

9621 – ISS – serviço notarial e de registro público – tributo – incidência – distinção do IR – efeitos

“Tributário. Apelação cível. Ação declaratória. ISS sobre serviços notariais e de registro. Incidência do tributo confirmada pela decisão da ADIn 3089/DF. Atividade que pode ser delegada. Inexistência do requisito de pessoalidade. Ausência de equiparação com os profissionais liberais. Distinção entre o imposto de renda e o imposto sobre serviço. Tributação que deve recair sobre a integralidade do serviço prestado. Pedido inicial que deve ser julgado improcedente. Inversão do ônus de sucumbência. Recurso provido. A decisão da ADIn 3089/DF pacificou a questão acerca da possibilidade de cobrança de ISS sobre os serviços notariais e de registro. Tendo em vista que o serviço prestado pelo titular do cartório é passível de delegação, tanto aos escreventes como a substitutos, não se afigura que a atividade de notário seja de caráter pessoal. Não há qualquer equiparação entre o profissional liberal, que desenvolve a atividade de forma pessoal, e o notário, que pode delegar suas funções, sendo que a tributação fixa somente é possível aos profissionais liberais, cabendo aos notários e registradores arcar com o ISS sobre os serviços prestados, na forma do art. 9º do Decreto nº 406/1968 e do art. 7º da Lei Complementar nº 116/2003. O imposto de renda não guarda qualquer relação com o ISS e, sendo assim, o pagamento do IR não isenta o notário da incidência do ISS sobre os serviços prestados. Merece ser julgada improcedente a pretensão inicial, com a inversão do ônus da sucumbência fixado pela sentença.” (TJPR – AC 0785823-1 – 2ª C.Cív. – Rel. Des. Silvio Dias – DJe 26.09.2011)

Transcrição RET

Decreto-Lei nº 406/1968:

“Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

§ 2º Na prestação dos serviços a que se referem os itens 19 e 20 da lista anexa o imposto será calculado sobre o preço deduzido das parcelas correspondentes:

- a) ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços;
- b) ao valor das subempreitadas já tributadas pelo imposto. (Redação dada ao parágrafo pelo Decreto-Lei nº 834, de 08.09.1969, DOU 08.09.1969)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da Lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (Redação dada ao parágrafo pela Lei Complementar nº 56, de 15.12.1987, DOU 16.12.1987)

§ 4º Na prestação do serviço a que se refere o item 101 da lista anexa, o imposto é calculado sobre a parcela do preço correspondente à proporção direta da parcela da extensão da rodovia explorada, no território do Município, ou da metade da extensão de ponte que una dois Municípios. (Parágrafo acrescentado pela Lei Complementar nº 100, de 22.12.1999, DOU 23.12.1999)

§ 5º A base de cálculo apurado nos termos do parágrafo anterior:

I – é reduzida, nos Municípios onde não haja posto de cobrança de pedágio, para sessenta por cento de seu valor;

II – é acrescida, nos Municípios onde haja posto de cobrança de pedágio, do complemento necessário à sua integralidade em relação à rodovia explorada. (Parágrafo acrescentado pela Lei Complementar nº 100, de 22.12.1999, DOU 23.12.1999)

§ 6º Para efeitos do disposto nos §§ 4º e 5º, considera-se rodovia explorada o trecho limitado pelos pontos equidistantes entre cada posto de cobrança de pedágio ou entre o mais próximo deles e o ponto inicial ou terminal da rodovia. (Parágrafo acrescentado pela Lei Complementar nº 100, de 22.12.1999, DOU 23.12.1999)”

Limites à Instituição de Contribuições Sociais Residuais: o Artigo 195, § 4º, da Constituição na Visão do STF

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor, Advogado e Consultor Tributário em Curitiba/PR, Mestre em Direito Econômico e Social pela PUCPR, Membro do IBDT e da ABDT.

SUMÁRIO: Introdução; 1 O § 4º do artigo 195 da CF e a exigência de lei complementar; 2 O § 4º do artigo 195 da CF e a não cumulatividade; 3 O § 4º do artigo 195 da CF e o ineditismo do fato gerador e da base de cálculo em relação a contribuições já previstas na CF; Conclusões.

INTRODUÇÃO

A interpretação do inteiro teor do § 4º do art. 195 da Constituição Federal de 1988 ganhou bastante espaço nos estudos de doutrina do Direito Tributário à época da criação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), pela Emenda Constitucional nº 12/1996, e também quando houve a instituição de contribuição previdenciária patronal para as empresas, incidente sobre a remuneração paga aos empresários e prestadores de serviços autônomos, pela Lei Complementar nº 84/1996. Posteriormente, algumas outras cobranças tributárias sempre suscitaram novas análises do dispositivo constitucional, mas sem a mesma profundidade de antanho. Agora a interpretação do § 4º do art. 195 da Constituição volta com toda a força ao debate jurídico, em virtude da discussão da proposta de lei complementar que pretende reinstaurar a CPMF, sob regime jurídico um pouco distinto, e que teria por base a competência residual da União para instituir contribuições de Seguridade Social residuais (art. 195, § 4º, da CF)¹.

