

# *Revista Trimestral do PJT*

em parceria com:



Coordenadores:

Fábio Fraga  
Luciano Gomes Filippo  
Diogo Ferraz  
Rafael Alves dos Santos

**PJT** | Projeto  
Jurisprudência  
Tributária

Número 1; Junho 2021

# Revista Trimestral do PJT

Revista Trimestral de Direito Tributário do Projeto de Jurisprudência Tributária (PJT), desenvolvida em parceria com a Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e Grupo de Debates Tributário (GDT).

A presente revista é integralmente on-line e ficará disponível nas plataformas do PJT , (<http://cursopjt.com.br/>) , ABDF (<https://abdf.com.br/>) e GDT (<http://gdt-rio.com.br/>)

## Coordenadores:

### Fábio Fraga

Coordenador Geral do PJT, Membro do Conselho do Mestrado em Tributação Internacional da New York University (NYU) e Professor Convidado da FGV-Rio, da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) e da Universidad Complutense de Madrid (UCM). Pós-Graduado em Direito Tributário pela Universidad de Salamanca. Doutorando pela Universidade Autónoma de Lisboa. Fundador e Diretor do GDT. Diretor da ABDF.

### Luciano Gomes Filippo

Coordenador do PJT. Doutor em Direito Público pela Université Panthéon-Assas, Paris 2 (Universités de Sorbonne) e Mestre em Direito Tributário pela mesma universidade. Membro do Conselho Consultivo da ABDF.

### Diogo Ferraz

Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universitat de Barcelona. Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Membro do grupo de pesquisa sobre o projeto de Diretiva europeia para a criação de um imposto sobre transações financeiras (financial transaction tax – FTT). Membro do Comitê Regional Latinoamericano da ABDF.

### Rafael Alves dos Santos

Coordenador do PJT. Advogado. Formado em ciências contábeis. Membro do Conselho Consultivo da ABDF.

## Conselho Editorial:

Fábio Fraga  
Luciano Gomes Filippo  
Diogo Ferraz  
Rafael Alves dos Santos  
Gustavo Brigagão  
André Gomes de Oliveira  
Marcos André Vinhas Catão  
Ana Carolina Monguilod  
Carlos Adolfo Teixeira Duarte  
Carlos Henrique Tranjan  
Bechara  
Flávia Cavalcanti Pepe  
Ana Cláudia Akie Utumi

Roberto Duque Estrada  
Fernanda Drummond Parisi  
Eduardo Barboza Muniz  
Gustavo Damázio de Noronha  
Leonardo Ventura  
Ernesto Trouw  
Micaela Dominguez Dutra  
Daniel Ávila  
Diogo Santesso  
André Melo  
Gustavo Junqueira  
Bruno Fajersztajn  
Luís Flávio Neto

Paulo Victor Vieira da Rocha  
Ricardo Maitto da Silveira  
Rodrigo Maitto da Silveira  
João Ricardo Catarino  
Valter Lobato  
Fábio Pallaretti Calcini  
Victor Polizelli  
Jonathan Barros Vita  
Marcelo de Carvalho Lima  
Francisco Moreira

# Sumário

## **1. A PERIGOSA LINHA DE INTERPRETAÇÃO EXTERNADA NO VOTO CONDUTOR DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.759.081/SP QUANTO À DE SERVIÇOS TÉCNICOS PRESTADOS POR RESIDENTE NA ESPANHA**

*Alexandre Herlin* .....8

1.1 INTRODUÇÃO .....8

1.2 O RECURSO ESPECIAL Nº 1.759.081/SP E OS FUNDAMENTOS DO SEU VOTO CONDUTOR .....9

1.3 SERVIÇOS TÉCNICOS QUE NÃO ENVOLVAM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA NÃO SE ENQUADRAM COMO “ROYALTIES”, PARA EFEITOS DOS ACORDOS, AINDA QUE HAJA PROTOCOLO .....11

1.4 A LEGISLAÇÃO REGULADORA DA CIDE-ROYALTIES NÃO É COMPATÍVEL COM OS ACORDOS .....14

1.5 CONCLUSÃO .....16

## **2. ANÁLISE HISTÓRICA DOS ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAIS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS VERBAS INDENIZATÓRIAS E UM COMPARATIVO COM OS DESCONTOS NA FOLHA DE SALÁRIOS (VALE TRANSPORTE, VALE REFEIÇÃO E PLANOS DE SAÚDE MÉDICO E ODONTOLÓGICO)**

*Antônio Monteiro Neto*.....18

2.1 INTRODUÇÃO .....18

2.2 DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA E BASE DE CÁLCULO .....19

2.3 DA ANÁLISE HISTÓRICA JURISPRUDENCIAL DA SUPREMA CORTE BRASILEIRA QUANTO ÀS VERBAS DE NATUREZA REMUNERATÓRIAS E INDENIZATÓRIAS .....20

2.4 DAS VERBAS DESCONTADAS NA FOLHA DE SALÁRIOS .....23

2.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....31

## **3. O ICMS SOBRE A DEMANDA CONTRATADA DE ENERGIA ELÉTRICA E UMA JURISPRUDÊNCIA NEM TÃO PACÍFICA**

*Carlos Henrique Tranjan Bechara e João Rafael L. Gândara De Carvalho*.....33

3.1 INTRODUÇÃO .....33

3.2 PRIMEIRA PARTE – DEFINIÇÃO DE CONCEITOS OBSCUROS – AFINAL, O QUE É, TÉCNICAMENTE, DEMANDA DE ENERGIA? .....34

3.3 SEGUNDA PARTE - O ICMS, A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E A CONTROVÉRSIA JURISPRUDENCIAL – A TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO, DEMANDA CONTRATADA E DEMANDA MEDIDA DE ENERGIA ELÉTRICA .....37

3.4 TERCEIRA PARTE – UMA LUZ NO FIM DO TÚNEL – COMO SE JULGAR CAUSAS COM CONCEITOS TÉCNICOS COMPLEXOS SEM COMPLICÁ-LAS AINDA MAIS? .....42

3.5 CONCLUSÃO .....46

## **4. A JURISPRUDÊNCIA DO STF E DO STJ QUE RECONHECEM QUE A BASE DE CÁLCULO DE ICMS-ST PARA FRENTE NÃO É DEFINITIVA**

*Bruno Romano*.....48

4.1 INTRODUÇÃO .....48

4.2 O ICMS-ST NO DIREITO BRASILEIRO (HISTÓRICO LEGISLATIVO) .....49

4.3 O ENTENDIMENTO DO STF NA ADIN Nº 2.777 E NO RE Nº 593.849: A PROVISORIEDADE DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST .....51

4.4 CONSEQUÊNCIAS DO ENTENDIMENTO CONSOLIDADO PELO STF: POTENCIAL ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO EM LANÇAMENTO (POSICIONAMENTO DO STJ NO RESP Nº 1.519.034/RS) .....53

4.5 CONCLUSÃO .....57

## **5. O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E AS RECUPERAÇÕES JUDICIAIS**

*Daniele De Lucena Zanforlin Coutinho e Gabriel Augusto Luís Teixeira Gonçalves* .....60

5.1 INTRODUÇÃO .....60

5.2 AS DECISÕES .....	61
5.3 OS EQUÍVOCOS DAS DECISÕES DO STF E DO STJ .....	63
5.4 CONCLUSÃO .....	73
<b>6. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 603.624: O ENTENDIMENTO DO STF PELA CONSTITUCIONALIDADE DA FOLHA DE SALÁRIOS COMO BASE DE CÁLCULO PARA AS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS AO SEBRAE, À APEX E À ABDI</b>	
<i>Danielle Blanco Faro Vilardo e João Henrique Gasparino</i> .....	76
6.1 INTRODUÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO DO JULGADO.....	76
6.2 O PROCESSO DE ELABORAÇÃO LEGISLATIVA DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/01 .....	79
6.3 A JURISPRUDÊNCIA DO STF ACERCA DO ROL DA ALÍNEA A, INCISO III, PARÁGRAFO 2º, DO ARTIGO 149, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL .....	83
6.4 A UTILIZAÇÃO DE ARGUMENTOS METAJURÍDICOS, COM INTERPRETAÇÃO CONTEXTUALISTA/CONSEQUENCIALISTA DA ALÍNEA A, INCISO III, PARÁGRAFO 2º, DO ARTIGO 149, DA CARTA MAGNA: “O QUE É QUE FICARIA NO LUGAR?” .....	87
6.5 CONCLUSÃO .....	89
<b>7. A DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS DE IPTU ENTRE IMÓVEIS RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS E O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 666.156/RJ</b>	
<i>Diogo Ferraz</i> .....	91
7.1 INTRODUÇÃO .....	91
7.2 PRIMEIRA INCONSISTÊNCIA: CONTRADIÇÃO ENTRE AS PREMISSAS E A CONCLUSÃO .....	93
7.3 SEGUNDA INCONSISTÊNCIA: FAKE PRECEDENT – UTILIZAÇÃO DE “JURISPRUDÊNCIA” QUE NÃO PODE SER CONSIDERADA JURISPRUDÊNCIA E QUE É INAPLICÁVEL AO CASO EM JULGAMENTO .....	96
7.4 TERCEIRA INCONSISTÊNCIA: AUSÊNCIA DE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (ART. 150, II, DO CF/88) .....	101
7.5 CONCLUSÃO .....	105
<b>8. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO – HERANÇAS E DOAÇÕES COM VOCAÇÃO INTERNACIONAL – TEMA 825</b>	
<i>Roberto Duque Estrada e Eduardo Barboza Muniz</i> .....	107
8.1 DA CONTROVÉRSIA JURÍDICA – ITCMD E AS SITUAÇÕES INTERNACIONAIS .....	108
8.2 DO JULGAMENTO DO RE 851.108 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....	111
8.3 DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO .....	115
8.4 DOS PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR .....	116
8.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	117
<b>9. MODULAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: BALANÇO DE 2020</b>	
<i>Fábio Martins De Andrade</i> .....	119
9.1 INTRODUÇÃO .....	119
9.2 NOVIDADES RECENTES (RECORTE NECESSÁRIO: 2020) .....	121
9.3 CONCLUSÃO .....	130
<b>10. IMUNIDADE DO ITBI NA INCORPORAÇÃO DE BENS IMÓVEIS PARA FINS DE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. ANÁLISE DO RE 796.376 (TEMA 796/STF)</b>	
<i>Fellipe Cianca Fortes E Marília Coletti Scarafiz</i> .....	133
10.1 INTRODUÇÃO .....	133



10.2 A FALSA PROBLEMÁTICA DO ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI SOBRE IMÓVEIS INCORPORADOS AO PATRIMÔNIO DE PESSOA JURÍDICA, QUANDO O VALOR TOTAL DESSES BENS EXCEDEREM O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO .....	135
10.3 DA ESPECIFICIDADE DO CASO AFETADO AO REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL QUE IMPEDE A FORMAÇÃO DE PRECEDENTE APLICÁVEL À GENERALIDADE DOS CASOS. DISTINGUISHING DOS CASOS COMUNS .....	141
10.4 QUANTO À INTERPRETAÇÃO DO ART. 156, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL .....	143
10.5 CONCLUSÃO .....	146
<b>11. TREATY SHOPPING E A TRIBUTAÇÃO DAS CONTROLADAS INDIRETAS: NOTAS SOBRE O PLANEJAMENTO FISCAL LÍCITO</b>	
<i>Gabriel Bez-Batti</i> .....	149
11.1 INTRODUÇÃO .....	149
11.2 DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS INDIRETAS, SEM CONSOLIDAÇÃO COM O RESULTADO DAS CONTROLADAS DIRETAS .....	149
11.3 DA CORRETA INTERPRETAÇÃO DA SISTEMÁTICA LEGAL DA IN SRF 213/2002 .....	155
11.4 DA VALIDADE DO TREATY SHOPPING – JURISPRUDÊNCIA DO STF .....	158
<b>12. A OSCILAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOB A ÓTICA DO RE 1.187.264 E OS IMPACTOS DO REFERIDO PRECEDENTE À AGROINDÚSTRIA NACIONAL</b>	
<i>Gustavo Brigagão e Rodrigo Caserta</i> .....	163
12.1 DO ENTENDIMENTO DO STF A RESPEITO DO CONCEITO DE RECEITA BRUTA PARA FINS FISCAIS .....	165
12.2 VOTO DO MINISTRO MARCO AURÉLIO NO RE 1.187.264 .....	168
12.3 DA INAPLICABILIDADE DO PRECEDENTE FIRMADO NO RE 1.187.264 ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELA AGROINDÚSTRIA .....	172
12.4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	176
<b>13. O CONFLITO DE COMPETÊNCIA NO ICMS INCIDENTE SOBRE IMPORTAÇÕES DE MERCADORIAS (ARE 665.134)</b>	
<i>Igor Lopes e Tatiana Junger</i> .....	179
13.1 INTRODUÇÃO .....	179
13.2 SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA .....	180
13.3 PREMISSAS FUNDAMENTAIS DA TESE JURÍDICA: .....	180
13.4 APLICAÇÃO DA TESE AO CASO CONCRETO .....	190
13.5 CONCLUSÃO .....	192
<b>14. INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL MEDIANTE TRANSFERÊNCIA DE BENS IMÓVEIS E A IMUNIDADE DO ITBI (RE 796.376)</b>	
<i>Iuri Engel Francescutti</i> .....	194
14.1 INTRODUÇÃO .....	194
14.2 O CASO CONCRETO .....	195
14.3 OS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO DO STF .....	196
14.4 ANÁLISE CRÍTICA DO JUGADO .....	197
14.5 OS POSSÍVEIS ARRANJOS NEGOCIAIS E A INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO ONEROSA .....	202
14.6 CONCLUSÃO .....	204
<b>15. ÂMBITO E SENTIDO DO DIREITO À DEDUÇÃO EM IVA - UMA ANÁLISE À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA PARA OS SUJEITOS PASSIVOS MISTOS</b>	
<i>João Ricardo Catarino, Ricardo Moraes Soares e Ana Maria Santos</i> .....	206
15.1 OS IMPOSTOS SOBRE TRANSAÇÕES EM GERAL .....	206

15.2 CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NA UNIÃO EUROPEIA .....	208
15.3 METODOLOGIA .....	211
15.4 PROBLEMAS QUANTO À NATUREZA E ÂMBITO DO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO EM IVA NAS SOCIEDADES HOLDING .....	212
15.5 O SENTIDO DA JURISPRUDÊNCIA DO TJUE E DOS TRIBUNAIS ARBITRAIS PORTUGUESES SOBRE A NATUREZA E O ÂMBITO DO DIREITO À DEDUÇÃO DE IVA NAS SOCIEDADES HOLDING .....	213
15.6 CONCLUSÃO .....	217
15.7 BIBLIOGRAFIA .....	218
<b>16. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO E PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS SEM GARANTIAS: TEMA 874 DO STF (RE 917285) E SEUS POSSÍVEIS EFEITOS TRANSCENDENTES</b>	
<i>Jonathan Barros Vita, Carla De Lourdes Gonçalves e Jaqueline De Paula Leite Zanetoni</i> .....	222
16.1 INTRODUÇÃO .....	222
16.2 COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO E O TEMA 874 (RE 917285): UMA ANÁLISE DA FUNDAMENTAÇÃO ADOTADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL .....	223
16.3 A TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES E OS POSSÍVEIS EFEITOS TRANSCENDENTES DO TEMA 874 (RE 917285) .....	228
16.4 CONCLUSÃO .....	230
16.5 REFERÊNCIAS .....	213
<b>17. ADI 4281 E A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARALELA OU CONCOMITANTE</b>	
<i>Luciano Burti Maldonado</i> .....	234
17.1 INTRODUÇÃO .....	234
17.2 OS LIMITES DO CASO CONCRETO .....	235
17.3 ABRANGÊNCIA DO JULGAMENTO .....	236
17.4 ANÁLISE DOS VOTOS .....	237
17.5 OS POSSÍVEIS DESDOBRAMENTOS .....	244
17.6 CONCLUSÃO .....	249
<b>18. O JULGAMENTO DO RE 878.313/SC (TEMA Nº 846) SOBRE A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO</b>	
<i>Paola Costa Fico</i> .....	251
18.1 CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS .....	251
18.2 SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA .....	252
18.3 O JULGAMENTO EM DEBATE .....	255
18.4 CONCLUSÃO DA CONTROVÉRSIA .....	259
18.5 LISTA DE PRECEDENTES .....	260
<b>19. ITBI. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. CESSÕES DE DIREITOS AQUISITIVOS SOBRE IMÓVEIS. JULGAMENTO PELO STF DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO Nº 1.294.969</b>	
<i>Ricardo Almeida Ribeiro Da Silva</i> .....	262
19.1 INTRODUÇÃO .....	262
19.2 DEFINIÇÃO E SUBMISSÃO DO TEMA DO ARE 1.294.969 AO REGIME DE REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. ANÁLISE DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO PLENÁRIO VIRTUAL DUPLO .....	263
19.3 ANÁLISE CRÍTICA DO ACÓRDÃO.....	266
19.4 OS FUNDAMENTOS DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL AINDA NÃO ENFRENTADOS PELO STF NA (PRETENSA) REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA REALIZADA NO JULGAMENTO ARE 1.294.969 .....	279

19.5 A TÉCNICA DA REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA E OS CUIDADOS QUE O STF DEVERIA ADOPTAR .....	280
19.6 CONCLUSÃO .....	283

**20. UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE O CONCEITO DE SERVIÇOS PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS E A NECESSIDADE DE APRIMORAMENTOS NAS DECISÕES DO STF PARA CONSTRUÇÃO DE UM SISTEMA SÉRIO DE PRECEDENTES NO BRASIL**

<i>Vanessa Bluvol Beitler</i> .....	287
-------------------------------------	-----

20.1 INTRODUÇÃO .....	287
20.2 DO JULGADO .....	289
20.3 ANÁLISE DO JULGADO E COTEJO COM OUTROS PRECEDENTES CORRELATOS .....	294
20.4 CONCLUSÃO .....	299

**A PERIGOSA LINHA DE INTERPRETAÇÃO EXTERNADA NO VOTO  
CONDUTOR DO RECURSO ESPECIAL Nº 1.759.081/SP QUANTO À  
TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS PRESTADOS POR RESIDENTE  
NA ESPANHA**

**ALEXANDRE HERLIN**

Advogado atuante no Rio de Janeiro e em São Paulo. É sócio de Chediak Advogados,  
Professor de Direito Tributário Internacional na FGV/Rio, Conselheiro da ABDF e  
membro da IFA

## **I – INTRODUÇÃO**

Como é consabido, há mais de 20 anos registram-se discussões a cerca da incidência do imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre as remunerações provenientes de serviços técnicos que não envolvam transferência de tecnologia, prestados por residentes em Países com os quais o Brasil mantém acordo internacional para evitar a dupla tributação e prevenir evasão fiscal (ACORDO), sobretudo no que diz respeito à aplicação desses atos internacionais e ao enquadramento dos aludidos rendimentos em seus dispositivos<sup>1</sup>.

No Superior Tribunal de Justiça (STJ), a questão parecia ter sido adequadamente dirimida por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.161.467/RS (CASO COPESUL), realizado em 17.05.2012, me diante o qual a unanimidade dos integrantes da Segunda Turma, examinando a questão sob a ótica dos ACORDOS firmados com Alemanha<sup>2</sup> e Canadá, interpretou, em síntese, que:

- a) as disposições desses atos internacionais devem prevalecer sobre a legislação interna, em razão da sua especialidade; e
- b) as contrapartidas por serviços técnicos sem transferência de tecnologia, por integrarem o lucro operacional<sup>3</sup> da prestadora de serviços estrangeira sem

---

<sup>1</sup> Isto é, como “Lucros das Empresas” (Artigo 7º), “Rendimentos Não Expressamente Mencionados” (Artigo 22), “Royalties” (Artigo 12), ou, ainda, resultantes do exercício de “Profissões Independentes” (Artigo 14).

<sup>2</sup> Note-se que tal ACORDO foi denunciado, em 2005, pela Alemanha, justamente por discordar do entendimento dado pelo Brasil em relação ao alcance do seu Artigo 7º, referente aos “Lucros das Empresas”, tendo deixado de vigorar a partir de 01.01.2006, conforme explicitado no Ato Declaratório Executivo SRF nº 72/2005.

<sup>3</sup> Assim compreendido "o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica", nos termos dos arts. 6º, 11 e 12 do Decreto-lei nº 1.598/77.



estabelecimento permanente no território nacional, classificam-se no Artigo 7º dos ACORDOS, relativo aos “Lucros das Empresas”<sup>4</sup>, que prevê a tributação exclusiva no país da residência do beneficiário, não se sujeitando, portanto, ao desconto do IRRF no Brasil.

Em 19.11.2015, a matéria foi levada à apreciação da Primeira Turma daquela E. Corte Superior por meio do Recurso Especial nº 1.272.897PE (CASO IBERDROLA), a qual, também por unanimidade, perfilhou entendimento idêntico ao externado no CASO COPESUL, mas sob a perspectiva do ACORDO celebrado com a Espanha.

Mais recentemente, na sessão de 19.05.2020, a questão foi objeto do Recurso Especial nº 1.618.897/RJ (CASO ALCATEL-LUCENT), no qual a Primeira Turma do STJ, por unanimidade, manteve o posicionamento esposado nos CASOS COPESUL e IBERDROLA, à luz das disposições constantes no ACORDO com a França<sup>5</sup>.

Nesse contexto, quando se imaginava que a referida controvérsia se encontrava definitivamente solucionada, sobreveio o julgamento do Recurso Especial nº 1.759.081/SP (CASO ENGECORPS), ocorrido na sessão de 15.12.2020, em que a Segunda Turma, revisitando aspecto concernente à classificação da aludida espécie de rendimento nos dispositivos do ACORDO com a Espanha, proferiu acórdão apoiado em voto suscetível de modificar a jurisprudência até então pacificada no STJ, o qual será objeto de análise no presente artigo.

## **II – O RECURSO ESPECIAL Nº 1.759.081/SP E OS FUNDAMENTOS DO SEU VOTO CONDUTOR**

O mencionado julgamento, que teve por objeto discussão relativa à incidência do IRRF sobre remunerações pagas por serviços de engenharia e assistência administrativa prestados por pessoa jurídica residente na Espanha, originou-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região, mediante o qual se interpretou que tais serviços estariam

---

<sup>4</sup> E não no Artigo XXI, referente aos “Rendimentos Não Expressamente Mencionados”, conforme defendido pela Fazenda Nacional, com apoio no entendimento externado no Ato Declaratório Normativo (ADN) COSIT nº 1/2000.

