

Direito tributário

estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP

- Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo -



Direito tributário

estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP

– Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo –

Prefácio de José Paulo Neves

COORDENADORES

Eduardo Perez Salusse
Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho

AUTORES

Adolpho Bergamini	José Eduardo de Paula Saran
André Felix Ricotta de Oliveira	José Eduardo Soares de Melo
Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho	Karem Jureidini Dias
Argos Campos Ribeiro Simões	Luciano Garcia Miguel
Carlos Americo Domeneghetti Badia	Luiz Fernando Mussolini Júnior
Celso Alves Feitosa	Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça
Celso Barbosa Julian	Marcelo de Azevedo Granato
César Eduardo Temer Zalaf	Oswaldo Santos de Carvalho
Eduardo Perez Salusse	Paulo Antonio Fernandes Campilongo
Eduardo Soares de Melo	Paulo Gonçalves da Costa Junior
Eurico Marcos Diniz de Santi	Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli
Fábio Soares de Melo	Raphael Assef Lavez
Frederico de Mello e Faro da Cunha	Sérgio Gonini Benício
Ivan Ozawa Ozai	Tiago de Paula Araújo
Jefferson Chioro Vieira	Valério Pimenta de Moraes
José Carlos da Matta Rivitti	Vanessa Pereira Rodrigues Domene



CIP-BRASIL. CATALOGAÇÃO-NA-FONTE
SINDICATO NACIONAL DOS EDITORES DE LIVROS, RJ

D635

Direito tributário : estudos em homenagem aos 80 anos do TIT/SP / coordenação
Eduardo Perez Salusse , Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho. - 1. ed. - São Paulo : MP
Ed., 2015.

584 p. ; 23 cm.

Inclui bibliografia
ISBN 978-85-7898-080-1

1. Direito tributário - Brasil. I. Salusse, Eduardo Perez. II. Carvalho, Antonio Augusto
Silva Pereira de. III. Título.

15-22245

CDU: 34:351.713(81)

Produção editorial/gráfica
Mônica Aparecida Guedes

Diretor responsável
Marcelo Magalhães Peixoto

Impressão e acabamento
Orgrafic

Todos os direitos desta edição reservados à

© MP Editora – 2015
Rua Cincinato Braga, 340 cj. 122
01333-010 – São Paulo
Tel./Fax: (11) 3467-2676
adm@mpeditora.com.br
www.mpeditora.com.br
ISBN 978-85-7898-080-1

SUMÁRIO

Homenagem ao "TIT"	17
Prefácio	19
Novas realidades tecnológicas e contábeis na apuração de ICMS	21
<i>Adolpho Bergamini</i>	
1. Introdução	21
2. O <i>software</i> como <i>mercadoria</i>	22
2.1. Linhas gerais	22
2.2. Natureza jurídica das operações com <i>software</i>	23
2.3. Crédito de ICMS na aquisição de <i>softwares</i> utilizados na industrialização e/ou comercialização de bens	33
3. Conclusão	41
Conflito de competência entre ICMS e ISS (montagem industrialização por encomenda, blindagem, embalagens gráficas e os efeitos da Adin 4.389)	43
<i>André Felix Ricotta de Oliveira</i>	
1. Introdução	43
2. Da decisão do STF	44
3. Do processo de concretização do STF	49
4. Da prestação de serviço de industrialização de embalagem sob encomenda	58
5. Conclusões	62
6. Bibliografia	63
ICMS. "Cesta básica". Inobservância do princípio da clareza na legislação paulista	65
<i>Antonio Augusto Silva Pereira de Carvalho</i>	
Introdução	65
I. O princípio da clareza	66
II. A Lei Complementar n. 863/99 do Estado de São Paulo	68
III. O estorno proporcional do "crédito de ICMS" nas operações relativas a circulação de determinados gêneros alimentícios	71
IV. Isenção e redução de base de cálculo simultâneas. Incompatibilidade. Descuido grosseiro	77
V. A lição do Conselho Constitucional francês	78
VI. Fecho	80

