

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO  
COORDENADOR

# REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET

ANO V - EDIÇÃO 20 - DEZEMBRO 2008

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA:

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria COJUD n. 06, de 14 de novembro de 2005, deferido pela Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista Carlos Fernando Mathias)
- do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (Portaria n. 04, de 29 de abril de 2005, deferido pela Exma. Sra. Desembargadora Federal Diretora da Revista Salette Nascimento)
- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob o n. de inscrição 23 – Portaria n. 02, de 26 de outubro de 2005, deferido pelo Exmo. Sr. Desembargador Federal Luiz Carlos de Castro Lugon, Diretor da Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da Quarta Região)
- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob n. 14 – Despacho do Exmo. Sr. Desembargador Federal Diretor da Revista José Baptista de Almeida Filho, publicado no DJU de 5 de setembro de 2005, seção 2, página 612)
- do Superior Tribunal de Justiça, a partir de 07 de novembro de 2008. Despacho do Ministro-Diretor da Revista do STJ.

**MP**  
EDITORA



*Revisão e Copydesk*  
André Rodrigues Bertacchi

*Editoração*  
Denilson dos Santos

*Diretor responsável*  
Marcelo Magalhães Peixoto

*Impressão e acabamento*  
MP Gráfica

Ano V – Edição 20 – Dezembro 2008

Tiragem: 3.000

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2008  
Av. Brigadeiro Luís Antonio, 2482, 6º andar  
01402-000 – São Paulo  
Tel./Fax: (11) 3101 2086  
adm@mpeditora.com.br  
www.mpeditora.com.br

## CONSELHO EDITORIAL

Adolpho Bergamini  
André Elali  
Clélio Chiesa  
Cristiano Carvalho  
Edison Carlos Fernandes  
Edmar Oliveira Andrade Filho  
Guilherme Cezaroti  
Guilherme von Müller Lessa Vergueiro  
Helenilson Cunha Pontes  
Ives Gandra da Silva Martins  
José Maria Arruda de Andrade  
Júlio Maria de Oliveira  
Marcelo de Lima Castro Diniz  
Marcelo Magalhães Peixoto  
Paulo César Conrado  
Roberto Wagner Lima Nogueira  
Tácio Lacerda Gama



APET – Associação Paulista de Estudos Tributários  
Av. Brigadeiro Luís Antonio, 2482, 6º andar  
01402-000 – São Paulo-SP – Brasil – Fone: (11) 3101-2086



## INSTRUÇÕES PARA PUBLICAÇÃO DE ARTIGOS NA REVISTA DA APET

A *Revista de Direito Tributário da APET* é uma publicação especializada em Direito Tributário, portanto todos os artigos enviados devem versar sobre esse tema.

A publicação dos artigos não importará em retribuição financeira para o(a) autor(a) por parte da MP Editora ou por parte da APET.

A remessa espontânea dos artigos significará a cessão dos direitos autorais à Revista e, uma vez publicados, será permitida posterior reprodução, desde que citada a fonte.

É de responsabilidade do(a) autor(a) a observância da Lei n. 9.610/98.

Os artigos devem ser inéditos e datados do dia da elaboração. Todas as citações devem estar acompanhadas da respectiva fonte de referência.

Os arquivos deverão ser enviados em documento de Word, tendo um mínimo de 15 e um máximo de 20 páginas, observadas as seguintes configurações:

a) fonte Arial tamanho 11 para o corpo do texto e Arial 9 para as notas de rodapé e citações; espaçamento entre linhas de 1,5 cm.

b) margens em página com formato A4: superior 2,5 cm; inferior 2,5 cm; esquerda 3,0 cm; e direita 3,0 cm. O espaçamento entre linhas é 1,5 cm;

O(A) autor(a) deverá enviar também um mini-currículo de seu histórico profissional e acadêmico, bem como os dados para contato.

Os artigos poderão ser encaminhados para o Coordenador Geral da Revista, Marcelo Magalhães Peixoto, por e-mail ([marcelo@mpeditora.com.br](mailto:marcelo@mpeditora.com.br)) ou, na forma impressa, para o endereço: Av. Brigadeiro Luís Antonio, 2482 – 6º andar, Bela Vista, CEP 01402-000, São Paulo – SP.

Após o recebimento, os artigos serão avaliados pelo Conselho Editorial da Revista.