Não vamos aqui adentrar no debate sobre a necessidade ou não da recriação da CPMF sob o formato de contribuição social sobre a saúde. Nosso interesse aqui é analisar juridicamente o conteúdo da norma de competência vazada no § 4º do art. 195 da Constituição, relativa às contribuições sociais residuais, com base na jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal.

1 Com a extinção da CPMF, em 31.12.2007, devido à ausência de prorrogação de sua norma de competência constitucional, o governo conseguiu estimular na Câmara dos Deputados uma modificação do PLC 306-B/2008 para inserir na lei complementar que regulamentará a EC 29/2000 também a instituição da contribuição social para a saúde. O projeto já foi aprovado pela Comissão de Finanças e Tributação e pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara e será levado à apreciação final na Casa antes de seguir ao Senado para votação. A renovação na composição da Câmara, resultante das últimas eleições em 2010, poderá trazer novos rumos para a discussão.

Uma contribuição social residual é aquela que não possui sua hipótese de incidência/base de cálculo indicada no texto do art. 195 da Constituição, e, por tal motivo, como contribuição residual, está sujeita às limitações do § 4º do art. 195. Esse dispositivo autoriza a União Federal a instituir contribuições para a Seguridade Social residuais, nos seguintes termos, *ipsis litteris*: “Art. 195. [...] § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da Seguridade Social, obedecido o disposto no art. 154, I”. Qual é o significado ou conteúdo dessa norma de competência legislativa tributária?

Observe-se que o § 4º do art. 195 da Constituição permite, textualmente, que “a lei poderá instituir outras fontes [...]” para a Seguridade Social e condicionar a criação dessas outras fontes (leia-se aqui “outras contribuições”) à obediência da técnica de tributação residual aplicável aos impostos pelo art. 154, I, da Constituição. Essa técnica, por sua vez, impõe limites à instituição de novos impostos pela União, além dos já previstos no art. 153². E, por força do § 4º do art. 195, essa técnica para instituição de impostos residuais da União deve ser aplicada às contribuições residuais de Seguridade Social com os ajustes necessários. Vejamos o teor da regra do art. 154, I: “Art. 154. A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos [impostos] discriminados nesta Constituição; [...]” (explicitamos entre colchetes)³.

Tal regra está a exigir que a União Federal, quando vier a instituir novos impostos afora os já previstos para sua competência no art. 153, o faça por meio de lei complementar. Além disso, a regra exige que a União estruture o novo imposto com incidência não cumulativa, ou seja, permitindo o abatimento do valor do imposto incidente em etapas anteriores de circulação da matéria tributada, caso sua incidência se dê sobre a circulação de riqueza. E, por fim, a regra também exige que o novo imposto da União não tenha base de cálculo ou fato gerador próprios daqueles já previstos para impostos na Constituição, sejam impostos previstos para a União, os Estados, o DF ou os Municípios (ou seja, o novo imposto da União deve ter fato gerador e base de cálculo distintos daqueles previstos nos arts. 153, 155 e 156).

2 O art. 153 da CF discrimina os impostos de competência da União Federal, apontando, de forma aproximada, quais podem ser seus fatos geradores e suas bases de cálculo.

3 Na Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda nº 1/1969, a regra da competência residual para impostos da União era resultado da conjugação do § 5º do art. 18 e do § 1º do art. 21, *ipsis litteris*: “Art. 18. [...] § 5º A União poderá, desde que não tenham base de cálculo e fato gerador idênticos aos dos previstos nesta Constituição, instituir outros impostos, além dos mencionados nos arts. 21 e 22, e que não sejam da competência tributária privativa dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, assim como transferir-lhes o exercício da competência residual em relação a impostos, cuja incidência seja definida em lei federal. [...] Art. 21. Compete à União instituir imposto sobre [sic]: [...] § 1º A União poderá instituir outros impostos, além dos mencionados nos itens anteriores, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo idênticos aos dos previstos nos arts. 23 e 24. [esses artigos preveem fatos geradores próprios dos impostos estaduais e municipais]”. Não havia regra semelhante aplicável às contribuições sociais, até porque essas contribuições não encontravam discriminação/indicação de possíveis fatos geradores ou bases de cálculo, como passaram a ter na redação da Constituição de 1988, ocasião na qual também surgiu a regra da competência residual para contribuições sociais.

Mas qual é o conteúdo da norma de competência do § 4º do art. 195, no que se reporta à regra constante do inciso I do art. 154? Vamos responder ao questionamento tendo por base a jurisprudência do STF em torno do § 4º do art. 195 da Constituição, dividindo nossa pesquisa aqui em três tópicos, conforme o limite do qual estivermos tratando: i) exigência de lei complementar; ii) não cumulatividade da incidência; iii) ineditismo de fato gerador ou base de cálculo.