ICMS. Imunidade do livro eletrônico	83
<i>Argos Campos Ribeiro Simões</i>	
I. A controvérsia interpretativa	83
II. ICMS. Imunidade do livro eletrônico: uma questão interpretativa	83
II.1. Refletindo sobre interpretação	84
III. Conclusões não definitivas	89
Bibliografia	89
Apontamentos sobre a produção de provas na Lei n. 13.457/2009	91
<i>Carlos Americo Domeneghetti Badia</i>	
I. Introdução	91
II. Conceito de prova e sua origem constitucional	92
III. A prova no processo administrativo tributário: dualidade entre as verdades material e formal	93
IV. As provas na Lei n. 13.457/2009	96
V. Conclusões	102
VI. Bibliografia	102
Decadência e o TIT (o tempo que cria e extingue direitos)	103
<i>Celso Alves Feitosa</i>	
Doutrina	104
1975/PUC/VI Curso de especialização em direito tributário	104
2011 NEF – Núcleo de Estudos Fiscais da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas – DIREITO GV	105
Decisões Administrativas	110
Decadência à luz da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo no tempo conforme fundamentos	110
Temário	110
Decadência	110
Momentos anteriores – viagem no tempo – 1979/2004 – TIT	128
O ICMS e os armazéns gerais – aspectos teóricos e práticos	137
<i>Celso Barbosa Julian</i>	
1. Introdução	137
2. Conceitos e peculiaridades dos armazéns gerais	137
3. O ICMS na Constituição de 1988	140
3.1. Não cumulatividade	141
3.2. Seletividade	142
3.3. Alíquotas	142
4. O ICMS e a Lei Complementar 87/96	142

5. Natureza jurídica das operações com o armazém geral	143
5.1. Estabelecimento responsável – LC 87/96	146
5.2. Aspecto temporal da hipótese de incidência	146
6. Responsabilidade tributária dos armazéns gerais – Lei Estadual 6.374/89	150
7. Conclusão	154

Considerações sobre o sistema impugnativo e recursal no processo administrativo paulista regido pela Lei 13.457/2009 **155**

César Eduardo Temer Zalaf

1. Introdução – a questão dos “pecados”	155
2. A defesa	156
3. O Recurso Ordinário	159
4. O Recurso de Ofício	162
5. O Recurso Especial	165
6. Nossas conclusões	167
7. Bibliografia	167

O rompimento ideológico do pacto federativo: violação atípica à ordem jurídica e aos acordos internacionais **169**

Eduardo Perez Salusse

I. Introdução	169
II. Breve identificação ideológica da eficiência do ICMS à luz do pacto federativo: desenvolvimento socioeconômico	170
III. A crise do pacto federativo	172
IV. O rompimento atípico do subsistema do ICMS – o realinhamento necessário – novo horizonte à eficiência	176
V. Desrespeito à ordem jurídica internacional	178
VI. Conclusões	181

Créditos acumulados do ICMS: origem, apropriação e transferência para terceiros **183**

Eduardo Soares de Melo

Os 80 anos do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo	183
1. Introdução	183
2. O princípio da não cumulatividade tributária	184
3. Constituição do crédito acumulado do ICMS. Distinção entre “crédito acumulado” e “saldo credor” do imposto	184
4. A Lei Complementar n. 87/96 e as modalidades de transferência do crédito acumulado	186