<sup>5</sup> Note-se que o ACORDO com a França, tal como os firmados com Áustria, Finlândia, Japão e Suécia, não possui protocolo adicional estendendo o tratamento dispensado aos royalties aos serviços técnicos, conforme se verifica nos ACORDOS com Alemanha, Canadá e Espanha, o que, de qualquer modo, impediria o enquadramento de serviços dessa natureza no Artigo 12, relativo aos “Royalties”. Esse entendimento, inclusive, tem sido perfilhado pela própria administração tributária federal (Solução de Consulta COSIT nº 153/2015).

enquadrados no Artigo 7º, relativo aos “Lucros das Empresas”, na linha da jurisprudência até então pacificada no âmbito do STJ.

Ao examinar o novo caso, o Exmo. Ministro Relator, Dr. Mauro Campbell Marques, que participou do julgamento do CASO COPESUL, entendeu que a análise fática externada no acórdão recorrido teria sido incipiente para o deslinde da controvérsia e, por esse motivo, arguindo ter havido omissão naquele aresto<sup>6</sup>, deu provimento ao recurso especial *sub judice*<sup>7</sup>, determinando o retorno dos autos ao Tribunal de origem para prolação de novo julgamento contendo o exame específico quanto:

- a) à natureza do contrato que deu suporte à remessa das remunerações ao exterior, para fins de avaliação acerca da respectiva tipificação como “Royalties” ou resultado do exercício de “Profissões Independentes”, nos termos, inclusive, do protocolo complementar que instrui o ACORDO com a Espanha; e
- b) à ausência de hibridismo que possa levar à dupla não tributação internacional ou a contrariar as finalidades protegidas pelo ACORDO, ou, em outras palavras, se o enquadramento desses rendimentos seria idêntico nos países de fonte e de residência.

É certo que, para se enquadrar determinada categoria de rendimento nos dispositivos de qualquer ACORDO se faz necessário investigar todas as possibilidades de classificação existentes, levando-se em conta, inclusive, o que os países convencionaram ajustar por meio de protocolo.

Do mesmo modo, nos parece correto verificar se o enquadramento de um rendimento dentre os dispositivos do ACORDO é idêntico nos países de fonte e de residência, quer com o objetivo de permitir a correta aplicação dos mecanismos de eliminação da dupla tributação, quer para evitar abusos na utilização desses dispositivos que levem à dupla não tributação, o que, de fato, se distanciaria do próprio objetivo de prevenir a evasão fiscal subjacente à assinatura desse ato internacional.

Todavia, da leitura do voto condutor do referido aresto, vê-se que, para alcançar tais conclusões, o Exmo. Ministro Relator partiu da perigosa premissa de que, para fins de enquadramento como “Royalties”, não seria necessário que o serviço técnico envolvesse alguma transferência de tecnologia:

---

<sup>6</sup> Por violação ao art. 535 do antigo Código de Processo Civil (CPC/1973).

<sup>7</sup> No que foi acompanhado por seus pares, a Exma. Ministra Assusete Magalhães e os Exmos. Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin e Og Fernandes. Note-se que, deste colegiado, apenas o Ministro Herman Benjamin esteve presente no julgamento do CASO COPESUL.

a) quer porque assim estaria previsto no item 5 do protocolo que constitui parte integrante do referido ACORDO<sup>8</sup>;

b) quer porque a legislação reguladora da CIDE-Royalties, cuja definição seria compatível com a do Artigo 12 do ACORDO, não exigiria a presença desse requisito para materialização do correspondente fato gerador<sup>9</sup>.

Tal interpretação, *concessa maximavenia*, não nos parece representar a melhor interpretação que a matéria comporta, pelos motivos doravante explicitados.

### **III - SERVIÇOS TÉCNICOS QUE NÃO ENVOLVAM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA NÃO SE ENQUADRAM COMO “ROYALTIES”, PARA EFEITOS DOS ACORDOS, AINDA QUE HAJA PROTOCOLO**

De início, não é demais lembrar que, no passado, os próprios órgãos regionais da antiga Secretaria da Receita Federal chegaram a reconhecer a classificação dos rendimentos provenientes desse tipo de serviço no Artigo 7º dos ACORDOS, relativo aos “Lucros das Empresas”, com a consequente dispensa de retenção do IRRF no Brasil<sup>10</sup>.

Com o advento do ADN/COSIT nº 01/2000<sup>11</sup>, porém, a questão restou pacificada no âmbito da administração pública federal no sentido de que tais remunerações, por enquadrarem-se no Artigo 22 dos ACORDOS, referente aos

---

<sup>8</sup> “5. Ad/Artigo 12, parágrafo 3.

A expressão "por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico", mencionada no parágrafo 3 do Artigo 12, compreende os rendimentos provenientes da prestação de serviços técnicos e assistência técnica.”

<sup>9</sup> Pautando-se, inclusive, em conceitos que fundamentaram acórdãos de sua própria relatoria que tiveram por objeto aspecto relativo à CIDE-Royalties (Recursos Especiais nºs 1.642.249/SP e 1.650.115/SP, ambos de 15.08.2017).

<sup>10</sup> Vide, por exemplo, os pronunciamentos externados nas Decisões nºs 9E97F007, da SRRF da 9ª Região Fiscal, e 368/98, da SRRF da 7ª Região Fiscal, nas quais se interpretou que serviços sem transferência de tecnologia não se enquadrariam como “Royalties”, tendo sido ambos reformados a partir da nova orientação que deu origem ao ADN/COSIT nº 1/2000.

<sup>11</sup> “I – As remessas decorrentes de contratos de prestação de *assistência técnica* e de *serviços técnicos sem transferência de tecnologia* sujeitam-se à tributação de acordo com o art. 685, inciso II, alínea “a”, do Decreto nº 3.000, de 1999.

II – Nas Convenções para Eliminar a Dupla Tributação da Renda das quais o Brasil é signatário, *esses rendimentos classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados*, e, consequentemente, *são tributados na forma do item I, o que se dará também na hipótese de a convenção não contemplar esse artigo*.

III – Para fins do disposto no item I deste ato, *consideram-se contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia aqueles não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI e Banco Central do Brasil*.” (grifos nossos)

“Rendimentos Não Expressamente Mencionados”, cujo texto admite a tributação em ambos os países signatários, estariam sujeitas ao desconto do IRRF, calculado à alíquota prevista na legislação interna.

Essa circunstância, na prática, culminou por levar as instituições financeiras autorizadas a operar com câmbio a condicionar a remessa de tais rendimentos ao exterior à comprovação do recolhimento do IRRF pela fonte pagadora, motivando diversas empresas brasileiras a ajuizarem medidas judiciais objetivando desobrigarem-se dessa responsabilidade, por interpretarem que, na realidade, essa espécie de remuneração deveria classificar-se no Artigo 7º dos ACORDOS, relativo aos “Lucros das Empresas”, não se sujeitando à tributação pelo IRRF no Brasil.

Vale destacar que o entendimento veiculado no ADN/COSIT nº 01/2000 culminou por acarretar dupla tributação em diversas situações de empresas estrangeiras que prestaram esse tipo de serviço a residentes no território nacional, pois, após sofrerem a retenção do IRRF e tentarem abater esse valor do imposto de renda devido no seu país de residência, tiveram essa iniciativa rejeitada, sob o fundamento de que tal remuneração não poderia ter sido tributada no Brasil, por força do Artigo 7º do ACORDO.

Nesse contexto, então, é que o CASO COPESUL foi julgado pela E. Corte Superior, confirmando-se a classificação das remunerações por serviços técnicos como “Lucros das Empresas”, não sujeita ao IRRF.

Entretanto, após o julgamento do CASO COPESUL, o então Secretário da Receita Federal do Brasil, inspirando-se nas conclusões externadas no Parecer PGFN/CAT nº 2.363/2013<sup>12</sup>, baixou o ADI/RFB nº 5/2014, explicitando que as remunerações pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior por *serviços técnicos* e assistência técnica, *com ou sem transferência de tecnologia*, podem ser classificadas nas convenções como (i) "Royalties", quando houver protocolo incluindo-os nessa categoria de rendimento, (ii) "Profissões Independentes", quando relacionados à qualificação técnica de uma pessoa ou grupo de pessoas, ou (iii) "Lucros das Empresas", em caráter residual.

Deveras, conquanto o ADI/RFB nº 5/2014 tenha sido supostamente editado com o objetivo de corrigir interpretação equivocada estampada no ADN/COSIT nº 1/2000

---

<sup>12</sup> No qual, em apertada síntese, se admitiu o enquadramento das remunerações por serviços técnicos sem transferência de tecnologia no Artigo 7º apenas quando o ACORDO não contivesse protocolo adicional equiparando esse tipo de serviço a royalty.



acerca do enquadramento das remunerações por serviços técnicos sem transferência de tecnologia nos dispositivos dos ACORDOS<sup>13</sup>, não nos parece ter feito de forma correta.

Isso porque, os rendimentos compreendidos no conceito de "royalties", nos termos dos protocolos adicionais dos ACORDOS, somente devem ser assim considerados quando envolverem transferência de tecnologia ou possuírem natureza complementar, acessória, instrumental ou vinculada a uma tecnologia já transferida, de forma coerente com as próprias Portarias expedidas pelo então Ministro da Fazenda para regulamentar a aplicação da maioria desses atos internacionais, que restringiram o alcance dessa regra às remunerações cujos contratos, na época, estivessem sujeitos a registro no Banco Central do Brasil (BACEN)<sup>14</sup>.

E somente estavam submetidos a registro no BACEN os contratos que envolvessem transferência de tecnologia, uma vez que essa autarquia apenas registrava instrumentos que houvessem sido previamente averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI).

Naquela ocasião, vale ressaltar, as remessas para o exterior de remunerações por serviços técnicos sem transferência de tecnologia, assim considerados aqueles que obtivessem carta negativa do INPI, não estavam sujeitas a registro no BACEN.

Com efeito, a distinção feita nos atos complementares dos ACORDOS em relação aos serviços técnicos com transferência de tecnologia, submetidos ao registro no BACEN e à averbação no INPI, nos termos da legislação em vigor na época em que foram assinados, apenas buscou refletir a interpretação dada à matéria nos comentários divulgados pela própria Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Desse modo, apesar de o caput do art. 1º do ADI/RFB nº 5/2014 se referir indistintamente a serviço técnico, com ou sem transferência de tecnologia, como se ambos pudessem se enquadrar nas três categorias de rendimento, somente poderiam ser tratados como "royalties", nos termos dos ACORDOS com protocolo de equiparação, os serviços técnicos que envolvam transferência de tecnologia ou sejam complementares, acessórios, instrumentais ou vinculados a uma tecnologia já transferida.

---

<sup>13</sup> Que motivou, inclusive, a denúncia do ACORDO com a Alemanha, por parte dos alemães, conforme já mencionado.

<sup>14</sup> Vide, por exemplo, o inciso I da Portaria MF nº 45/76, que estabelece os métodos de aplicação do ACORDO com a Espanha, de seguinte teor:

“I - Os dividendos, lucros, juros, royalties e rendimentos de assistência técnica e de *serviços técnicos* de que tratam os artigos 10, 11 e 12 da Convenção, *decorrentes de investimentos e contratos registrados no Banco Central do Brasil*, estão sujeitos no Brasil às seguintes alíquotas de imposto:” (grifos nossos)

Em se tratando de serviços técnicos sem transferência de tecnologia, as remunerações que lhes corresponderem somente poderão ser tipificadas nos ACORDOS como "Lucros das Empresas", se percebidas por sociedade empresária, ou resultado do exercício de "Profissões Independentes", se auferidas por profissional liberal ou sociedade uniprofissional.

Portanto, nos parece equivocada a premissa em que se pautou o voto condutor do CASO ENGECORPS, pois, interpretando-se o protocolo adicional do ACORDO com a Espanha sistematicamente com a Portaria MF nº 45/76, que estabelece os métodos destinados à sua aplicação, constata-se que os serviços técnicos enquadráveis como "Royalties" são aqueles que se sujeitavam a registro no BACEN na época da assinatura desse ato internacional, isto é, aqueles que impliquem transferência de tecnologia ou sejam a ela complementares, acessórios, instrumentais ou vinculados.

#### **IV – A LEGISLAÇÃO REGULADORA DA CIDE-ROYALTIES NÃO É COMPATÍVEL COM OS ACORDOS**

A CIDE-Royalties, por seu turno, foi instituída pela Lei nº 10.168/2000, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2001, com a finalidade de financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para Apoio à Inovação<sup>15</sup>, incidente, à alíquota de 10%, sobre as remunerações mensalmente pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas por pessoa jurídica brasileira a residentes ou domiciliados no exterior, a título de licença de uso ou aquisição de conhecimentos tecnológicos ou em decorrência de contratos que impliquem transferência de tecnologia.

De acordo com a redação originária do art. 2º do mencionado diploma legal<sup>16</sup>,

---

<sup>15</sup> Diz-se, porém, que o objetivo precípuo, mas oculto, da CIDE-Royalties foi o de contornar a limitação de 15% prevista em grande parte dos ACORDOS para a tributação dos royalties em geral, mediante a redução da alíquota do IRRF de 25% para 15% concomitante à transferência da obrigação de pagar os 10%, a título dessa nova contribuição, para a própria fonte pagadora, na condição de contribuinte.

<sup>16</sup> "Art. 2º - Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, *devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos*, bem como *aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia*, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º *Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.*

§ 2º A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração *decorrente das obrigações indicadas no caput deste artigo. (...)* (grifos nossos)

regulamentado pelo art. 8º do Decreto nº 3.949/2001<sup>17</sup>, foram originariamente incluídos no campo de incidência daquele tributo:

- a) os royalties pela exploração de patentes e pelo uso de marca;
- b) as remunerações pela aquisição de conhecimentos tecnológicos; e
- c) pela prestação de *assistência técnica* e de *serviços técnicos especializados*, cujos contratos devessem ser averbados no INPI e registrados no BACEN, não alcançando, naquela época, as remessas efetuadas em contrapartida à prestação de serviços que não envolvessem transferência de tecnologia.

A partir de 1º de janeiro de 2002, no entanto, a Lei nº 10.332/200, regulamentada pelo Decreto nº 4.195/2002<sup>18</sup>, dispensou novo tratamento à matéria para:

- a) incluir no campo de incidência da CIDE-Royalties as remunerações decorrentes de contratos que tenham por objeto *serviços técnicos* e de *assistência administrativa* e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem royalties, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior; e
- b) reduzir de 25% para 15% a alíquota do IRRF incidente sobre as remunerações pagas a residentes no exterior pela prestação de *serviços técnicos* e de *assistência administrativa* e semelhantes.

Desde então, o campo de incidência da CIDE-Royalties passou a compreender também os serviços técnicos e a assistência administrativa e semelhantes, sem qualquer transferência de tecnologia<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> “Art. 8º - A contribuição de que trata o art. 2º da Lei nº 10.168, de 2000, incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de royalties ou remuneração previstos nos respectivos contratos relativos a:

I - fornecimento de tecnologia;

II - prestação de assistência técnica:

a) serviços de assistência técnica;

b) serviços técnicos especializados;

III - cessão e licença de uso de marcas;

IV - cessão e licença de exploração de patentes.

Parágrafo único. *Os contratos a que se refere este artigo deverão estar averbados no Instituto Nacional da Propriedade Industrial e registrados no Banco Central do Brasil*’ (grifos nossos)

<sup>18</sup> Que revogou e substituiu o Decreto nº 3.949/2001, sem fazer referência à obrigação de averbar os respectivos contratos no INPI e de registrá-los no BACEN.

<sup>19</sup> Sobre a amplitude conferida à expressão “serviço técnico”, vide a seguinte definição constante do art. 17, § 1º, inciso II, alínea “a”, da Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014: *execução de serviço que dependa de conhecimentos técnicos especializados ou que envolva assistência administrativa ou prestação de consultoria, realizado por profissionais independentes ou com vínculo empregatício ou, ainda, decorrente de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.*”



E isso se torna mais claro quando se constata que esse novo tratamento tributário teve por escopo ampliar a abrangência da aludida contribuição de forma a coincidir plenamente com a base de incidência do IRRF, que sofreria redução de 25% para 15%, conforme se depreende dos itens 19 e 20 da Exposição de Motivos que instruiu o Projeto de Lei do qual resultou a Lei nº 10.332/2002<sup>20</sup>.

Nesse contexto, independentemente de se entrar no mérito acerca a legitimidade de a CIDE-Royalties alcançar serviços que não envolvam transferência de tecnologia, o certo é que a CIDE-Royalties não figura dentre os tributos alcançados pelos ACORDOS<sup>21</sup>, nem a legislação interna que define os elementos de tal obrigação tributária se relacionam ou se identificam com as normas especiais previstas nesses atos internacionais.

Note-se que o próprio conceito de “royalty” empregado nos ACORDOS<sup>22</sup> possui acepção mais ampla do que o utilizado em nossa lei interna (art. 22 da Lei nº 4.506/64)<sup>23</sup>, evidenciando que nem sempre tais legislações são perfeitamente compatíveis, devendo cada uma delas ser empregada para a finalidade específica a qual se destina.

Logo, pensamos nós, nem as disposições previstas nos ACORDOS podem ser aplicáveis à CIDE-Royalties, nem a legislação interna reguladora dessa contribuição pode ser utilizada para dirimir controvérsia relativa ao alcance desses ACORDOS, nem das normas que os complementam, os quais, em grande parte, foram celebrados muito antes da edição da Lei nº 10.168/2000.

## V – CONCLUSÃO

---

<sup>20</sup> “19. O Projeto de Lei prevê ainda a adequação da base de incidência da contribuição, criada pela lei 10.168, de 2000, ampliando sua abrangência de forma a coincidir plenamente com a base de incidência do imposto de renda, com a redução concomitante do mesmo.

<sup>20</sup> Cabe ressaltar que esta iniciativa permitirá uma maior eficácia no controle e fiscalização da arrecadação da contribuição, bem como uma maior transparência para o contribuinte dos fatos geradores da referida contribuição.”

<sup>21</sup> Mesmo naqueles firmados após a instituição da CIDE-Royalties.

<sup>22</sup> Que compreende a retribuição (i) pelo uso ou pela concessão de uso de direitos autorais; (ii) pelo uso ou pela concessão de uso de direitos de propriedade industrial (patentes, marcas, desenhos ou modelos, planos, fórmulas ou processos secretos); (iii) pela locação de equipamentos (industriais, comerciais ou científicos); e (iv) pela transferência de tecnologia ou know-how (informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico).

<sup>23</sup> Que contempla os rendimentos provenientes do uso, fruição ou exploração (i) do direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais, (ii) do direito de pesquisar e extrair recursos minerais; (iii) das invenções, processos e fórmulas de fabricação e marcas de indústria e comércio; e (iv) dos direitos autorais, quando não percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra.



Nesse sentido, conquanto a Segunda Turma não tenha externado juízo de valor definitivo sobre o mérito do caso, o certo é que a fundamentação externada no voto condutor daquele aresto, em certa medida, segue linha de interpretação diversa daquela até então pacificada no âmbito do próprio STJ, a qual, se futuramente vier a ser confirmada, quer no caso sob exame, quer em algum outro que verse sobre o mesmo tema, além de trazer insegurança jurídica às operações de importação de serviços, poderá suscitar conflito com a administração tributária de outros países signatários, tal como se verificou com a Alemanha.

# **ANÁLISE HISTÓRICA DOS ENTENDIMENTOS JURISPRUDENCIAS DA TRIBUTAÇÃO SOBRE AS VERBAS INDENIZATÓRIAS E UM COMPARATIVO COM OS DESCONTOS NA FOLHA DE SALÁRIOS (VALE TRANSPORTE, VALE REFEIÇÃO E PLANOS DE SAÚDE MÉDICO E ODONTOLÓGICO).**

**ANTÔNIO MONTEIRO NETO**

Pós-graduado em Direito Tributário pela UNI7. Pós-graduado em Direito Imobiliário pela UNIFAMETRO. LLM em Direito empresarial pela FGV. Exerceu cargo de Procurador Fiscal do Município de Aracoiaba-Ce. Sócio do Escritório Monteiro Ramalho Advogados. Sócio da BMS Projetos & Consultoria.

## **1. INTRODUÇÃO**

A dicção do artigo 195 da Constituição Federal sustenta que a Seguridade Social será custeada pela sociedade de forma direta e indireta, por meio das contribuições do empregadora incidir sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. A Contribuição Previdenciária encontra o seu aspecto material bem delimitado na Constituição Federal, razão pela qual algumas verbas pagas aos empregados não estão sujeitas à Contribuição Previdenciária, por estarem fora do campo de incidência tributária. Ocorre que, no cenário prático, não é tão claro qual é realmente o “valor” destinado a essas verbas que não será tributado. Isso se dá em razão de previsão legal ou de disposição em Convenção Coletiva de Trabalho, sendo que estes benefícios acabam sendo custeados tanto pela empresa quanto pelos empregados. Pode-se concluir que por uma questão contábil e operacional, as empresas acabam retirando da base de cálculo da Contribuição Previdenciária apenas a parcela desse benefício que é custeada pela empresa, sendo os descontos da remuneração do empregado – a “coparticipação no benefício” – acabando por ser tributada, mesmo esses pagamentos sendo abraçados por hipóteses de não incidência, ou até mesmo por alguma isenção fiscal. Com a crise econômica por qual passa e vem passando o nosso país nos últimos anos, identificação de oportunidades e eventuais recolhimentos indevidos como essas levantadas neste estudo trazem, ao contribuinte, esperança para continuar na árdua caminhada de empreender e folego para galgar os projetos alavancadores para as companhias. Observa-se, pois, a necessidade de estudos aprofundados com viés

eminente técnico (e não político) que traga ao contribuinte segurança jurídica em suas relações no que se refere à carga tributária que tem de suportar, combatendo assim a ânsia desenfreada do estado em arrecadar amparado em decisões políticas que beiram o absurdo do aceitável.

## **2. DA HIPÓTESE DE INCIDENCIA E BASE DE CÁLCULO**

A Constituição Federal estabelece as regras e diretrizes da Contribuição Previdenciária, estando determinado em seu artigo 195 que a hipótese tributária desse tributo se restringe ao pagamento ou creditamento de salário e demais rendimentos do trabalho. Ademais, o artigo 201 §11, da Constituição Federal, determina que somente os ganhos habituais devem incorporar o salário “para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios”.

Seguindo o disposto na Constituição Federal, os artigos 22, inciso I e 28 da Lei nº 8.212/91 defende que a Contribuição Previdenciária somente incide sobre os rendimentos pagos, devidos ou creditados, a qualquer título, ao empregado ou contribuinte individual, em retribuição ao trabalho ou serviço por ele prestado.

Na terminologia do que estabelece o Código Tributário Nacional (“CTN”), esses dispositivos delimitam o “fato gerador” da Contribuição Previdenciária, ou seja, “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Além dos valores arrecadados para o financiamento da Seguridade Social, também incide sobre a folha de salários as contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional, vinculadas ao sistema sindical, conforme previsão do art. 240 da Constituição Federal. As contribuições referidas, denominadas “contribuições de terceiros”, destinam-se às entidades instituídas e regulamentadas por diversas Leis e Decretos, são elas INCRA, SENAI, SESI, SENAC, Salário-Educação, SESC, SENAR, SEST, SEBRAE, Fundo Aeroviário, SENAT e SESCOOP. Ressalte-se que tais exações possuem base de cálculo coincidente com as contribuições previdenciárias, qual seja: a folha de salários, nos termos do artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei nº 11.457/2007.

