

O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE CERRADA NO ÂMBITO DO ICMS – DECRETO ESTADUAL 442/2015

Washington Aparecido Pinto

Especialista em Direito do Trabalho e Processo do Trabalho pelo Complexo Educacional Damásio de Jesus. Pós -Graduando em Direito Tributário pelo Complexo Educacional Damásio de Jesus. Graduado em Direito pela Universidade Norte do Paraná - UNOPAR. Assessor no Tribunal de Justiça do Estado do Paraná

RESUMO: A tributação no Estado Democrático de Direito, está ligado intimamente com o próprio conceito de democracia e por consequência, com o conceito de legalidade nesta perspectiva do direito público. A legalidade concebida no âmbito tributário possui diversas distinções para com a legalidade na esfera privada, ante a necessidade de maiores limites ao Estado tributante, configurando-se assim o denominado conceito de legalidade estrita. A legalidade em matéria tributária nasce com a repreensão da população/cidadãos que começam a exigir autorização pessoal para as exações fiscais do Estado, retirando do alvitre do poder absolutista do monarca tal prerrogativa até então hegemônica. O marco dessa revolução autorizativa é com a Magna Carta de 1215 que estabelece a necessidade de anuência da população para a instituição de novos tributos, ressalvada as exceções previstas no próprio documento histórico. Neste contexto, apenas haveria a possibilidade das exações com a autorização por parte da burguesia da época. Hodiernamente, a legalidade em matéria tributária é o postulado que estabelece a necessidade de lei, ou seja, de consentimento da própria população para a exigência tributária, sendo que nos atuais modelos de democracia republicana tal autorização é realizada através de seus representantes eleitos pelo voto direto dos habilitados politicamente, para a criação ou aumento da exação. Destarte, apesar desta exigência, que nasce como verdadeira limitação ao poder de tributar do Estado, em muitos casos o Poder Executivo, na sua atividade de regulamentar a lei com a utilização de decretos regulamentares (442/2015), mecanismos previstos na Constituição Federal, acaba por muitas vezes exorbitando tais poderes, incorrendo em flagrante ilegalidade, quando verdadeiramente deixam de apenas esmiuçar conceito legais e passam a prever verdadeiras hipóteses de incidência. Diante disso, irá se abordar exemplos casuísticos de tais ocorrências no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e de possíveis formas de sua defesa jurídica, no âmbito do devido processo legal, a fim de combater tais ilegalidades e inconstitucionalidades.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário; Princípio da Legalidade; Decretos Executivos; ICMS

ABSTRACT: Taxation in the Democratic State of Law is intimately linked with the very concept of democracy and, as a consequence, with the concept of legality in this perspective of public law. The legality conceived in the tax area has several distinctions for legality in the private sphere, given the need for greater limits to the taxing State, thus configuring the so-called concept of strict legality. The legality in tax matters is born with the rebuke of the population / citizens who begin to demand personal authorization for the tax exemptions of the State, removing from the dictates of the absolutist power of the monarch that hitherto

hegemonic prerogative. The milestone of this authoritative revolution is with the Magna Carta of 1,215 which establishes the need for consent of the population for the institution of new taxes, except for the exceptions foreseen in the historical document itself. In this context, there would be only the possibility of expropriations with the permission of the bourgeoisie of the time. The legality in tax matters is the postulate that establishes the need for a law, that is, the consent of the population itself to the tax requirement, and in the current models of republican democracy, such authorization is made through its representatives elected by direct vote of the politically qualified, for the creation or increase of the tax. Thus, in spite of this requirement, which arises as a true limitation to the power to tax the State, in many cases the Executive Branch, in its activity of regulating the law with the use of regulatory decrees (442/2015), mechanisms provided for in the Federal Constitution, ends up often exaggerating such powers, incurring flagrant illegality, when they truly fail to just scrutinize legal concepts and begin to foresee real hypotheses of incidence. In view of this, it will be possible to address casuistic examples of such occurrences in the Tax on the Circulation of Goods and Services (ICMS) and possible forms of legal defense, within the scope of due legal process, in order to combat such illegalities and unconstitutionality.

KEYWORDS: A Tax Law; Principle of Legality; Executive Decrees; "ICMS".

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário está calcado desde os primórdios da vida em sociedade como uma forma de fomentar a atividade estatal, através da solidariedade de seus componentes em favor do Estado, com o desiderato precípua de contribuir para a atividade tributante do mesmo.

A atividade de tributação do Estado já teve diversos momentos históricos, passando através das mais remotas formas de monarquia absolutista até as mais modernas democracias vigentes nos Estados Democráticos de Direito. A atividade de tributação estatal inexoravelmente visa o patrocínio das atividades do Estado por meio de contribuições compulsórias dos cidadãos de determinado Estado.

No princípio, a tributação se baseava unicamente na vontade do Rei/Monarca que em várias vezes promovia a seu bel prazer a tributação em face de seus súditos possuindo como único critério a sua consciência, na qual, não eram raras as vezes que a tributação se demonstrava extremamente exacerbada.

Com o advento das Monarquias constitucionalistas, quais sejam, aquelas que apesar da concentração de poder na pessoa do monarca, se baseavam em constituições, a ideia de tributação ficou extremamente atrelada à noção de autorização popular para sua incidência, ao passo da pertinência e da plena vinculação das exações pelas população que sofreria seus impactos na esfera patrimonial.

Autorização popular, no sentido que o povo, seja de forma direta ou através de seus

representantes eleitos é que poderiam autorizar o Monarca a promover a tributação, mediante a expedição de leis autorizativas que inicialmente era de incidência anual, o que originou o princípio da anualidade orçamentária, atualmente mitigado apenas na esfera do orçamento público.

O marco histórico deste modo de tributação é a famosa Magna Carta de 1215 do Rei “João em Terra”, onde os Barões e demais membros da burguesia exigiram o respeito à vontade dos cidadãos burgueses para que pudesse a monarquia promover a tributação dos súditos.

Tais cobranças de tributos, não poderiam se dar sem o prévio consentimento dos cidadãos, havendo a necessidade de tal observância, sob pena de afronta à ilegalidade e até mesmo de colocar em cheque a governabilidade do Poder Monarquista.

Nascia aí os elementos do princípio da legalidade hodiernamente conhecido em nosso ordenamento jurídico, como corolário da segurança jurídica em matéria de direito tributário.

As noções de legalidade possuem denotações distintas nos âmbitos do direito privado e do direito público.

O Direito Tributário como ramo eminentemente publicista possui como cerne a legalidade estrita ou a legalidade denominada como legalidade cerrada/fechada, sendo que a mesma deve ser analisada de forma particular no âmbito das relações Fisco e Contribuinte, pois há uma relação de império e totalmente vertical no âmbito de poder Estado/Contribuinte.

Na esfera privada e nos ramos do Direito que possuem caráter preponderantemente privados, é dada às partes a possibilidade de promover avenças e condutas de forma livres, desde que a lei não impeça explicitamente o comportamento jurídico aventado e buscado pelas partes, consagrado no Art. 5, II, CRFB/88.

Conquanto haja tal postulado, no ramo do Direito Tributário, a legalidade possui um escopo distinto. A princípio, todas as relações em que o particular é confrontado em suas liberdades mais relevantes em face da soberania estatal, há uma enorme cautela por parte das regras e dos corolários de regem as relações de poder, ao fundamento de que hajam arbitrariedades, considerando que em regra o indivíduo sempre possui menos poder que o Estado.

Isso ocorre no Direito Penal por exemplo, onde só é passível de punição em persecução penal, a conduta do indivíduo que esteja expressamente tipificada em lei, sob pena de afronta aos mencionados fundamentos alhures, não merecendo guarida a conduta estatal que não observa ou mesmo exacerba a autorização legislativa.

Na esfera tributária, de igual sorte há diretrizes similares, pois, a Administração só poderá exigir um tributo com prévia autorização legal, ou seja, através da vontade soberana do povo,

que irá ser representada por escolhidos através da democracia direta no estado brasileiro.

Desta ideia nascera o princípio da anualidade, que inicialmente era aplicável ao Direito Tributário, pois havia a necessidade de anualmente a exação fiscal constar nas leis orçamentárias, sob pena de impossibilitar sua tributação no ano respectivamente posterior.

Posteriormente, as exações não mais eram exigidas autorização para sua exigência anual, caindo por terra a ideia de anualidade tributária, restando afeto o mencionado princípio apenas na esfera do Direito Financeiro.

De sorte do acima, mesmo sem a necessidade e observância do princípio da anualidade em matéria tributária, o princípio da legalidade, que pode ser concebido como aquele no qual há uma autorização da própria camada de contribuintes para que autorize a atividade tributante, continuou e continua a vigorar no ordenamento jurídico pátrio.

Destarte, ante a tal instituto, que conforme consta na doutrina possui divergência se seria um princípio ou uma regra de envergadura constitucional, só é lícito à entidade tributante, promover a exação de acordo com autorização legal.

Nada obstante ao corolário acima, existem matérias e meios onde há margem para exegese, pois a lei nem sempre na qualidade de veículo introdutório no ordenamento jurídico, tem o condão de prever todas as nuances necessárias.

Desta limitação, nasce o termo tido na doutrina e na própria lei denominado “legislação”, que são mecanismos introdutórios distintos das leis, tais como: decretos, resoluções, instruções normativas, deliberações, portarias etc.

Ocorre que, tal necessidade em muitos casos é utilizada de maneira deturpada pela autoridade fiscal, uma vez que essas espécies infralegais só poderiam esmiuçar a legislação e não aumentar/criar qualquer forma de gravame tributário.