4.1. Análise do § 1º, do artigo 25, da Lei Complementar n. 87/96. Transferência do crédito acumulado do ICMS gerado em virtude da realização de operações de exportação	187
4.2. A norma do § 1º, do artigo 25, da Lei Complementar n. 87/96 desrespeita a imunidade tributária conferida às operações de exportação, obstaculizando a utilização plena dos créditos acumulados	187
4.3. Autoaplicabilidade do artigo 25, § 1º, da LC 87/96 (créditos acumulados em razão de exportações). Dispensa da lei estadual	188
4.4. Análise do § 2º do artigo 25 da Lei Complementar n. 87/96. Transferência do crédito acumulado do ICMS originário de operações, excetuadas as exportações	189
4.5. A norma do § 2º do artigo 25 da Lei Complementar n. 87/96 viola o princípio da não cumulatividade tributária	190
5. A normatização da transferência de crédito acumulado na Lei estadual n. 6.374/89	192
6. Autuação fiscal em face do contribuinte que gerou o crédito acumulado. Transferência condicionada à destinação específica da mercadoria, conforme previsão legal	194
7. Autuação fiscal contra o contribuinte receptor do crédito acumulado em transferência	196
7.1. Inadequação entre a conduta praticada pelo contribuinte autuado (“receber” crédito acumulado) e a conduta prevista na norma e tida como infringida (“transferir” crédito acumulado)	196
7.2. A boa-fé do contribuinte receptor do crédito acumulado em transferência, que desconhecia a prática de operações simuladas por parte de terceiros, e que teriam originado o crédito. O poder de polícia de cunho fiscalizatório é atribuição exclusiva dos Estados e do Distrito Federal	199
7.3. Impossibilidade de comprovação, pelo contribuinte receptor do crédito acumulado em transferência, da destinação que terceiro deu à mercadoria após sua aquisição	200
7.4. Posterior constatação de irregularidade atinente à apropriação e à transferência do crédito acumulado não alcança o contribuinte que adotou procedimento fiscal previsto na norma, inclusive com a obtenção de autorizações das repartições fiscais para a realização da transferência do crédito	201
7.5. A responsabilidade do contribuinte está condicionada à demonstração da efetiva participação no ato considerado fraudulento	204
7.6. A declaração de nulidade da autorização do crédito acumulado irradia efeitos jurídicos apenas a partir de sua publicação (efeitos “ex nunc”). Princípios jurídicos da publicidade, moralidade administrativa e segurança jurídica	206
8. Conclusão	207

Em defesa da publicidade, transparência e controle social dos autos de infração 209

Eurico Marcos Diniz de Santi

1. Desafios do segredo fiscal dos AIIMs 209
 - 1.1. Por que não publicizar os Autos de Infração? Gritando “fogo” num teatro lotado! 210
 - 1.2. O segredo de qualquer informação pública implica direta ofensa e restrição do cidadão ao exercício do seu direito de deliberação sobre políticas públicas, sobre a eficiência da ação dos servidores públicos e sobre a aferição da igualdade perante a lei 211
2. O realismo fabulador de Kafka revelando a alienação e as deformidades do direito: “diante da lei” 212
3. Manipulação da moldura da legalidade: cenário de ocultação do segredo fiscal 217
4. Valorização do servidor público e controle social no cenário da transparência fiscal 219
5. Conclusão 221

Processo Administrativo Tributário Eletrônico 225

Fábio Soares de Melo

- I. Introdução 225
- II. Processo Administrativo Tributário 225
- III. Princípios norteadores do Processo Administrativo Tributário 226
- IV. Processo Administrativo Tributário. Modalidade Eletrônica (ePAT) 229
 - (a) Ampla defesa 229
 - (b) Devido processo legal 230
 - (c) Publicidade 231
 - (d) Eficiência 232
 - (e) Motivação 233
 - (f) Verdade material 235
 - (g) Celeridade 236
 - (h) Economia ao Estado 237
- V. Conclusão 237

A exigência do IPVA sobre os veículos locados de outros Estados 239

Frederico de Mello e Faro da Cunha

- I. IPVA. Histórico constitucional. Competência. Critério material 239
- II. Domicílio. Código de Trânsito Brasileiro. Código Civil. Código Tributário Nacional. Critério espacial 240
- III. Legislação paulista. Inconstitucionalidades 242
- IV. Posicionamento do TIT/SP e dos Tribunais 245
- V. Conclusão 248

ICMS sobre serviços de transporte e questões relativas ao direito de crédito (subcontratação, redespacho, substituição tributária, crédito outorgado) 249