O salário, portanto, para fins previdenciários, pago ao empregado, encontra-se conceituado no art. 28, inciso I, da Lei 8.212/91.

Analisando detidamente o que dispõe a referida letra da lei, percebe-se que o salário de contribuição se traduz no montante destinado a remunerar o trabalho. Tendo

isso como premissa, verifica-se que toda e qualquer verba destinada a indenizar o trabalhador, ou seja, que não serve como uma contraprestação ao trabalho prestado, não compõe o salário de contribuição. Com isso, atualmente temos duas verbas com naturezas distintas pagas ao empregado, quais sejam: as remuneratórias e as indenizatórias. Dentre as verbas de caráter indenizatório, algumas rubricas devem ser excluídas da base de incidência da contribuição do empregado e analisadas de forma macro, a fim de retirá-las, igualmente, da base de cálculo da contribuição à cargo da empresa para a Seguridade Social, assim como, das contribuições de terceiros, devendo ser levado em consideração para recolhimento da Contribuição Previdenciária somente quando se tratar de (i) contraprestação de valor econômico (ii) concedida habitualmente ao empregado; (iii) em decorrência do trabalho e (iv) passível de incorporação em benefício de aposentadoria.

### **3. DA ANÁLISE HISTÓRICA JURISPRUDENCIAL DA SUPREMA CORTE BRASILEIRA QUANTO ÀS VERBAS DE NATUREZA REMUNERATÓRIAS E INDENIZATÓRIAS.**

Em 2009, o Ministro Joaquim Barbosa, através do RE 593.068 RG, entendeu pela constitucionalidade da incidência das contribuições previdenciárias sobre as rubricas de adicionais e gratificações temporárias, tais como ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’, e ‘adicional de insalubridade sob o fundamento de que há a presença de proposito atuarial na inclusão dos valores na base de cálculo dos tributos, em razão da solidariedade do sistema de custeio.

O Supremo Tribunal Federal, em 2017, analisou *leading case*<sup>1</sup>, que trata do alcance da expressão “folha de salários” para fins da incidência da contribuição patronal, sendo acolhido por unanimidade a tese favorável à Fazenda Nacional, tendo sido fixado a tese de repercussão geral<sup>2</sup>.

O Relator do caso, Min. Marco Aurélio, entendeu que a Constituição Federal, mesmo antes da EC n. 20/1998, exigia apenas o critério de “habitualidade do pagamento” para definir o que integrará o salário para fins de contribuição

---

<sup>1</sup> Tema 163 acerca do terço constitucional de férias, gratificação natalina, serviços extraordinários, adicional noturno e adicional de insalubridade (RE nº 593.068)

<sup>2</sup> Tema 985 – Ementa: FÉRIAS – ACRÉSCIMO – NATUREZA – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia alusiva à natureza jurídica do terço de férias para fins de incidência de contribuição social.



previdenciária, votando por negar provimento ao recurso do contribuinte, tendo sido acompanhado pelos demais ministros.

Posteriormente, em 2018, o entendimento do Ministro Joaquim Barbosa, referente ao caso citado de 2009 anteriormente, foi alterado, pelo então Ministro Roberto Barroso. Na decisão<sup>3</sup>, o Ministro fundamenta que referida solidariedade do sistema contributivo não se adequa com a cobrança de contribuição previdenciária sem que exista ao segurado algum benefício efetivo, fixando a tese de que não incide contribuição previdenciária sobre verba não incorporável aos proventos de aposentadoria do servidor público, quanto ao ‘terço de férias’, ‘serviços extraordinários’, ‘adicional noturno’ e ‘adicional de insalubridade.’”

Recentemente, no ano de 2020, o STF alterou dessa vez o seu posicionamento, decidindo pela constitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, sejam elas indenizadas ou gozadas, através do voto vencedor do Ministro Marco Aurelio, relator do RE 1.072.485, afirmando que para que haja a incidência da contribuição, necessário se faz o atendimento de dois pressupostos. Quais sejam: natureza remuneratória e habitualidade.

O grande inconveniente dessa referida decisão é que a mesma está em sentido diretamente oposto ao fora decidido no REsp 1.230.957 (Tema 479/STJ), onde pacificou-se o entendimento daquela egrégia corte de que o terço constitucional de férias possui natureza indenizatória e que não se caracteriza como sendo um ganho habitual do empregado, ou seja, não há que se falar em incidência da contribuição. Sendo que, desde o julgamento da referida matéria pelo colendo STJ, a tese firmada em sede de Recurso Repetitivo já há anos vinha sendo aplicado pelos Tribunais e pelos próprios contribuintes no sentido de não incluírem o terço constitucional de férias na base de cálculo da Contribuição Previdenciária Patronal, o que acaba por trazer uma grande insegurança jurídica.

Convém ressaltar que o referido Tema 479 do STJ sequer fora mencionada do no voto vencedor do REsp citado no parágrafo anterior. No entanto, o Ministro Edson Fachin, único ministro divergente, enfatizou ser do STJ a competência para analisar a questão, afirmando ser da competência do STF apenas a interpretação dos dispositivos constitucionais em relação ao tema, de modo que deles só é possível extrair a

---

<sup>3</sup> Recurso Extraordinário 593.068 SANTA CATARINA

necessidade de pagamento com habitualidade e em decorrência da atividade laboral. Ou seja, reconhece ter o terço constitucional de férias natureza eminentemente reparatória.

Ressalte-se ainda que a Procuradoria Geral da República, ao manifestar-se nos autos do RE 1.072.485, opinou pelo desprovimento do recurso da União quanto ao terço constitucional de férias, sendo então favorável aos contribuintes e no mesmo diâmetro de entendimento já consolidado pelo STJ.

Com isso, vê-se a grande insegurança jurídica causada pela decisão do STF, fragilizando por demais o posicionamento já referendado pelo STJ assim como pelo próprio Supremo em outros julgados<sup>4</sup> em que reconheceu inclusive o caráter inconstitucional da discussão, não adentrando ao mérito da demanda.

Para fins ilustrativos, tais temas ganharam pacificação junto ao STJ, através do RESP 1.230.957/RS, no caso do terço constitucional de férias, através do tema 479<sup>5</sup> do STJ, no caso do aviso prévio indenizado, através do tema repetitivo 478<sup>6</sup> do STJ e, acerca dos 15 primeiros dias de afastamento por doença ou acidente, através do tema repetitivo 737<sup>7</sup> do STJ.

Por fim, mas não menos importante, no dia 04/08/2020 o STF julgou o RE 576.967 (Tema 72 de repercussão geral) declarando inconstitucional a incidência do salário-maternidade na base de cálculo previdenciária. De acordo com a corte, esta verba não contempla o que está previsto no artigo 195 da CF/88, assim decidindo:

“DESCISÃO: O Tribunal, por maioria, apreciando o Tema 72 da repercussão geral, deu provimento ao recurso extraordinário, para declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, prevista no art. 28, §2º, da Lei nº 8.212/91, e a parte final do seu §9º, alínea a, em que se lê "salvo o salário-maternidade", nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Dias Toffoli (Presidente), que negavam provimento ao recurso. Foi fixada a seguinte tese "É inconstitucional a incidência da contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade". Plenário, Sessão Virtual de 26.6.2020 a 4.8.2020.”

---

<sup>4</sup> RE 960556 AgR e ARE 954317 AgR

<sup>5</sup> “A importância paga a título de terço constitucional de férias possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa)”

<sup>6</sup> “Não incide contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba salarial”

<sup>7</sup> “Sobre a importância paga pelo empregador ao empregado durante os primeiros quinze dias de afastamento por motivo de doença não incide a contribuição previdenciária, por não se enquadrar na hipótese de incidência da exação, que exige verba de natureza remuneratória”

Foi, portanto, declarada de forma incidental, a inconstitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre o salário maternidade, com previsão no artigo 28, parágrafo 2º, da Lei 8.212/1991, e a parte final do parágrafo 9º, alínea “a”, em que se lê “salvo o salário maternidade”, sob o fundamento de que o salário-maternidade é prestação previdenciária paga pela Previdência Social à segurada durante os cento e vinte dias em que permanece afastada do trabalho em decorrência da licença-maternidade, configurando, portanto, verdadeiro benefício previdenciário. Assim, por não se tratar de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição em razão do contrato de trabalho, o salário-maternidade não se amolda ao conceito de folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

A corte fundamentou ainda sua decisão no sentido de que as disposições constitucionais são legitimadoras de um tratamento diferenciado às mulheres desde que a norma instituidora amplie direitos fundamentais e atenda ao princípio da proporcionalidade na compensação das diferenças. Assim, no caso do salário maternidade, as normas impugnadas, ao imporem tributação que incide somente quando a trabalhadora é mulher e mãe cria obstáculo geral à contratação de mulheres, por questões exclusivamente biológicas, uma vez que torna a maternidade um ônus. Portanto, tal discriminação não encontra amparo na Constituição, que, ao contrário, estabelece isonomia entre homens e mulheres, bem como a proteção à maternidade, à família e à inclusão da mulher no mercado de trabalho.

Desse modo, vemos no julgamento do salário maternidade uma coerência no julgado, ao passo que em demais rubricas, não se verifica isso. Portanto, em meio ao cenário atual que vivemos da Pandemia do COVID-19, vê-se que tais decisões acabam por abrir portas à fiscalização e à autuações pela Receita Federal com relação aos recolhimentos passados das empresas que, por anos não vinham incluindo tal verba paga aos funcionários a título de terço constitucional de férias na base de cálculo do referido tributo, trazendo um enorme prejuízo às empresas e desestimulando a atividade empresarial, já que a oneração da folha de pagamento é um dos entraves entabulados pelos setores empresariais.

#### **4. DAS VERBAS DESCONTADAS NA FOLHA DE SALÁRIOS**

Dentre as verbas de caráter indenizatório, além das que vimos anteriormente, algumas rubricas devem ainda ser excluídas da base de incidência da contribuição do empregado e analisadas de forma macro, a fim de retirá-las, igualmente, da base de cálculo da contribuição à cargo da empresa para a Seguridade Social, assim como, das contribuições de terceiros, devendo ser levado em consideração para recolhimento da Contribuição Previdenciária somente quando se tratar de (i) contraprestação de valor econômico (ii) concedida habitualmente ao empregado; (iii) em decorrência do trabalho e (iv) passível de incorporação em benefício de aposentadoria.

Para finalizar, ainda que hipoteticamente esteja presente os três requisitos, a Lei nº 8.212/91 defende que não haverá incidência de Contribuição Previdenciária sobre as verbas que estiverem expressa e taxativamente indicadas em seu artigo 28, §9º. A dicção deste artigo reflete clara e expressamente que se deve retirar da base de cálculo da Contribuição Previdenciária, ou seja, salário-de-contribuição, diversas verbas, dentre as quais destacamos o vale-transporte, o auxílio-alimentação e o plano de saúde.

Tecnicamente, não se trata de uma isenção propriamente dita. É mais do que isso: ao delimitar o campo de incidência da Contribuição Previdenciária, o legislador propositalmente deixou de contemplar as verbas que estão listadas no artigo 28, §9º da Lei nº 8.212/91.

Em resumo, tal dispositivo expressamente retira da “base de cálculo” da Contribuição Previdenciária (salário-de-contribuição) diversos benefícios, quais sejam, vale-transporte, auxílio-alimentação, plano de saúde, dentre outros. Estes “benefícios” estão fora do campo de incidência da Contribuição Previdenciária. Assim, verifica-se claramente que tais benefícios indiretos não estão sujeitos à contribuição previdenciária patronal, à contribuição ao Seguro Acidente do Trabalho/Risco Acidente do Trabalho ajustado e as contribuições destinadas a Terceiras Entidades, por estarem fora do campo de incidência tributária.

#### **a) Auxílio Transporte**

Dentre as verbas expressamente elencadas no artigo 28, parágrafo 9º da Lei nº 8.212/91 como não integrantes da base de cálculo da Contribuição Previdenciária está o vale-transporte, desde que pago “na forma da legislação própria”.



Neste mesmo sentido, o Decreto nº 95247/1987 determina que as verbas pagas a título de vale-transporte não se incorporam à remuneração para quaisquer efeitos desde que exista a participação do empregado no custeio do benefício.

Desse modo, para que o vale-transporte não integre a base de cálculo da Contribuição Previdenciária, o empregado deverá arcar com uma parcela equivalente do benefício, mediante o desconto em folha de pagamento pelo empregador, devendo o empregador arcar com a outra parcela do benefício.

Isso se dá em razão de que verba é paga para permitir que o empregado possa se deslocar até o local de trabalho, sendo, portanto, uma forma dedesone rá-lo caso este possua residência distante do local de seu labor. Ou seja, trata-se de uma indenização, para recompor um custo que eventualmente este teve, mas não como contraprestação ao trabalho realizado.

Neste quesito, o Supremo Tribunal Federal, através do Ministro relator Eros Grau, no RE 478410, com julgamento em 10/03/2010, já se manifestou no sentido de que até mesmo quando pago em dinheiro o benefício a título de transporte não integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

Continuando, mas não menos importante, o CARF também já se posicionou no sentido de que a ausência de desconto ou o desconto a menor do que fora autorizado não rechaçam em descaracterizar o benefício, através do Acórdão nº 2301-005.193, julgado pela 3ª Câmara, na 1ª Turma Ordinária, junto à sessão de 07/2/2018.

Conclui-se facilmente que tal benefício possui natureza indenizatória, de acordo com o entendimento sedimentado pelo STF, ainda que consideremos a forma de como é feito este pagamento. Importante observar ainda que a Instrução Normativa nº 1.867/2019 trouxe alterações no que pertine ao vale-transporte. Tal normativo alterou a Instrução Normativa nº 971/09 e alterou algumas regras de tributação previdenciária.

Com relação ao vale-transporte, a nova redação do art. 58 da Instrução Normativa nº 971/09 não contém mais o requisito “na forma da legislação própria” (antes lia-se: VI - a parcela recebida a título de vale-transporte na forma de legislação própria;):

“Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições: (...) VI - a parcela recebida a título de vale-transporte; § 2º Até 10 de novembro de 2017 deverá ser observado, em relação às parcelas a que se referem os incisos III, VII, VIII e XVI, que a não incidência prevista no caput aplica-se apenas:”

No entanto, destacamos que o § 1º do mesmo dispositivo determina que “as parcelas referidas neste artigo, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram a base de cálculo da contribuição previdenciária para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis”.

Acerca da alteração da redação deste referido dispositivo, entendemos que a legislação que rege o vale-transporte continuará sendo aplicada e que o desconto de um percentual continuará sendo um requisito necessário para exclusão desse benefício da base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

Dessa forma, a isenção que estamos a tratar na legislação abarca tanto a parcela efetivamente paga pela empresa a título de vale-transporte quanto a parcela de coparticipação do empregado descontada em folha, qualquer que seja a modalidade de concessão do benefício.

## **b) Auxílio Alimentação**

Com relação a esta rubrica, assim como o vale-transporte, os pagamentos de vale-alimentação e vale-refeição também estão isentos da Contribuição Previdenciária.

Observa-se que a Lei nº 8.212/1991 estabelece em seu artigo 28, parágrafo 9º, alínea “c”, que a parcela *in natura* recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321/1976 não comporá a base de cálculo da Contribuição Previdenciária.

A interpretação do artigo 3º da Lei nº 6.321/76 resultou, de início, no entendimento jurisprudencial de que apenas o pagamento da parcela *in natura* da alimentação ou refeição - isto é, o fornecimento de gêneros alimentícios ao empregado diretamente pela empresa - por empresas regularmente inscritas no PAT teria natureza indenizatória e não salarial.

Há uma grande discussão no âmbito administrativo e judicial a respeito da forma de concessão do benefício: *in natura* ou via tíquetes, cartões eletrônicos ou similares. Em suma, jurisprudência sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre auxílio-alimentação adota o seguinte entendimento:

- É pacífico que não há incidência de contribuições previdenciárias em relação a auxílio-alimentação pago *in natura* (i.e., fornecimento do próprio alimento), por expressa previsão legal (a respeito: artigo 28, §9º, alínea “c”

da Lei nº 8.212/91, Parecer PGFN nº 2.117/11, Ato Declaratório nº 3/11 e artigo 58, inciso III da Instrução Normativa nº 971/09 e Soluções de Consulta COSIT nº 288/2018 e 35/2019); e

- Há precedentes favoráveis à não incidência da Contribuição Previdenciária mesmo no caso de o auxílio ser pago por meio de tíquetes, cartões eletrônicos ou similares, mas esse entendimento não é pacificado. A inscrição no PAT, nestes casos, costuma mitigar os riscos.

Mais recentemente, em 28.12.2018, a Receita Federal do Brasil emitiu a Solução de Consulta COSIT nº 288, tendo esta analisado a incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação nas modalidades in natura, em dinheiro (pecúnia) e vale-alimentação e vale refeição via tíquetes, cartões eletrônicos ou similares.

O entendimento da RFB foi no sentido de que apenas na modalidade in natura não haveria a incidência das contribuições previdenciárias. Segundo o entendimento da RFB, apenas nesta modalidade haveria previsão legal para isentar o benefício da incidência das contribuições previdenciárias. Vejamos:

“O art. 58 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, indica as parcelas da remuneração sobre as quais não incidem as contribuições previdenciárias, entre elas constando a parcela in natura do auxílio-alimentação (inciso III). Do entendimento desta Cosit, exposto nas Soluções de Consulta acima reproduzidas, percebe-se que somente não há incidência de contribuições previdenciárias sobre o auxílio-alimentação que for pago in natura ao trabalhador; ou seja, quando o próprio empregador fornece a alimentação aos seus empregados, para consumo imediato no ambiente da empresa, ou se fornecida cesta básica para o empregado levar para casa. Quando o auxílio-alimentação for pago em pecúnia ou em outra forma a ela equiparável, não assume o caráter in natura, prevalecendo a natureza salarial da parcela a ele correspondente, incidindo, por conseguinte, as contribuições sociais previdenciárias. É de se notar que, quando a legislação diz que é “a parcela in natura do auxílio alimentação” que não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, depreende-se que ela objetiva restringir o alcance da expressão “auxílio-alimentação” à literalidade do vocábulo que representa a ideia principal – alimentação –, de modo a compreender somente o auxílio que se dê mediante o fornecimento de alimentação na forma de refeição ou de cesta básica. Diante disso constata-se que, na hipótese de o auxílio-alimentação ser pago mediante “ticket-alimentação ou cartão alimentação”, a parcela a ele correspondente assume feição salarial e, desse modo, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados. (Solução de Consulta COSIT nº 288/2018, de 28.12.2018, DOU 2.1.2019)”

No entanto, com a reforma trabalhista, a CLT passou a prever expressamente que as importâncias recebidas a título de auxílio alimentação, exceto o seu pagamento em dinheiro, não deverão incorporar ao salário ou servir de base de incidência de Contribuição Previdenciária.

Tal dispositivo poderia levar ao entendimento de que o gênero “auxílio-alimentação” não poderá ser considerado como remuneração para quaisquer efeitos, exceto quando pago em dinheiro (espécie). Assim, quaisquer outras formas de concessão (espécies: vale alimentação e vale-refeição via tíquetes, cartões eletrônicos ou similares) estariam abarcadas pela isenção.

Tanto o é que, em 25.1.2019, foi publicada a Solução de Consulta Cosit nº 35, que reformando a Solução de Consulta 288/2018 e determinando expressamente que, a partir de 11 de novembro de 2017, o auxílio-alimentação pago via ticket ou cartão não integra a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, independente da inscrição ou não no PAT:

“(…) AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO PAGO EM TÍQUETES-ALIMENTAÇÃO OU CARTÃO ALIMENTAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. A partir do dia 11 de novembro de 2017, o auxílio-alimentação pago mediante tíquetes-alimentação ou cartão-alimentação não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados. (..) 10.3. Diante disso constata-se que, na hipótese de o auxílio-alimentação ser pago mediante “ticket-alimentação ou cartão alimentação”, a parcela a ele correspondente não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias a cargo da empresa e dos segurados empregados, a partir de 11 de novembro de 2017, não havendo necessidade de a Administração Pública Direta inscrever-se no PAT ou de qualquer regulamentação por Lei, para que não haja a incidência da contribuição previdenciária sobre o valor respectivo.”

Na sequência, no dia 28.1.2019, a Receita Federal editou a Instrução Normativa nº 1.867/2019, que alterando diversos pontos da Instrução Normativa nº 971/09 sobre tributação previdenciária.

Com relação ao auxílio-alimentação, a Receita Federal incorporou as alterações trazidas pela Reforma Trabalhista e passou a dispor expressamente que o auxílio-alimentação (gênero) não integra a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, exceto quando o pagamento se dá em dinheiro.



Além disso, na nova redação do art. 58 da Instrução Normativa nº 971/09, não há qualquer menção sobre a necessidade de inscrição no PAT, e o capítulo que tratava do Programa de Alimentação do Trabalhador foi integralmente revogado:

“Auxílio-Alimentação e demais verbas isentas: Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições: III - o auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, observado o disposto no § 2º; CAPÍTULO V DO PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO DO TRABALHADOR [Revogado]”

Esse novo posicionamento da Receita Federal pacífica o entendimento para os eventos ocorridos desde novembro de 2017 (e para o futuro).

Diante de todo o exposto, verifica-se que tais fundamentos estão em perfeita coerência no sentido de defender a não incidência de Contribuição Previdenciária sobre os pagamentos de vale-alimentação e vale-refeição, ainda que pagos via tíquetes, cartões eletrônicos ou similares.

Prevalendo o entendimento do auxílio-alimentação in natura e o vale alimentação e o vale-refeição não integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária, fica bastante claro que eventual desconto salarial do empregado pelo benefício igualmente não poderá ser caracterizado como remuneração para fins de incidência da Contribuição Previdenciária.

### **c) Plano de Saúde**

Raciocínio idêntico deverá ser estendido para esta coparticipação dos empregados no custeio do Plano de Saúde (médico e odontológico). Isto porque, nos termos da legislação previdenciária, não resta dúvida de que os valores despendidos a título de assistência médica e odontológica são isentos do recolhimento da contribuição previdenciária.

Vale lembrar que, com a reforma trabalhista, cujo texto passou a valer a partir da segunda quinzena de novembro de 2017, a redação do artigo 28, parágrafo 9º da Lei nº 8.212/91 foi alterada e o então existente requisito - de necessidade de extensão do Plano a todos - para gozar da isenção de Contribuição Previdenciária foi suprimido.