Nesta esteira, questiona-se a validade do Decreto 442/2015 do Estado do Paraná publicado em 09.02.2015, que regulamentou as regras de recolhimento de ICMS em operações interestaduais, regulamentando a Lei n.º 17.444/2012 e em última análise a Emenda à Constituição da República Federal do Brasil sob n.º 87/2015 de 17.04.2015 que trata da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado da Federação.

Diante disso, irá se questionar neste trabalho, a legalidade e constitucionalidade do

Decreto Estadual, bem como, decisões judiciais que apreciam tais vícios a nível do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná.

LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR – PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Antes mesmo de adentrar a análise dos limites ao poder de tributar, mister se faz traçar um panorama no Direito Tributário, tendo a legalidade como verdadeiro limite ao poder de exação tributária exercido pelo Estado.

Na acepção jurídica, o Texto da República de 1988, traz diversas formas da limitação do poder de tributar, que são ensinadas na doutrina como:

A Constituição Federal arrola as limitações ao poder de tributar em seus arts. 150 a 152. Algumas são gerais (art. 150), outras específicas para a União (art. 151) e outras para os Estados e Municípios (art. 152).

Há limitações que configuram verdadeiras normas negativas de competência tributária, ou seja, imunidades, como é o caso das imunidades genéricas a impostos de cida o art. 150, VI, da CF. Outras estabelecem cláusulas fundamentais a serem observadas quando do exercício da tributação, de modo que restem preservadas a segurança jurídica, a igualdade, a unidade da Federação e liberdades públicas que constituem garantias individuais.¹

Tais garantias e imunidades não são propriamente marcadas pela ausência do encargo financeiro, mas sim, possuem como desiderato precípua proteger valores e fundamentos do próprio Estado democrático, tais como, corolários da preservação da segurança, da justiça tributária, da liberdade e do próprio federalismo previsto na CRFB/88.

Nas palavras de Leandro Paulsen, “*As limitações ao poder de tributar visam preservar valores fundamentais para o cidadão contribuinte. O papel das garantias outorgadas ao contribuinte e das imunidades tributárias normalmente diz respeito à preservação da segurança...*”².

Por seu turno, o professor Hugo de Brito Machado³, concebe as mesmas, pelas seguintes palavras:

Cada uma das pessoas jurídicas de direito público, vale dizer, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tem sua competência tributária, que é, como já foi dito, uma parcela do poder de tributar. O exercício dessa competência, porém, não é absoluto. O Direito impõe limitações à competência tributária, ora no interesse do cidadão, ou da comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias pessoas jurídicas titulares de competência tributária.

E arremata quando aduz:

¹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva. 2017. p. 127.

² PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva. 2017. p. 128.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. Fortaleza: Malheiros Editores. 2006. p. 286.

Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os limites.⁴

Esses valores consagrados pelo Texto Constitucional, possuem relevante papel na construção de uma sociedade regida por marcos democráticos e não tirânicos, tais quais ocorriam nas monarquias absolutistas.

A legalidade por seu turno, demonstra uma real garantia ao sujeito passivo da obrigação tributária, que vai muito além do conceito de legalidade existente nos ramos privatistas do direito como ciência.

O professor Hugo de Brito Machado⁵ ensina que:

No Brasil tais princípios residem na Constituição Federal, e o princípio da legalidade (art. 150, inc. I), certamente o mais importante deles, impede a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exijam tributos que não tenham sido estabelecidos por lei.

A legalidade que mais se conhece é a existente no Art. 5º, II, CF/88, consagrada como a não obrigatoriedade de conduta, seja ela omissiva ou comissiva para a realização de algo não defesa na vontade soberana do povo através de seus parlamentares.

Nas palavras de Afonso Heck, tal norma interpretativa sequer necessitaria de previsão “*porquanto resulta do próprio princípio do Estado de direito*”⁶ sendo preterível, pois a liberdade nasce com o escopo de garantir o que não é impedido pela vontade soberana da democracia, seja ela direta ou por via de representantes eleitos.

Outrossim, o contexto do princípio da legalidade, antes mesmo do seu atingimento como norma de aplicação, deve primeiramente coadunar-se com o contexto fático e disciplinar posto a exame, obtendo várias interpretações em dadas situações jurídicas.

Contudo, apesar dessa visão mais privatista, a acepção da legalidade em ramos do direito que visam a segregação de direitos do indivíduo, como liberdade de locomoção no direito penal e o próprio patrimônio/renda no direito tributário, demandam maiores garantias e privilégios, pois inerente a própria condição de cidadão contribuinte de cada pessoa que sofre exações do Estado.

Em matéria tributária forma distinta não poderia ser concebida, umas vez que haverá a cobrança vinculada e totalmente obrigatória a ser desempenhada pelo Poder Público/Fisco,

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. Fortaleza: Malheiros Editores. 2006. p. 286.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. Fortaleza: Malheiros Editores. 2006. p. 288.

⁶ HECK, Luís Afonso. O tribunal constitucional federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais: Contributo para uma compreensão da jurisdição constitucional federal alemã. Porto Alegre: Fabris. 1995, p. 200.

adentrando ao patrimônio do Devedor, que nesta altura é caracterizado como sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

O dever de pagar tributos, além das próprias normas internas, possui guarida em texto humanistas inclusive. Na Declaração Francesa de 1789 de Direitos do Homem e do Cidadão já concebia tal obrigação social, *in verbis*: “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”⁷.

Dessarte, o professor Alessandro Mendes Cardoso, destaca com maestria e classifica como dever fundamental o adimplemento das exações tributárias estatais, vejamos sua lição neste semblante:

o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Ao invés de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal. Ao se sonegar tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade.⁸

Diante dessa obrigação, seja no aspecto legal ou até mesmo moral, há a pertinência e própria necessidade da existência de balizas de limitação, das quais se destaca a própria legalidade.

A legalidade no âmbito tributário, muito mais do que a inserida no cerne das relações privadas, é concebida de maneira mais rígida e seletiva, utilizando-se de veículos normativos que a própria Constituição Federal prevê em seu bojo, também denominada de legalidade estrita.

De forma ampla, a mesma pode ser engendrada da seguinte maneira:

Os princípios jurídicos da tributação funcionam como limitações ao poder de tributar. Como é sabido, o Direito é um sistema de limites. Toda norma jurídica constitui alguma forma, de alguma forma, a conduta de alguém. O poder de tributar, como exceção da soberania nacional...⁹

A doutrina de Leandro Paulsen conceitua-a da seguinte forma:

Como se vê, a legalidade tributária exige que tributos sejam instituídos não apenas com base em lei ou por autorização legal, mas pela própria lei. Só a lei é permitido dispor sobre os aspectos da norma tributária impositiva: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo. A legalidade tributária

⁷ NABAIS, José Cabalta. O dever fundamental de pagar tributos. Coimbra: Almedina, 2004, p. 45. Nota 76.

⁸ CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 147.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. Fortaleza: Malheiros Editores. 2006. p. 287.

implica, pois, reserva absoluta de lei, também designada de legalidade estrita.¹⁰

Diante disso, é de ponderar que apenas é possível a instituição ou majoração de tributos através de veículo normativo formal, ou seja, a lei. Ato contínuo, à lei é outorgada a capacidade da previsão dos elementos mínimos para a confecção de hipótese de incidência tributária com todos os seus aspectos estruturais, sendo eles: material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo.

Neste viés:

Recorde-se que o princípio da legalidade é, no plano do Direito Constitucional, o princípio pelo qual *ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*. No Direito Tributário tem-se uma especificação desse princípio, que se costuma chamar princípio da legalidade tributária, significando que nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que o seja por lei.¹¹

Ocorre que, muito conquanto os aspectos estruturais da norma de incidência tributária devam estar devidamente previstos em lei¹², ao Direito Tributário, da mesma forma que ocorre em outros ramos do Direito Público (v.g. Direito Penal), igualmente é lícito a utilização dos designados “tipos abertos” que parte da doutrina clássica compreende como conceitos indeterminados, sem que haja direta afronta à limitação ao poder de tributar através do princípio da legalidade estrita.

Neste diapasão:

Não há impedimento à utilização de norma tributária de tipos abertos e de conceitos jurídicos indeterminados, até porque todos os conceitos são mais ou menos indeterminados, desde que tal não viole a exigência de determinabilidade quanto ao surgimento, sujeitos e conteúdo da relação jurídico-tributária, não se admitindo que a sua utilização implique delegação indevida de competência normativa ao Executivo.¹³

E arremata a doutrina de Paulsen: “*Também não é vedada a utilização de norma tributária em branco que exija a consideração de simples dados fáticos ou técnicos necessários a sua aplicação...*”.

¹⁰ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva. 2017. p. 130.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. Fortaleza: Malheiros Editores. 2006. p. 100.

¹² Segundo o art. 97 do CTN, somente a lei pode estabelecer:

a) a instituição de tributos, ou a sua extinção;
b) a majoração de tributos ou sua redução, com as ressalvas que indica;
c) a definição do fato gerador da obrigação principal e do seu sujeito passivo;
d) a fixação da alíquota do tributo e de sua base de cálculo, com as ressalvas que menciona;
e) a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
f) as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou dispensa ou redução de penalidades.

¹³ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 8. ed. São Paulo: Saraiva. 2017. p. 131.