1 O § 4º DO ARTIGO 195 DA CF E A EXIGÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR

Note-se que o início da redação do § 4º do art. 195 da Constituição afirma que a “lei poderá instituir” contribuições residuais, e não a qualifica como lei complementar, o que poderia nos levar a entender que basta lei ordinária para instituir uma contribuição residual. A exigência de lei complementar é encontrada mediante a interpretação da remissão que o § 4º do art. 195 faz à observância da técnica de tributação residual dos impostos contida no art. 154, I, dispositivo esse que exige expressamente lei complementar. Conclui-se, assim, que, se para impostos residuais se exige lei complementar, para contribuições residuais de Seguridade Social também se deve exigir.

Mas a redação do § 4º do art. 195 da Constituição já levou um ministro do STF, no passado, a entender que a lei ali exigida seria a lei ordinária, dispensando-se lei complementar para instituição de novas contribuições para a Seguridade Social⁴. Tal posição foi isolada. A jurisprudência do STF é pacífica no sentido de exigir lei complementar para a instituição de contribuições residuais para a Seguridade Social, com base na interpretação do § 4º do art. 195, c/c o inciso I do art. 154⁵.

2 O § 4º DO ARTIGO 195 DA CF E A NÃO CUMULATIVIDADE

No julgamento do RE 228.321-0/RS⁶, o Supremo Tribunal Federal analisou a aplicabilidade às contribuições de Seguridade Social de apenas duas das três limitações impostas ao exercício da competência residual pelo art. 154, I, da Constituição. Nesse julgamento, o STF, por maioria de votos, decidiu que a instituição de novas contribuições de Seguridade Social, com base na competência residual da União fixada no § 4º do art. 195 da CF, só pode ocorrer: i) com a edição de lei complementar; e ii) atendendo à exigência de que o fato

4 Esse foi o entendimento do Ministro do STF Sydney Sanches (aposentado) exarado em seu voto no julgamento plenário da ADIn-MC 1.497-8/DF (Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p/o Ac. o Ministro Carlos Velloso, Julgado por maioria em 09.10.1996, DJU 13.12.2002). Observamos, porém, que o conteúdo do § 4º do art. 195 da Constituição não foi o foco desse julgamento do STF, que se concentrou apenas em determinar a constitucionalidade da Emenda nº 12/1996, que criou a norma de competência da CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira).

5 Vide RE 166.772-9/RS, RE 177.296-4/RS, ADIn 1.102-2/DF, RE 228.321-0/RS, ADIn-MC 1.497-8/DF, entre inúmeros outros.

6 STF, Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, Julgado em 01.10.1998, DJU 30.05.2003.

gerador e a base de cálculo da nova contribuição sejam inéditos em relação aos fatos geradores e às bases de cálculo das contribuições de Seguridade Social já previstas pela Constituição (especificamente nos arts. 195 e 239 da Carta Magna).

Com base nessas premissas, o STF julgou válida a LC 84/1996, que instituiu uma contribuição de Seguridade Social previdenciária incidente sobre a remuneração paga pelas empresas aos empresários e autônomos que lhes prestassem serviços. Para os contribuintes que contestavam a instituição da nova contribuição, ela pretensamente tinha base de cálculo própria do imposto sobre a renda sob a ótica dos empresários (montante da remuneração recebida) e própria do imposto sobre serviços sob a ótica dos prestadores de serviços autônomos (montante da sua remuneração pelos serviços). Por tal motivo, seria inconstitucional por violar a regra de não identidade de base de cálculo, contida no § 4º do art. 195 da CF.

Não nos convencemos da força desse argumento, pois entendemos que a contribuição da LC 84/1996 não tinha base de cálculo própria do IR nem do ISS, pois, embora matematicamente sua base de cálculo fosse a mesma usada para o IR e o ISS a ser cobrado na outra ponta da relação jurídica (empresário e autônomo), conceitualmente era distinta, e isso era o que importava nesse caso, pois, para a empresa (sujeito passivo da contribuição), a base de cálculo era o montante da remuneração paga aos empresários e autônomos, e não o montante recebido. A base de cálculo estava em uma despesa, e não em uma renda.

De qualquer forma, o STF, embora tenha identificado uma identidade entre a base de cálculo da contribuição da LC 84/1996 e a base de cálculo do IRPF e do ISS, entendeu que tal semelhança não seria vedada pela regra do § 4º do art. 195 da CF. Ou seja, a contribuição residual poderia ter base de cálculo própria de impostos, bastando que não tivesse identidade com a base de cálculo de contribuições de Seguridade Social já previstas na Constituição.