Assim, nos termos da legislação previdenciária, não resta dúvida de que os valores relativos à assistência médica e odontológica não tratam de hipótese de

incidência de Contribuição Previdenciária, independentemente do fato do benefício ser extensível a todos.

Na mesma linha segue a legislação trabalhista (artigo 458, § 2º, inciso IV, da Consolidação das Leis do Trabalho - “CLT”), estipulando que a “assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde” não integra a remuneração de seus empregados.

Soma-se a isso o fato de que, com a reforma trabalhista, foi inserido o §5º do artigo 458 da CLT, dispondo expressamente que estes valores não deverão ser tratados como remuneração – inclusive para fins previdenciários – ainda que os planos sejam diferenciados:

“§5º o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio ou não, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico-hospitalares e outras similares, mesmo quando concedido em diferentes modalidades de planos e coberturas, não integram o salário do empregado para qualquer efeito nem o salário de contribuição, para efeitos do previsto na alínea q do § 9º do art. 28 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991.” (grifos nossos)

Mais recentemente, a Instrução Normativa nº 1.867/2019 alterou o art. 58 da Instrução Normativa nº 971/09 com relação ao Plano de Saúde:

“Art. 58. Não integram a base de cálculo para fins de incidência de contribuições: (...) XVI- o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico da empresa ou por prestador conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, próteses, órteses, despesas médico hospitalares e outras similares, ainda que concedido em diferentes modalidades de planos e coberturas, observado o disposto no § 2º; § 2º Até 10 de novembro de 2017 deverá ser observado, em relação às parcelas a que se referem os incisos III, VII, VIII e XVI, que a não incidência prevista no caput aplica-se apenas: IV - ao valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico da empresa ou por prestador conveniado, inclusive ao valor do reembolso de despesas médico-hospitalares ou de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa.”

Neste caso, assim como no caso do auxílio-alimentação, há uma restrição temporal com relação às alterações trazidas pela Instrução Normativa nº 1.867/2019.

Perante a Receita Federal, a abrangência do dispositivo sobre assistência médica passa a valer somente após a entrada em vigor da Reforma Trabalhista.

No âmbito judicial, os Tribunais Regionais Federais já haviam adotado o entendimento no sentido de que os valores pagos pelas empresas a título de assistência médica/odontológica não se prestam a retribuir trabalho. Embora o benefício tenha valor econômico, não é concedido habitualmente em complementação ao salário contratual, motivo pelo qual não pode integrar a remuneração do empregado. Além de apreciar a natureza da verba, as decisões judiciais enfatizam que o único requisito da legislação é a necessidade de os benefícios serem usufruídos pela totalidade dos empregados, conforme posição atual do STJ, através do REsp nº 1682.567 / ES (2017/0158711-6) autuado em 12/07/2017.

De qualquer forma, atualmente a legislação determina expressamente que os valores incorridos a título de assistência médica e odontológica serão isentos do recolhimento da contribuição previdenciária, ainda que os planos sejam concedidos em mais de uma modalidade e independentemente do fato do benefício ser extensível a todos.

Sendo assim, seria irrazoável qualquer interpretação que limitasse essa isenção à parcela custeada pela empresa aos seus empregados, fazendo recair a tributação somente sobre a parcela do benefício arcada pelos próprios empregados.

Diante desse cenário, nos parece que, estando a parcela custeada pela empresa abarcada pela isenção, a coparticipação do empregado (valor descontado em folha quando da efetiva utilização) não deve ensejar qualquer tributação previdenciária.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Diante dos argumentos expostos acima, tem-se as seguintes premissas e conclusões:

Um pagamento deve ser levado em consideração para recolhimento da Contribuição Previdenciária somente quando se tratar de (i) contraprestação de valor econômico (ii) concedida habitualmente ao empregado (iii) em decorrência do trabalho e (iv) passível de incorporação em benefício de aposentadoria. Ainda que presentes os três requisitos, não haverá incidência de Contribuição Previdenciária sobre as verbas que estiverem expressa e taxativamente indicadas em seu artigo 28, § 9º e 38 da Lei nº 8.212/91.

Dentre as verbas taxativamente listadas na Lei nº 8.212/91 como fora do campo de incidência tributária da Contribuição Previdenciária estão o vale-transporte, o auxílio-alimentação in natura, o vale-refeição ou vale-alimentação, e o Plano de Saúde.

Assim, traçando um paralelo dessas referidas rubricas com as demais já pacificadas pelos tribunais pátrios e, através de uma análise interpretativa sistemática, uma vez que estando a parcela custeada pela empresa abarcada pela isenção, a coparticipação do empregado - valor descontado em folha mensalmente ou quando da efetiva utilização - não deve ensejar qualquer tributação previdenciária.

Portanto, necessário se faz a consolidação dos referidos entendimentos de forma a trazer maior segurança jurídica no sentido de que os descontos na folha de pagamentos para fins de coparticipação dos empregados nestes benefícios isentos de Contribuição Previdenciária também não devem ensejar qualquer tributação previdenciária, sem que haja qualquer inovação ou interpretação divergente.

Com isso, tem-se que trazemos ao contribuinte menos oneração na folha de pagamento e, principalmente, menos discussões judiciais quanto a forma de recuperação destes valores, já que muitas das vezes busca-se por alternativas conservadoras, ou seja, há o ajuizamento de uma medida judicial para ver reconhecido o direito ao crédito previdenciário, abarrotando muitas das vezes o judiciário com referidas discussões, ao passo que, poder-se-ia traçar alternativas mais céleres para recuperação destes valores por meio da compensação administrativa, que permitiria o uso imediato dos créditos por meio do pagamento de tributos correntes.



# **O ICMS SOBRE A DEMANDA CONTRATADA DE ENERGIA ELÉTRICA E UMA JURISPRUDÊNCIA NEM TÃO PACÍFICA**

**CARLOS HENRIQUE TRANJAN BECHARA**

Professor de Direito Tributário da PUC-Rio. Mestre em Direito Tributário pela UCAM.  
Diretor da ABDF, afiliada à IFA. Advogado.

**JOÃO RAFAEL L. GÂNDARA DE CARVALHO**

Mestre em Direito Público pela UERJ. Professor dos Cursos de Pós-Graduação da  
FGV-RJ e da PUC-Rio. Diretor da ABDF, afiliada à IFA. Membro da CEAT da  
OAB/RJ. Advogado.

## **1. INTRODUÇÃO**

O que se pretende com a presente análise é trazer à tona o atual cenário que acabou se desenhando nos Tribunais, na disputa entre Fisco e contribuinte em torno da incidência do ICMS sobre os chamados contratos de demanda de potência de energia elétrica.

No julgamento do RE nº 593.824<sup>1</sup>, o Supremo Tribunal Federal fixou o entendimento de que “a demanda de potência elétrica não é passível, per se, de tributação via ICMS”. O que deveria ser a tese para a pacificação do tema na jurisprudência infelizmente não foi. Contribuinte e Fisco declararam-se vencedores da disputa. Ao final, a convicção foi tamanha que ambos opuseram embargos de declaração questionando exatamente o mesmo ponto: afinal, há alguma incidência de ICMS sobre demanda de potência de energia elétrica?

Para melhor compreensão dessa celeuma tributária e dos problemas sistêmicos que uma indefinição da jurisprudência pode gerar para um setor específico da economia, cabe explicar inicialmente que os Estados e o Distrito Federal normalmente exigem das empresas que comercializam energia elétrica o destaque do ICMS sobre duas grandezas: a demanda de energia (medida em kW) e o consumo de energia (medida em kWh), cobradas nas faturas por elas emitidas em nome dos consumidores de energia elétrica.

Ocorre que muitos desses consumidores ajuizaram ações, ao longo dos últimos vinte anos, contra os Estados e as próprias empresas comercializadoras e

---

<sup>1</sup> RE 593.824, Plenário, Relator: Ministro Edson Fachin, j. 27.4.2020, Dje 19.5.2020.

distribuidoras de energia elétrica, buscando afastar a cobrança do ICMS sobre o valor pago a título de demanda de energia elétrica.

O Poder Judiciário tem reagido a essas ações de maneira pouco clara e uniforme. O que se tem visto é uma infundável controvérsia jurisprudencial em torno de uma matéria extremamente relevante do ponto de vista regulatório. O que se busca por meio deste artigo é, portanto, analisar, de uma forma crítica, os motivos dessa controvérsia e detectar ao menos um ponto de consenso: a de que essa oscilação jurisprudencial traz uma insegurança jurídica generalizada e tem repercussão gravíssima sobre todo o setor elétrico do País.

## **2. PRIMEIRA PARTE – DEFINIÇÃO DE CONCEITOS OSCUROSO – AFINAL, O QUE É, TECNICAMENTE, DEMANDA DE ENERGIA?**

O Direito Tributário é, fundamentalmente, um direito de sobreposição. Isso quer dizer que ele se apropria de conceitos técnicos, jurídicos, econômicos, científicos de outros ramos do Direito ou até de outros campos do conhecimento.

Daí a relevância de se analisar o conceito técnico de “demanda de energia elétrica” e outros conceitos a ele relacionados, para exata compreensão da norma regulatória e da racionalidade a ela inerente. Afinal, muitas das dificuldades enfrentadas na solução de controvérsias tributárias e das críticas que podem ser feitas em relação a essas soluções decorrem da forma equivocada como determinadas questões técnicas têm sido compreendidas pelos Tribunais.

A “demanda de energia elétrica” é definida pela Resolução da Agência Nacional de Energia Elétrica (“ANEEL”) nº 414/2010<sup>2</sup> como sendo a “*Média das potências elétricas ativas ou reativas, solicitadas ao sistema elétrico pela parcela da carga instalada em operação na unidade consumidora, durante um intervalo de tempo especificado, expressa em quilowatts (kW) e quilovol-ampère-reactivo (kvar) respectivamente*”.

---

<sup>2</sup> Quando veio à tona a controvérsia tributária em torno da incidência do ICMS sobre a demanda contratada estava em vigor a Resolução nº 456/2000 da ANEEL, que traz todos esses conceitos regulatórios. Embora essa resolução tenha sido revogada pela Resolução Normativa nº 414, de 2010, da ANEEL, não houve grandes alterações nesses conceitos técnicos. De toda forma, no presente trabalho, faremos referência à Resolução nº 414/2010 por ser a base normativa atualmente em vigor. Mas, as conclusões aqui expostas aplicam-se perfeitamente aos casos existentes sob a égide da Resolução nº 456/2000, ante à identidade do cenário regulatório com relação a essa matéria.

Como se vê, o próprio conceito de demanda de energia elétrica é complexo, na medida em que depende da pré-compreensão de outros conceitos, notadamente do conceito de *potência*, que está em seu núcleo.

Potência, como sabido, decorre de conceito das Ciências Naturais, mais especificamente da Física, e foi traduzido pela ANEEL como sendo “*a quantidade de energia elétrica que cada equipamento elétrico ou eletrodoméstico pode consumir, por unidade de tempo, medida em quilowatt (kW)*”<sup>3</sup>.

A potência é medida que dimensiona a capacidade que determinado aparelho tem de executar determinado trabalho em uma unidade de tempo. Frise-se bem que a potência, como a própria palavra sugere, mede uma *possibilidade*, isto é, uma capacidade. Avalia o *poder*, e não necessariamente o *fazer*.

Portanto, de uma forma mais leiga e simplificada, pode-se definir a *demandade energia elétrica* como sendo *a média da potência solicitada do sistema elétrico para atender a carga de energia necessária* ao funcionamento dos equipamentos de determinado consumidor.

A *demandade energia* é uma grandeza extremamente relevante para o setor elétrico, uma vez que a segurança e a própria viabilidade do sistema de fornecimento da energia elétrica dependem de um preciso dimensionamento da carga de eletricidade que deverá ser atendida.

Daí porque o conceito de *demandade energia elétrica* convive com outros conceitos técnicos dele derivados, também definidos na Resolução ANEEL n° 414/2010, tais como:

(i) *demandade contratada*: “*demandade de potência ativa a ser obrigatória e continuamente disponibilizada pela distribuidora, no ponto de entrega, conforme valor e período de vigência fixados em contrato, e que deve ser integralmente paga, seja ou não utilizada durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW)*”;

(ii) *ultrapassagem*: “*Quando os montantes de demandade de potência ativa ou de uso do sistema de distribuição – MUSD medidos excederem em mais de 5% (cinco por cento) os valores contratados, deve ser adicionada ao faturamento regular a cobrança pela ultrapassagem*”;

(iii) demanda faturável: “valor da demanda de potência ativa, identificado de acordo com os critérios estabelecidos e considerada para fins de faturamento, com aplicação da respectiva tarifa, expressa em quilowatts (kW)”;

(iv) demanda medida: “maior demanda de potência ativa, verificada por medição, integralizada no intervalo de 15 (quinze) minutos durante o período de faturamento, expressa em quilowatts (kW)”.

Por sua vez, o conceito de demanda de energia elétrica difere do conceito de energia elétrica ativa, definida como a “energia elétrica que pode ser convertida em outra forma de energia, expressa em quilowatts-hora (kWh)”<sup>4</sup>. Como se vê, a energia elétrica ativa não diz respeito à potência demandada (medida em kW), mas ao consumo de energia elétrica por uma determinada fonte em um período de tempo (medida em kWh).

A compreensão desses conceitos físicos e regulatórios é essencial para se entender a estrutura tarifária aplicável ao faturamento da energia elétrica e, por conseguinte, a tributação pelo ICMS.

De acordo com as disposições da Resolução ANEEL nº 414/2010, os consumidores do denominado Grupo “A”, assim classificados aqueles que demandam o fornecimento de energia elétrica em uma tensão elevada (igual ou superior a 2,3 kV), diferenciam-se dos consumidores do Grupo “B”, que recebem energia elétrica em uma tensão mais baixa. Aos consumidores do denominado Grupo “A” se aplica uma estrutura do tipo binômia, isto é, a tarifa de fornecimento é constituída tanto pelo preço da energia ativa consumida quanto pelo preço da demanda faturável, enquanto que aos consumidores do Grupo “B” se aplica a tarifa monômia, que é constituída pelos preços aplicáveis unicamente ao consumo de energia elétrica ativa.

As tarifas remuneram tanto a energia elétrica ativa como a demanda de energia. Ou seja, a cobrança sobre a demanda de energia elétrica, portanto, aplica-se apenas aos consumidores do Grupo “A”, sujeitos à denominada *tarifação binômia*.

Na prática, esses consumidores, ao celebrarem o contrato de fornecimento de energia, indicam o valor da demanda de potência contratada (artigo 63, inciso VII, da Resolução ANEEL nº 414/2010). Periodicamente, há medição tanto do valor da

---

<sup>4</sup> Conforme definido pela Resolução ANEEL nº 456/2000.



demanda de potência quanto do valor da energia elétrica por eles consumida. O faturamento da energia elétrica, então, é feito nos termos do artigo 104 da Resolução ANEEL nº 414/2010, observando-se os valores das tarifas horo-sazonais.

Pela demanda faturável, grosso modo cobra-se um único valor correspondente ao maior dentre os seguintes: a) demanda contratada; ou b) a demanda medida no ciclo de faturamento. Por sua vez, pelo consumo de energia elétrica ativa é cobrado o valor considerando-se o montante de energia ativa medido (kWh) e o valor da tarifa aplicável.

Em suma, ao final do período, após realizar a medição cabível, a distribuidora de energia elétrica irá faturar ao consumidor o valor equivalente à *demanda de potência contratada*, se este superar o valor da demanda medida. Caso contrário, o faturamento será feito com base na *demanda medida*. Nessa última hipótese, será também cobrado um montante adicional a título de tarifa de ultrapassagem, que é aplicada sobre a diferença positiva entre a demanda medida e a contratada, quando aquela exceder os limites estabelecidos, nos termos do artigo 93 da Resolução ANEEL nº 414/2010.

Feitas essas considerações técnicas, *a questão que se coloca é se o ICMS pode incidir sobre o valor faturado a título de demanda de potência de energia elétrica*<sup>5</sup>. A jurisprudência, com efeito, tem tido um posicionamento um tanto obscuro em algumas situações, com diversas zonas cinzentas.

### **3. SEGUNDA PARTE - O ICMS, A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E A CONTROVÉRSIA JURISPRUDENCIAL – A TRIBUTAÇÃO SOBRE CONSUMO, DEMANDA CONTRATADA E DEMANDA MEDIDA DE ENERGIA ELÉTRICA**

Como sabido, o ICMS é um imposto que incide sobre as operações relativas à circulação de mercadorias, assim entendidas aquelas operações em que um bem móvel objeto de mercancia tem a sua titularidade transferida, de forma onerosa, de um sujeito para outro, por meio de um contrato mercantil.

---

<sup>5</sup> E não apenas sobre o valor da demanda contratada, como muitas vezes sói ocorrer.

No caso da energia elétrica, é o próprio texto constitucional que, por ficção jurídica, a considera um bem móvel objeto de mercancia e sujeita ao ICMS, na forma do § 3º do artigo 155 da Constituição Federal de 1988 (“CF/1988”). Por sua vez, o artigo 34, § 9º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”) da CF/1988 determina que, até que lei complementar disponha sobre a matéria, as empresas distribuidoras da energia elétrica, na condição de contribuintes ou substitutas tributárias, serão as responsáveis pelo pagamento do ICMS, por ocasião da saída da energia elétrica de seus estabelecimentos, desde a produção ou importação até a última operação, assegurando o recolhimento do imposto ao Estado ou ao Distrito Federal, conforme o local onde deva ocorrer essa operação, sendo essa responsabilidade atribuída às geradoras ou distribuidoras da energia elétrica, nos termos do inciso II do § 1º do artigo 9º da Lei Complementar nº 87/1996 (“LC 87/1996”).

A base de cálculo do ICMS, que deve ser uma medida de grandeza do fato gerador do tributo, é o valor da operação, nos termos do artigo 13, incisos I e VIII da LC 87/1996.

Inicialmente, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido da não incidência do ICMS sobre o valor da demanda contratada. Os primeiros precedentes sobre a matéria consignaram que o ICMS é um imposto que deve incidir sobre o “*valor da energia elétrica efetivamente consumida, isto é, a que for entregue ao consumidor, a que tenha saído da linha de transmissão e entrado no estabelecimento da empresa*”<sup>6</sup> tendo em vista que o ICMS não é imposto incidente sobre o tráfico jurídico, mas um tributo sobre o consumo.

Em princípio, a Corte não fazia qualquer distinção entre a demanda de potência de energia elétrica contratada ou medida, sinalizando que “*apenas com a transferência e a tradição da energia comercializada se tem como existente a obrigação tributária concernente ao ICMS (art. 116, II do CTN e art. 19 do Convênio 66/88)*”<sup>7</sup>. Esse posicionamento perdurou durante anos de forma pacífica na jurisprudência, com apenas algumas exceções pontuais<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> REsp 222810 / MG, Primeira Turma, Relator(a): Ministro Milton Luiz Pereira, Data do Julgamento 14/03/2000.

<sup>7</sup> REsp 647553 / ES, Primeira Turma, Relator(a) Ministro José Delgado, DJ 23/05/2005.

<sup>8</sup> Na jurisprudência do STJ cabe destacar a posição do Ministro Milton Luiz Pereira, nos autos do RESP nº 222810/MG, e do Ministro Castro Meira, no julgamento do RESP nº 586.120/MG.

No entanto, após reiteradas decisões das Primeira e Segunda Turmas do Superior Tribunal de Justiça, afastando a incidência de ICMS sobre a demanda de potência de energia elétrica, a questão foi levada à apreciação da Primeira Seção, no julgamento do RESP nº 960.476/SC, sob a sistemática do artigo 543-C, do Código de Processo Civil. Mas, desta vez, o resultado foi diverso.

O voto-vencedor, da lavra do Ministro Teori Zavascki, deu *parcial* provimento ao recurso especial interposto pela empresa Monteguti Indústria Comércio e Transportes Ltda. contra o Estado de Santa Catarina, reconhecendo a não incidência de ICMS apenas sobre a tarifa calculada com base na demanda contratada, mas reconhecendo a incidência do imposto sobre a “*demanda de potência elétrica efetivamente utilizada*”.

Após tratar dos conceitos técnicos trazidos pela Resolução ANEEL nº 456/2000 então em vigor e abordar as decisões proferidas pelo STJ sobre o assunto, o voto vencedor expõe que:

“(...) para efeito de base de cálculo de ICMS, que supõe sempre o efetivo consumo, a fixação do valor da tarifa de energia deve levar em conta a demanda de potência efetivamente utilizada, como tal considerada a demanda medida no correspondente período de faturamento, segundo os métodos de medição a que se refere o art. 2º, XII, da Resolução ANEEL 456/2000, independentemente de ser ela menor, igual ou maior que a demanda contratada”.

E conclui da seguinte forma:

“Com efeito, é perfeitamente legítima a incidência do tributo sobre o valor da tarifa correspondente à demanda reservada de potência contratada e efetivamente consumida. O que é ilegítima, repita-se, é a incidência de ICMS sobre a parcela correspondente à demanda reservada de potência simplesmente contratada, mas não utilizada pelo consumidor”.

Os votos divergentes, por sua vez, consignaram que “*a simples colocação da energia elétrica à disposição do consumidor no ponto de entrega já é suficiente para aperfeiçoar o fato gerador do imposto*”. Nessa linha, ocorreria “*a circulação do bem quando disponibilizada a energia no ponto de entrega indicado no contrato de fornecimento. A partir desse momento, pode-se dizer que a empresa fornecedora já não*

*detém titularidade sobre a demanda contratada*”. Ainda nesse sentido, foi dito que “*se a empresa reservou energia perante a distribuidora de energia elétrica, deverá pagar ICMS, tendo como base de cálculo toda esta ‘reserva contratada’, independente ou não de tê-la utilizado*”.

Para alguns Ministros, o valor da demanda contratada estaria indissociavelmente ligado ao custo da energia elétrica e o valor cobrado a título de demanda de potência teria natureza de “seguro”, o que justificaria a sua inclusão na base de cálculo do imposto, nos termos do artigo 13, § 1º, da LC 87/1996.

Da análise do acórdão, o que se verifica é que o curso do julgamento foi um tanto tortuoso. Tanto é assim que uma das Ministras, Eliana Calmon, que acabou por aderir ao voto-vencedor, registrou que inicialmente havia pensado que esse voto consubstanciava uma posição intermediária entre as anteriormente existentes (incidência ou não incidência sobre o valor da demanda contratada), mas depois havia constatado que o voto-vencedor havia ratificado a posição anteriormente dominante.

Apesar dessas vicissitudes, os embargos de declaração que foram opostos com o intuito de se esclarecer o conteúdo do acórdão em tela foram desprovidos. Por maioria de votos, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu que o acórdão havia sido suficientemente claro. O voto-vencedor repisou o entendimento de que o ICMS “*deve incidir apenas sobre a tarifa correspondente à demanda utilizada, assim considerada a efetivamente medida no período de faturamento*, embora o voto divergente desse provimento aos embargos de declaração para afastar da base de cálculo do ICMS também o valor correspondente à demanda medida.