## **AUTORES**

### **COORDENADOR GERAL DA REVISTA**

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

### **RESPONSÁVEL PELA JURISPRUDÊNCIA DA REVISTA**

GUILHERME CEZAROTI

### **ADOLPHO BERGAMINI**

Advogado. Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP/COGEAE. Membro da Comissão dos Novos Advogados do Instituto dos Advogados de São Paulo – Coordenador da Subcomissão de Direito Tributário e Financeiro.

### **ANDRÉ LERI MARQUES SOARES**

Procurador da Fazenda Nacional, pós-graduando em Direito Tributário e em Direito Público.

### **ANDRÉ RICARDO PASSOS DE SOUZA**

Advogado em São Paulo. LLM em Direito do Mercado Financeiro e de Capitais pelo IBMEC/SP. MBA em Finanças e Mercado de Capitais pela MP/FGV. Professor do Curso de Gestão Estratégica do Agribusiness do PENSA-FEA-USP/RP.

### **HÉLIO SILVIO OUREM CAMPOS**

Juiz Federal. Juiz da Turma Nacional de Uniformização dos Juizados Especiais Federais – Brasília. Professor titular da Universidade Católica de Pernambuco. Professor da Escola Superior da Magistratura do Estado de Pernambuco. Doutor pela Faculdade Clássica de Lisboa. Doutor pela UFPE. Mestre pela UFPE e pela Faculdade Clássica de Lisboa. Ex-Procurador do Estado de Pernambuco, do Município do Recife e Federal. *Website*: <<http://www.ourem.cjb.net>>.

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e de Direito Constitucional.

**MAURÍCIO BARROS**

Mestrando em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Advogado em São Paulo.

**SIMONE DE SÁ PORTELLA**

Procuradora do Município de Campos dos Goytacazes/RJ. Especialista em Direito Público pela UNIFLU/FDC. Mestre em Políticas Públicas e Processo pela UNIFLU/FDC.

**THIAGO GARBELOTTI**

Advogado em São Paulo.

# SUMÁRIO

## ARTIGOS

IMPOSSIBILIDADE DO PROCON DO ESTADO DE SÃO PAULO COBRAR MULTAS IMPOSTAS POR EXECUÇÃO FISCAL	15
<i>Adolpho Bergamini</i>	
1. Introdução	15
2. As previsões da LEF	16
3. A caracterização do PROCON como fundação pública e não como autarquia	17
4. Impossibilidade de <i>Fundações Públicas</i> inscreverem seus créditos em Dívida Ativa	24
5. O Decreto Federal n. 2.181/97: um ato administrativo meramente discricionário	27
6. Conclusão	28
PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E A SÚMULA N. 314/STJ	29
<i>André Leri Marques Soares</i>	
A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES COM CRÉDITOS DE CARBONO	41
<i>André Ricardo Passos de Souza</i>	
1. Tema em debate	41
2. Contexto histórico	41
3. Da sistemática de compensação de créditos introduzida pelo Protocolo de Quioto	43
4. Dos princípios norteadores do Protocolo de Quioto	47
5. Da natureza jurídica dos créditos de carbono	50
6. A tributação dos créditos de carbono	64
7. O conceito de renda tributável no Direito brasileiro	67
8. Tributação da renda gerada nas negociações privadas de CERs (ativo intangível)	71

9. Tributação da renda gerada nas negociações de Certificados de Emissão Reduzida em bolsas (valor mobiliário)	75
10. Tratamento fiscal na apuração da renda tributável das pessoas físicas e jurídicas	81
11. Conclusão	82

A INSTRUMENTALIZAÇÃO DO COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL COMO UM MEIO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE QUE PAGA OS SEUS TRIBUTOS – ALGO PRECISA SER FEITO	85
<i>Hélio Silvio Ourem Campos</i>	

A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DE ICMS ENTRE EMPRESAS INTERDEPENDENTES NO ESTADO DE SÃO PAULO – INCONSTITUCIONALIDADE DA PORTARIA CAT N. 15/08	101
<i>Maurício Barros e Thiago Garbelotti</i>	
1. Introdução	101
2. Patologias da Portaria CAT n. 15/08	103
3. Conclusão	119

O ARROLAMENTO DE BENS COMO GARANTIA DA EXECUÇÃO FISCAL	121
<i>Simone de Sá Portella</i>	
1. Introdução	121
2. O arrolamento de bens e direitos na Lei n. 9.532/97	121
3. Conclusão	129

## **PARECER**

COOPERATIVA DE SERVIÇOS QUE SEPARA EM SUA CONTABILIDADE AS RECEITAS DERIVADAS DE ATOS COOPERATIVOS E DE ATOS NÃO COOPERATIVOS. AUTUAÇÃO INDEVIDA DE TODOS OS ATOS COMO SE NÃO FOSSEM COOPERATIVOS. ADESÃO E DESISTÊNCIA AO PAES EM UMA DAS AUTUAÇÕES. ENTENDIMENTO DE CONFISSÃO GENERALIZADA PARA TODOS OS PROCESSOS POR PARTE DA FAZENDA.