APLICAÇÃO DO DECRETO ESTADUAL DO PARANÁ – Decreto 442/2015

Apesar da existência da Lei Complementar 123/2006, que estabeleceu o regime de tributação denominado SIMPLES NACIONAL¹⁴, onde dentre outras previsões e benefícios de envergadura constitucional, outorga a possibilidade da opção das pequenas empresas de serem tributadas de maneira simplificada e unificada¹⁵, vários Estados membros da Federação começaram a exigir o crédito tributário relativo ao diferencial de alíquota quando da ocorrência do fato gerador do ICMS¹⁶ com produtos emanados de outros Estados, vindos por exemplo de operações de importação¹⁷, exigidos no caso do Estado do Paraná, com esteio no Decreto nº 442/2015, do Poder Executivo do Estado do Paraná, nas operações realizadas.

O mencionado decreto¹⁸ infralegal, prevê:

Decreto Nº 442 DE 06/02/2015. Publicado no DOE em 9 fev 2015

Introduz no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.080, de 28 de setembro de 2012, a alteração que especifica. O Governador do Estado do Paraná, no uso das atribuições que lhe confere o art. 87, inciso V, da Constituição Estadual, Considerando o disposto na Lei nº 17.444, de 27 de dezembro de 2012 e tendo em vista o contido no protocolo nº 13.494.327-0,

Decreta:

¹⁴ BRASIL. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília (DF): dez 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em 11 set. 2017.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere [...].

¹⁵ BRASIL. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília (DF): dez 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em 11 set. 2017. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. Parágrafo único. (VETADO). (Incluído pela Lei Complementar nº 155, de 2016) Produção de efeito Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11. ed. São Paulo: Malheiros. 2006. p. 39. “*que tal circulação só pode ser jurídica (e não meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para outra) da posse ou da propriedade da mercadoria*”.

¹⁷ PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (Orgs). ICMS: questões fundamentais. São Paulo: MP Ed. 2006, p. 11. A Constituição Federal de 1988 determinou, de início, que competia aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (art. 155, I, b), sublinhando que o tributo incidiria sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratasse de bem destinado a consumo ou “ativo fixo” (sic) do estabelecimento...

¹⁸ BRASIL. Introduz no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.080, de 28 de setembro de 2012, a alteração que especifica. Brasília (DF): fev 2015. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=280990>>. Acesso em 17 set. 2017.

Art. 1º Ficam introduzidas no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.080, de 28 de setembro de 2012, as seguintes alterações: Alteração 522ª Fica acrescentado o § 7º ao art. 5º:

"§ 7º Será exigido o pagamento antecipado do imposto correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativamente a operações que tenham origem em outra unidade federada, observado o disposto no art. 13-A (§ 6º do art. 5º da Lei nº 11.580, de 1996, com redação dada pela Lei nº 17.444, de 27.12.2012).".

Alteração 523ª Fica acrescentado o art. 13-A:

"Art. 13-A. Na hipótese do § 7º do art. 5º, o imposto a ser recolhido por antecipação, pelo contribuinte ou pelo responsável solidário, no momento da entrada no território paranaense de bens ou mercadorias destinadas à comercialização ou à industrialização oriundos de outra unidade federada, corresponderá à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, aplicada sobre o valor da operação constante no documento fiscal.

§ 1º O disposto neste artigo:

I - somente se aplica às operações interestaduais sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento);

II - não se aplica às operações submetidas ao regime da substituição tributária;

§ 2º Em substituição ao pagamento do imposto no momento da entrada dos bens ou das mercadorias no território paranaense:

I - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, o imposto devido poderá ser lançado em conta-gráfica no próprio mês em que ocorrer a entrada da mercadoria no Estado;

II - tratando-se de contribuinte optante pelo Simples Nacional, o imposto devido poderá ser pago em GR-PR até o vigésimo dia do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no Estado.

§ 3º O imposto lançado na forma do inciso I do § 2º poderá ser apropriado como crédito pelo estabelecimento destinatário enquadrado no regime normal de apuração juntamente com o imposto destacado no documento fiscal."

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data da sua publicação. Curitiba, 06 de fevereiro de 2015, 194º da Independência e 127º da República.

CARLOS ALBERTO RICHA Governador do Estado

EDUARDO FRANCISCO SCIARRA Chefe da Casa Civil

MAURO RICARDO MACHADO COSTA Secretário de Estado da Fazenda.
(g.n.).

Tal exigência de exação fiscal, faz com que haja uma espécie de recolhimento antecipado do imposto, referente à diferença entre as alíquotas internas e interestadual nas operações com bens e mercadorias sujeitas à alíquota de 4% (importação), havendo violação das normas

constitucionais da legalidade estrita tributária, isonomia, tratamento diferenciado das micro e pequena empresas, sujeição passiva e aspecto temporal tributários. Ademais, a incidência da exação fiscal nestes casos se demonstra obrigatória apenas quando o aludido tributo for para destinatário final dos produtos adquiridos.

Em que pese à regulamentação por parte dos sujeitos ativos da relação tributária do ICMS, a doutrina de forma maciça realiza diversas críticas quanto a tal forma de exação tributária, mesmo após o advento da Emenda Constitucional 87/2015.

Dentre argumentos relevantes, temos o do professor Guilherme Casulo Velho¹⁹, *in verbis*:

... o recolhimento do ICMS, sem redução, por via de antecipação tributária, representa bi tributação, uma vez que o estabelecimento já recolhe o imposto na forma prevista na Lei do Simples Nacional e não pode repassar ao consumidor o que recolheu de forma complementar na entrada do produto no estado.

O mencionado Decreto Estadual desrespeita à norma constitucional uma vez que o Decreto (sob n.º 442/2015-Pr) inova no ordenamento jurídico, pois traz em seu bojo a obrigatoriedade do recolhimento do ICMS para todos os contribuintes, independentemente da caracterização de destinatário final ou não, ao arrepio da norma constitucional até então vigente.

Destaca-se que a incidência do tributo é plenamente válida, mas desde que seja o produto para utilização na qualidade de destinatário final e não em qualquer e toda hipótese, conforme determinada na norma infralegal e especialmente em detrimento das empresas optante pelo sistema unificado de arrecadação.

Para a conceituação de destinatário final mister se faz promover uma exemplificação didática:

Uma empresa prestadora de serviços agrícolas, quando compra material de escritório, utiliza-o na qualidade de consumidora final, pois os produtos não seguirão na cadeia produtiva de forma direta. Por outro lado, uma empresa do ramo de papelaria, quando da compra do mesmo material de escritório, em regra, utilizará o produto/bem em sua atividade principal, qual seja, o comércio/revenda, sendo que neste caso não há que se falar em consumidora final.

Azado consignar, em complementação ao exemplo supra, que quando um contribuinte adquire mercadorias para imobilizar, igualmente será conceituado como consumidor

¹⁹ VELHO, Guilherme Casulo. A inconstitucionalidade frente ao Simples da nova exação de antecipação de ICMS/RS. Tributário. Disponível em: <<https://tributario.com.br/guicv/a-inconstitucionalidade-frente-ao-simples-da-nova-exacao-de-antecipacao-de-icmsrs/>>. Acesso em 18 out. 2017.

final, pois não utilizará de forma direta na sua atividade, em que pese em muitos casos a sua natureza essencial para o desempenho das mesmas.

É defensável, portanto a tese de ilegalidade do Decreto do Poder Executivo do Paraná, quando o contribuinte não figurar como consumidor final nas operações que deram azo ao hipotético fato gerador objeto da exação cuja ilegalidade fica patente na seara tributária.

De outra banda, em que pese haver a possibilidade de uma interpretação econômica para afastar a ilegalidade sustentada, não há como se afastar, no plano tributário, a conceituação e definição do direito privado quanto à configuração do que seja ou não consumidor final, mormente, pela exigência de conformação das normas tributárias à compatibilidade constitucional, material e formal.

O Código Tributário Nacional²⁰ expressa:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A doutrina comenta o mencionado preceito legal, sob o seguinte enfoque:

Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110 do CTN determina que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do Direito privado, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar as competências tributárias”. Não o pode a lei, vale repetir, **nem muito menos o intérprete**. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição dala de *mercadoria* ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas.²¹

O consumidor final para fins tributários é aquele que utiliza os produtos adquiridos de forma administrativa ou no caso de pessoas físicas que utilizam os produtos para fins de consumo final, ou seja, havendo o seu consumo jurídico.

²⁰ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília (DF): mar 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 01 out. 2017.

²¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. Fortaleza: Malheiros Editores. 2006. p. 130.

Entender de forma distinta, realizando uma interpretação com outros ramos do direito, como por exemplo o direito do consumidor, estar-se-ia diante de interpretação em detrimento do sujeito passivo da relação tributária.

Neste sentido, Luciano Amaro²² ensina que:

A questão mais séria, ligada a essa temática (interpretação econômica do direito tributário), atém-se, porém, à interpretação de institutos, conceitos e formas do direito privado, quanto transpostos para o campo do direito tributário, questionando-se sobre se eles permanecem com a mesma configuração ou perdem (ou podem perder) seu figurino original. Noutras palavras, manteriam esses institutos, conceitos e formas, quando utilizados pelo direito tributário, o mesmo sentido e alcance que possuem no direito privado?

Em suma, quando a Constitucional aduz que a tributação deverá incidir apenas quando o destinatário final for consumidor final, não se vislumbra a possibilidade de norma infraconstitucional ou infralegal, como é o caso do Decreto Estadual em evidência, atribuir outras hipóteses de incidência (também chamada de regra matriz de incidência do tributo²³) ou mesmo elastecer o conceito, não cabendo ao interprete da norma o fazer.

Leandro Paulsen em sua obra Curso de Direito Tributário preleciona que:

O domínio do Direito Constitucional é fundamental para a compreensão do Direito Tributário, absolutamente condicionado constitucionalmente no que diz respeito às possibilidades de tributação e ao modo de tributar, bem como aos princípios que regem a tributação. (pg. 22).