No julgamento do RE 228.321-0/RS não foi analisada pelo STF a aplicabilidade ou não às contribuições de Seguridade Social residuais da outra limitação que cerca a instituição de impostos residuais conforme art. 154, I, da CF, qual seja: a exigência de não cumulatividade. Afinal, a não cumulatividade é exigível de novas contribuições de Seguridade Social a serem criadas com base na competência residual da União posta no § 4º do art. 195? Ou é uma limitação exigível apenas dos impostos residuais a serem criados com base no art. 154, I, da Constituição?

O STF respondeu a essa questão posteriormente ao julgamento do RE 228.321-0/RS, quando sua 1ª Turma julgou o RE 258.470-3/RS⁷, ocasião na qual os ministros se pronunciaram favoravelmente à exigência da não cumula-

7 STF, RE 258.470-3/RS, 1ª T., Rel. Min. Moreira Alves, Julgado em 21.03.2000, DJ 12.05.2000.

tividade para novas contribuições de Seguridade Social, instituídas com base na competência residual prevista no § 4º do art. 195. Nesse julgamento, ficou também ressaltado que a exigência da não cumulatividade só existe no caso de a contribuição a ser instituída ser passível de gerar cumulatividade de incidências ao longo de uma cadeia de circulação econômica⁸. Portanto, se a contribuição a ser instituída com base no § 4º do art. 195 não tiver hipótese de incidência que possa gerar cumulação de incidências ao longo de uma cadeia de circulação econômica, não há como sequer se cogitar de exigir mecanismo não cumulativo, pois a contribuição, por sua própria natureza, não será cumulativa⁹.

Em relação à pergunta que fizemos linhas atrás, também para nós a resposta é inquestionavelmente positiva: sim, as contribuições de Seguridade Social criadas com base no § 4º do art. 195 devem obediência à não cumulatividade, a não ser que, por sua própria natureza, a nova contribuição não seja cumulativa.

3 O § 4º DO ARTIGO 195 DA CF E O INEDITISMO DO FATO GERADOR E DA BASE DE CÁLCULO EM RELAÇÃO A CONTRIBUIÇÕES JÁ PREVISTAS NA CF

Como já referido, o STF se dedicou a uma análise mais aprofundada do teor do § 4º do art. 195 da Constituição por ocasião do julgamento sobre a constitucionalidade da LC 84/1996, que instituiu contribuição previdenciária patronal, de caráter residual para a Seguridade Social, incidente sobre a remuneração paga pelas empresas aos empresários (administradores) e trabalhadores autônomos que lhes prestassem serviços.

8 Sobre a não cumulatividade tributária, entre outros trabalhos publicados, veja-se: MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.

9 Foi o que ocorreu no caso da LC 84/1996, quando instituiu a contribuição previdenciária residual incidente sobre a remuneração paga aos autônomos e empresários: a contribuição, por sua natureza, não implicava cumulação de incidências ao longo de cadeia de circulação econômica, pois seu fato gerador era dissociado de uma cadeia de circulação econômica (não gravava circulação de bens ou mercadorias, como o fazem, por exemplo, o IPI e o ICMS). Tal fato foi explicado pela 1ª Turma do STF no julgamento do RE 258.470-3/RS, *ipsis litteris*: “Contribuição social. Constitucionalidade do art. 1º, I, da Lei Complementar nº 84/1996. O Plenário desta Corte, ao julgar o RE 228.321, deu, por maioria de votos, pela constitucionalidade da contribuição social, a cargo das empresas e pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, incidente sobre a remuneração ou retribuição pagas ou creditadas aos segurados empresários, trabalhadores autônomos, avulsos e demais pessoas físicas, objeto do art. 1º, I, da Lei Complementar nº 84/1996, por entender que não se aplica às contribuições sociais novas a segunda parte do inciso I do art. 154 da Carta Magna, ou seja, que elas não devam ter fato gerador ou base de cálculos próprios dos impostos discriminados na Constituição. Nessa decisão, está ínsita a inexistência de violação, pela contribuição social em causa, da exigência da não cumulatividade, porquanto essa exigência – e é este, aliás, o sentido constitucional da cumulatividade tributária – só pode dizer respeito à técnica de tributação que afasta a cumulatividade em impostos como o ICMS e o IPI – e cumulatividade que, evidentemente, não ocorre em contribuição dessa natureza [a contribuição da LC 84/1996], cujo ciclo de incidência é monofásico –, uma vez que a não cumulatividade no sentido de sobreposição de incidências tributárias já está prevista, em caráter exaustivo, na parte final do mesmo dispositivo da Carta Magna, que proíbe nova incidência sobre fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos discriminados nesta Constituição. Dessa orientação não divergiu o acórdão recorrido. Recurso extraordinário não conhecido”. Explicitamos entre colchetes (STF, RE 258.470-3/RS, 1ª T., Rel. Min. Moreira Alves, Julgado em 21.03.2000, DJ 12.05.2000).