INCONSISTÊNCIA DA REFERIDA INTERPRETAÇÃO À LUZ DOS PRINCÍPIOS DA MORALIDADE, LEGALIDADE E NORMAS PROCESSUAIS. PARECER.	133
<i>Ives Gandra da Silva Martins</i>	
1. Consulta	133
2. Resposta	134

## **JURISPRUDÊNCIA**

### **INTEIRO TEOR**

VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE EM SITE NA INTERNET. EXIGÊNCIA DO ICMS. IMPOSSIBILIDADE.	165
VENDAS A PRAZO. ENCARGOS FINANCEIROS. PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS À ALÍQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE LEGAL.	171
ICMS. REGIME ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO PARA EMPRESAS EXPORTADORAS. VEICULAÇÃO POR DECRETO. ILEGALIDADE. INOCORRÊNCIA.	177
OPERAÇÃO DE INTEGRALIZAÇÃO DE AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL DE EMPRESA PELA EMBARGANTE. REPASSE DE AÇÕES DE OUTRA PESSOA JURÍDICA. VALOR CONTÁBIL. NÃO-INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL.	186
PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES NO LUCRO. ISENÇÃO PREVISTA NO ART. 10 DA LEI N. 9.249/95. INAPLICABILIDADE.	205

### **DESPACHOS**

INSCRIÇÃO ESTADUAL. SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO. APRESENTAÇÃO DE CND'S DE OUTROS ESTADOS E DECLARAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA DOS SÓCIOS. EXIGÊNCIAS DESARAZZOADAS.	219
--	-----

## EMENTAS

EXECUÇÃO FISCAL. PENHORA <i>ON LINE</i> . NECESSIDADE DE TENTATIVA DE LOCALIZAÇÃO DE OUTROS BENS.	221
JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. DISTRIBUIÇÃO DE VALORES ACUMULADOS. OBSERVÂNCIA DOS CRITÉRIOS DA LEGISLAÇÃO. POSSIBILIDADE.	222
CDA. AUSÊNCIA DE DESCRIÇÃO DO FATO GERADOR DO DÉBITO EXECUTADO. NULIDADE.	224
RÁDIO-CHAMADA. INCIDÊNCIA DE ISS. SERVIÇO DE SECRETÁRIA. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA DO ISS E DO ICMS.	225
LITISCONSÓRCIO ATIVO FACULTATIVO. FORMAÇÃO APÓS A DISTRIBUIÇÃO DA AÇÃO. ILEGALIDADE. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO JUIZ NATURAL.	226
IPTU. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA DO COMPROMISSÁRIO-COMPRADOR E DO COMPROMISSÁRIO-VENDEDOR.	237
CPME. OPERAÇÃO SIMBÓLICA DE CÂMBIO. MÚTUO FINANCEIRO CONVERTIDO EM INVESTIMENTO NO CAPITAL. INCIDÊNCIA.	238

## ARTIGOS



# IMPOSSIBILIDADE DO PROCON DO ESTADO DE SÃO PAULO COBRAR MULTAS IMPOSTAS POR EXECUÇÃO FISCAL

Adolpho Bergamini

## 1. Introdução

Para cumprir as determinações dispostas nos arts. 5º, XXXII,<sup>1</sup> e 170, V,<sup>2</sup> da Constituição Federal, o Estado de São Paulo editou a Lei Estadual n. 9.192/95, autorizando o Poder Executivo a instituir a Fundação PROCON no Estado, o que fez por meio do Decreto Estadual n. 41.170/96. Segundo essas normas, o PROCON tem o dever de promover as medidas judiciais cabíveis na defesa e proteção dos interesses coletivos, difusos e individuais homogêneos dos consumidores, incluindo-se aí a cobrança das multas aplicadas nos termos do art. 56, I, da Lei n. 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor – CDC).

A cobrança dessas multas vem sendo realizada mediante inscrição em Dívida Ativa com o conseqüente ajuizamento de Execução Fiscal. Ocorre que esse procedimento não encontra amparo na legislação atualmente em vigor – Lei n. 6.830/80 (LEF).