Eis o texto constitucional antes do advento da Emenda Constitucional 87/2015:

155º. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto; b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele; VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

Já com redação dada pela EC 87/2015, ficou disposto:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela

²² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12. ed. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 223.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva. 2002. p. 235

Emenda Constitucional nº 3, de 1993) II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) a) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) b) (revogada); (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) (Produção de efeito) a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015) b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 87, de 2015).

Neste passo, vislumbra-se que nem a legislação infraconstitucional, nem tampouco o interprete da norma jurídica poderá realizar interpretação que traga onerosidade ao sujeito passivo, devendo ser reconhecido a situação de não consumidor final da mercadoria nas situações de não consumo, conforme a delineada alhures.

Ademais, em casos práticos, haverá a comprovação mediante documentação idônea que os produtos adquiridos não serão adquiridos com o supedâneo de consumo (CFOPs²⁴), e sim com o intuito de comercialização/revenda/industrialização.

Nos termos do comando constitucional, resta fixada a responsabilidade tributária nos tributos do ICMS entre operações interestaduais quando realizada entre consumidores finais, atribuindo ao consumidor final contribuinte ou não, a sujeição passiva, na condição de contribuinte, pelo que a legislação infraconstitucional, seja do legislador ordinário ou da autoridade administrativa (está na edição de ato administrativo normativo), não têm espaço para atribuir responsabilidades a outras pessoas, sob pena de incompatibilidade com a Carta Magna de 1988 e desrespeito ao princípio da legalidade em matéria tributária.

Destarte, para fins de exigibilidade, do diferencial de alíquota de que trata o Decreto nº 441/2015, as disposições do LC 123/2006 (art. 13, XIII²⁵, "g" e "h") não encontram

²⁴ S/AUTOR. Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP). Disponível em: <https://www.sitecontabil.com.br/tabelas/cfop/pag_um.html>. Acesso em 17 set. 2017.

²⁵ Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: [...]

XIII - ICMS devido:

a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária;

ressonância no art. 155, II, § 2º, VII e VIII, da CF, com redação atual ou anterior, por não ser as empresas consumidoras finais, via de regra, nas operações interestadual que geraram o débito tributário.

Destaco, outrossim, que na ADI MC nº 5464/DF, o relator Min. Dias Toffoli, suspendeu os efeitos da cláusula 9ª, do Convênio nº 93/2015²⁶-CONFAZ, sob fundamento de que as

a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiar; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) (Produção de efeito)

b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;

c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;

d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;

e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacoberta de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacoberta de documento fiscal;

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual...

²⁶ https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15 - CONVÊNIO ICMS 93, DE 17 DE SETEMBRO DE 2015. Publicado no DOU de 21.09.15, pelo Despacho 180/15. Vide cláusula terceira do Conv. ICMS 152/15, que trata de inscrição estadual e de procedimento fiscal. Vide Conv. ICMS 153/15, que dispõe sobre a aplicação dos benefícios fiscais de isenção e redução da base de cálculo de ICMS. Vide Convs. ICMS 81/93, 92/15 e 155/15, relativamente ao regime de substituição tributária e antecipação de recolhimento do ICMS. Vide ADI 5.439 no STF, relativa à disposição da cláusula segunda. Vide ADI 5.464 no STF, relativa à disposição da cláusula nona (concedida liminar suspendendo a sua eficácia). Republicado no DOU de 11.03.16, para inserir nota à cláusula nona, e 27.04.16 por motivo de incorreção do texto publicado no DOU de 11.03.16.

microempresas e empresas de pequeno porte, aderentes do SIMPLES NACIONAL, não se sujeição ao pagamento do ICMS nos termos gizados na EC 87/2015, justamente por malferir os valores inerentes à atividade empresariais tais.

Eis assertiva de lavra do Min. Relator:

"(...) O simples fato de a Emenda Constitucional nº 87/2015 não ter feito qualquer referência ou exceção à situação dos optantes do SIMPLES NACIONAL não autoriza o entendimento externado pelos estados e pelo Distrito Federal por meio da cláusula nona do Convênio nº 93/2015. Ao lado da regência constitucional dos tributos, a Carta Magna consagra o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, conforme arts. 179 e 170, inciso IX, prevendo, no âmbito tributário, que lei complementar defina esse tratamento, o que inclui regimes especiais ou simplificados, no caso do ICMS (Constituição, art. 146, m, d), não tendo havido qualquer modificação dessa previsão constitucional com o advento da Emenda Constitucional nº 87/2015."

(<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/ADI5464.pdf>, capturado em 11/09/2017, às 15h30).

No âmbito do Tribunal de Justiça local, já houve o seguinte julgamento acerca da ilegalidade do mencionado decreto, pois a possibilidade de tributação neste caso se demonstra ilegal e totalmente desarrazoada em detrimento do ordenamento constitucional vigente.

Vejamos decisão neste sentido:

APELAÇÃO CÍVEL N. 1611621-9, DA 3ª VARA DA FAZENDA PÚBLICA DO FORO CENTRAL DA COMARCA DA REGIÃO METROPOLITANA DE CURITIBA. APELANTE: ALTA VOLTAGEM COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. APELADO: ESTADO DO PARANÁ. RELATOR: DES. SALVATORE ANTONIO ASTUTI. Tributário. Mandado de Segurança. ICMS. Antecipação. Diferencial de alíquota. Regulamentação. Decretos. Impossibilidade. Ofensa ao princípio da legalidade. Antecipação do surgimento da obrigação tributária. Inexistindo o dever de pagar não se fala em prazo de pagamento. Alteração do próprio fato gerador. Leis estaduais e LC 123/2006 que apenas preveem a possibilidade da exigência do pagamento antecipado. Decretos que definem o fato gerador. Elemento da regra matriz da incidência tributária. Exigência de lei. Ilegalidade. Inconstitucionalidade. Sentença reformada. Segurança concedida. Apelação Cível provida. n. 1611621-9, da 3ª Vara da Fazenda Pública do Foro Central da Comarca da Região Metropolitana de Curitiba, em que é apelante ALTA VOLTAGEM COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. e apelado ESTADO DO PARANÁ. RELATÓRIO. Trata-se de Apelação Cível interposta por ALTA VOLTAGEM COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA. em face da sentença

Retificação no DOU de 14.03.16, para excluir o termo despacho (179/16) que constava na republicação. Vide Convs. ICMS 152/15 e 9/16, respectivamente, cláusulas terceira-A e segunda, relativamente a prazo de recolhimento do DIFAL Vide alíquota interna: Despachos 231/15 (DF), 239/15 (SE), 241/15 (SP), 250/15 (BA), 252/15 (MS), 21/16 (ES), 26/16 (PI), 108/17 (ES). Alterado pelo Conv. ICMS 88/17.

proferida nos autos de Mandado de Segurança n. 0004490-13.2015.8.16.0004 Curitiba, 21 de fevereiro de 2017. Des. Salvatore Antonio Astuti Relator.²⁷

Destarte, a jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça Estadual, apesar de ainda oscilante, tende a abarcar a tese do contribuinte, em homenagem aos princípios constitucionais e da própria segurança jurídica que deve nortear as relações jurídicas tributárias, ao arrepio do entendimento fazendário.

O PROCESSO DA AÇÃO EXACIONAL TRIBUTÁRIA INIBITÓRIA

Malgrado os amantes do direito material por um longo período terem colocados em segundo plano a ciência de instrumentalização dos direitos, o processo na atual conjuntura e desde outrora, possui relevância singular na obtenção do provimento jurisdicional, apto a realizar uma prestação da jurisdição positiva, com o desiderato de se alcançar, na presente vertente a reparação do dano estatal, operando como verdadeiro instrumento a serviço da paz e do bem estar social.

Relembra Dinamarco, citando Carnelutti a este respeito leciona que:

Falar em instrumentalidade do processo, pois, não é falar somente nas suas ligações com a lei material. O Estado é responsável pelo bem-estar da sociedade e dos indivíduos que a compõem: e, estando o bem-estar social turbado pela existência de conflitos entre pessoas, ele se vale do sistema processual para, eliminando os conflitos, devolver à sociedade a paz desejada. O processo é uma realidade desse mundo social, legitimada por três ordens de objetivos que através dele e mediante o exercício da jurisdição o Estado persegue: *sociais, políticos e jurídico*. A consciência dos escopos da jurisdição e sobretudo do seu escopo social magno da *pacificação social* constitui fator importante para a compreensão da instrumentalidade do processo, em sua conceituação e endereçamento social e político.²⁸

Nesta senda, entender o processo como mecanismo capaz de diminuir discrepâncias ocasionadas pelas mais diversas contingências da vida em sociedade, é outorgar ao mesmo a devida singularidade e pertinência em seu estudo, havendo nítida correlação entre a busca instrumental do bem da vida, com o próprio provimento jurisdicional de direito material.

Na esfera tributária tal como ocorre em demais áreas onde prepondera o interesse público, não pode deixar de respeitar os corolários constitucionais e de todo o sistema jurídico tributário, em favor de sistemas coercitivos de tributação, especialmente havendo uma relação de intervenção na propriedade do particular.

Assim argumenta a doutrina neste sentido, vejamos:

²⁷S/AUTOR. Apelação TJPR - apelação cível n. 1611621-9. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/425980372/andamento-do-processo-n-1611621-9-apelacao-civil-03-02-2017-do-tjpr?ref=topic_feed. Acesso em 10 out. 2017.

²⁸GRINOVER, Ada Pellegrini. *op. cit.*, p. 47.