Posteriormente, veio a ser editada, na linha do precedente anteriormente exposto, a Súmula STJ nº 391, segundo a qual “*O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada*”.

Paralelamente, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da matéria nos autos do RE nº 593.824. E uma década após o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, a Suprema Corte concluiu seu julgamento, fixando a Tese do Tema nº 176, segundo a qual: “*A demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor*”.



O precedente em questão é um tanto enigmático. Trata-se, na origem, de um recurso extraordinário interposto pelo Estado de Santa Catarina contra acórdão do Tribunal local que afastou a exigência de ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica.

A exemplo do recurso repetitivo do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria, o acórdão do Supremo Tribunal Federal, da lavra do Ministro Edson Fachin, bem aponta que “*a circulação de mercadorias apta a desencadear a tributação por meio de ICMS demanda a existência de um negócio jurídico oneroso que envolve a transferência de titularidade de uma mercadoria de um alienante a um adquirente*”. E acentua que “*não integram a base de cálculo do ICMS incidente sobre a energia elétrica valores decorrentes de relação jurídica diversa do consumo de energia elétrica*”. No que tange ao cerne da controvérsia, o voto-vencedor aduz que:

“A disponibilização de potência elétrica gera custos à concessionária, e por isso deve ser integralmente paga. No entanto, não corresponde ao consumo de energia elétrica, que é o que foi efetivamente utilizado com a ligação de equipamentos e máquinas (...)”.

Quando todos os fundamentos do acórdão pareciam conduzir para uma conclusão no sentido de se afastar o ICMS sobre a demanda de energia, contudo, há a menção expressa ao citado REsp Repetitivo nº 960.476/SC e ao voto do Ministro Teori Zavascki, que faz a distinção entre demanda contratada e demanda medida.

Em que pese a conclusão do acórdão tenha sido pelo desprovimento do recurso do Estado de Santa Catarina, afastando-se completamente o ICMS no caso concreto – no que se diferencia da solução de “parcial provimento” do RESP Repetitivo nº 960/476 –, não está exatamente claro se a “demanda medida” de energia pode ou não ser passível de tributação.

Essa é uma questão extremamente relevante, pois normalmente o valor da demanda de potência contratada é muito próximo daquela que se mede, até para que os contribuintes evitem pagar o valor da tarifa de ultrapassagem.

Tanto é assim que ambas as partes, Fisco e contribuinte, opuseram embargos de declaração nesse ponto, os quais foram, entretanto, rejeitados.

Como se vê, a questão é discutida há mais de vinte anos pelos contribuintes e até o momento não se tem uma definição sobre qual a base para incidência do ICMS:

apenas energia consumida, demanda contratada ou demanda medida? Pior, ao que parece, a questão técnica que permeia a discussão parece não ter sido verdadeiramente compreendida, o que dificulta sobremaneira qualquer solução.

#### **4. TERCEIRA PARTE – UMA LUZ NO FIM DO TÚNEL – COMO SE JULGAR CAUSAS COM CONCEITOS TÉCNICOS COMPLEXOS SEM COMPLICÁ-LAS AINDA MAIS?**

O exame acurado da jurisprudência sobre a matéria deixa transparecer que *a verdadeira dificuldade na solução desse caso está não tanto na questão tributária em si, mas na aplicação das normas tributárias em um ambiente repleto de conceitos regulatórios complexos*. Não parece haver dúvida de que o ICMS deve tributar a “circulação de mercadoria”. A dificuldade está em definir e compreender o que seja “demanda de energia”.

A análise dos precedentes por vezes revela que os Tribunais entendem que essa seria uma cobrança pela “disponibilização de energia” ou mesmo por uma “energia que ora é, ora não é consumida”, como uma espécie de contrato “*take or pay*”. Mas, como visto acima, não se trata disso. Potência de energia elétrica e energia elétrica consumida, com efeito, são conceitos regulatórios distintos e complementares.

Sendo o Direito Tributário um Direito de sobreposição, a exata compreensão dos conceitos regulatórios é de extrema valia para a definição da materialidade tributável. Evidentemente, as normas tributárias devem ser extraídas da Constituição e da lei, não de atos infralegais, muito menos da resolução de uma agência reguladora. No entanto, nada impede, mas, muito pelo contrário, tudo indica que, em *casos envolvendo a tributação de setores econômicos complexos, altamente regradados, inclusive por agências reguladoras, a definição de tributos deve levar em conta esses elementos técnicos, quando eles, evidentemente, não entrem em conflito com a legislação tributária*.

Dessa forma, quando uma decisão judicial determina que o ICMS deve incidir sobre a “energia efetivamente consumida”, mas baralha os conceitos de energia consumida com o de demanda medida ou com outro conceito qualquer, na verdade, apesar do alto apelo retórico, essa decisão carece de precisão conceitual.

O artigo 110 do CTN reforça esse caráter conceitual do Direito Tributário ao dispor que, na definição de competências tributárias, devem ser levados em consideração os conceitos específicos de Direito Privado. O próprio Supremo Tribunal Federal já reconheceu que esse dispositivo do CTN tem caráter didático<sup>9</sup>, pois todo o sistema constitucional tributário, fundado em muitos conceitos hauridos de outros ramos do Direito, ruiria se o legislador tivesse plena liberdade para desvirtuar esses conceitos.

Nessa toada, os conceitos regulatórios também são relevantes para a definição de bases tributáveis. E há precedentes que consideraram conceitos regulatórios para fins de definição do escopo de incidência de normas tributárias.

O Supremo Tribunal Federal já afastou a tributação pelo ICMS dos valores cobrados pelas operadoras de telefonia a título de habilitação de celular, por entender que tal valor não remunerava a prestação do serviço de telecomunicação<sup>10</sup>. Deve-se ressaltar que nesse precedente houve expressa referência ao conceito regulatório do serviço de telecomunicação contido no artigo 62 da Lei nº 9.472/1997 (“Lei Geral de Telecomunicações” – LGT), para se definir a materialidade tributável pelo imposto. O Superior Tribunal de Justiça também tem se valido dos conceitos regulatórios da LGT para afastar a incidência do ICMS sobre uma série de outras cobranças praticadas pelas operadoras de telefonia, consideradas atividades meio, suplementares ou mesmo serviços de valor adicionado, sempre tendo como referência o conceito regulatório do que seja a prestação do serviço de telecomunicação<sup>11</sup>.

Na jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos, costuma-se fazer referência ao chamado “*Chevron principle*” ou mesmo “*Chevron deference*”, desenvolvido no célebre caso *Chevron USA, Inc v. Natural Resources Defense Council, Inc*, da década de 1980<sup>12</sup>. Nesse precedente, a Corte manteve uma norma regulatória ambiental, emitida por uma agência reguladora (*Environmental Protection Agency* – “EPA”) que era favorável aos interesses da Chevron. O mais relevante desse precedente foi o marco decisório ou teste que ela consagrou para o exame da validade de uma

---

<sup>9</sup> RE 346084, Plenário, Relator: Ilmar Galvão, DJ 1.9.2006.

<sup>10</sup> RE nº 572020, Relator: Ministro Marco Aurélio, Redator p/ acórdão: Ministro Luiz Fux, DJe 21.2.2014.

<sup>11</sup> Cf. por todos o RESP nº 1.176.753, Primeira Seção, Relator: Ministro Napoleão Maia, Redator p/ acórdão: Ministro Mauro Campbell, DJe 19.12.2012, sujeito à sistemática dos recursos representativos da controvérsia.

<sup>12</sup> Sobre o tema, cf. Cass Sunstein, *Chevron Step Zero*. *Virginia Law Review*, Vol. 92, No. 2, April 2006. Disponível na internet no SSRN em: <<http://ssrn.com/abstract=739129>>. Acesso em 12.12.2015.

norma expedida por uma agência reguladora. Em linhas gerais, segundo o princípio Chevron, se o legislador não regula de forma clara e suficiente uma determinada relação, é possível que a agência reguladora o faça e essa decisão deve ser respeitada, isto é, deve ser digna de deferência, a menos que seja desarrazoada.

*Uma deferência à norma reguladora razoável, expedida pela agência reguladora competente, possui grandes virtudes.* A primeira delas é a manutenção de uma decisão fundamentada tecnicamente, que se espera tenha sido adotada após uma deliberação ampla entre especialistas, dotados de conhecimento técnico-científico, como a medida mais adequada ou mais aconselhável entre as soluções possíveis.

Além disso, a deferência à norma regulatória impede que o Poder Judiciário, mesmo que com a melhor das intenções, acabe interferindo em uma determinada regulação setorial e causando impactos negativos que ele não poderia prever ou mesmo contornar.

De certa forma, é possível se cogitar de uma aplicação – melhor seria se falar em “adaptação” – do princípio Chevron para o Direito Tributário, em especial para se lidar com o caso da incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica. É preciso ressaltar que não se está afirmando aqui, em absoluto, que em matéria tributária devem prevalecer as normas infralegais editadas pela Administração Pública.

Isso representaria uma grave violação ao princípio da legalidade estrita em Direito Tributário. Daí porque o que se defende não é propriamente uma aplicação do princípio Chevron, mas sim uma adaptação desse teste para que, na construção da norma de tributação sobre situações econômicas complexas e intensamente reguladas, haja uma deferência *prima facie* aos conceitos regulatórios postos pela legislação técnica, quando eles não se mostram em conflito com a lei tributária.

A energia elétrica é ela própria um bem incorpóreo, o que torna a sua equiparação a uma mercadoria uma ficção jurídica erigida pela própria Constituição, no seu artigo 155, § 3º. No entanto, na tributação dessa mercadoria *sui generis* devem ser levados em conta os conceitos técnicos analisados na primeira parte do estudo, regulados pela ANEEL, à luz da regra matriz de tributação do ICMS, examinada na segunda parte deste trabalho.

Conjugando-se de forma coerente essa análise, como deve ser feito quando se está lidando como um Direito de sobreposição, é necessário examinar dentro do



âmbito regulatório se a chamada “demanda de potência de energia elétrica” e suas respectivas variações “demanda contratada”, “demanda medida”, “demanda faturada”, etc, constituem, do ponto de vista técnico, mercadoria que possa ser objeto de circulação mercantil, com transferência de propriedade. E a resposta, do ponto de vista técnico-jurídico, é negativa.

*A demanda de energia elétrica, seja ela contratada, medida ou faturada, é um conceito vinculado não à energia elétrica transferida e consumida pelo usuário, mas à potência. Porém, a demanda de potência, ainda que possa ser “medida”, isto é, mensurada em um determinado instante, não é, por absoluta impossibilidade física e técnica, objeto de consumo ou transferência para o usuário.*

Seguindo-se essa linha, tributar pelo ICMS a chamada “demanda medida” não significa, de forma alguma, tributar uma operação de circulação de mercadoria. Por uma razão simples: a energia elétrica consumida está sendo medida e remunerada por uma tarifa. A medição da demanda de potência se presta apenas para que a concessionária faça os devidos ajustes e seja remunerada pelos investimentos que tem de fazer na rede elétrica para “poder” fornecer adequadamente a energia – e não diretamente “fornecer”. Essa inadequada utilização e interpretação dos conceitos regulatórios prejudica na manutenção de uma decisão técnica fundamentada e, mais grave, acaba por interferir indevidamente em toda a regulação do setor.

Como dito anteriormente, a fatura de energia elétrica é composta, para os fins que aqui discutimos, de duas remunerações, uma pela energia consumida e outra pela chamada demanda contratada. A discussão inicial posta pelos contribuintes era se o ICMS destacado pelas empresas de energia deveria se restringir ao valor da remuneração pelo consumo de energia (kWh) ou deveria abranger também a parcela da demanda contratada (kW).

*Se o valor da demanda contratada for superior ao da demanda medida, o valor faturado será o da demanda contratada. Por sua vez, ao contrário, se o valor da demanda contratada for inferior ao da demanda medida, aí se tem a chamada “demanda de ultrapassagem” e fatura-se não só a demanda contratada, mas também um adicional tarifário sobre a parcela que sobejou a demanda contratada. Em todo caso – insista-se – o que se está cobrando é a demanda de potência, e não a energia efetivamente consumida.*

Para que não haja antinomia entre os fundamentos e a conclusão no acórdão do Supremo Tribunal Federal, é necessário se afirmar que a incidência de ICMS deve recair apenas sobre a energia consumida, e não também sobre a demanda de potência de energia, seja ela contratada ou medida, já que o que se tem em qualquer das hipóteses é apenas “potência” de energia, por si só não passível de “consumo” como mercadoria.

Ademais, a tributação da demanda pelo ICMS ainda causa transtornos regulatórios. Isso porque, na maioria dos casos, a demanda medida fica abaixo do valor da demanda contratada e o valor faturado ao cliente é apenas da demanda contratada. Em suma, as empresas são obrigadas a um controle e a um cálculo específicos (para apuração do valor tarifário da demanda medida), dissociado do valor faturado ao usuário, apenas para fins de apuração e recolhimento do ICMS, com elevação do custo geral de *compliance*. Tudo isso, ainda assim, por mais incrível que pareça, para se exigir o imposto sobre um valor que não corresponde à circulação efetiva de uma mercadoria.

## 5. CONCLUSÃO

Portanto, a posição do Superior Tribunal de Justiça no precedente citado pelo acórdão do Supremo Tribunal Federal não propriamente considera de forma adequada os conceitos regulatórios e ainda traz mais ônus ao setor elétrico ao estabelecer como base tributável uma grandeza completamente estranha aos valores discriminados nas faturas. E um valor que não corresponde, sob qualquer ângulo, a uma mercadoria, que é a energia elétrica efetivamente consumida.

Ora, a base de cálculo deve corresponder a um reflexo fiel e a uma mensuração precisa do fato gerador. Assim, se o valor da demanda de energia elétrica visa remunerar a estrutura dos investimentos na rede para viabilizar o fornecimento de energia elétrica, o certo é que esse valor não visa a remunerar a energia elétrica propriamente consumida.

Essa indefinição afeta milhares de ações ajuizadas pelos consumidores de energia elétrica em todo o País. Em alguns casos, decisões liminares são proferidas suspendendo a exigibilidade do tributo. Em outros casos, depósitos judiciais são efetuados com essa finalidade. Há casos que transitam em julgado com decisões judiciais definitivas reconhecendo a inexistência de relação jurídico-tributária no que

toca à incidência de ICMS sobre a demanda contratada. Em alguns processos, por sua vez, a decisão definitiva é no sentido de se tributar pelo ICMS a demanda medida. Há também aqueles casos em que só será permitida a cobrança do imposto sobre o consumo efetivo. Tudo isso gera uma diversidade de situações para consumidores que deveriam estar submetidos a uma mesmíssima sistemática.

Para piorar ainda mais esse quadro, alguns Fiscos Estaduais estão se voltando contra as empresas de energia elétrica para exigir o tributo ou constituir o crédito tributário objeto de discussão judicial. Frise-se que essas empresas, na maior parte das vezes, estão apenas cumprindo decisões judiciais proferidas em ações movidas pelos consumidores de energia elétrica. Isto é, o ônus dessa discussão está sendo transferido às distribuidoras de energia elétrica, ainda que elas não guardem qualquer relação processual nem sejam beneficiadas por essas medidas, estando apenas cumprindo determinações do Poder Judiciário.

Esse, infelizmente, é um cenário caótico de incerteza, insegurança e de tal gravidade que, independentemente de o desfecho se dar em um ou outro sentido, o prejuízo já é evidente, sendo claro o impacto extremamente danoso à organização e ao funcionamento do setor elétrico do País, de uma forma geral.

E o que esperar agora sobre essa discussão do ICMS e a demanda contratada de energia? No mínimo, o que ainda se pode exigir de nossos Tribunais Superiores é a busca da compreensão exata da dimensão da controvérsia e dos conceitos mais técnicos que ainda merecem reflexão. Sem esse passo, não há como se diluir o quadro atual de insegurança jurídica ligado ao tema.

# A JURISPRUDÊNCIA DO STF E DO STJ QUE RECONHECEM QUE A BASE DE CÁLCULO DE ICMS-ST PARA FRENTE NÃO É DEFINITIVA

**BRUNO ROMANO**

Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET; pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT; extensão em Teoria Geral do Direito, em ICMS, em Contabilidade e em Processo Tributário pelo IBET; extensão em Tributação Indireta pelo Instituto de Estudos Tributários – IET; bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie; Advogado em São Paulo

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto verificar, por meio da análise das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADIn”) nº 2.777 e do Recurso Extraordinário (“RE”) nº 593.849, a definitividade (ou provisoriedade) da base de cálculo imposto sobre operações de circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte e de comunicações (“ICMS”), recolhido pela sistemática da substituição tributária (“ICMS-ST”) *para frente*.

Isso, porque o STF reconheceu o direito de os contribuintes requererem a restituição do ICMS-ST *para frente* quando ele é recolhido em valor superior ao devido, isto é, quando os fatos jurídicos subsequentes não ocorrem ou ocorrem em valor inferior ao presumido quando da apuração do ICMS-ST.

Com base na análise dessas decisões, buscar-se-á responder aos seguintes questionamentos:

1. O STF constatou, quando do julgamento da ADIn nº 2.777 e do RE nº 593.849, que a base de cálculo do ICMS-ST seria provisória (não definitiva)?
2. Caso a resposta à indagação “1” seja afirmativa, qual o efeito jurídico verificado por conta dessa indefinitividade da base de cálculo de ICMS-ST? É uma potencial constatação de iliquidez e incerteza de uma cobrança formalizada pelo Fisco Estadual?
3. Por fim, em caso de resposta afirmativa à segunda pergunta consignada na indagação “2”, qual o procedimento que deve ser adotado pela Autoridade Fiscal para que o seu lançamento não seja ilícito e incerto?

Com base no estudo da jurisprudência do STF, verificar-se-á que, de fato, a base de cálculo do ICMS-ST não é definitiva e, por conta disso, há o risco de eventual



cobrança (por meio de auto de infração) ser ilíquida e incerta quando a Autoridade Fiscal autuante, ao consignar a cobrança do ICMS-ST, deixa de averiguar os fatos jurídicos posteriormente realizados, entendimento este que, inclusive, já foi manifestado pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) quando do julgamento do Recurso Especial (“REsp”) nº 1.519.034/RS.

## **2. O ICMS-ST NO DIREITO BRASILEIRO (HISTÓRICO LEGISLATIVO)**

O inciso II do artigo 155 da Constituição Federal, como é conhecido, institui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para “instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação”, ou seja, institui a competência para instituir o ICMS.

No presente momento, o objeto de estudo deste trabalho é a competência para instituir imposto sobre a realização de operações de circulação de mercadorias, também conhecido como ICMS-OCM.

Considerando que a Constituição Federal outorgou a competência para instituir imposto sobre a realização de operação de circulação de mercadorias, a legislação que vier a instituir o aludido tributo terá de consignar que o fato gerador se dará quando for realizada uma operação de circulação de mercadoria.

Com base na competência instituída pela Constituição Federal, foi editada a Lei Complementar nº 87/1996 que instituiu o ICMS-OCM em no inciso I de seu artigo 2º ao disciplinar que “[o] imposto incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares”.

Por conseguinte, a Lei Complementar nº 87/1996, agindo em conformidade com a competência outorgada pela Constituição, definiu, em seu artigo 12, que o fato gerador (ou hipótese de incidência) se dará quando forem realizadas operações de circulação de mercadorias, isto é, quando ocorrer (i) a “saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte”<sup>1</sup>, (ii) o “fornecimento de alimentação, bebidas e outras

---

<sup>1</sup> Em que pese o inciso I do artigo 12 da Lei Complementar nº 87/1996 também disciplinar equivocadamente que se dará ainda que a saída se dê “para outro estabelecimento do mesmo titular”, o Poder Judiciário já consolidou o entendimento de que a transferência entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo não é sujeita à incidência do ICMS - conforme Súmula nº 166 do STJ, ARE nº 1.255.885 (repercussão geral) e REsp nº 1.125.133 (recursos repetitivos).

mercadorias por qualquer estabelecimento”, (iii) a “transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado”, (iv) a “transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente”, e (v) o “fornecimento de mercadoria com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios” ou “com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual”.

Por conta disso, é de se notar que a legislação definiu que o ICMS-OCM incide quando há a efetiva ocorrência do fato jurídico tributável descrito na hipótese de incidência da norma. Contudo, diante da necessidade de tornar mais “prática” e “fácil” a fiscalização e cobrança do imposto, surgiu a ideia de centralizar a cobrança do tributo em um sujeito passivo que seria definido pela legislação.

Surgiu, assim, a ideia da substituição tributária (“ICMS-ST”), que tornou o sujeito passivo responsável pelo recolhimento do ICMS-OCM incidente sobre toda a operação comercial, seja pela operação já ocorrida até o recebimento da mercadoria por quem foi responsabilizado (ICMS-ST *para trás*), seja pela operação a ser realizada após a mercadoria não ser mais de propriedade do responsável (ICMS-ST *para frente*), sendo esta sistemática (do ICMS-ST *para frente* o objeto de estudo deste trabalho).

O regime da substituição tributária foi constitucionalmente autorizado na primeira parte do § 7º do artigo 150 da Constituição (incluído pela Emenda Constitucional nº 3/1993), que dispõe que “[a] lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente”.

Contudo, para que seja possível a atribuição de responsabilidade pelos fatos geradores do ICMS-OCM que possivelmente ocorrerão (presunção que autoriza a incidência do ICMS-ST *para frente*), a questão deve ser disciplinada por lei complementar, visto que a alínea “b” do inciso XII do artigo 155 da Constituição disciplina que “cabe à lei complementar dispor sobre substituição tributária”.

Por conta disso, e em cumprimento ao disposto na Constituição Federal, a Lei Complementar nº 87/1996 trouxe dispositivos que regulamentam o regime da substituição tributária, destacando-se, principalmente, para o presente estudo, os seguintes dispositivos relativos ao ICMS-ST *para frente*: (i) que “[a] base de cálculo, para fins de substituição tributária, será, em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:”, (i.1) “o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário”, (i.2) “o montante

dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço”, e (i.3) “a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes” (alíneas do inciso II do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996).

Nota-se, portanto, que a substituição tributária *para frente* é uma presunção das potenciais operações de circulação de mercadorias que poderão ocorrer e, em razão de se tratar de uma presunção, a Constituição Federal, na parte final do § 7º de seu artigo 150 (incluído pela Emenda Constitucional nº 3/1993), assegurou “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” da substituição tributária *para frente*.