Esse é o tema ao qual nos propomos a enfrentar doravante.

---

1. “Art. 5º. [...] XXXII – O Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor”.

2. “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] V – defesa do consumidor”.

Em princípio, analisaremos se *Fundações Públicas* estão ou não autorizadas a inscrever em Dívida Ativa quaisquer valores que pretendam cobrar de terceiros. O exame desse tema demandará o estudo da natureza jurídica da *Fundação Pública* segundo o ordenamento jurídico atual, bem como se ela – a *Fundação Pública* – se confunde ou não com *Autarquia*.

O assentamento dessas premissas nos permitirá saber se, do ponto de vista legal, o sistema de cobrança de multas adotado pelo PROCON no Estado de São Paulo se conforma ou não com as disposições legais atinentes.

Passemos adiante.

## 2. As previsões da LEF

De acordo com o art. 1º da Lei n. 6.830/80 (LEF), a execução fiscal se presta à cobrança da Dívida Ativa dos sujeitos de Direito Público da Administração Direta (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e respectivas **autarquias**. E, segundo o art. 2º, *caput*, a “Dívida Ativa” abrange os créditos tributários ou não tributários da *Fazenda Pública* arrolados na Lei n. 4.320/64,<sup>3</sup> a saber:

### **Receita de Capital**

Operações de crédito  
Alienação de bens móveis e imóveis  
Amortização de empréstimos concedidos  
transferências de Capital  
Outras receitas de Capital

### **Receita Patrimonial**

Receitas Imobiliárias  
Receitas de Valores Mobiliários  
Participações e Dividendos  
Outras Receitas Patrimoniais

### **Receita Industrial**

Receita de Serviços Industriais  
Outras Receitas Industriais

### **Receitas Diversas**

Multas  
Cobrança da Dívida Ativa  
Outras Receitas Diversas

### **Receita Tributária**

Impostos  
Taxas  
Contribuições de Melhoria

---

3. A referida lei estatui normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

O § 1º do art. 2º da LEF complementa as disposições do *caput* ao prescrever que qualquer valor cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o art. 1º (“União, Estados, Municípios, Distrito Federal, ou respectivas autarquias”) será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública. Logo, segundo a LEF, apenas podem ser inscritos em Dívida Ativa e cobrados em execução fiscal os créditos:

- da União, Estados, Distrito Federal e Municípios; e
- respectivas autarquias.

Pois bem. A Fundação PROCON não preenche nenhum dos requisitos mencionados na LEF para compor o pólo ativo de Execuções Fiscais. Primeiro, porque não é ente político ou autarquia, elemento essencial para que haja legitimidade ao ingresso de Execução Fiscal. Em segundo lugar, porque o crédito que se quer executar não é caracterizado como Dívida Ativa e tampouco seu valor é revertido para algum dos entes federativos ou suas autarquias, mas sim para si própria, bem como a lei não atribui a cobrança das multas aos entes políticos ou às suas autarquias, mas à Fundação PROCON.

Vejamos.

### **3. A caracterização do PROCON como fundação pública e não como autarquia**

Sabe-se que tanto as autarquias como as fundações públicas compõem a Administração Pública Indireta, diferindo, entretanto, em seus respectivos conceitos e atuações.

Para o Direito Administrativo, *Autarquia* é entidade criada por lei que presta um serviço autônomo com patrimônio e receitas próprios, para executar atividades típicas da Administração Pública que requeiram gestão administrativa e financeira descentralizada, visando melhor alcançar os objetivos constitucionais da Administração Pública.

Realmente, Hely Lopes Meirelles assim define as autarquias:

Entidades Autárquicas – São pessoas jurídicas de Direito Público, de natureza meramente administrativa, criadas por lei específica, para a realização de atividades, obras, ou serviços descentralizados da entidade estatal que as criou. Funcionam e operam na forma estabelecida na lei instituidora e nos termos de seu regulamento. As autarquias podem desempenhar atividades educacionais, previdenciárias e quaisquer outras outorgadas pela entidade estatal-matriz, mas sem subordinação hierárquica, sujeitas apenas ao controle finalístico de sua administração e da conduta de seus dirigentes.<sup>4</sup>

Adiante em sua obra,<sup>5</sup> em tópico específico, Hely Lopes Meirelles estabelece os contornos que delimitam a conceituação de “autarquia”, assim o fazendo.