O Governo Federal entendeu necessária a edição de lei complementar para a instituição dessa contribuição residual, pois, na época, o STF havia reconhecido que o art. 195, I, da Constituição não previa a contribuição, uma vez que a incidência da contribuição previdenciária patronal era restrita à “folha de salários” (remunerações pagas aos empregados), não abrangendo os valores pagos pelas empresas aos seus administradores (empresários) ou trabalhadores autônomos que lhes prestassem serviços. Assim sendo, somente por meio de reforma do art. 195, I, ou por meio de lei complementar (§ 4º do art. 195) a incidência poderia ser autorizada. Então, primeiro foi editada a LC 84/1996 baseada na competência residual da União. E, tempo depois, foi editada a EC 20/1998, ampliando a norma de competência legislativa tributária do art. 195, I, o que passou a autorizar a instituição da contribuição por simples lei ordinária, dispensando o uso da competência residual prevista no art. 195, § 4º¹⁰.

Ainda quando da vigência da LC 84/1996, o STF, analisando a constitucionalidade da contribuição instituída por ela, no julgamento plenário do RE 228.321-0/RS decidiu, por maioria de votos, que o § 4º do art. 195 da Constituição autorizava a União a instituir contribuições residuais para a Seguridade Social, desde que fosse por lei complementar e que não houvesse identidade entre o fato gerador ou a base de cálculo da nova contribuição em relação aos fatos geradores ou às bases de cálculo próprios das contribuições de Seguridade Social já previstas pela Constituição (*vide* arts. 195 e 239). Consequentemente, o Tribunal aceitou que a nova contribuição pudesse ter fato gerador ou base de cálculo próprios de impostos já previstos na CF, contrariando a tese levantada por muitos contribuintes à época, como já comentamos no item anterior.

Note-se que o STF se convenceu de que a contribuição residual instituída pela LC 84/1996 tinha base de cálculo própria dos impostos sobre a renda (no caso da remuneração paga aos empresários) e do imposto sobre serviços (no caso da remuneração paga aos autônomos), e mesmo assim foi entendida constitucional, pois essa identidade não era vedada pelo § 4º do art. 195 na visão da maioria dos ministros votantes na ocasião. O que era vedado à nova contribuição, baseada no § 4º do art. 195, era ter fato gerador ou base de cálculo própria de contribuições de Seguridade Social já previstas na Constituição, e isso não ocorria com a contribuição instituída pela LC 84/1996.

Portanto, na visão do STF exarada no RE 228.321-0/RS, a técnica da competência legislativa tributária contida no art. 154, I, da CF é a mesma para impostos e para contribuições de Seguridade Social: para instituição de novo imposto ou nova contribuição de Seguridade Social, é preciso que seu fato gera-

10 A EC 20/1998 autorizou expressamente a instituição da contribuição: “Art. 195. [...] contribuições sociais: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício [caso dos administradores e autônomos]; [...]” (explicitamos entre colchetes).

dor e sua base de cálculo sejam inéditos em relação aos fatos geradores e bases de cálculo já previstos na Constituição para a mesma espécie tributária (imposto ou contribuição de Seguridade Social).

Isso evita que venham a ser criados pela legislação infraconstitucional da União Federal novos impostos sobre os mesmos fatos geradores já previstos na Constituição, ou que sejam instituídas novas contribuições de Seguridade Social sobre os mesmos fatos geradores já previstos para contribuições dessa espécie. Mas não impede que uma contribuição de Seguridade Social criada com base no § 4º do art. 195 da Constituição tenha fato gerador próprio de impostos já previstos na Constituição¹¹.

Ou seja, mesmo em relação às competências legislativas tributárias residuais (exclusivas da União, *vide* arts. 154, I, e 195, § 4º) a proteção contra o *bis in idem* e a bitributação não é absoluta, conforme admitido pela Suprema Corte, como vimos anteriormente¹².

CONCLUSÕES

Conforme verificamos ao longo do presente estudo, na visão da jurisprudência do STF, a remissão feita pelo § 4º do art. 195 aos limites da técnica residual aplicável aos impostos no art. 154, I, deve ser compreendida nos seguintes termos: para a instituição de contribuições de Seguridade Social residuais pela União Federal, exige-se:

- i) que seja editada lei complementar;
- ii) que seja instituída a contribuição de forma não cumulativa, se for o caso, ou seja, caso a hipótese de incidência/fato gerador da contribuição grave a circulação de riqueza (mercadorias, valores, etc.) ou seu resultado imediato (o que pode implicar cumulatividade de incidências ao longo de uma cadeia de circulação de riqueza