Ivan Ozawa Ozai

Introdução	249
1. Materialidade do ICMS incidente sobre prestações de serviço de transporte	250
2. Subcontratação e redespacho: definição civil <i>versus</i> definição tributária	252
3. Substituição tributária no transporte: substituição progressiva, regressiva ou concomitante?	254
3.1. O diferimento e o direito de crédito: direito de quem?	258
4. O crédito outorgado para as empresas prestadoras de serviço de transporte	263
4.1. Características gerais	263
4.2. Há limites para opção?	264
5. Efeitos da opção pelo crédito outorgado sobre a incidência do ICMS	265
5.1. Opção do crédito outorgado pelo transportador subcontratado sem substituição tributária	265
5.2. Opção do crédito outorgado pelo transportador subcontratado com substituição tributária: há crédito para o substituído?	266
5.3. Opção do crédito outorgado pelo transportador subcontratante sem substituição tributária: compreensão do crédito outorgado como um regime diferenciado de tributação	268
5.4. Opção do crédito outorgado pelo transportador subcontratante com substituição tributária: compreensão do diferimento e de suas modalidades de pagamento	269

Auto de Infração e Imposição de Multa – requisitos formais e materiais, nulidades, retificações, efeitos: o aperfeiçoamento da representação gráfica do lançamento tributário de ofício 273

Jefferson Chioro Vieira

1. Introdução	273
2. Lançamento e Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM)	274
2.1. Requisitos formais de validade do AIIM	275
2.2. Requisitos materiais de validade do AIIM	279
3. Nulidades e retificações do AIIM: revisões do ato administrativo e seus efeitos	281
4. Síntese conclusiva	285
5. Referências bibliográficas	286

Reflexões acerca do aproveitamento do saldo credor de ICMS em ato de lançamento	289
<i>José Carlos da Matta Rivitti</i>	
<i>Raphael Assef Lavez</i>	
1. Introdução	289
2. A não cumulatividade como regra constitucional conformadora da competência tributária dos estados	291
3. O controle de legalidade no procedimento de revisão dos atos de lançamento administrativo	297
4. Direito tributário penal: a distinção entre o fato jurídico tributário e o fato ilícito	303
5. Conclusões	304
Referências bibliográficas	306
Considerações sobre a aplicabilidade da Súmula Vinculante n. 24/09 do STF aos casos de fraude fiscal estruturada	309
<i>José Eduardo de Paula Saran</i>	
Introdução	309
I. <i>Cui prodest? Cui bono?</i>	309
II. A Lei 8.137 de 1990	311
III. A Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1571-1/DF	313
IV. A Súmula Vinculante n. 24 de 2009, do STF	315
IV.1. Debates do HC-81.611-8/DF	316
IV.2. Debates que resultaram na edição da Súmula 24/09	318
V. Consequências da Súmula 24/09 para a persecução penal	322
VI. Consequências da Súmula 24/09 para as atividades de investigação	323
VI.1. Competência da fiscalização tributária	325
VI.2. A fraude fiscal estruturada	327
VI.3. A matriz de validade da investigação antes do lançamento tributário em caráter definitivo	328
VII. A atuação conjunta fisco-policial	331
VIII. Manifestação do Ministério Público Federal contra a Súmula Vinculante 24	334
Conclusão	337
Referências bibliográficas	338
ICMS – Comunicação – conceitos e prática	341
<i>José Eduardo Soares de Melo</i>	
80 anos do Tribunal de Impostos e Taxas	341
I. Serviços de comunicação (âmbito do ICMS)	341
1. Considerações gerais	341
2. Telecomunicação	345

2.1. Conceito legal	345
2.2. Serviços	348
II. Serviços de comunicação (âmbito do ISS)	365

Possibilidade de incidência de ICMS na inserção de publicidade em meio eletrônico **369**