Ou seja, a própria Constituição Federal reconhece que a substituição tributária *para frente* é uma presunção relativa (isto é, que pode ser afastada por meio de apresentação de prova em contrário) e, em razão de se tratar de um fato gerador provisório, surgiram diversos questionamentos quanto à constitucionalidade do dispositivo que reconhece a provisoriedade do tributo exigido pela sistemática da substituição tributária *para frente* e autoriza a restituição dos valores porventura recolhidos em valor superior ao devido quando o fato jurídico tributável se dá em valor inferior à quantia exigida com base na hipótese de incidência presumida.

Esses questionamentos levaram o Supremo Tribunal Federal (“STF”) ter de se manifestar sobre o tema, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADIn”) nº 2.777 e do Recurso Extraordinário (“RE”) nº 593.849, como se passa a analisar.

### **3. O ENTENDIMENTO DO STF NA ADIN Nº 2.777 E NO RE Nº 593.849: A PROVISORIEDADE DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS-ST**

Como mencionado anteriormente, a Lei Complementar nº 87/1996 disciplina que “[a] base de cálculo, para fins de substituição tributária, será, em em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:”, (i.1) “o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário”, (i.2) “o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço”, e (i.3) “a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes” (alíneas do inciso II do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996).

Para apuração da “margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes” (alínea “c” do inciso II do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996), a própria legislação atribui o meio pelo qual será apurada a mencionada margem, disciplinando, no § 4º do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996, que a aludida margem “será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados”.

A Constituição Federal, por seu turno, reconhece que a substituição tributária *para frente* é uma presunção relativa e admite “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”. Isto é, a Constituição acaba por evidenciar a possibilidade de haver distorções entre o valor exigido de ICMS-ST *para frente* e o preço efetivamente praticado (que pode não ter ocorrido ou pode ser inferior ao valor apurado).

Diante disso, o STF, instado a se manifestar (ADIn nº 2.777 e RE nº 593.849, julgados em 19.10.2016) sobre a constitucionalidade de leis ordinárias estaduais (no caso, do Estado de São Paulo) que autorizam a restituição do ICMS-ST *para frente* quando o fato gerador das operações posteriores não é efetivado ou ocorre em valor inferior ao apurado, consignou o entendimento de que “é constitucional exigir-se a restituição de quantia cobrada a maior, nas hipóteses de substituição tributária para frente em que a operação final resultou em valores inferiores àqueles utilizados para efeito de incidência do ICMS” (ADIn nº 2.777) e que “[é] devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”, razão pela qual “a cláusula de restituição do excesso e respectivo direito à restituição se aplicam a todos os casos em que o fato gerador presumido não se concretize empiricamente da forma como antecipadamente tributado” (RE nº 593.849 – Tema nº 201).

Mas importa analisar não apenas a possibilidade de restituição do tributo que foi recolhido em valor superior ao devido. Cumpre analisar as razões pelas quais o STF acabou por exarar tal entendimento e os efeitos ocasionados por essas conclusões da Suprema Corte.

Em primeiro lugar, o STF reconhece que a substituição tributária *para frente* é uma presunção relativa, sendo o ICMS-ST *para frente* um tributo de exigência que não



definitiva (ou seja, provisória), visto que “[o] modo de raciocinar ‘tipificante’ na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta”.

Ou seja, se os fatos geradores futuros não forem concretizados ou forem realizados em montante inferior ao presumido, a presunção legal (relativa) não pode prevalecer aos fatos jurídicos tributáveis efetivamente ocorridos, o que demonstra a provisoriedade da base de cálculo do ICMS-ST *para frente*.

Em segundo lugar, em que pese o regime da substituição tributária seja para “facilitar” a fiscalização e a arrecadação de tributos (ou seja, seria o respeito ao denominado “princípio da praticidade”), o STF acabou por se manifestar no sentido de que “princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS”.

Essa manifestação é de suma importância, visto que o voto do Ministro Relator do STF nos autos do RE nº 593.849, EDSON FACHIN, declara expressamente que uma presunção, ainda que tenha por objeto “facilitar” a arrecadação de tributos, não pode atropelar outros princípios constitucionais, como a capacidade contributiva e a vedação ao confisco, de modo que uma presunção (hipótese de incidência presumida) não pode ter mais valor que os fatos jurídicos tributáveis efetivamente ocorridos.

Com base nisso, é de verificar que o STF, quando do julgamento da ADIn nº 2.777 e do RE nº 593.849, acabou por fixar o entendimento de que o ICMS-ST *para frente* é uma presunção relativa que possui base de cálculo provisória, sendo admitida prova em contrário para afastar tal presunção, visto que os fatos jurídicos tributários efetivamente ocorridos sobressaem à hipótese de incidência presumida.

Fixado o entendimento manifestado pelo STF, passa-se a analisar as consequências desse posicionamento aos Fiscos Estaduais e aos sujeitos passivos.

#### **4. CONSEQUÊNCIAS DO ENTENDIMENTO CONSOLIDADO PELO STF: POTENCIAL ILIQUIDEZ E INCERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO EM LANÇAMENTO (POSICIONAMENTO DO STJ NO RESP Nº 1.519.034/RS)**

Como já visto, a Lei Complementar nº 87/1996 disciplina que “[a] base de cálculo, para fins de substituição tributária, será, em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:”, (i.1) “o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário”, (i.2) “o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço”, e (i.3) “a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes” (alíneas do inciso II do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996).

Essa disposição é relevante, pois o sujeito passivo responsável pelo recolhimento do ICMS-ST *para frente* fica obrigado a apurar o imposto em conformidade com o inciso II do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/1996 e se, futuramente, os fatos geradores das operações subseqüentes não se concretizarem ou forem realizados em valor inferior ao apurado, poderá o sujeito passivo requerer, por força da parte final do § 7º do artigo 150 da Constituição, “a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido” da substituição tributária *para frente*, o que foi assegurado também pelo STF quando do julgamento da ADIn nº 2.777 e do RE nº 593.849 ao fixar o Tema nº 201 no sentido de que “[é] devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.

Ou seja, para fins de lançamento por homologação (ou auto-lançamento), o posicionamento fixado pelo STF nada mudou a sistemática do ICMS-ST *para frente*, tendo apenas confirmado o procedimento já assegurado constitucionalmente, visto que o sujeito passivo segue apurando o imposto considerando a margem de valor agregado das operações subseqüentes e, se o tributo for recolhido em valor superior ao devido em razão da inocorrência das operações posteriores ou por conta de as operações efetivamente realizadas terem sido realizadas em valor inferior ao presumido.

Por outro lado, o posicionamento do STF, no sentido de que o ICMS-ST *para frente* é uma mera presunção relativa e que a base de cálculo do imposto é provisória, traz grandes impactos para a operacionalização das fiscalizações dos Fiscos Estaduais e, principalmente, para a lavratura de autos de infração em face dos sujeitos passivos responsáveis que venham a consignar a cobrança do ICMS-ST *para frente* que porventura teria deixado de ser recolhido pelos responsáveis por substituição. Explica-se.

Segundo o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”), a Autoridade Fiscal, ao “constituir o crédito tributário pelo lançamento”, *deve* “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, [e] calcular o montante do tributo devido”. Ou seja, a Autoridade Fiscal, ao lavrar o auto de infração para constituição do crédito tributário (que deve ser líquido e certo), tem necessariamente que identificar a efetiva ocorrência do fato gerador e apontar, com liquidez e certeza, o montante do tributo devido.

Ocorre que, no caso do ICMS-ST *para frente*, o STF, quando do julgamento da ADIn nº 2.777 e do RE nº 593.849 ao fixar o Tema nº 201, manifestou o entendimento de que o ICMS-ST *para frente* é uma presunção relativa e que sua base de cálculo é provisória (não definitiva). Em outras palavras, não há liquidez e certeza no ICMS-ST *para frente*. E tanto é assim que o sujeito passivo que apurar o imposto em valor superior ao devido fará jus a pleitear a restituição do excedente, como autoriza o § 7º do artigo 150 da Constituição.

Isso se faz relevante, pois, de um lado, (i) se ICMS-ST *para frente* é uma mera presunção relativa (que pode ser afastada mediante apresentação de prova em contrário) e possui base de cálculo provisória (não definitiva), e, de outro lado, (ii) o ato do lançamento tem de identificar a *efetiva* ocorrência do fato gerador e deve apontar um montante *líquido e certo* do tributo devido, então (iii) é possível que a sistemática do ICMS-ST *para frente* seja incompatível com o rigor exigido para a lavratura de um auto de infração.

Em outras palavras, se o auto de infração deve identificar a *efetiva* ocorrência do fato gerador e se o fato gerador do ICMS-ST *para frente* é presumido (presunção relativa), uma cobrança desse imposto na sistemática da substituição tributária *para frente* violará o artigo 142 do CTN. E se o lançamento tem de identificar o montante *líquido e certo* do tributo devido e se a base de cálculo do ICMS-ST *para frente* é provisória (não definitiva), o auto de infração, de igual modo, ao consignar a cobrança do imposto apurado na sistemática da substituição tributária *para frente* também violará o artigo 142 do CTN.

E assim surge o questionamento: Não há algo que a Autoridade Fiscal possa fazer para que o lançamento seja lavrado em conformidade com o artigo 142 do CTN? E a resposta é: Sim, há uma maneira de a Autoridade Fiscal exarar auto de infração que consigne a cobrança de ICMS-ST *para frente* cuja exação seja líquida e certa e esteja em conformidade com o artigo 142 do CTN.

No caso, a Autoridade Fiscal, em primeiro lugar, tem de comprovar que, após o responsável por substituição efetivar a saída da mercadoria, que os fatos geradores subsequentes efetivamente ocorreram, ou seja, que ocorreram os fatos geradores posteriores dos quais o sujeito passivo substituto é responsável. Até porque, se não ocorreram os fatos geradores posteriores, tem-se indevida a incidência do ICMS-ST *para frente*.

Após verificar que os fatos geradores posteriores de fato ocorreram, a Autoridade Fiscal deverá, em um segundo momento, verificar o preço final praticado ao final da operação, apurando se a margem de lucro presumida (que compõe a base de cálculo presumida do ICMS-ST *para frente*) é (ou não) superior ao preço praticado.

Por fim, em terceiro lugar, se a Autoridade Fiscal constatar que a base de cálculo presumida do ICMS-ST *para frente* foi apurada em valor superior ao preço efetivamente praticado, a Fiscalização deve lavrar o auto de infração exigindo a cobrança do imposto sobre o preço efetivamente praticado (até para evitar o repudiado *solve et repete*<sup>2</sup> e prestigiando o princípio da menor onerosidade do devedor, insculpido no artigo 805 do Código de Processo Civil). Por outro lado, se a Fiscalização constatar que a base de cálculo presumida do ICMS-ST *para frente* foi apurada em valor inferior ao preço efetivamente praticado, a Autoridade Fiscal terá de lavrar o auto de infração exigindo a cobrança do imposto sobre a base de cálculo presumida apurada<sup>3</sup>.

Ao assim proceder, a Autoridade Fiscal estará cumprindo com o disposto no artigo 142 do CTN, bem como estará comprovando os fatos constitutivos de seu direito, como disciplina o inciso I do artigo 373 do Código de Processo Civil (“CPC”).

Porém, se a Fiscalização não adotar tal procedimento, além de se evidenciar a nulidade do lançamento por conta da violação do artigo 142 do CTN e em razão da não comprovação do fato constitutivo do direito objeto da autuação, em violação ao inciso I do artigo 373 do CPC, poderá o sujeito passivo comprovar também que o preço efetivamente praticado foi inferior à base de cálculo presumida do ICMS-ST *para frente*, podendo, assim, pleitear a insubsistência do lançamento também com base nisso.

---

<sup>2</sup> Isso, porque, em sendo mantida a cobrança do ICMS-ST *para frente* nessas circunstâncias, o sujeito passivo poderá pleitear a restituição do valor cobrado em montante superior ao efetivamente devido, por força do disposto no § 7º do artigo 150 da Constituição Federal.

<sup>3</sup> Isso, porque o § 7º do artigo 150 da Constituição Federal autoriza a restituição do valor cobrado em excesso, mas *não* permite a cobrança do valor que deixou de ser exigido em razão da presunção da substituição tributária, sendo, portanto, um regime para “facilitar” a cobrança, de um lado, mas tendo a Autoridade Fiscal que renunciar a uma parte da receita devida na operação, de outro (isto é, o Fisco renuncia a uma parte da receita para poder cobrar de uma maneira facilitada).



Esse, inclusive, tem sido o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), como se vê, por exemplo, a manifestação exarada quando do julgado do Recurso Especial (“REsp”) nº 1.519.034/RS, tendo o STJ concluído que “a parte autora comprovou que a base de cálculo do ICMS (fixada com base no Preço Máximo ao Consumidor) é ‘muito superior’ ao preço efetivamente praticado no comércio varejista”, tendo cancelado a cobrança, pois “a base de cálculo estimada deve se aproximar ao máximo da realidade do mercado, de forma a se evitar a excessiva onerosidade ao contribuinte do imposto e, conseqüentemente, ao consumidor final”, visto que “não pode o Estado-membro determinar a utilização de critério que implique seja a base de cálculo do ICMS, fixada para fins de substituição tributária, superior ao preço praticado (base de cálculo efetiva), sob pena de ser obrigado a devolver o ICMS pago a maior”, razão pela qual, sendo comprovada a diferença entre a base de cálculo presumida e o preço efetivamente praticado, “impõe-se reconhecer a ilegalidade do critério utilizado pela entidade tributante”.

Ademais, apenas a título exemplificativo, o Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo (“TIT/SP”), no momento, tem se manifestado em favor dos sujeitos passivos, tal como ocorreu nos autos de infração e imposição de multa (“AIIMs”) nºs 4.062.686-6, julgado pela Câmara Superior em 18.06.2019, e 4.124.606-8, julgado pela 6ª Câmara Julgadora em 02.07.2020.

Assim sendo, em razão do entendimento manifestado pelo STF (ADIn nº 2.777 e RE nº 593.849 – Tema nº 201), tem-se que (i) o fato gerador do ICMS-ST *para frente* é presumido (presunção relativa) e a base de cálculo é provisória (não definitiva) e, por conta disso, (ii) nos casos de cobrança por meio de lançamento fiscal, cabe à Fiscalização verificar se os fatos geradores posteriores foram realizados e se o preço praticado foi superior à base de cálculo presumida do ICMS-ST *para frente*, (iii) medidas necessárias para que a Autoridade Fiscal respeite o artigo 142 do CTN e o inciso I do artigo 373 do CPC, (iv) podendo o sujeito passivo demonstrar a insubsistência do lançamento caso a Autoridade Fiscal não realize tal procedimento, tal como reconhece o STJ (REsp nº 1.519.034/RS).

## 5. CONCLUSÕES

Por meio do presente estudo, buscou-se inicialmente evidenciar a origem constitucional e legal do ICMS-ST *para frente*, tendo sido evidenciado que a própria

Constituição Federal, por meio do § 7º de seu artigo 150, reconhece a provisoriedade da base de cálculo do imposto apurado por essa sistemática, visto que autoriza a restituição caso o pagamento do ICMS-ST *para frente* se dê sobre base de cálculo apurada em valor superior ao preço efetivamente praticado.

Continuamente, verificou-se que, no caso do ICMS-ST *para frente*, o STF, quando do julgamento da ADIn nº 2.777 e do RE nº 593.849 ao fixar o Tema nº 201, manifestou o entendimento de que o ICMS-ST *para frente* é uma presunção relativa e que sua base de cálculo é provisória (não definitiva). Em outras palavras, não há liquidez e certeza no ICMS-ST *para frente*, reconhecendo a constitucionalidade da possibilidade de o sujeito passivo que apurar o imposto em valor superior ao devido pleitear a restituição do excedente.

Com base nisso, concluiu-se que, de um lado, (i) se ICMS-ST *para frente* é uma mera presunção relativa (que pode ser afastada mediante apresentação de prova em contrário) e possui base de cálculo provisória (não definitiva), e, de outro lado, (ii) o ato do lançamento tem de identificar a *efetiva* ocorrência do fato gerador e deve apontar um montante *líquido e certo* do tributo devido, então (iii) é possível que a sistemática do ICMS-ST *para frente* seja incompatível com o rigor exigido para a lavratura de um auto de infração.

Por conta disso, cabe à Fiscalização verificar se os fatos geradores posteriores foram realizados e se o preço praticado foi superior à base de cálculo presumida do ICMS-ST *para frente*, medidas necessárias para que a Autoridade Fiscal respeite o artigo 142 do CTN e o inciso I do artigo 373 do CPC.

E se a Autoridade Fiscal não realizar tal demonstração, pode o sujeito passivo demonstrar a insubsistência do lançamento, isto é, que o preço praticado foi inferior ao valor arbitrado pela Fiscalização no lançamento, tal como reconhece o STJ (REsp nº 1.519.034/RS).

Com base nisso, respondendo aos questionamentos fixados na introdução do presente estudo, tem-se que (i) o STF, quando do julgamento da ADIn nº 2.777 e do RE nº 593.849, constatou que a base de cálculo do ICMS-ST é provisória (não definitiva), razão pela qual (ii) pode-se concluir pela potencial iliquidez e incerteza de cobranças formalizadas por Fiscos Estaduais, haja vista o desrespeito ao artigo 142 do CTN e ao inciso I do artigo 373 do CPC.

Para que o lançamento não seja ilíquido o incerto, (iii) cabe à Fiscalização verificar se os fatos geradores posteriores foram realizados e se o preço praticado foi

superior a base de cálculo presumida do ICMS-ST *para frente*. E, se a Autoridade Fiscal não cumprir com tais requisitos, pode o sujeito passivo demonstrar a insubsistência do lançamento, isto é, que o preço praticado foi inferior ao valor arbitrado pela Fiscalização no lançamento, tal como reconhece o STJ (REsp nº 1.519.034/RS).

# O CRÉDITO TRIBUTÁRIO E AS RECUPERAÇÕES JUDICIAIS

## DANIELE DE LUCENA ZANFORLIN COUTINHO

Procuradora da Fazenda Nacional (coordenadora do Núcleo de Recuperações Judiciais e Falências na PSFN-Santo André/SP). Pós-graduada em Direito das Famílias e Sucessões pela UFPE – Faculdade de Direito do Recife.

## GABRIEL AUGUSTO LUÍS TEIXEIRA GONÇALVES

Procurador da Fazenda Nacional (Procurador-Chefe da Divisão de Assuntos Fiscais e Coordenador do Núcleo de Falências e Recuperações Judiciais, em São Paulo). Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários

### 1. INTRODUÇÃO

Os julgados objeto de análise e crítica neste artigo são uma decisão monocrática do Supremo Tribunal Federal (STF) e um acórdão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), os dois de 2020. Analisaremos a decisão monocrática proferida pelo Min. Dias Toffoli, do STF, na Reclamação Constitucional nº 43.169/SP, publicada em 04/12/2020, e o acórdão da Terceira Turma do STJ nos autos do Recurso Especial 1.864.625/SP, que foi objeto da Reclamação.

A decisão do Min. Dias Toffoli revogou a decisão liminar anteriormente concedida nessa Reclamação pelo Relator original, Min. Luiz Fux, e negou seguimento ao feito, com fundamento na ausência dos requisitos para cabimento desse remédio constitucional. A decisão inicial do STF, proferida pelo Min. Fux, havia suspenso os efeitos do acórdão do STJ, determinando que, até o julgamento final da Reclamação, se aplicasse à beneficiária da decisão reclamada os ditames dos artigos 57, da Lei 11.101/05, e 191-A, do Código Tributário Nacional (que trazem a exigência de apresentação de certidão negativa de débitos tributários para que seja concedida a recuperação judicial).

Esses julgamentos tiveram um grande impacto no âmbito tributário, visto que na maioria dos casos de recuperação judicial a dívida fiscal é uma das mais relevantes. Além disso, foram proferidas após o advento de significativas mudanças nessa relação do crédito tributário com as recuperações judiciais, devido à regulamentação da transação tributária pela Lei nº 13.988/2020 e às discussões para reforma da Lei nº 11.101/05 (Lei de Recuperações Judiciais e Falências - LFR, hoje já alterada pela Lei nº 14.112/20). Por isso a importância de se produzir doutrina jurisprudencial a respeito desse julgado,



analisando-o pormenorizadamente, sem esquecermos do seu impacto na arrecadação tributária.

Inicialmente, faremos a descrição minuciosa desse precedente, para então partir para uma análise sistemática-descritiva, a fim de apontar a falta de coerência e pertinência dos precedentes citados, a existência de premissas fáticas equivocadas e a indicação errônea de jurisprudência pacífica. Por fim, realizaremos uma crítica construtiva, indicando os equívocos das ideias que permeiam o tema de fundo do julgado, e que foram objeto de análise pelo Min. Dias Toffoli e pela Terceira Turma do STJ.

## **2. AS DECISÕES**

Para a análise dos julgamentos proferidos por nossas Cortes Superiores mostra-se relevante o contexto fático no qual foram exarados, especialmente o acórdão da Terceira Turma do STJ no REsp nº 1.864.625/SP (que gerou a Reclamação Constitucional e as duas decisões do STF).

No REsp nº 1.864.625/SP restou decidido que a apresentação de certidões negativas de débitos tributários não seria requisito obrigatório para a concessão da recuperação judicial do devedor, ante a aparente antinomia entre os arts. 47 e 57 da LFR, superada a partir da aplicação do princípio da proporcionalidade.

No cotejo do intuito do art. 57 da LFR (obtenção do adimplemento do crédito tributário) com a condição das empresas que buscam o benefício da recuperação judicial e a principiologia extraída do art. 47 da LFR, reconheceu a Terceira Turma do STJ que a exigência de comprovação da regularidade fiscal revela medida desproporcional, eis que não seria adequada ao fim proposto, dificultando o processo de soerguimento da empresa e, conseqüentemente, de futuro adimplemento do crédito tributário. De igual forma, seria, ainda, desnecessária, uma vez que os meios de cobrança das dívidas fiscais não seriam paralisados com o deferimento da recuperação judicial.

Ajuizada a Rcl nº 43.169/SP pela União Federal, o Min. Fux, em decisão publicada em 04/09/2020, reconheceu expressamente o cabimento da reclamação constitucional, eis que o acórdão insurgido, ao afastar a aplicação dos dispositivos legais citados com fundamento no princípio da proporcionalidade, promoveu controle difuso de constitucionalidade, sem a observância da cláusula de reserva de plenário e com ofensa ao teor da Súmula Vinculante nº 10. Reconheceu o então relator a inexistência de precedente da Corte Especial do STJ que lastreasse o controle difuso de

constitucionalidade do art. 57 da LFR com base na aplicação do princípio da proporcionalidade, fundamento expresso e único do acórdão no REsp nº 1.864.625/SP, razão pela qual inafastável a observância da cláusula de reserva de plenário.