11 No julgamento do RE 228.321-0/RS no STF, apenas os Ministros Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio entenderam mais ampla a limitação do § 4º do art. 195, para impedir que novas contribuições de Seguridade Social tivessem fato gerador ou base de cálculo próprios de impostos e de contribuições de Seguridade Social já previstos na Constituição. Eis a posição do Ministro Sepúlveda, ao criticar a posição do Relator do caso, o Ministro Carlos Velloso, *ipsis litteris*: “[...] a mim me parece que o raciocínio do em. Relator faz abstração de que a vedação de coincidência de fato gerador ou de base de cálculo entre as contribuições enumeradas no art. 195, *caput*, e as que se viessem a criar, com base no § 4º, já resulta de ter esse último por objeto a instituição de outras fontes de custeio da Seguridade Social, que não as já estabelecidas no contexto do mesmo artigo, o que faria gritantemente ociosa a menção à obediência devida ao art. 154, I, da Constituição. Entendo, pois, que as *novas* contribuições sociais – de instituição autorizada no art. 195, § 4º, da CF – não podem constituir duplicação substancial não apenas das contribuições enumeradas no *caput* em relação às quais não de constituir ‘*outras fontes*’ de financiamento do sistema –, mas também dos impostos discriminados na Constituição, aí, por força da observância imposta ao art. 154, I, da mesma Carta” (voto do Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento do RE 228.321-0/RS, grifos do original).

12 *Bis in idem* é uma expressão que designa a situação de duplicidade (ou mesmo de multiplicidade) de incidência tributária sobre um mesmo fato, quando envolve tributos da competência tributária do mesmo ente político (ex.: União); e “bitributação” designa a mesma situação, porém, aqui envolvendo tributos da competência de dois (ou mais) entes políticos distintos (ex.: Estado e União).

tributável, na qual naturalmente ocorrem sucessivas operações ou resultados de operações)¹³, então a nova contribuição deverá ser não cumulativa, permitindo o abatimento/compensação do valor da contribuição incidente/cobrada em etapas anteriores da circulação econômica;

- iii) que a nova contribuição tenha fato gerador ou base de cálculo inéditos em relação a outras contribuições de Seguridade Social previstas na CF, podendo ter o mesmo fato gerador ou base de cálculo de impostos já previstos na Constituição (observe-se, inclusive, que a limitação do § 2º do art. 145 veda que taxas tenham base de cálculo própria de impostos, e igual vedação não existe para contribuições de seguridade, o que libera essas contribuições para que tenham bases de cálculo próprias de impostos, como já ocorre, aliás, com as contribuições de seguridade, discriminadas no arts. 195 e 239 da CF)¹⁴.

Cumprido ressaltar que as limitações da competência residual da União para instituição de contribuições residuais de Seguridade Social só podem ser vencidas mediante a edição de uma emenda constitucional que institua uma norma de competência própria para a nova contribuição, como ocorreu, por exemplo, quando da edição da Emenda Constitucional nº 12/1996, que afastou expressamente a exigência de lei complementar, de não cumulatividade e de ineditismo para a contribuição CPMF, já que não se tratava de contribuição residual, e sim prevista no próprio Texto Constitucional, ainda que por meio de emenda.

13 Como ocorre nas sucessivas operações de venda de mercadorias ou em sucessivas operações financeiras com determinado valor, etc.

14 Veja-se o dispositivo: “Art. 145. [...] § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”.

O Princípio da Eficiência e a Governança Fiscal e Tributária

CLENIO JAIR SCHULZE

Juiz Federal Substituto na 2ª Vara Federal e no Juizado Especial Federal Adjunto de Blumenau/SC, Mestrando em Ciência Jurídica pela Universidade do Vale do Itajaí – Univali.

RESUMO: O artigo apresenta reflexão voltada para a melhoria do sistema tributário e financeiro, abordando o princípio da eficiência na perspectiva da governança estatal. Investiga aspectos que prejudicam a atuação do Estado tributário e fiscal, indicando meios para ampliar a eficiência e a eficácia estatal.

PALAVRAS-CHAVE: Eficiência; governança; administração.

ABSTRACT: The article presents reflections aimed at improving the tax system and financial addressing the principle of efficiency from the perspective of state governance. Investigates aspects that affect the performance of the state tax and fiscal, indicating ways to increase government efficiency and effectiveness.

KEYWORDS: Efficiency; governance; administration.

SUMÁRIO: Introdução; 1 Princípio da eficiência no direito administrativo; 2 Princípio da eficiência no direito tributário. A perspectiva pós-positivista e neoconstitucional; 3 *Governanças* corporativa, fiscal e tributária; 4 Consequências da adoção da *governança* fiscal e tributária; 5 Simplificação tributária; 6 Excesso de leis; 7 Carga burocrática; 8 Meios de modernizar o Estado e a administração fiscal e tributária; Considerações finais; Referências.

INTRODUÇÃO

O direito tributário brasileiro já foi batizado de *carneval tributário*, pois estava estruturado com base na forma e na cor das estampilhas¹.

Nesse contexto, pretende-se investigar a realidade dos modelos fiscal e tributário pátrios à luz do princípio da eficiência como elemento para definição de uma nova postura da Administração Pública.