O direito processual é, assim, do ponto-de-vista de sua função jurídica, um instrumento a serviço do direito material: todos os seus institutos básicos (jurisdição, ação, exceção, processo) são concebidos e justificam-se no quadro das instituições do Estado pela necessidade de garantir a autoridade do ordenamento jurídico. O objeto do direito processual reside precisamente nesses institutos e eles concorrem decisivamente para dar-lhe sua própria individualidade e distingui-lo do direito material.²⁹

Muito além de mera aglutinação de procedimentos, o processo é capaz e tido como uma ciência autônoma, uma vez que é *conditio sine qua nom*, para o desempenho de direitos e prerrogativas inerentes aos jurisdicionados. Outrossim, insta salientar nesse mesmo diapasão que direitos meramente materiais, não são capazes por si só de realizarem as mutações buscadas por aqueles que se sentem lesionados pelos atos estatais, sejam omissivos ou comissivos na esfera tributária. Indubitavelmente, as interpretações existentes na esfera do ordenamento jurídico pátrio são mais complexas que apenas a análise dos aspectos tidos no direito substantivo.

Neste prisma, a grei dos juristas que entendiam ser suficiente o aspecto material do direito, capaz de suprir as demandas e anseios sociais, vem sendo extirpada diuturnamente, haja vista, a necessidade que se impõe na procedimentalização e não somente na busca material do “bem da vida” sem qualquer método.

O método ou mesmo o instrumento capaz de se fazer efetivar tais direitos, vem sendo cada vez mais aceito e necessário para a plena efetivação do acesso justiça, é o processo.

Neste sentido cabe colacionar a doutrina de Tardin:

A doutrina hodierna levanta a bandeira da instrumentalidade do processo. Pensar no processo sob a óptica instrumental é pensar num mecanismo cuja finalidade é efetivar o direito material. O Estado, quando consagra regras de conduta nos mais variados diplomas, precisa de instrumentos hábeis, caso as normas por ele traçadas não sejam atendidas espontaneamente.³⁰

Em face dessa situação, pertinente se faz abordar a forma pela qual é capaz de se efetivarem os direitos fundamentais à tributação justa, em especial de propriedade e do naco confisco. Tal estudo se desdobrará em duas facetas, uma de cunho preventivo e outra de cunho repressivo.

Na fase preventiva, abordar-se-á institutos que visam resguardam de maneira concreta a plena efetividade das garantias e prerrogativas asseguradas constitucionalmente. Tais mecanismos podem ser substanciados em ações de obrigações de fazer ou *nom facere*, externados por, Mandados de Segurança, Exceção de Pré-Executividade, Embargos à Execução, dentre outros.

²⁹ GRINOVER, Ada Pellegrini. Teoria geral do processo. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 46.

³⁰ ARDIN, Luiz Gustavo. Fungibilidade das tutelas de urgência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006. p. 34.

Já na segunda fase, os procedimentos repressivos, ficam adstritos de maneira mais própria no campo da repetição de indébito a ser realizada no prazo prescricional de 05 (*cinco*) anos, ou seja, aqui a conduta ilícita já se concretizou na irregular tributação. Via de consequência, visa-se tutelar a reparação de danos pela ação do Estado, seja repetitória ou obrigação específica de abstenção da exação fiscal.

COMPETÊNCIA

A doutrina realiza uma diferenciação entre os tipos de ações, podendo ser elas ações reais a ações de direito pessoal, sendo esta última a natureza jurídica do feito anti exacional relativo à tributação de forma ilícita perpetrada pelo Poder Público estadual, quando da cobrança do tributo relativo ao diferencial de alíquota (ICMS).

O processo de visa a repetição do indébito sempre terá em um dos lados da relação jurídico-processual a figura da Fazenda Pública, seja em qual esfera for. Desta feita, mesmo havendo as prerrogativas ou privilégios nos prazos para contestação e para recorrer³¹, a Fazenda Pública não possui o denominado foro privilegiado, estando incursa nas regras de competência ordinárias, devidamente disciplinadas pelo Código de Processo Civil.

Ademais, quando da utilização do *writ* o legitimado passivo será a autoridade coatora, nos termos da Lei Federal 12.016/09³², sendo lícito ao ente Federativo, qual seja, o Estado do Paraná, a habilitação nos autos do Mandado de Segurança.

INTERVENÇÃO MINISTERIAL

Com baldrame no artigo 178, do Código de Processo Civil de 2015, o órgão ministerial, deverá atuar em demandas onde, se vislumbre e se tenha, interesse de incapazes, bem como nas causas de estado e ainda nas questões relativas a litígios coletivos originários de posse, dentre outras.

Na hodierna conjectura de atuação ministerial reside na possibilidade do agente ministerial promover a participação ativa em feitos onde fica evidenciado o interesse público primário,

³¹ BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acessado em: 11 nov. 2017.

³² BRASIL. Lei n. 12.016, de 07 de agosto de 2009.

Disciplina o mandado de segurança individual e coletivo e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l12016.htm>. Acessado em: 11 nov. 2017.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:
Art. 1º Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça...

ao passo que sua atuação institucional cinge-se na possibilidade da participação e até mesmo da recorribilidade em processos de tal natureza e envergadura constitucional.

Vejamos:

Art. 178. O Ministério Público será intimado para, no prazo de 30 (trinta) dias, intervir como fiscal da ordem jurídica nas hipóteses previstas em lei ou na Constituição Federal e nos processos que envolvam:

I - interesse público ou social;

II - interesse de incapaz;

III - litígios coletivos pela posse de terra rural ou urbana.

Parágrafo único. A participação da Fazenda Pública não configura, por si só, hipótese de intervenção do Ministério Público.³³

Não obstante a tal mandamento legal, considerando a necessidade de racionalização da intervenção do ente ministerial, bem como, o aumento vertiginoso dos processos enquadrados na hipótese abstrata da legislação, o CNMP - Colendo Conselho Nacional do Ministério Público³⁴, expediu Recomendação a seus membros, na qual faculta, respeitada a independência funcional, a intervenção do órgão ministerial em causas na seara cível, quando o agente vislumbrar não se tratar de interesse público primário.

Sobre esta temática, cabe frisar sobre as diferenças doutrinárias e jurisprudenciais acerca do interesse público primário e interesse público secundário.

No primeiro caso, estamos diante do interesse público propriamente dito, ou seja, o interesse público tutelado em prol de toda a sociedade, não bastando haver tão somente um interesse por parte do Estado (*lato sensu*) apenas de cunho patrimonial.

Denota-se que o eventual prejuízo em não realizar a intervenção ministerial na qualidade de *custus legis*, vai muito além que um prejuízo patrimonial ao Estado que é amparado pelos seus órgãos de representação judicial e consultiva, como exemplo, as Procuradorias Estaduais. O prejuízo pode ser extensivo além da esfera patrimonial, tendo índole social e de abrangência relevante,

³³ BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acessado em: 11 nov. 2017.

³⁴ <http://www.cnmp.mp.br/portal/conheca-o-cnmp>>. Acessado em: 21 jul. 2017. O Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) atua em prol do cidadão executando a fiscalização administrativa, financeira e disciplinar do Ministério Público no Brasil e de seus membros, respeitando a autonomia da instituição. O órgão foi criado em 30 de dezembro de 2004, pela Emenda Constitucional nº 45, e tem sede em Brasília (DF). Formado por 14 membros, que representam setores diversos da sociedade, o CNMP tem como objetivo imprimir uma visão nacional ao MP. Ao Conselho cabe orientar e fiscalizar todos os ramos do MP brasileiro: o Ministério Público da União (MPU), que é composto pelo Ministério Público Federal (MPF), Ministério Público Militar (MPM), Ministério Público do Trabalho (MPT) e do Distrito Federal e Territórios (MPDFT); e o Ministério Público dos Estados (MPE).

contribuindo para a segurança de valores reais para o Estado e para a sociedade que se serve do mesmo, até mesmo em decorrência da representação do governo através da coisa pública, ou seja, administrando-a.

Nesta senda, vejamos a posição doutrinária de Vigliar:

Interesse público é o pertinente a toda a sociedade personificada no Estado. É o interesse à preservação permanente dos valores transcendentais desta sociedade. Não é, assim, o interesse de um, de alguns, de um grupo ou de uma parcela da comunidade; nem mesmo é o interesse só do Estado, enquanto pessoa jurídica empenhada na consecução de seus fins. É o interesse de todos, abrangente e abstrato. E por ser de todos, não é de ninguém.³⁵

Por seu turno, o interesse público secundário, fica adstrito aos interesses do Estado, quanto sujeito individual. Evidente que não há uma abstenção das prerrogativas inerentes aos entes públicos. Aqui o próprio órgão de representação jurídica do ente público, é capaz por seus meios, somados às prerrogativas e garantias outorgadas ao Estado, exercer e buscar a defesa do interesse público. Como maneira ilustrativa, temos as execuções fiscais e ações a elas correlatas (embargos de execução, objeção de pré-executividade etc.), onde conforme entendimento já cristalizado, se faz desnecessária a participação do órgão ministerial no feito, salvo se houver algum nuançe que justifique a manifestação do *Parquet*.

Neste sentido a Súmula 189, do Superior Tribunal de Justiça é expressa “É desnecessária a intervenção do Ministério Público nas execuções fiscais³⁶”. Ademais a jurisprudência da Corte Federal já se posicionou no seguinte sentido, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS A EXECUÇÃO FISCAL. MINISTERIO PUBLICO. INTERVENÇÃO: DESNECESSARIA. PRECEDENTES. RECURSO NÃO CONHECIDO. I - E DESNECESSARIA A INTERVENÇÃO DO MINISTERIO PUBLICO NAS CAUSAS FISCAIS, POIS O "INTERESSE PUBLICO" INSERTO NO INC. III DO ART. 82 DO CPC NÃO EQUIVALE A "INTERESSE DA FAZENDA PUBLICA". II - PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS DE DIREITO PUBLICO DO STJ: RESP 48.771/RS, RESP 63.529/PR E RESP 52.318/RS. III - PRECEDENTE DO EXTINTO TFR: AC 55.662/PR. IV - RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. (REsp 30150/PR, Rel. Ministro ADHEMAR MACIEL, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/12/1996, DJ 03/02/1997, p. 685).