Sem embargos, consignou que a Corte Especial do STJ possui precedente pela não aplicação do art. 57 da LFR, conforme julgamento do REsp 1.187.404/MT, afastando a exigência de certidão de regularidade fiscal em virtude da ausência de parcelamento específico para as empresas em recuperação judicial. Esclareceu o Min. Fux, contudo, que não só não haveria, desde a edição da Lei nº 13.043/14 e, recentemente, com a regulamentação da transação tributária, fundamento fático para a manutenção da aplicação do precedente do REsp 1.187.404/MT, como a decisão objeto da reclamação constitucional não teria escorado seu julgamento no mesmo.

Com a posse do Min. Fux como presidente do Supremo Tribunal Federal, a Rcl 43.169/SP passou para a relatoria do Min. Dias Toffoli que, em 04/12/2020, negou seguimento à Reclamação Constitucional em exame, reconhecendo a inexistência de situação caracterizadora de afronta à Súmula Vinculante nº 10, a despeito do anterior entendimento do Min. Fux. De acordo com a referida decisão, a Suprema Corte teria estabelecido parâmetros rígidos para o cabimento da reclamação constitucional, quais sejam, a preservação da competência do STF e garantia da autoridade de suas decisões, assim como para resguardar a correta aplicação das súmulas vinculantes. Neste sentido, é essencial que seja verificada aderência estrita entre o objeto do ato reclamado e o conteúdo do paradigma do Supremo para que a reclamação seja conhecida, conforme exposto na Rcl nº 6.534/MG-AgR<sup>1</sup>.

Prosseguiu o Min. Dias Toffoli argumentando que a controvérsia a respeito da exigência de apresentação de certidões negativas de débitos tributários na forma do art. 57 da LFR já havia sido definida como infraconstitucional, nos termos do julgamento do Plenário do STF na Ação Direta de Constitucionalidade (ADC) nº 46, hipótese em que já enfrentada, inclusive, a utilização de fundamentos constitucionais para o reconhecimento incidental da inconstitucionalidade do dispositivo legal pelo STJ. Malgrado, utilizou como fundamento para o não conhecimento da reclamação o REsp 1.187.404/MT, onde decidido que o art. 47 da Lei nº 11.101/05 serve de guia e norte para

---

<sup>1</sup> “Os atos questionados em qualquer reclamação - nos casos em que se sustenta desrespeito à autoridade de decisão do Supremo Tribunal Federal - hão de se ajustar, com exatidão e pertinência, aos julgamentos desta Suprema Corte invocados como paradigmas de confronto” (Rcl no 6.534/MG-AgR, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Celso de Mello, DJe-197, de 17/10/08).

a operacionalidade da recuperação judicial no sentido do alcance do seu objetivo, que é a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor.

Dessa forma, a decisão objeto da reclamação constitucional teria, tão somente, exercido um “juízo de ponderação entre a exigência do art. 57 da Lei 11.101/05 e os princípios gerais constantes da norma legal, notadamente no seu art. 47, concluindo, assim, pela desproporcionalidade da exigência contida na primeira norma, com os princípios gerais delineados na segunda”.

Estabeleceu, ainda, que a ponderação de proporcionalidade entre duas normas infraconstitucionais com base em orientação do Órgão Especial não tem por efeito a transformação de controvérsia eminentemente infraconstitucional em constitucional. Sequer, por outro lado, o embasamento de decisão em princípio constitucional importaria necessariamente em juízo de inconstitucionalidade, conforme julgados transcritos na decisão.

Na lavra do Min. Dias Toffoli, portanto, haveria repercussão meramente reflexa no texto constitucional, tendo a Terceira Turma do STJ apenas utilizado a teleologia da Lei nº 11.101/05 para solucionar o caso concreto com a menor restrição possível às normas legais que norteiam o instituto da recuperação judicial, fundamento este constante do acórdão da Corte Especial do STJ no REsp 1.187.404/MT.

### **3. OS EQUÍVOCOS DAS DECISÕES DO STF E DO STJ**

Da análise das razões da decisão Min. Dias Toffoli, nota-se que a sua *ratio* fundamentou-se no não cabimento da reclamação constitucional, seja pela falta de status constitucional da matéria, seja pela suposta existência de precedente da Corte Especial do STJ que lastrearia a decisão da sua Terceira Turma no REsp nº 1.864.625/SP, não havendo, portanto, aderência estrita que justificasse o instrumento jurídico em exame, conforme precedente firmado na Rcl nº 6.534/MG-AgR. Entendeu-se, então, que o Acórdão do STJ, ao afastar a aplicação do artigo 57 da LRF, por confrontar o art. 47 da mesma Lei, com base na ponderação de princípios e na aplicação do princípio da proporcionalidade, não violou a regra de reserva de plenário prevista no art. 97 da Constituição Federal e objeto da Súmula Vinculante nº 10.

#### **3.1. A FALTA DE COERÊNCIA E PERTINÊNCIA DOS PRECEDENTES CITADOS - ADC Nº 46**

A argumentação objeto da decisão monocrática do Min. Dias Toffoli nos conduz à compreensão, de que não caberia a utilização da reclamação constitucional no caso em exame, pela ausência de afronta direta à decisão do STF. Inclusive, a Suprema Corte já teria reconhecido, na ADC nº 46, a natureza infraconstitucional da matéria, pois haveria uma exegese de textos unicamente infraconstitucionais, traduzindo, quando muito, apenas uma ofensa reflexa à Constituição.

Entretanto, acreditamos que a decisão do Min. Dias Toffoli comete alguns equívocos em termos de aplicação de precedentes judiciais. Em primeiro lugar, é preciso esclarecer que não há na ADC nº 46 qualquer menção ao princípio da proporcionalidade como fundamento para a análise da inconstitucionalidade ou não da exigência contida no art. 57 da LFR, ao contrário do que afirmado na decisão monocrática em estudo. Em verdade, não foi afastado em qualquer momento a possibilidade de retirada de eficácia do dispositivo legal em exame mediante a aplicação de princípios constitucionais (que é exatamente o que faz o Acórdão da Terceira Turma do STJ), tanto que se deixou consignado que o autor da ação declaratória de constitucionalidade *“sequer indicou quais seriam as normas constitucionais ou os princípios fundamentais supostamente violados pela interpretação judicial veiculada nas decisões por ele apontadas como transgressoras da ordem constitucional positiva”*<sup>2</sup>.

Assim, não possui esse julgado - apesar de ter sido proferido em ação de controle concentrado de constitucionalidade - densidade normativa para ser aplicado como precedente para o caso em análise, visto que em momento algum na ADC nº 46 foi discutida a ponderação entre os artigos 47 e 57 da LFR sob o prisma da proporcionalidade. Trata-se assim de uma indicação errônea de jurisprudência pacífica, que não guarda pertinência com a questão debatida na Rcl nº 43.169/SP.

Além disso, a decisão do Min. Dias Toffoli ignorou completamente a existência de precedentes do próprio STF que reconhecem o cabimento da reclamação constitucional em virtude da afronta à cláusula de reserva de plenário nas decisões de Tribunais que afastam a aplicação do art. 57 da LFR, sem declarar sua inconstitucionalidade (que, repise-se, foi exatamente o que fez o STJ no julgado objeto da reclamação), como foi muito bem apontado pelo Relator original da Reclamação Constitucional, Min. Luiz Fux. Ou seja, existem julgados do mesmo STF que dizem

---

<sup>2</sup>ADC 46 AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 31/08/2020, DJe 21-09-2020.



exatamente o contrário do que foi afirmado pela decisão do Min. Dias Toffoli, mas que sequer foram enfrentados, ou tiveram seus fundamentos afastados por algum motivo.

Com efeito, na Rcl nº 32.147/PR, de relatoria do Min. Alexandre de Moraes, foi reconhecido que o órgão fracionário do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná violou a cláusula de reserva de plenário ao afastar os arts. 57 da Lei nº 11.101/05 e art. 191-A do CTN, sem submeter a controvérsia ao Plenário ou Órgão Especial. Igual conclusão sobressaiu da Reclamação nº 36.942/MT, onde consignado a nulidade absoluta da decisão colegiada que não observa a Súmula Vinculante nº 10.

Não há dúvidas, portanto, que no caso em análise existe aderência estrita entre o objeto da Reclamação nº 43.169/SP (decisão de Turma do STJ que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade do art. 57 da LRF, afasta sua incidência) e as hipóteses de cabimento previstas no art. 102, I, l, o 103-A, §3º, da CF (preservação da autoridade das decisões do Supremo e da Súmula Vinculante nº 10) para que a reclamação seja conhecida. Resta claro que não é aplicável ao caso o que foi decidido na ADC nº 46, e que, ao contrário do afirmado na decisão do STF, a discussão tem sim caráter constitucional, uma vez que se deixou de aplicar o artigo de lei em razão de ponderação de princípios constitucionais.

O que deve ser analisado no caso, então, não é a existência de decisão do Supremo afastando a natureza constitucional da controvérsia em exame, mas tão somente se havia precedente da Corte Especial do STJ que fundamentasse a declaração incidental de inconstitucionalidade da Terceira Turma do STJ no REsp nº 1.864.625/SP. Se houvesse tal precedente, é certo que não haveria reparos a serem feitos na decisão monocrática do Min. Dias Toffoli na Rcl nº 43.169/SP, haja vista a inexistência de afronta à súmula vinculante pelo STJ.

### **3.2. A FALTA DE COERÊNCIA E PERTINÊNCIA DOS PRECEDENTES CITADOS - RESP Nº 1.187.404/MT**

Neste ponto, convergem, tanto a decisão monocrática do Min. Dias Toffoli, quanto a decisão monocrática do Min. Fux (anterior relator da Rcl nº 43.169/SP), ao reconhecer que havia uma única decisão da Corte Especial do STJ sobre o tema, o REsp nº 1.187.404/MT. Neste julgado compreendeu o STJ que a exigência da certidão de regularidade fiscal pelo art. 57 da LFR não se coadunaria com o seu propósito de obtenção

da superação de crise financeira da empresa enquanto (e somente enquanto) não fosse disciplinado o parcelamento especial previsto no art. 68 do mesmo diploma.

Nesse julgado da Corte Especial do STJ não houve, em nenhum momento, a declaração de inconstitucionalidade do art. 57 da Lei nº 11.101/05, muito menos sua análise em confronto com o princípio da proporcionalidade. Pelo contrário, compreendeu-se que a exigência da certidão de regularidade fiscal para a homologação da recuperação judicial dependia, dentro da lógica da Lei de Falências e Recuperação Judicial, da possibilidade das empresas obterem a suspensão da exigibilidade dos tributos mediante um parcelamento especial previsto em seu art. 68. Assim, enquanto reconhecida a mora do Ente Tributante na regulamentação do parcelamento em referência, não seria viável a aplicação do art. 57 da LFR<sup>3</sup>.

Vê-se, portanto, que o órgão fracionário do Eg. STJ que pretenda afastar a aplicação do art. 57 da LFR sem a atenção à reserva de plenário deve fundamentar a sua decisão na mesma argumentação utilizada pela Corte Especial no REsp nº 1.187.404/MT, sem inovar na análise, sob pena de não mais se verificar uma aderência estrita entre a sua decisão e o precedente do órgão especial. A utilização de fundamento diverso para retirar eficácia do dispositivo legal atrai a incidência do art. 97 da CF/88 e da Súmula Vinculante nº 10 do STF, cuja afronta autoriza a utilização da reclamação constitucional. Isto foi, senão, o que se verificou no REsp nº 1.864.625/SP, objeto da Rcl nº 43.169/SP, como

---

<sup>3</sup> DIREITO EMPRESARIAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. EXIGÊNCIA DE QUE A EMPRESA RECUPERANDA COMPROVE SUA REGULARIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 57 DA LEI N. 11.101/2005 (LRF) E ART. 191-A DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). INOPERÂNCIA DOS MENCIONADOS DISPOSITIVOS. INEXISTÊNCIA DE LEI ESPECÍFICA A DISCIPLINAR O PARCELAMENTO DA DÍVIDA FISCAL E PREVIDENCIÁRIA DE EMPRESAS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL.

1. O art. 47 serve como um norte a guiar a operacionalidade da recuperação judicial, sempre com vistas ao desígnio do instituto, que é "viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica".

2. O art. 57 da Lei n. 11.101/2005 e o art. 191-A do CTN devem ser interpretados à luz das novas diretrizes traçadas pelo legislador para as dívidas tributárias, com vistas, notadamente, à previsão legal de parcelamento do crédito tributário em benefício da empresa em recuperação, que é causa de suspensão da exigibilidade do tributo, nos termos do art. 151, inciso VI, do CTN.

3. O parcelamento tributário é direito da empresa em recuperação judicial que conduz a situação de regularidade fiscal, de modo que eventual descumprimento do que dispõe o art. 57 da LRF só pode ser atribuído, ao menos imediatamente e por ora, à ausência de legislação específica que discipline o parcelamento em sede de recuperação judicial, não constituindo ônus do contribuinte, enquanto se fizer inerte o legislador, a

apresentação de certidões de regularidade fiscal para que lhe seja concedida a recuperação.

4. Recurso especial não provido.

(REsp 1187404/MT, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, CORTE ESPECIAL, julgado em 19/06/2013, DJe 21/08/2013)

bem observado pelo Min. Fux na decisão monocrática que concedeu a liminar pretendida pela União Federal:

“Inicialmente deve-se dizer que o parcelamento a que alude o julgado foi criado posteriormente à formação do acórdão, pela Lei 13.043/14, o que afasta a mora legislativa mencionada na decisão. Outrossim, ainda que assim não fosse, a decisão reclamada não está consubstanciada neste fundamento. As questões relativas a um regime de parcelamento não formam o alicerce para o provimento judicial contido na decisão reclamada. Os fundamentos para o afastamento da exigência já foram mencionados alhures e remontam a um juízo de proporcionalidade realizado pelo Superior Tribunal de Justiça.”

Com efeito, a própria Min. Nancy Andrighi, relatora do REsp nº 1.864.625/SP, reconhece em seu voto a existência da superação da mora legislativa por parte da União Federal, o que conduz logicamente a considerarmos que ao citar o anterior precedente do Órgão Especial do STJ o fez para afastar-se logicamente dele, ao expor que não obstante a superação do óbice, ainda assim outros fundamentos existiriam para manter a não aplicação do art. 57 da LFR. Neste sentido, vejamos:

“5. Muito embora a lacuna legislativa acerca do parcelamento especial tenha sido preenchida, na esfera federal, com a edição da Lei 13.043/14 (regulamentada pela Portaria PGFN-RFB n. 1/15), a demonstração da regularidade fiscal do devedor que busca o benefício recuperatório não pode ser exigida sem que se verifique sua compatibilidade com os princípios e objetivos que estruturam e servem de norte à operacionalização do microsistema instituído pela Lei 11.101/05, elencados neste mesmo diploma legal.”

O trecho do voto da Min. Nancy Andrighi nos demonstra exatamente o ponto da decisão em que ela se afasta do precedente objeto do REsp nº 1.187.404/MT, posto que reconhece expressamente a superação do único fundamento por ele exposto para não aplicar o dispositivo legal em exame. Dessa forma, afastar a aplicabilidade do art. 57 da LFR ao caso em discussão, com base em ponderação que aplica o princípio da proporcionalidade, corresponde a declarar sua inconstitucionalidade (conforme dispõe a Súmula Vinculante nº 10), demandando análise pelo Órgão Especial do STJ, o que não ocorreu.

É nesse ponto que residem, em nosso sentir, os vícios na decisão monocrática do Min. Dias Toffoli e no Acórdão da Terceira Turma do STJ. Ora, argumentou o Ministro que a decisão do STJ havia realizado um mero juízo de ponderação entre os arts.

57 e 47 da LFR, concluindo pela desproporcionalidade da exigência contida no art. 57, com o objetivo de atender ao desígnio da Lei nº 11.101/05, que seria a viabilização da superação da situação de crise econômico-financeira do devedor. Como tal juízo de ponderação havia sido realizado igualmente no REsp nº 1.187.404/MT, compreendeu que a decisão estaria ancorada em julgado do Órgão Especial do STJ e, portanto, não teria afrontado a cláusula de reserva de plenário.

Ocorre que, conforme demonstramos anteriormente, o precedente firmado pelo REsp nº 1.187.404/MT em nenhum momento concluiu pela incompatibilidade da exigência do art. 57 com a lógica da Lei nº 11.101/05, mas apenas temporariamente inaplicável, enquanto se verificasse a mora na regulamentação do parcelamento previsto no art. 68 da mesma norma. A ponderação realizada pelo Órgão Especial do STJ, portanto, foi unicamente em face do direito subjetivo do devedor ao parcelamento especial, óbice este que o acórdão do REsp nº 1.864.625/SP expressamente reconheceu ter sido superado pela União Federal.

A Ministra Nancy Andrighi, destarte, se afastou do fundamento que haveria levado ao precedente do Órgão Especial, para reconhecer a ineficácia da exigência do art. 57 a partir da sua análise em face do princípio da proporcionalidade. Evidente, portanto, que o REsp nº 1.864.625/SP não se fundamentou no precedente da Corte Especial do STJ, nem mesmo poderia, em virtude da superação do fundamento para esta decisão, como bem reconhecido pela própria Min. Nancy Andrighi na fundamentação daquele acórdão, assim como pelo Min. Fux na decisão monocrática<sup>4</sup> que deferiu a liminar pretendida pela União Federal na Rcl nº 43.169/SP.

Assim, também falta pertinência na aplicação do REsp nº 1.187.404/MT ao caso em análise, de maneira que a decisão proferida inicialmente pelo Min. Luiz Fux na Rcl nº 43.169/SP estava correta e deveria ter sido mantida, posto que a questão precisaria ter sido submetida ao Órgão Especial do STJ.

---

<sup>4</sup> "(...) Não se olvida que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhece que inexistente desrespeito à cláusula de reserva de plenário quando a decisão reclamada, ainda que proferida por órgão fracionário, escora-se em precedente firmado em decisão do Plenário do Tribunal. Nestes casos não é legítimo o processo de Reclamação por afronta à Súmula Vinculante nº 10. Acontece que, in casu, o fundamento adotado pela Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça para afastar as disposições legais não equivale àquele posto na decisão reclamada.(...)"



### **3.3. PREMISSAS FÁTICAS EQUIVOCADAS - O AVANÇO LEGISLATIVO QUE PASSOU DESPERCEBIDO PELO MIN. DIAS TOFFOLI E PELA TERCEIRA TURMA DO STJ**

Além dos equívocos apontados nos tópicos anteriores, em relação à aplicação de precedentes pelo STF e pelo STJ nos julgados aqui analisados, entendemos que esses julgamentos também se basearam em premissas equivocadas, o que demanda uma análise própria.

Vimos que o Acórdão da Terceira Turma do STJ, no que foi seguido pela decisão monocrática do Min. Dias Toffoli, entendeu que é justificável afastar a aplicação do art. 57 da LFR com base em uma ponderação de princípios sustentada pelo princípio da proporcionalidade, a fim de prestigiar os ideais insculpidos no art. 47 da mesma LFR. E que essa argumentação jurídica teve seu pilar inicial colocado pela Corte Especial do STJ, ao julgar o REsp nº 1.187.404/MT, quando foi decidido que não se exigiria a certidão negativa de débitos enquanto não houvesse um parcelamento especial para as empresas em recuperação judicial. Senão vejamos:

5. Diante desse contexto, a apresentação de certidões negativa de débitos tributários pelo devedor que busca, no Judiciário, o soerguimento de sua empresa encerra circunstância de difícil cumprimento. (...) 9. Consoante já percebido pela Corte Especial do STJ, a persistir a interpretação literal do art. 57 da LFRE, inviabilizar-se-ia toda e qualquer recuperação judicial (REsp 1.187.404/MT). 10. Assim, de se concluir que os motivos que fundamentam a exigência da comprovação da regularidade fiscal do devedor (assentados no privilégio do crédito tributário), não tem peso suficiente – sobretudo em função da relevância da função social da empresa e do princípio que objetiva sua preservação – para preponderar sobre o direito do devedor de buscar no processo de soerguimento a superação da crise econômico-financeira que o acomete.

Pois bem, desde a publicação do indigitado acórdão da Corte Especial do STJ, em 2013, diversas foram as alterações na legislação federal que permitiram uma maior negociação entre o Fisco e os contribuintes, inclusive aqueles em recuperação judicial. Entre elas podemos citar o parcelamento específico editado pela Lei nº 13.043/2014, que deu fim à mora do poder público em atender ao disposto no art. 68 da LFR; a possibilidade de celebração de negócio jurídico processual pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Portaria PGFN nº 742/2018, entre outras); e a aguardada regulamentação da transação tributária (Lei nº 13.988/2020). Tivemos nesse período até mesmo a edição de

parcelamentos especiais, comumente chamados de "REFIS", como o "Refis da Copa"- Lei nº 12.996/14 -, e o PERT - Lei nº 13.496/2017.

Através do negócio jurídico processual, por exemplo, o devedor negocia com a PGFN as formas para quitação de seus débitos inscritos em dívida ativa da União. A negociação poderá versar sobre: calendarização da execução fiscal; criação de um plano de amortização do débito fiscal; aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; e modo de constrição ou alienação de bens. Ele permite que sejam desenhadas soluções específicas para cada devedor, facilitando o cumprimento dos acordos.

A transação tributária, por sua vez, é disciplinada pela Portaria PGFN nº 9.917/2020 (entre outras), e tem como um de seus objetivos "*viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica*" (art. 3º, inc. I, da Portaria), o que se adequa precisamente aos objetivos da recuperação judicial, delineados no art. 47 da LRF. Entre outros benefícios, a transação permite o parcelamento da dívida em prazos mais largos do que o ordinário, além de conceder descontos sobre o valor total da dívida.

Com todas essas mudanças no contexto da regularização do passivo fiscal das empresas em recuperação judicial, a premissa fática que fundamentou o julgado da Corte Especial foi drasticamente alterada, pois se falava em mora legislativa do Ente Público em proporcionar soluções adequadas à situação de crise por qual passam as recuperandas, o que à toda evidência não mais persiste.

E isso foi exatamente o que percebeu o Min. Luiz Fux, na decisão que inicialmente concedeu a liminar pleiteada na Rcl nº 43.169/SP:

"A fortiori, o que os dispositivos afastados na decisão reclamada impõem é que para além da negociação com credores privados, o devedor efetive a sua regularização, por meio do parcelamento, de seus débitos junto ao Fisco. Até porque, a não efetivação desta medida possibilita a continuidade dos executivos fiscais movidos pela Fazenda (art. 6º, § 7º da Lei 11.101/05), o que, em última instância, pode resultar na constrição de bens que tenham sido objeto do Plano de Recuperação Judicial, situação que não se afigura desejável.

Mais recentemente também é possível vislumbrar, em âmbito federal, a expedição da Certidão de Regularidade Fiscal ao devedor que realiza a transação tributária com o Fisco nos termos da novel Lei 13.988/2020.

Ou seja: as disposições contidas nos arts. 57 da Lei 11.101/05 e 191-A do CTN não interditam o pedido de recuperação judicial do devedor da Fazenda

Pública, apenas exigem que a regularização de tais débitos dê-se dentro das balizas legais."