1 “Há quarenta anos, o sistema tributário brasileiro era estruturado de acordo com a forma e a cor das estampilhas. Havia estampilhas federais, estaduais e municipais, e as diretrizes da política fiscal concentravam-se em disciplinar – arduamente – a hierarquia dos formatos das estampilhas e a tropicalidade das suas cores. Estas e aquelas obedeciam a uma sagrada ordem de mutações: segundo a competência constitucional impositiva; segundo a natureza e o valor do tributo; segundo os dotes e a imaginação do artífice gravador da matriz da estampilha, que contribuía até com mais inteligência que o legislador para a criação do tributo. Naquele tempo, graças ao colorido e ao formato das estampilhas, o chamado Sistema Tributário era um carnaval. Só havia confusão, muito papel colorido e era até divertido.” (BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. São Paulo: Saraiva, 1989. p. 3).

1998 © SÍNTESE

Uma publicação da SÍNTESE e do IET – Instituto de Estudos Tributários.

Publicação bimestral de doutrina, jurisprudência e outros assuntos tributários.

Todos os direitos reservados. Proibida a reprodução parcial ou total, sem consentimento expresso dos editores.

As opiniões emitidas nos artigos assinados são de total responsabilidade de seus autores.

Os acórdãos selecionados para esta Revista correspondem, na íntegra, às cópias obtidas nas secretarias dos respectivos tribunais.

A solicitação de cópias de acórdãos na íntegra, cujas ementas estejam aqui transcritas, e de textos legais pode ser feita pelo e-mail: pesquisa@iob.com.br (serviço gratuito até o limite de 50 páginas mensais).

Distribuída em todo o território nacional.

Tiragem: 5.000 exemplares

Produção Editorial: Marli Sjlender Monson

Diagramação: SÍNTESE

Capa: Tusset Monteiro Comunicação

Artigos para possível publicação poderão ser enviados para o endereço ret@iob.com.br

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS –

Porto Alegre: v. 1, n. 1, maio/jun. 1998

Publicação periódica
Bimestral

v. 14, n. 82, nov./dez. 2011

ISSN 1519-1850

1. Direito tributário – Brasil
2. Jurisprudência – periódico

CDU: 349.9(05)
CDD: 340

(Bibliotecária responsável: Helena Maria Maciel CRB 10/851)

SÍNTESE: Uma empresa do GRUPO IOB



IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda.
R. Antonio Nagib Ibrahim, 350 – Água Branca
05036-060 – São Paulo – SP
Caixa Postal 60036 – 05033-970

Telefones para Contatos

Cobrança: São Paulo e Grande São Paulo (11) 2188.7900
Demais localidades 0800.7247900

SAC e Suporte Técnico: São Paulo e Grande São Paulo (11) 2188.7900
Demais localidades 0800.7247900

E-mail: sacsintese@sintese.com

Renovação: Grande São Paulo (11) 2188.7900
Demais localidades 0800.7283888

www.sintese.com

Nesta edição nº 82 da *Revista de Estudos Tributários – RET*, elegemos como assunto especial o tema “ISS – Serviços Notariais e de Registro”, e, para discutir se deve haver incidência deste tributo sobre as referidas atividades, levamos a você, leitor, dois artigos, um deles elaborado pelo Professor Kiyoshi Harada, além de comentário jurisprudencial elaborado com base no posicionamento do Supremo Tribunal Federal.

E para levar a você, leitor, um completo panorama sobre o assunto abordado, preparamos um ementário com julgados de diversos Tribunais sobre o assunto escolhido, além de trazer, na íntegra, acórdão do Superior Tribunal de Justiça, com relatoria do ilustre Ministro Humberto Martins, sobre o tema em destaque.

Vale a pena conferir, ainda, na Parte Geral da *Revista de Estudos Tributários*, os três excelentes artigos selecionados desta edição, quais sejam, “Limites à Instituição de Contribuições Sociais Residuais: o Artigo 195, § 4º, da Constituição na Visão do STF”, do Professor, Advogado e Consultor Tributário Rodrigo Caramori Petry; “O Princípio da Eficiência e a Governança Fiscal e Tributária”, do Juiz Federal Clenio Jair Schulze; e “Questões Pertinentes à Inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17 do Artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 em Face da Redação Dada pelo Artigo 62 da Lei nº 12.249/2010”, do Advogado Tributarista José Umberto Braccini Bastos; além dos acórdãos na íntegra dos principais Tribunais pátrios, que trazem o posicionamento de relevantes temas da área tributária, e do ementário com Valor Agregado Editorial, criteriosamente selecionado e preparado para você, com comentários, remissões, transcrições e destaques editoriais.

Confira, ainda, na Seção Especial “Estudos Dirigidos”, o interessantíssimo trabalho do Auditor Fiscal Luciano Chahin Maragno sobre fraudes fiscais e contábeis relacionadas ao ISS.

Fique por dentro dos principais acontecimentos do período na Seção Clipping Jurídico, bem como das normas que causam impacto na área tributária, por meio da leitura da Seção Resenha Legislativa.