Após essa breve explanação, não parece pairar dúvidas, que em se tratando de ação de indenização em face do Estado, oriundo da responsabilidade civil extracontratual, a intervenção

³⁵ VIGLIAR. José Marcelo Menezes. Tutela jurisdicional coletiva. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 143.

³⁶ <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/enunciados.jsp?&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=321> Acessado em: 21 set. 2017.

ministerial se torna imperativo de legalidade, cujo o alicerce possui escopo na supremacia do interesse público quando estiver diante do heroico remédio constitucional.

Em feitos de jurisdição ordinária, como exemplo em ações de simples repetição ou mesmo no bojo de Embargos à Execução e até mesmo através de objeções, petição de cunho incidental, sem previsão legislativa, mas amplamente aceita pela doutrina e jurisprudência, a intervenção do órgão ministerial se demonstra prescindível, pois amparado apenas direitos e interesses da Administração Pública de cunho secundário (*interesse público secundário*).

O interesse público secundário é pautado em interesses eminentemente patrimoniais, havendo a defesa por parte dos órgãos de representação, tais como as Procuradorias Estaduais, através de seu corpo jurídico.

CORREÇÃO MONETÁRIA E JUROS LEGAIS

Com a entrada em vigência da Lei nº 11.960/2009, houve a alteração da redação do artigo 1º-F da Lei nº 9.494/1997³⁷, sendo que nas condenações em desfavor à Fazenda Pública, sejam elas órgãos da administração direta ou indireta, independentemente de sua natureza jurídica, partindo de questões previdenciárias até mesmo questões cíveis, e para fins de correção, bem como, remuneração de capital e compensação da mora, existirá a incidência, uma única vez, até o efetivo adimplemento, dos índices oficiais de remuneração básica e juros aplicados à poupança.

O Colendo Supremo Tribunal Federal, há muito, já sinalizava que a TR (taxa referencial), não é índice de correção monetária materialmente, havendo inúmeros feitos onde contribuintes e até mesmo particulares contestando o aludido índice, em face da inexpressividade da atualização do valor da moeda.

A manifestação da Procuradoria-Geral da República, referido pelo Ministro Moreira Alves, relator, no julgamento da ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 493, ressaltou que a TR se reveste da natureza de indexador tão somente para o mercado financeiro de títulos e valores mobiliários, não se materializando, portanto, índice que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda.

Relevante trazer à baila referido ementário:

³⁷ BRASIL. Lei n. 9.494, de 10 de setembro de 1997. Disciplina a aplicação da tutela antecipada contra a Fazenda Pública, altera a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9494.htm>. Acessado em: 21 jul. 2017. Art. 1º-F. Nas condenações impostas à Fazenda Pública, independentemente de sua natureza e para fins de atualização monetária, remuneração do capital e compensação da mora, haverá a incidência uma única vez, até o efetivo pagamento, dos índices oficiais de remuneração básica e juros aplicados à caderneta de poupança. (Redação dada pela Lei nº 11.960, de 2009).

Ação direta de inconstitucionalidade. - Se a lei alcançar os efeitos futuros de contratos celebrados anteriormente a ela, será essa lei retroativa (retroatividade mínima) porque vai interferir na causa, que é um ato ou fato ocorrido no passado. - O disposto no artigo 5, XXXVI, da Constituição Federal se aplica a toda e qualquer lei infraconstitucional, sem qualquer distinção entre lei de direito público e lei de direito privado, ou entre lei de ordem pública e lei dispositiva. Precedente do S.T.F.. - Ocorrência, no caso, de violação de direito adquirido. A taxa referencial (TR) não é índice de correção monetária, pois, refletindo as variações do custo primário da captação dos depósitos a prazo fixo, não constitui índice que reflita a variação do poder aquisitivo da moeda. Por isso, não há necessidade de se examinar a questão de saber se as normas que alteram índice de correção monetária se aplicam imediatamente, alcançando, pois, as prestações futuras de contratos celebrados no passado, sem violarem o disposto no artigo 5, XXXVI, da Carta Magna. - Também ofendem o ato jurídico perfeito os dispositivos impugnados que alteram o critério de reajuste das prestações nos contratos já celebrados pelo sistema do Plano de Equivalência Salarial por Categoria Profissional (PES/CP). Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente, para declarar a inconstitucionalidade dos artigos 18, "caput" e parágrafos 1 e 4; 20; 21 e parágrafo único; 23 e parágrafos; e 24 e parágrafos, todos da Lei n. 8.177, de 1 de maio de 1991. (ADI 493, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 25/06/1992, DJ 04-09-1992 PP-14089 EMENT VOL-01674-02 PP-00260 RTJ VOL-00143-03 PP-00724).³⁸

Por este entendimento o relator, em sua decisão, assinalou que seria a TR índice de correção monetária e, portanto, índice de desvalorização da moeda, se inequivocamente fosse constituída apenas do valor correspondente à desvalorização esperada da moeda em virtude da inflação, não configurando desta feita, meio hábil de retribuir e recompor a desvalorização do crédito que o particular possui em face do poder público.

Com base em tais razões, o pleno do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em julgamento ocorrido nas ADIs 4.357 e 4.425, e seguindo o entendimento do Eminentíssimo Ministro Luiz Fux, pela inconstitucionalidade do parágrafo 12 do artigo 100 da Constituição Federal, redação que lhe fora dada pela Emenda Constitucional nº 62/2009³⁹, no que compete à escolha do índice da caderneta de poupança como taxa de correção monetária dos precatórios, por ficar pacificado que ele não é suficiente para recompor as perdas inflacionárias, que a moeda poderá sofrer no decorrer de uma ação indenizatória, como exemplo.

O entendimento do Ministro foi no sentido de que a adoção do referido índice fere o direito fundamental à propriedade, previsto no artigo 5º, XXII, da Constituição Federal, ao passo que, por ser fixado em momento posterior e ser sempre muito inferior a índices de inflação como o IPC

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 493, Tribunal Pleno, Brasília, DF, 25 de junho de 1992. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000104231&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 24 jul. 2017.

³⁹ STF julga parcialmente inconstitucional emenda dos precatórios.

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=233520>> Acesso em: 24 jul. 2017.

(Índice de Preços ao Consumidor), permitira a destruição lenta dos créditos pela inflação, oriundos das condenações em face da fazenda pública, não sendo suficiente para recompor o seu valor. A declaração de inconstitucionalidade atingiu, por arrastamento⁴⁰, o artigo 1º-F da Lei nº 9.494/1997, com a redação que lhe fora atribuída pela Lei nº 11.960/2009.

A recalcitrância por parte do ente tributante em realizar a recomposição de maneira justa, vai em descompasso com as normas constitucionais do próprio critério de igual e capacidade contributiva, tão prestigiados pela doutrina e jurisprudência do direito público.

Diante disso, sendo a ação de repetição de tributos, os valores referente à correção monetária e juros, dever-se-á ser realizado nos mesmos moldes da cobrança realizada pela Fazenda Pública, em homenagem à isonomia.

A situação em discussão é gerada em homenagem além da isonomia dos demais direitos inerentes ao contribuinte na qualidade de contribuinte, pois uma tributação justa vai muito além da observância de formas consagradas na doutrina e nos tribunais superiores, cingindo ainda em corolários inerentes ao devido processo tributário e à tributação justa e equânime.

Não sendo relação tributária, os valores da recomposição das condenações em face da Fazenda Pública, deverão observar os ditames da recente decisão do Colendo Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

Tese

A primeira tese aprovada, referente aos juros moratórios e sugerida pelo relator do recurso, ministro Luiz Fux, diz que “O artigo 1º-F da Lei 9.494/1997, com a redação dada pela Lei 11.960/2009, na parte em que disciplina os juros moratórios aplicáveis a condenações da Fazenda Pública, é inconstitucional ao incidir sobre débitos oriundos de relação jurídico-tributária, aos quais devem ser aplicados os mesmos juros de mora pelos quais a Fazenda Pública remunera seu crédito tributário, em respeito ao princípio constitucional da isonomia (CRFB, art. 5º, *caput*); quanto às condenações oriundas de relação jurídica não-tributária, a fixação dos juros moratórios segundo o índice de remuneração da caderneta de poupança é constitucional, permanecendo hígido, nesta extensão, o disposto no artigo 1º-F da Lei 9.494/1997 com a redação dada pela Lei 11.960/2009.”

Já a segunda tese, referente à atualização monetária, tem a seguinte redação: “O artigo 1º-F da Lei 9.494/1997, com a redação dada pela Lei 11.960/2009, na parte em que disciplina a atualização monetária das condenações impostas à Fazenda Pública segundo a remuneração oficial da caderneta de poupança,

⁴⁰ LENZA, Pedro. Direito constitucional esquematizado. 10º Ed. São Paulo: Método, 2006. p. 130. Pela referida teoria da inconstitucionalidade por 'arrastamento' ou 'atração' ou 'inconstitucionalidade consequente de preceitos não impugnados', se em determinado processo de controle concentrado de constitucionalidade for julgada inconstitucional a norma principal, em futuro processo, outra norma dependente daquela que foi declarada inconstitucional em processo anterior – tendo em vista a relação de instrumentalidade que entre elas existe – também estará eivada de vício de inconstitucionalidade 'consequente', ou por 'arrastamento' ou 'atração'.

revela-se inconstitucional ao impor restrição desproporcional ao direito de propriedade (CRFB, art. 5º, XXII), uma vez que não se qualifica como medida adequada a capturar a variação de preços da economia, sendo inidônea a promover os fins a que se destina.”