A autarquia é forma de descentralização administrativa, através da personificação de um serviço retirado da Administração centralizada. Por essa razão, à autarquia só deve ser outorgado serviço público típico, e não atividades industriais ou econômicas, ainda que de interesse coletivo. Para estas, a solução correta é a outorga às empresas governamentais criadas para esse fim, ou sua delegação a empresas privadas, mediante concessão ou permissão.  
[...]

---

4. MEIRELLES. Hely Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 65.

5. *Ibidem*. p. 330-31.

Autarquia é pessoa jurídica de Direito Público, com função pública própria e típica, outorgada pelo Estado, não se confundindo com as fundações de Direito Privado, nem com as empresas governamentais, e menos ainda com os entes de cooperação (serviços sociais autônomos e organizações sociais). Toda estas entidades são pessoas jurídicas de Direito Privado, como veremos adiante, motivo pelo qual os privilégios administrativos (não os políticos) do Estado se transmitem naturalmente e institucionalmente às autarquias, sem beneficiar aquelas outras entidades, senão quando lhes são atribuídos por lei especial. E por fim, assinale-se esta diferença: a personalidade da autarquia, por ser de Direito Público, nasce com a lei que a institui, independentemente de registro; a personalidade jurídica das fundações, empresas governamentais e dos entes de cooperação, por ser de Direito Privado, nasce com o registro de seu estatuto, elaborado segundo a lei que a autoriza.

[...]

A autarquia não age por delegação; age por direito próprio e com autoridade pública, na media do *“jus imperii”* que lhe foi outorgado pela lei que a criou.<sup>6</sup> Como pessoa jurídica de Direito Público interno, a autarquia traz ínsita, para a consecução de seus fins, uma parcela do poder estatal que lhe deu vida. Sendo um ente autônomo, não há subordinação hierárquica da autarquia para com a entidade estatal a que pertence, porque, se isto ocorresse, anularia seu caráter autárquico. Há mera vinculação à entidade-matriz, que, por isso, passa a exercer um controle legal, expresso no poder de correção finalística do serviço autárquico

[...]

A instituição das autarquias, ou seja, sua criação, faz-se por lei específica (art. 37, XIX, da Constituição Federal), mas a organização se opera por decreto, que aprova o regulamento ou estatuto da entidade, e daí por diante sua implantação se completa por atos da diretoria, na forma regulamentar ou estatutária, independentemente de quaisquer registros públicos.

Até aqui, temos os seguintes elementos que identificam uma entidade como autárquica: a) a autarquia deve executar serviços próprios do Estado, em condições idênticas às do

---

6. Aqui, Hely Lopes Meirelles faz menção à Francesco D'Alessio: *Istituzioni di Diritto Amministrativo*. Turim, 1939, v. 1, p. 199.

Estado; b) a autarquia goza dos mesmos privilégios da Administração-matriz, o ente político que a criou; c) o início da personalidade jurídica da autarquia se dá com a publicação da lei que a criou e independe de registro de ato constitutivo em órgão competente; e d) a autarquia carrega consigo uma parcela do poder estatal e, por isso, não se submete a qualquer tipo de subordinação, podendo agir por seu próprio alvedrio e sem delegação.

A *Fundação Pública*, por sua vez, é entidade dotada de personalidade jurídica de Direito Privado sem fins lucrativos, criada por via de decreto legitimado por autorização legislativa para o desenvolvimento de atividades que não exigem execução de órgãos ou entidades de Direito Público, com autonomia administrativa e patrimônio próprio geridos pelos respectivos órgãos de administração.

Retomando as lições de Hely Lopes Meirelles, vejamos os principais conceitos atinentes às fundações públicas:

As fundações, como universalidade de bens personalizada, em atenção ao fim, que lhe dá unidade, ou como um patrimônio transfigurado pela idéia, que o põe ao serviço de um fim determinado, sempre estiveram nos domínios do Direito Civil, sendo consideradas pessoas jurídicas de Direito Privado.

Nos últimos tempos, porém, pelo fato de o Poder Público vir instituindo fundações para prossecução de objetivos de interesse coletivo – educação, ensino, pesquisa, assistência social, etc. – com a personificação de bens públicos e fornecendo subsídios orçamentários para sua manutenção, passou-se a atribuir personalidade pública a essas entidades.

[...]

Com esse tratamento, a Carta da República transformou essas fundações em entidades de Direito Público, integrantes da Administração indireta, ao lado das autarquias e das empresas governamentais.

[...]

As fundações prestam-se, principalmente, à realização de atividades não lucrativas e atípicas do Poder Público, mas de interesse coletivo, como a educa-