Com grande satisfação a IOB, juntamente com o IET, deseja-lhe uma ótima leitura!

Elton José Donato
Diretor da IOB

Thales Michel Stucky
Presidente do IET

Revista de Estudos Tributários

ANO XIV — Nº 82 — NOVEMBRO-DEZEMBRO 2011

CLASSIFICADA NO QUALIS NA CATEGORIA B5

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA

Supremo Tribunal Federal – Nº 29/2000

Superior Tribunal de Justiça – Nº 42/1999

Tribunal Regional Federal da 1ª Região – Nº 21/2001

Tribunal Regional Federal da 2ª Região – Nº 1999.02.01.057040-0

Tribunal Regional Federal da 3ª Região – Nº 22/2010

Tribunal Regional Federal da 4ª Região – Nº 07/0042596-9

Tribunal Regional Federal da 5ª Região – Nº 10/2007

EDITORIAL SÍNTESE

DIRETOR: Elton José Donato

DIRETORA EDITORIAL: Maria Liliana C. V. Polido

EDITORA: Fernanda Figueiredo Reis

Rodrigo Caramori Petry

OAB/PR nº 31.571

EDITORIAL IET — INSTITUTO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

DIRETORES

Milton Terra Machado

Hebe Bonazzola Ribeiro

Geraldo Bemfica Teixeira

CONSELHO EDITORIAL

Domiciano Cunha, Heleno Taveira Tôrres, Hugo de Brito Machado, Humberto Bergmann Ávila, Ives Gandra da Silva Martins, José Mörschbacher, Kiyoshi Harada, Leandro Paulsen, Misabel Derzi, Paulo de Barros Carvalho, Roberto Ferraz, Roque Carrazza, Vittorio Cassone, Walmir Luiz Becker

COMITÊ TÉCNICO

Adler Baum, Adolpho Bergamini, Carlos Mário da Silva Velloso, Carlos Roberto Lofego Canibal, Fernando Dantas Casillo Gonçalves, Henrique Tróccoli Júnior, Marcel Gulin Melhem, Paulo de Mello Aleixo, Paulo de Vasconcellos Chaves, Vilson Darós

COLABORADORES DESTA EDIÇÃO

Clenio Jair Schulze, Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa de Souza, José Umberto Braccini Bastos, Kiyoshi Harada, Letícia Franco Maculan Assumpção, Luciano Chahin Maragno, Rodrigo Caramori Petry

Rodrigo Caramori Petry
OAB/PR nº 31.571

Revista de Estudos Tributários

Estrutura da Revista de Estudos Tributários nº 82

ASSUNTO ESPECIAL

ISS – Serviços Notariais e de Registro

Doutrinas

ISS. Base de Cálculo dos Serviços Prestados por Notários e Registradores – Kiyoshi Harada
O ISSQN sobre Atos Notariais e de Registro – Leticia Franco Maculan Assumpção

Jurisprudência Comentada

Base de Cálculo e a Alíquota do ISS sobre os Serviços Notariais e de Registro –
Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa de Souza

Jurisprudência

Acórdão na Integra (STJ)
Ementário

PARTE GERAL

Doutrinas

Limites à Instituição de Contribuições Sociais Residuais: o Artigo 195, § 4º, da Constituição na Visão do STF –
Rodrigo Caramori Petry
O Princípio da Eficiência e a Governança Fiscal e Tributária – Clenio Jair Schulze
Questões Pertinentes à Inconstitucionalidade dos §§ 15 e 17 do Artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 em Face da
Redação Dada pelo Artigo 62 da Lei nº 12.249/2010 – José Umberto Braccini Bastos

Jurisprudência

Acórdãos na Integra
Ementário de Jurisprudência
Ementário de Jurisprudência Administrativa

SEÇÃO ESPECIAL

Estudos Dirigidos

Fraudes Fiscais e Contábeis Relacionadas ao ISS – Imposto sobre Serviços – Luciano Chahin Maragno

CLIPPING JURÍDICO

RESENHA LEGISLATIVA

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

ÍNDICE ALFABÉTICO E REMISSIVO

82 – Nov-Dez/2011

Revista de Estudos Tributários

82 – Nov-Dez/2011

Revista de Estudos Tributários

Conselho Editorial

Domiciano Cunha
Helena Taveira Tôres
Hugo de Brito Machado
Humberto Bergmann Ávila
Ives Gandra da Silva Martins
José Mörschbacher
Kiyoshi Harada
Leandro Paulsen
Misabel Derzi
Paulo de Barros Carvalho
Roberto Ferraz
Roque Carrazza
Vittorio Cassone
Walmir Luiz Becker

ISSN 1519-1850



IET
INSTITUTO
DE ESTUDOS

SÍNTESE: Uma empresa do GRUPO IOB

IOB

SÍNTESE

IET
INSTITUTO
DE ESTUDOS

SÍNTESE