da seletividade<sup>20</sup>. De modo semelhante, o Tribunal de Justiça da Bahia reputou inválida a cobrança do imposto estadual com a alíquota máxima sobre as referidas materialidades, minorando a exação ao patamar da alíquota geral<sup>21</sup>.

Em outros tribunais<sup>22</sup>, a tese encontrou resistência em razão do princípio da separação dos poderes, que impediria que o Judiciário atuasse como legislador positivo, reduzindo as alíquotas do ICMS. Ainda que esse raciocínio fosse correto, o citado obstáculo não se erige diante da discussão da incidência do adicional de ICMS para o Fecop. Isto porque, não sendo o produto ou o serviço *supérfluo*, não deverá ser aplicada alíquota nenhuma, uma vez que o adicional será inexistente. Diferentemente das ações que buscam reduzir a carga tributária com base no princípio da seletividade, o controle jurisdicional sobre o adicional do ICMS para os Fundos de Combate à Pobreza recai sobre a legitimidade da incidência tributária e não sobre o montante a ser recolhido.

## 6. Conclusões

São inconstitucionais os adicionais de alíquota do ICMS para o financiamento do Fecop incidentes sobre mercadorias e serviços que não sejam verdadeiramente *supérfluos* instituídos após a EC nº 42/2003, haja vista que esta apenas convalidou os Fundos instituídos até a data da sua promulgação, ocorrida em 19 de dezembro de 2003. Portanto, as leis posteriores à promulgação devem observar rigorosamente os critérios elencados no ADCT, sob pena de inconstitucionalidade.

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 363-364.

<sup>20</sup> Cf. Brasil, TJRJ, Arguição de Inconstitucionalidade nº 0021368-90.2005.8.19.0000, Relator Des. Roberto Wlader, Órgão Especial, j. em 27.3.2006; Brasil, TJRJ, Arguição de Inconstitucionalidade nº 0029716-92.2008.8.19.0000, Relator Des. Jose Maria Filho, Órgão Especial, j. em 20.10.2008; Brasil, TJRJ, Arguição de Inconstitucionalidade nº 0046584-48.2008.8.19.0000, Relator Des. Marco Antonio Ibrahim, Órgão Especial, j. em 13.10.2014.

<sup>21</sup> Cf. Brasil, TJBA, Apelação nº 0084438-34.2006.8.05.0001, Relator Des. Emílio Salomão Pinto Rescedá, Quarta Câmara Cível, j. em 18.2.2014; Brasil, TJBA, Apelação nº 0115540-35.2010.8.05.0001, Relator Des. Daisy Lago Ribeiro Coelho, Terceira Câmara Cível, j. em 10.12.2013.

<sup>22</sup> Tribunais de Justiça do Distrito Federal e Territórios e dos estados do Ceará, Espírito Santo, Mato Grosso, Minas

## PIS e Cofins sobre as Receitas Decorrentes da Alienação de Bens do Ativo não Circulante em Vista das Novas Regras Contábeis

Antonio Carlos Marchetti Guzman

Giacomo Paro

### I. Introdução

Como se sabe, a partir de 2007, iniciou-se uma mudança bastante significativa no regime contábil brasileiro que, basicamente, passou a adotar padrões internacionalmente reconhecidos, que são pautados pelas diretrizes do *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

O princípio dessa mudança se deu com a promulgação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e posteriormente com a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, as quais trouxeram todos esses reflexos contábeis para o âmbito da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades por Ações ou “LSA”), com o objetivo de aproximar as práticas e princípios contábeis brasileiros aos padrões internacionais.

Desde então, foram editados diversos Pronunciamentos Técnicos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que esmiuçaram uma variedade de atos e eventos com as respectivas orientações escriturais. Estes Pronunciamentos Técnicos foram editados em observância da Lei nº 11.638/2008 e ratificados por deliberações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Dentre os diversos temas endereçados por esses Pronunciamentos Técnicos há orientações relacionadas ao registro de bens imóveis em situações muito particulares que podem ensejar efeitos fiscais adversos relacionados ao PIS (Programa de Integração Social) e à Cofins (Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social) especialmente para aquelas pessoas jurídicas que possuem bens imóveis registrados originalmente em seu ativo não circulante em subgrupo de ativo imobilizado ou de propriedades para investimento. É o que passaremos a analisar.

### II. Grupo de Contas do Ativo e Demonstração do Resultado

De início, é importante destacarmos as alterações que foram incorporadas ao artigo 178 da LSA tanto pela Lei nº



Antonio Carlos Marchetti Guzman é Advogado em São Paulo.



Giacomo Paro é Mestrando em Direito Econômico, Financiero e Tributário pela Universidade de São Paulo, Professor-assistente do Curso de Pós-graduação do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT e Advogado em São Paulo.