O caso

O RE foi ajuizado pelo INSS contra acórdão da 4ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região que, mantendo concessão de benefício de prestação continuada (Lei 8.742/93, artigo 20) a um cidadão, apontou que não caberia a aplicação da Lei 11.960/2009 no tocante aos juros e à correção monetária, ao argumento de que o STF, no julgamento das ADIs 4357 e 4425, reconheceu, por arrastamento, a inconstitucionalidade do artigo 5º da Lei 11.960/2009, que deu nova redação ao artigo 1º-F da Lei nº 9.494/97.

O julgamento do caso teve início em dezembro de 2015. Na ocasião, o relator explicou que quando considerou inconstitucional o uso da taxa de remuneração básica da caderneta de poupança (TR) para fim de correção de débitos do Poder Público, no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 4425 e 4357, o STF o fez apenas com relação aos precatórios, não se manifestando quanto ao período entre o dano efetivo (ou o ajuizamento da demanda) e a imputação da responsabilidade da Administração Pública (fase de conhecimento do processo). Uma vez constituído o precatório, seria então aplicado o entendimento fixado pelo STF, com a utilização do Índice de Preços ao Consumidor Amplo Especial (IPCA-E) para fins de correção monetária.

O ministro reafirmou seu entendimento contrário ao uso da TR para fim de correção monetária, uma vez que se trataria de índice prefixado e inadequado à recomposição da inflação, e votou no sentido de dar parcial provimento para manter a concessão de benefício de prestação continuada atualizado monetariamente segundo o IPCA-E, desde a data fixada na sentença. E, para evitar qualquer lacuna sobre o tema e com o propósito de guardar coerência e uniformidade com a decisão do STF ao julgar a questão de ordem nas ADIs 4357 e 4425, o ministro disse entender que devem ser idênticos os critérios para a correção monetária de precatórios e de condenações judiciais da Fazenda Pública.

Acompanharam esse entendimento, na ocasião, os ministros Edson Fachin, Luís Roberto Barroso e Rosa Weber. O ministro Teori Zavascki (falecido) votou pelo provimento do recurso, mantendo a TR como índice de correção monetária durante todo o período, e o ministro Marco Aurélio votou pelo desprovimento total do recurso. O ministro Dias Toffoli pediu vista dos autos na ocasião e, quando trouxe o caso novamente para análise do Pleno, votou pelo provimento integral do recurso, sendo acompanhado pela ministra Cármen Lúcia.

Na sessão desta quarta-feira, o ministro Gilmar Mendes votou pelo provimento do recurso, por entender que não existe, do ponto de vista constitucional, violação que impossibilite a aplicação da TR aos juros moratórios e à correção monetária sobre as condenações judiciais impostas à Fazenda Pública, nos termos do artigo 1º-F da Lei 9.494/1997.

Já o ministro Ricardo Lewandowski acompanhou o relator para dar parcial provimento ao recurso, fixando o IPCA-E como índice de correção monetária a todas as condenações impostas à Fazenda Pública. Esse foi o mesmo

entendimento do ministro Celso de Mello, que concordou com o relator no sentido do uso do IPCA-E tanto na correção monetária dos precatórios quanto nas condenações judiciais da Fazenda Pública, para evitar qualquer lacuna sobre a matéria e para guardar coerência com as decisões do STF na Questão de Ordem nas ADIs 4357 e 4425.⁴¹

Portanto, os traçados para a incidência dos valores corrigidos quando do recebimento de ações a título de repetição de indébito, deverá observar tais balizas, sob pena de inserção em desrespeito à decisão da Corte Suprema, outorgando a prerrogativa do ajuizamento de eventual Reclamação constitucional, nos termos da jurisprudência remansosa do Pretório Excelso.

“RECURSO” DE OFÍCIO – REMESSA *EX OFFICIO*

Conforme se pode denotar do Código de Processo Civil vigente, a Fazenda Pública possui prerrogativas e privilégios processuais distintos dos particulares, que em muitos casos, pode se dizer que é a própria exteriorização do princípio da supremacia do interesse público.

Outrossim, apesar de parte da doutrina entender que o instituto da remessa necessária ser uma espécie recursal, a melhor doutrina e a corrente majoritária compreende que tal instituto não caracteriza-se como uma espécie recursal propriamente dita, pois fere o princípio da taxatividade recursal, no qual prevê a possibilidade de recursos apenas nos casos elencados na legislação processual.

Desta maneira, o instituto é tido como apenas mecanismo em prol do interesse público, não se vinculando às espécies recursais.

Entretanto, tais mecanismos que visam resguardar a atuação do estado-parte na *lide* não podem estar a serviço da morosidade processual, e da utilização mal intencionada por parte do ente público, sob pena de restar configurado um verdadeiro atentado aos “direitos fundamentais processuais”⁴².

Neste sentido, a doutrina processualista, realiza severas críticas aos privilégios e prerrogativas da fazenda pública, aduzindo em alguns casos sobre a incompatibilidade com a nova

⁴¹ STF Plenário do STF define teses sobre índices de correção e juros em condenações contra Fazenda Pública. <

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=870947&classe=RE&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>> Acesso em: 11 nov. 2017.

⁴² DIDIER Jr. Fredie. Curso de direito processual civil: Teoria Geral do Processo e Processo de Conhecimento vol. 1, 9ª. ed., Salvador: Editora Jus Podivm. 2008. p. 28.

ordem constitucional trazida pela Constituição de 1988, em especial no que concerne ao acesso à justiça.

Vejamos posição doutrinária:

Quanto mais se fala de acesso à justiça e na sua necessária e expedita saída, mais há regras, constitucionais e infraconstitucionais, que inviabilizam, para os casos em que há pessoas de direito público envolvidas, a realização desse valor constitucional.⁴³

Corroborando com esse entendimento, em tom de crítica, Candido Rangel Dinamarco aduz:

Repudio os privilégios dados pela lei processual ao Estado, que reputo de índole fascista; sou um crítico do Estado-Inimigo, que litiga e resiste em juízo com a consciência de não ter razão, abusando do direito de recorrer com o objetivo de postergar a satisfação de suas vítimas...⁴⁴

Noutra banda, há aqueles que defendem a existência das prerrogativas processuais, uma vez que o Estado em sua missão social, deve estar acima de seus administrados no que compete às possibilidades de manejo processual. Equivalendo a dizer que, a supremacia do interesse público, aliado com a necessidade estatal da gestão processual, legitima a uma igualdade material em relação a parte adversa, razão pela qual, tais prerrogativas processuais sob o aspecto principiológico e instrumental são compatíveis com a ordem constitucional vigente.

Assim leciona José dos Santos Carvalho Filho:

Se é evidente que o sistema jurídico assegura aos particulares garantias contra o Estado em certos tipos de relação jurídica, é mais evidente ainda que, como regra, deva respeitar-se o interesse coletivo quando em confronto com o interesse particular. A existência de direitos fundamentais não exclui a densidade do princípio. Este é, na verdade, o corolário natural do regime democrático, calcado, como por todos sabido, na preponderância das maiorias.⁴⁵

Isto posto, a remessa de ofício ou o já conhecido *ex officio*, possui embasamento legal no Art. 496 do *Códex* de processo civil. Tal previsão se exterioriza como mandamento legal comissivo, sendo um dever ao magistrado de primeiro grau, de realizar a remessa dos autos para nova apreciação, quando o mérito da decisão jurisdicional for contrário aos interesses da União, Estados, Municípios e suas autarquias/fundações, independentemente de recurso próprio ou não, sob pena do presidente do tribunal competente avocá-los.

⁴³ BUENO, Cassio Scarpinella. O Poder público em juízo. 4ª. ed., São Paulo: Editora Saraiva. 2008. p. 320

⁴⁴ DINAMARCO, Candido Rangel. Relativizar a coisa julgada. Rio de Janeiro: América Jurídica. 2002. p. 71.

⁴⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de direito administrativo, 24ª. ed., Rio de Janeiro: Editora Lúmen Júris. 2007. p. 61.

Entretanto, por permissivo legal, as condenações que não excederem a valores previstos na legislação, não estão sujeitas ao duplo grau de jurisdição.

Resta assim, colacionar-se os referidos dispositivos legais, *in verbis*:

Art. 496. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

I - proferida contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público;

II - que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução fiscal.

§ 1º Nos casos previstos neste artigo, não interposta a apelação no prazo legal, o juiz ordenará a remessa dos autos ao tribunal, e, se não o fizer, o presidente do respectivo tribunal avocá-los-á.

§ 2º Em qualquer dos casos referidos no § 1º, o tribunal julgará a remessa necessária.

§ 3º Não se aplica o disposto neste artigo quando a condenação ou o proveito econômico obtido na causa for de valor certo e líquido inferior a:

I - 1.000 (mil) salários-mínimos para a União e as respectivas autarquias e fundações de direito público;

II - 500 (quinhentos) salários-mínimos para os Estados, o Distrito Federal, as respectivas autarquias e fundações de direito público e os Municípios que constituam capitais dos Estados;

III - 100 (cem) salários-mínimos para todos os demais Municípios e respectivas autarquias e fundações de direito público.