Karem Jureidini Dias

1. Introdução	369
2. Breve histórico da tributação das comunicações	369
3. Conceitos de comunicação	377
3.1. Comunicação como diálogo	377
3.2. Comunicação como transmissão/recepção de mensagens	379
4. Prestação de serviço de comunicação vs. inserção de publicidade em meio eletrônico	381
4.1. Entendimento da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo	383
4.2. Posicionamento da jurisprudência	387
4.3. Inserção de publicidade na internet	388
4.4. Veiculação de publicidade em jornais e periódicos disponibilizados em meio eletrônico	392
5. Conclusões	395
Referências bibliográficas	396

O conceito de prestação de serviço de comunicação para a incidência do ICMS **399**

Luciano Garcia Miguel

1. Introdução	399
2. A tributação do serviço de comunicação na ordem constitucional anterior	400
3. A tributação do serviço de comunicação após a promulgação da Constituição de 1988	402
4. A delimitação do conceito de prestação de serviço de comunicação pela doutrina	405
5. Crítica à delimitação do conceito de prestação de serviço de comunicação pela doutrina	409

A inidoneidade do adquirente de mercadorias e a responsabilidade do vendedor de boa-fé **411**

Luiz Fernando Mussolini Júnior

I. Introdução	411
II. O caso concreto	411
III. Da nossa conclusão sobre a matéria	432

O ITCMD-*causa mortis* e suas "hipóteses extraterritoriais": uma análise dos artigos 155, § 1º, III, "b", e 24, § 3º, da Constituição Federal 433

Marcelo de Azevedo Granato

- I. Introdução 433
- II. A instituição do ITCMD-*causa mortis* nas hipóteses do artigo 155, § 1º, III, "b", e o parágrafo 3º do artigo 24 da CF/88 436
 - II.i. A lei complementar objeto do artigo 155, § 1º, III, "b", da CF/88 438
 - II.ii. A "lei federal sobre normas gerais" do artigo 24, § 3º, da CF/88 440
- III. Conclusão 443
- IV. Referências bibliográficas 443

A reforma de julgado: limites e conceito de "jurisprudência firmada nos tribunais judiciários" 445

Oswaldo Santos de Carvalho

Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça

- 1. Pressupostos e características da reforma de julgado administrativo 445
- 2. "Diálogo" com o Poder Judiciário 448
- 3. Contraposição entre os processos administrativo paulista e federal 451
- 4. Conceito de jurisprudência firmada 453
- 5. Considerações finais 457
- 6. Conclusões 458
- 7. Bibliografia 461

A revisão do Auto de Infração e Imposição de Multa no processo administrativo tributário paulista 463

Paulo Antonio Fernandes Campilongo

- 1. Introdução 463
- 2. Segurança jurídica e a importância do processo nesse contexto 464
- 3. Teoria da substanciação e da individualização da demanda 466
- 4. A importância do momento de inserção do fato jurídico no sistema para definição da modalidade de demanda 469
- 5. Normas de direito positivo material que cuidam da revisão do lançamento. Código Tributário Nacional e lei do contencioso administrativo paulista 473
- 6. O controle de legalidade e a questão da definitividade do auto de infração e imposição de multa 476
- 7. Processo administrativo tributário e a teoria da abolição parcial das normas jurídicas 478
- 8. Limites temporais à revisão do auto de infração e imposição de multa 480

Sujeição ativa e passiva do ICMS nas operações de recebimento de produtos importados – tendências jurisprudenciais 483

Paulo Gonçalves da Costa Junior

- I. Contextualização histórica da questão 483
- II. Marco importante na definição do tema – o julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 193817 484
- III. Sobre o malogro da tese de que a sujeição ativa seria definida em função do local do desembaraço e sobre a tendência de alçar o estabelecimento do importador a critério decisivo para a apuração da competência tributária 486
- IV. Problemas insitos à tese da “destinação jurídica” e a relativização da matéria no julgamento do recurso extraordinário n. 268.586 488
- V. Diferentes enfoques de abordagem do problema da sujeição ativa 491
- VI. A disciplina da matéria pela Lei Complementar n. 87/96 – a entrada física como critério norteador da sujeição ativa 493
- VII. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça 495
- VIII. A hipótese de dissonância entre a destinação física e a destinação econômica 496
- IX. Análise de precedentes do Supremo Tribunal Federal – a importância dada à destinação econômica 497
- X. Conclusões 499

ICMS e o transporte destinado à exportação – o aparente conflito entre as orientações do STF e do STJ (crítica à atual posição do STF e do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo) 501

Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli

- I. Introdução 501
- II. Dos dispositivos normativos envolvidos 501
- III. A orientação jurisprudencial do TIT/SP e seu alinhamento à do STF – o vício circular de fundamentação 505
- IV. A isenção prevista na Lei Complementar n. 87 de 1996 – o aparente conflito entre a orientação do STJ e a do STF 510
- V. Conclusões 511

Os juízos de constitucionalidade e de legalidade no âmbito do contencioso administrativo tributário paulista 513

Sérgio Gonini Benício

- 1. Considerações iniciais 513
- 2. Do cenário legislativo 514
- 3. Do exercício de atividade jurisdicional pelos tribunais administrativos fiscais 516

4. Da aplicação e da interpretação do direito. Dos juízos de constitucionalidade e de legalidade como pressupostos para a consecução da atividade jurisdicional dos tribunais administrativos	520
5. Da interpretação conforme a Constituição Federal ou a lei materialmente superior	524
6. Bibliografia	533

Cláusula FOB, responsabilidade objetiva, presunção, boa-fé e o STJ **535**

Tiago de Paula Araújo

I. Introdução	535
I.1. Cláusula FOB	535
I.2. O fato boa-fé regendo as operações sujeitas ao ICMS	536
II. Presunção jurídica	537
III. Jurisprudência do TIT sobre a cláusula FOB e a presunção citada	539
IV. Jurisprudência do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo	539
V. Regra-matriz da incidência do ICMS	540
VI. Capitulações dos Autos de Infração e Imposição de Multa – AIIM’s	541
VI.1. Quanto à infração	541
VI.2. Quanto à penalidade	542
VII. Tendência atual do STJ	542
VII.1. RESP n. 1.305.856-SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, Requerente: Coopersucar	542
VII.2 No mesmo sentido, com a mesma fundamentação jurídica	544
VIII. Conclusões	545
VIII.1. Documento Fiscal Eletrônico – DFE/Registro Eletrônico de Documento Fiscal – REDF	545
VIII.2. Quanto ao e. Tribunal de Impostos e Taxas – TIT	546

A “Operação Cartão Vermelho”: expressão da nova relação entre o fisco e o contribuinte – a constitucionalidade da ação fiscal na identificação dos rendimentos das atividades econômicas do contribuinte pessoa jurídica **547**

Valério Pimenta de Moraes

1. Considerações iniciais: o novo paradigma da Administração Tributária no tratamento de informações fiscais numa sociedade de massa	547
2. Da “Operação Cartão Vermelho”: a constitucionalidade da ação fiscal na identificação dos rendimentos e das atividades econômicas do contribuinte	549
3. Do deslocamento da centralidade do Direito Tributário: uma redefinição da relação Fisco e contribuinte frente aos princípios constitucionais	553

4. Da inocorrência de quebra de sigilo bancário e da inaplicação das disposições normativas da Lei Complementar n. 105/01 na cadeia de positivação da ação fiscal: a posição do Conselho da Justiça Federal com o enunciado n. 286 da Jornada de Direito Civil	557
5. Conclusão	564
6. Referências bibliográficas	565
Zona Franca de Manaus – A guerra fiscal e o artigo 15 da LC 24/75	567
<i>Vanessa Pereira Rodrigues Domene</i>	
I. Introdução	567
II. Da Zona Franca de Manaus	568
III. Da Lei Complementar n. 24/75 e sua recepção pela Constituição Federal de 1988	569
IV. Do recente julgamento do tema pelo C. STF – ADI 310	579
V. Das decisões administrativas no âmbito do TIT-SP	580
VI. Conclusões	582
VII. Referências bibliográficas	583