§ 4º Também não se aplica o disposto neste artigo quando a sentença estiver fundada em:

I - súmula de tribunal superior;

II - acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal ou pelo Superior Tribunal de Justiça em julgamento de recursos repetitivos;

III - entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência;

IV - entendimento coincidente com orientação vinculante firmada no âmbito administrativo do próprio ente público, consolidada em manifestação, parecer ou súmula administrativa.⁴⁶

Ao passo que, a responsabilidade civil do Estado, ações de repetições etc, salvo na hipótese de exceção em razão do valor da condenação e das demais causas enumeradas alhures, o

⁴⁶ BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acessado em: 11 nov. 2017.

administrado na qualidade de contribuinte, quando do manejo de eventual ação repetitória ou mesmo inibitória em face do Estado, ficará sujeito a esta condição, para iniciar a fase executória de sua pretensão.

Tal pretensão executória, depende necessariamente da comprovação do trânsito em julgado da eventual condenação ou mesmo da ação declaratória anti exacional, sob pena de afronta ao devido processo legal em face da Fazenda Pública Estadual.

CONCLUSÃO

O Decreto Paranaense que supostamente regulou a Emenda Constitucional n. 87/2015 à Constituição da República Federativa do Brasil, nitidamente extrapolou o poder regulamentar do Poder Executivo, uma vez que exacerbou conceitos e nomenclaturas próprias de outros ramos do direito, tais quais, o direito civil e o próprio conceito de contribuinte do direito tributário.

Tal vedação conforme demonstrada alhures, é oriunda das próprias normas de direito tributários e dos demais ramos do direito público, onde encontra-se vedada o desvirtuamento de institutos intrínsecos aos demais ramos do direito, seja ele privado ou mesmo de cunho híbrido em alguns casos, a depender da teoria adotada.

Não paira-se qualquer laivo de dúvidas, que a interpretação estendendo o conceito de sujeito passivo de obrigação tributária demanda um manifesto excesso de exação fiscal, na medida em que, há a tributação de situações e de pessoas que *a priori* não podem ser caracterizadas como contribuintes do ICMS pela simples edição de uma decreto regulamentar que não possui força vinculante de lei em sentido formal e estrito, cujo dever de adimplir o tributo não se estende ao destinatário final do bem/produto.

A espécie normativa “Decreto” encontra-se inserida no conceito de “legislação tributária” podendo, quando no muito, inserir obrigações acessórias aos contribuintes, havendo vedação expressa constitucional para que promova qualquer inovação legislativa tendente a constituir ou mesmo elastecer hipóteses de obrigação tributária principal, qual seja, a criação de exação tributária ilegal.

Em verdade, qualquer interpretação distinta acerca da ilegalidade da mencionada norma em cotejo, contribui de maneira ilegal e inconstitucional à cobrança de tributos de empresas que em muitos casos são inclusive optantes pelo regime de tributação diferenciado, estatuído pela Lei

Complementar 123/2006, também conhecido como o Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte e/ou “Simples Nacional”, ou seja, empresas pequenas, porém que respondem grande parte pela geração de empregos no país.

Dessarte, a incidência tributária nesses casos além de possuir contornos de manifesta ilegalidade, contribuem para a tributação de forma mais onerosa e não igualitária entre empresas do mencionado sistema de tributação, sistema do simples nacional, para com empresas de maior porte, que não estão enquadradas no mencionado sistema tributário. A mencionada desigualdade reside no fato de haver a plena possibilidade de empresas não optante pelo regime de tributação diferenciado, poderem se creditar dos valores decorrentes das operações antecedentes, descontando o montante já adimplido na cadeia de produção, quando da saída de suas mercadorias e/ou serviços. Por seu turno, no caso das empresas optante pelo simples nacional, a teor do que preleciona e mencionada lei em questão, denominada estatuto das micro e pequenas empresas, não existe a possibilidade de tal compensação, onerando de maneira totalmente superior aos demais casos acima referenciados.

A garantia do princípio da legalidade em matéria tributária contribui para a qualificação de tributações corretas sob o aspecto democrático, não podendo o Administrador Público, notadamente as autoridades fazendárias, promoverem o elastecimento de conceitos e regras, sob o escrutínio da suposta mera regulamentação de lei em sentido formal, inexistente ou que não preveja expressamente as nuances materiais para a configuração da exação tributária do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Entrementes, não há como conceber a existência de norma infralegal, que não regula qualquer obrigação acessória, ao revés, que estatui verdadeira hipótese de incidência tributária, sem afrontar diretamente a legalidade em matéria tributária.

De mais a mais, conceber de maneira diversa, faz com que haja enorme insegurança jurídica no exercício da plena atividade econômica, evidenciando desta maneira, um enorme abismo entre o contexto constitucional de tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas, para com as demais empresas de grande porte, que por sua própria natureza, já são competidores diferenciados e totalmente superiores aos optante pelo regime de tributação simplificado.

Neste diapasão, existem inúmeros mecanismos processuais adequados a depender da fase e do próprio desiderato que busca o contribuinte para ver sanadas as patentes irregularidades e arbitrariedades na exação fiscal do mencionado pagamento do diferencial de alíquota do tributo estadual, ICMS.

Conforme demonstrado ao longo deste trabalho, o contribuinte pode lançar mão de inúmeros instrumentos processuais.

Por instrumentos processuais, é possível se entender como os meios adequados dentro do ordenamento jurídico nacional, a fim de viabilizar a concretização de direitos, sendo no presente caso, o direito a ter uma tributação e/ou exação tributária justa e de acordo com os corolários constitucionais.

Dentre os principais instrumentos processuais adequados e aptos a ensejar uma forma de defesa e de própria resistência à exação perpetrada pelo fisco, conforme demonstrado ao longo do presente trabalho, o que irá impactar na própria escolha da ação cabível é a fase do crédito tributário ou mesmo, da sua falta de constituição, podendo ser manejado ações de cunho preventivo, uma vez que a Constituição Federal alberga a possibilidade de tutela da ameaça de lesão.

A título de exemplo, é cabível ações declaratórias de inexistência de relação jurídica na seara tributária, ou mesmo, mandado de segurança, regulado pela Lei Federal 12.016/09 como forma hábil a amparar direito líquido e certo dos contribuintes.

Tal colocação vem inclusive, sendo cancelada pelo próprio Poder Judiciário, nas mais variadas decisões em âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, conforme se demonstrara outrora ao longo deste trabalho as decisões em segunda instância que afastaram a incidência tributária, quando o destinatário final não se qualificar como contribuinte final daquele produto, seja de origem nacional ou ainda nos casos de importação.

Portanto, cabe ao contribuinte lesado, até o momento em que houver uma maturidade do próprio Poder Executivo, de buscar seus direitos seja na esfera do processo tributário administrativo ou mesmo perante o próprio Poder Judiciário, uma vez que o ímpeto da tributação não pode existir sem um mínimo de aparato legal e de respeito aos corolários e garantias constitucionalmente previstos, sob pena de fazer letra morta do próprio Texto Constitucional.

A busca pelo direito tutelado ou pela tentativa em esvaziar a pretensão exacional irregular do Estado se dá pela utilização dos meios hábeis colocados à disposição do contribuinte, levando em consideração o momento em que o crédito tributário em cobrança encontra-se, a fim de verificar qual a melhor possibilidade processual de impugnação ou até mesmo de impugnação pela via administrativa.

Uma vez não observado o comando constitucional que assegura a todos o acesso à justiça no âmbito tributário, o Estado tributante incorre em nítida afronta com o princípio da legalidade estrita, quando lança mãos de veículos normativos impróprios para a cobrança de seus cidadãos, já penalizados pela exação ao consumo e não a própria renda, como ocorre em países mais desenvolvidos que o Brasil.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva. 2013.

BRASIL. **Convênio ICMS 93, de 17 de setembro de 2015**. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília (DF): set 2016. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/cv093_15>. Acesso em 17 set. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 442 de 06/02/2015**. Introdz no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.080, de 28 de setembro de 2012, a alteração que especifica. Brasília (DF): fev 2015. Disponível em: <<https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=280990>>. Acesso em 17 set. 2017.

BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília (DF): dez 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em 11 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília (DF): mar 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 01 out. 2017.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11. ed. São Paulo: Malheiros. 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva. 2002.

HECK, Luís Afonso. **O tribunal constitucional federal e o desenvolvimento dos princípios constitucionais**: Contributo para uma compreensão da jurisdição constitucional federal alemã. Porto Alegre: Fabris. 1995

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. Fortaleza: Malheiros Editores. 2006. p. 130.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. São Paulo: Saraiva, 1983.

NABAIS, José Cabalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coimbra: Almedina, 2004.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva. 2017.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MELO, Fábio Soares de (Orgs). **ICMS: questões fundamentais**. São Paulo: MP Ed. 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4^a ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

S/AUTOR. **Apelação TJPR - apelação cível n. 1611621-9**. Disponível em: https://www.jusbrasil.com.br/diarios/documentos/425980372/andamento-do-processo-n-1611621-9-apelacao-civel-03-02-2017-do-tjpr?ref=topic_feed. Acesso em 10 out. 2017.

S/AUTOR. **Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP)**. Disponível em: https://www.sitecontabil.com.br/tabelas/cfop/pag_um.html. Acesso em 17 set. 2017.

VELHO, Guilherme Casulo. **A inconstitucionalidade frente ao Simples da nova exação de antecipação de ICMS/RS**. Tributário. Disponível em: <https://tributario.com.br/guicv/a-inconstitucionalidade-frente-ao-simples-da-nova-exacao-de-antecipacao-de-icmsrs/>. Acesso em 18 out. 2017.