Desse modo, não há que se falar mais em antinomia entre os artigos 47 e 57 da LRF, tendo em vista as diversas opções à disposição das recuperandas para equalizarem seu passivo fiscal. São fornecidas alternativas que proporcionam efetivamente à sociedade empresária em crise a oportunidade de obter regularidade com o Fisco, gozando de benefícios compatíveis com sua situação excepcional, justamente para permitir o prosseguimento do projeto de recuperação.

Em realidade, podemos dizer que o artigo 57 é um consectário natural do princípio insculpido no art. 47, da preservação da empresa (viável, acrescentamos). Justamente porque a pendência de débito fiscal tem potencialidade para frustrar a capacidade de recuperação da empresa, é que se considera a regularidade fiscal como condição para o deferimento do instituto pela LRF. Assim, ainda que não houvesse previsão legal, é evidente que o aspecto da regularidade fiscal não pode estar dissociado da análise de viabilidade econômica da empresa.

Nesse sentido, a crítica que fazemos aqui ao Acórdão proferido pela Terceira Turma do STJ no REsp nº 1.864.625/SP - cuja argumentação, nesse ponto, foi reiterada pela decisão monocrática do Min. Dias Toffoli na Rcl nº 43.169/SP - é a de que ela desconsidera a completez buscada pelo sistema que a Lei nº 11.101/05 inaugurou, sem qualquer fundamentação para tanto. Esse sistema estabeleceu que para o processo de recuperação judicial atingir efetivamente o soerguimento da empresa que passa por dificuldades, deve ser tratado também o passivo fiscal. Essas decisões, ao ignorarem esse ponto, encaram a dívida fiscal como sendo um obstáculo à recuperação judicial, que deve ser removido para que ela atinja seu desiderato.

Os pretextos utilizados pela Terceira Turma do STJ para remoção desse obstáculo dos processos de recuperação judicial são os de que a exigência de CND acabaria levando as empresas à falência, e isso seria pior para a Fazenda, tendo em vista sua posição na ordem de pagamentos no processo falimentar; e que não seria necessário exigir a regularidade fiscal das recuperandas porque nada impede a cobrança à força, por meio das execuções fiscais:

"8. Hipótese concreta em que a exigência legal não se mostra adequada para o fim por ela objetivado— garantir o adimplemento do crédito tributário —, tampouco se afigura necessária para o alcance dessa finalidade: (i)

inadequada porque, ao impedir a concessão da recuperação judicial do devedor em situação fiscal irregular, acaba impondo uma dificuldade ainda maior ao Fisco, à vista da classificação do crédito tributário, na hipótese de falência, em terceiro lugar na ordem de preferências; (ii) desnecessária porque os meios de cobrança das dívidas de natureza fiscal não se suspendem com o deferimento do pedido de soerguimento. Doutrina."

Se por um lado essa fundamentação acaba por relevar o fato de que as execuções fiscais em face das empresas em recuperação judicial estão suspensas em razão da determinação do próprio STJ na análise do Tema 987 dos recursos repetitivos; por outro - mais grave -, acaba por desvirtuar os princípios que regem as recuperações judiciais.

Ora, todo o desenho elaborado pela Lei nº 11.101/05 visa permitir que o devedor que passa por dificuldades momentâneas possa renegociar suas dívidas e reestruturar seu passivo, a fim de sair da recuperação com novo fôlego para continuar suas atividades. Isto posto, apenas devem receber o benefício da recuperação judicial aquelas empresas cuja reabilitação é realmente viável, e por isso não se sustenta a argumentação de que deve ser afastada a exigência de CND porque pode levar as empresas à falência. Para se analisar a viabilidade de uma recuperação judicial deve-se levar em conta - sempre - todo o passivo da recuperanda, pois do contrário o que se tem é uma recuperação parcial e pouco eficiente. Se a empresa não consegue equalizar uma parte relevante do seu passivo, que são as dívidas tributárias, a solução adequada, de acordo com o sistema criado pela LRF, é a decretação de sua falência. E nisso não importa se a posição do Fisco na ordem de pagamentos da falência é a primeira ou a última, porque a análise que a Lei nº 11.101/05 propõe não é essa, e sim sobre a viabilidade de se reerguer a empresa em crise.

Outrossim, também não se deve considerar que afastar a exigência de CND e permitir o prosseguimento das execuções fiscais seria suficiente para se atender ao disposto no art. 47 (isso na hipótese em que fosse possível a cobrança através da execução fiscal, pois, como já abordamos, essas cobranças estão há anos suspensas pelo STJ). Muito pelo contrário, dado que todo o sistema de insolvência busca saídas negociadas, e não forçadas. O que a Lei nº 11.101/05 propõe, e é nisso que conversam os artigos 47 e 57, é que o passivo fiscal seja negociado (daí a necessidade de CND), a fim de se evitar o prosseguimento das execuções fiscais, visto que a cobrança forçada pode levar a constrições que dificultem o cumprimento do plano de recuperação judicial.



Ainda mais, essas decisões de nossos Tribunais Superiores não se atentam para o fato de que os precedentes também produzem normas jurídicas, e assim como as legislações, induzem o comportamento dos jurisdicionados. Sendo o Direito uma forma de linguagem e o precedente um dos atos comunicacionais que dá corpo a essa linguagem, ao deixarem sem qualquer solução o passivo fiscal, o STJ e o STF incentivam que as empresas em recuperação judicial também não se debrucem sobre essa questão, na certeza que não haverá qualquer exigência a esse respeito. Isso leva tanto à concorrência desleal (pela ausência do pagamento de tributos) quanto a um enorme estoque de débitos tributários inscritos em dívida ativa da União em face das empresas em recuperação judicial.

Quanto a esse ponto, a PGFN, em manifestação recente no Tema 987 do STJ, informou que o estoque inscrito em Dívida Ativa em face de empresas em recuperação judicial é de, no mínimo<sup>5</sup>, R\$ 106.516.175.646,61 (cento e seis bilhões, quinhentos e dezesseis milhões, cento e setenta e cinco mil, seiscentos e quarenta e seis reais e sessenta e um centavos), sendo que deste montante apenas 8,38% encontram-se com exigibilidade suspensa, portanto regulares. O índice de regularidade de toda a dívida das pessoas jurídicas em face da União Federal é, em confronto, de 32,2%, de acordo com a Nota SEI nº 87/2019/PGDAU/PGFN. Os valores apresentados desconsideram os estoques de dívidas dos Estados e Municípios em face das mesmas empresas, indicando-nos a existência de cifras ainda mais impressionantes se considerados todos os Entes Tributantes.

Não há dúvidas, portanto, que as decisões ora criticadas neste estudo produziram significativos impactos no ordenamento jurídico, em especial na arrecadação tributária e na formulação das políticas públicas e eventuais alterações na legislação tributária. Isto porque a decisão na política tributária leva em consideração não só a agenda do Estado, mas a sua capacidade financeira, onde deve ser contabilizado a arrecadação corrente, assim como o aumento do passivo fiscal dos contribuintes.

#### **4. CONCLUSÃO**

---

<sup>5</sup> Saliente-se que o montante em questão reflete cerca de, apenas, um terço das empresas em recuperação judicial, eis que, conforme noticiado pela própria PGFN em sua manifestação, o valor apresentado reflete a base de 2.426 CNPJs raiz com anotação referente à recuperação judicial, ao passo em que o Banco Central teria apresentado em outubro/2020 a existência de cerca de 6.827 empresas em recuperação judicial.

O estudo, a partir da metodologia de análise de precedentes tributários, da decisão monocrática do Min. Dias Toffoli, do STF, na Reclamação Constitucional nº 43.169/SP, e do acórdão da Terceira Turma do STJ nos autos do Recurso Especial 1.864.625/SP, que foi objeto da reclamação, nos levou a concluir pelo equívoco das referidas decisões, principalmente com base na falta de coerência dos precedentes citados como fundamento para as decisões, além de se basearem em premissas fáticas incorretas.

Demonstrou-se que a decisão do Min. Dias Toffoli estava equivocada ao entender pela inexistência de aderência estrita entre a Rcl nº 43.169/SP e os precedentes do STF, tendo sido demonstrada, pelo contrário, a existência de precedentes análogos do próprio Supremo; ao mesmo passo em que se demonstrou a inadequação da aplicação do entendimento oriundo da ADC nº 46 ao caso dos autos. Mais do que isso, a metodologia de análise de precedentes tributários nos permitiu concluir pelo equívoco tanto da decisão da Terceira Turma do STJ objeto da Rcl nº 43.169/SP, quanto da própria decisão do Min. Dias Toffoli ao negar seguimento ao feito. Isto porque o acórdão do STJ, ao afastar a aplicação do art. 57 da LFR com base no princípio da proporcionalidade (o que equivale a uma declaração de inconstitucionalidade), não se calcou em nenhum precedente anterior de sua Corte Especial, o que importa em inquestionável afronta à cláusula de reserva de plenário e à súmula vinculante nº 10.

Se não fossem suficientes as críticas formais, as decisões em estudo se equivocam ao propagarem entendimento jurisprudencial em claro descompasso com a Lei nº 11.101/05 e todas as alterações posteriores, em especial os instrumentos regulamentados pela União Federal para readequação do passivo tributário das empresas em recuperação judicial, perpetuando verdadeira crise legal com importantes impactos negativos na arrecadação tributária e no próprio Sistema Tributário Nacional.

Ademais, na época em que exaradas as decisões em comento, especialmente a decisão do Min. Dias Toffoli, já estavam avançados os debates legislativos em torno do projeto de alteração da Lei nº 11.101/05, sendo possível já ser antevisto pelo Ministro a vontade clara e evidente do legislador brasileiro que, não obstante as profundas alterações realizadas, manteve intacta a redação do art. 57 da norma em comento, sinalizando, não obstante a suficiência da redação original da Lei nº 11.101/05, que o ordenamento jurídico nacional condiciona a concessão da recuperação judicial à regularidade fiscal.

Concluimos, por fim, que futuras análises de controvérsias judiciais envolvendo o legítimo interesse das empresas em crise de obterem o benefício da recuperação judicial devem levar em consideração não só o relevante papel dessas

empresas na economia nacional, mas o impacto severo do passivo tributário dessas empresas nos orçamentos públicos e na construção das políticas tributárias, de sorte a que a homologação de planos de recuperação judicial alcance empresas que de fato tenham viabilidade em seu processo de recuperação.

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 603.624: O ENTENDIMENTO DO STF  
PELA CONSTITUCIONALIDADE DA FOLHA DE SALÁRIOS COMO BASE  
DE CÁLCULO PARA AS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS AO SEBRAE, À APEX  
E À ABDI**

**DANIELLE BLANCO FARO VILARDO**

Especialista em direito tributário pelo Curso Avançado de Jurisprudência Tributária (PJT) e em “*La Protección de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes en la Unión Europea y Latinoamérica*” pela *Escuela de Practica Jurídica da Universidad Complutense de Madrid*. Associada ao escritório Garbois + Melo Advogados.

**JOÃO HENRIQUE GASPARINO**

Mestrando em direito tributário pela FGV/SP, especialista em Direito Tributário pelo IBET e sócio do Ballstaedt Gasparino & Leite Advogados.

**1. INTRODUÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO DO JULGADO**

No dia 13/01/2021, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) firmou a tese nº 325, de que “*as contribuições devidas ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), à Agência de Promoção de Exportações do Brasil (APEX) e Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI), com fundamento na Lei nº 8.029/90, foram recepcionadas pela Emenda Constitucional (EC) nº 33/01.*”

O cerne da discussão girava em torno do *rol* previsto na alínea a, do inciso III, §2º, do artigo 149<sup>1</sup>, da Constituição Federal - alterado pela EC nº 33/01 -, mais precisamente se possui caráter exemplificativo ou taxativo e, via de consequência, se seria possível a folha de salários ser base de incidência para as contribuições ao SEBRAE, APEX e ABDI, nos moldes das legislações instituidoras.

---

<sup>1</sup> “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (...)”

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001). (...)”

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)



A redação original do artigo 149, da Constituição Federal, dispunha que *"compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas"*.

Desse modo, a Carta Magna preconizava a competência da União para a instituição de contribuições sociais e Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE's), mas sem elencar as bases econômicas. Com isso, designava ao legislador infraconstitucional das normas gerais em matéria tributária eventual necessidade de legislar o maior detalhamento.

Após a vigência da EC nº 33/01 - a partir de 12 de dezembro de 2001 - , o referido artigo 149 sofreu alteração para dispor, no inciso III, do §2º, que as contribuições sociais e as CIDE's *"poderão ter alíquotas: (a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro ou (b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada."*

A partir desse momento, passou-se a questionar se o dispositivo teria o condão de limitar as possíveis bases de cálculo dessas contribuições. O tema foi objeto do Recurso Extraordinário nº 603.624, sob relatoria da Ministra Relatora Rosa Weber, que proferiu voto favorável ao contribuinte, dando provimento ao Recurso, pois *"uma vez delimitadas as bases materiais de incidência das CIDE's (...), descabe emprestar interpretação extensiva à espécie."*

Em seu voto, a Ministra Relatora pontuou serem aspectos incontroversos os seguintes pontos:

(i) A questão em discussão não foi examinada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 396.266 (Constitucionalidade da contribuição ao SEBRAE, submetendo-se ao comando do artigo 149, da Constituição Federal), sob relatoria do Ministro Carlos Velloso;

(ii) A matéria também não foi enfrentada no exame das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI's) nº 2.556 e nº 2.568, relativas às contribuições instituídas pelos artigos 1º e 2º da Lei Complementar nº 110/2001, destinadas a financiar o pagamento dos expurgos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), assim como também não foi tema de outro julgamento;

(iii) As contribuições ao SEBRAE, à APEX e à ABDI possuem matriz no artigo 149, da Constituição Federal e dispensam Lei Complementar para suas instituições (conforme assentado pelo Plenário do STF no julgamento do

Recurso Extraordinário nº 635.682 - especificamente para a contribuição ao SEBRAE -, realizado sob a sistemática da repercussão geral);

(iv) A EC nº 33/01 não prevê como base de incidência das CIDE's a folha de salários.

Quanto à jurisprudência, a Ministra Relatora Rosa Weber apontou que, apesar do STF nunca ter analisado especificamente a base de cálculo das contribuições ao SEBRAE, à APEX e ABDI, por outro lado, já teve a oportunidade de apontar para o caráter taxativo do *rol* constante da alínea a, inciso III, §2º, do artigo 149, da Constituição Federal.

Isso na ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937 (Base de cálculo do PIS e da COFINS sobre a importação), sob relatoria da Ministra Ellen Gracie, no qual não teria sido debatida a matéria somente pelo enfoque da competência e da extensão do conceito de “valor aduaneiro”, mas também à luz das alterações introduzidas pela EC nº 33/01.

Já sob o ponto de vista teleológico, a Ministra Relatora consignou “que o inciso III, alínea a, do §2º, do artigo 149, da Constituição Federal, se insere na tendência evolutiva do sistema tributário nacional, de substituir a tributação da folha de salários por aquela incidente sobre a receita ou o faturamento, contribuindo, assim, para o combate ao desemprego e ao sistemático descumprimento das obrigações laborais e tributárias das empresas.”

Não obstante os argumentos utilizados pela Ministra Relatora em seu voto, foi inaugurada divergência pelo Ministro Alexandre de Moraes, demonstrando entendimento de que “o acréscimo realizado pela Emenda Constitucional nº 33/01 não operou uma delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação por toda e qualquer contribuição social e CIDE”, bem como “o emprego, pelo inciso III, do §2º, do artigo 149, da Constituição Federal, do modo verbal poderão, demonstra tratar-se de elenco exemplificativo.”

A maioria dos Ministros - composta por Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Luís Roberto Barroso, Luiz Fux e Cármen Lúcia - acompanhou a divergência instaurada pelo Ministro Alexandre de Moraes. Restaram vencidos, além da Ministra Relatora Rosa Weber, os Ministros Marco Aurélio Mello, Edson Fachin e Ricardo Lewandowski.

Com isso, foi firmado posicionamento de que a alínea a, do inciso III, §2º, do artigo 149, da Constituição Federal, incluída pela EC nº 33/01, não estabeleceu uma

delimitação taxativa, mas sim meramente exemplificativa, reconhecendo -se que a folha de salários pode ser base de incidência das contribuições ao SEBRAE, à APEX e à ABDI.

Desse modo, por maioria de votos, foi negado provimento ao Recurso Extraordinário nº 603.624, interposto pela Fiação São Bento S/A contra acórdão originário do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, com trânsito em julgado em 09 de fevereiro de 2021.

Tendo em vista o decidido pela maioria do Plenário do STF no julgamento Recurso Extraordinário nº 603.624, o presente artigo tem como escopo, além de apresentar uma minuciosa descrição do precedente, realizar eventuais críticas internas/formais, voltadas às inconsistências internas do julgado, assim como materiais, adotando-se, a partir de textos jurisprudenciais, a metodologia crítico-constructiva, na linha de análise de precedentes tributários desenvolvida pelo Curso de Jurisprudência Tributária.

Nesse sentido, serão analisados, principalmente, i) a prevalência dos termos da exposição de motivos sobre o texto efetivamente incorporado à Constituição; ii) as controvérsias acerca da taxatividade do *rol* da alínea a, inciso III, §2º, do artigo 149, da Constituição Federal; e iii) a utilização de argumentos consequencialistas.

## **2. O PROCESSO DE ELABORAÇÃO LEGISLATIVA DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/01**

O ponto de partida escolhido pela maioria dos Ministros para decidir se o *rol* da alínea a, inciso III, §2º, do artigo 149, da Constituição Federal é ou não taxativo, foi o resgate histórico do processo de elaboração legislativa da EC nº 33/01.

Com base na análise da PEC nº 277-A/2000 e da exposição de motivos nº 509, de 27 de julho de 2000 - as quais antecederam a redação final da referida Emenda -, a maioria vencedora dos Ministros concluiu que sua aprovação não foi motivada para reformular ou alterar a tributação das CIDE's, mas sim para viabilizar que o Estado pudesse tributar a venda de petróleo, gás natural e biocombustíveis após a extinção do modelo de controle de preços, que existiu até dezembro de 2001.

Sob esse viés, o teor da alínea a, do inciso III, §2º, do artigo 149, da Constituição Federal seria taxativo apenas no que se refere às contribuições incidentes no setor de óleo e gás, em conexão com o artigo 177, §4º, da Constituição Federal. Quanto

às CIDE's e contribuições sociais em geral, no entendimento da maioria dos Ministros, houve apenas a exemplificação das bases econômicas, não sua taxatividade.

Quanto a esse ponto, a Ministra Relatora Rosa Weber consignou, em seu voto, que *“os eventuais e possíveis motivos - intenção do legislador - não são condutores da solução hermenêutica que se venha a emprestar ao caso.”*

A Ministra prosseguiu aduzindo que *“para a construção do sentido dos enunciados normativos, decisivos são o texto e o contexto das leis, considerados na interpretação literal, sistemática e teleológica, haja vista que, uma vez promulgada, a lei se desprende das projeções e dos propósitos daqueles que a redigiram, propuseram, discutiram aprovaram e sancionaram, assumindo vida própria.”*

De fato, verifica-se categoricamente que, de acordo com entendimentos jurisprudenciais da própria corte, o resgate histórico do processo legislativo percorrido até a criação da EC nº 33/01 (*mens legislatoris*) não é suficiente para determinar a norma.

No julgamento do Agravo de Instrumento nº 401.337, realizado em 14 de junho de 2005, o Ministro Relator Celso de Mello registrou em seu voto que:

*“É preciso advertir, neste ponto, que a “mens legislatoris” representa fator secundário no processo hermenêutico, pois, neste, o que se mostra relevante é a indagação em torno da mens legis, vale dizer, a definição exegética do sentido que resulta, objetivamente, do texto da lei. (...).*

*Em suma: a lei vale por aquilo que nela se contém e que decorre, objetivamente, do discurso normativo nela consubstanciado, e não pelo que, no texto legal, pretendeu incluir o legislador, pois, em havendo divórcio entre o que estabelece o diploma legislativo (“mens legis”) e o que neste buscava instituir o seu ator (“mens legislatoris”), deve prevalecer a vontade objetiva da lei, perdendo em relevo, sob tal perspectiva, a indagação histórica em torno da intenção pessoal do legislador.” (Grifos nossos)*

Como se pode ver, restou consignado no julgado supracolacionado o entendimento de que se mostra relevante o sentido que resulta do texto da lei, valendo a lei por aquilo que nela consta (*mens legis*), e não pelo que o legislador pretendeu incluir (*mens legislatoris*).

Em outro julgado, do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 258.088-1, ocorrido em 18 de abril de 2000, o STF já havia firmado que:

*“A interpretação do ordenamento positivo não se confunde com o processo de produção normativa.*



O ordenamento normativo nada mais é senão a sua própria interpretação, notadamente quando a exegese das leis e da Constituição emanar do Poder Judiciário, cujos pronunciamentos qualificam-se pela nota da definitividade. *A interpretação, qualquer que seja o método hermenêutico utilizado, tem por objetivo definir o sentido e esclarecer o alcance de determinado preceito inscrito no ordenamento positivo do Estado, não se confundindo, por isso mesmo, com o ato estatal de produção normativa.* Em uma palavra: o exercício de interpretação da Constituição e dos textos legais – por caracterizar a atividade típica dos juizes e tribunais – não importa em usurpação das atribuições normativas dos demais Poderes da República.” (Grifos nossos)

Na linha do entendimento histórico do STF, a interpretação sistemática, literal e teleológica do que efetivamente restou registrado na lei é imprescindível, sob pena de não se salvaguardar o princípio da legalidade estrita.

Isso porque o que o legislador quis dizer não importa mais do que a lei efetivamente diz. Com isso, a vontade do legislador pode auxiliar na interpretação da norma, mas não se sobrepor ao seu próprio conteúdo.

Desse modo, seguindo o racional adotado em outros julgados pelo STF, a *mens legis*, que é a vontade autônoma da própria lei, deve prevalecer sobre a intenção do legislador. E, com base nesse racional, a *mens legislatoris* não se sobrepõe à *mens legis*.

O próprio Ministro Alexandre de Moraes, Relator da divergência, reconheceu em seu voto que *“a Emenda Constitucional nº 33/01 terminou por veicular um enunciado mais genérico do que deveria, suscitando interpretações universalistas”*, o que demonstra que a questão é interpretativa e, portanto, não pode ser afastado o conteúdo do inciso III, do §2º, do artigo 149, da Constituição Federal.

O sistema tributário brasileiro tem seus pilares na Constituição Federal. Mais do que isso, a Constituição delimita, com elevado grau de precisão, a competência tributária a ser exercida pelos entes tributantes. Dessa forma, caso a intenção do constituinte derivado fosse, realmente, a de limitar o *rol* do referido dispositivo à tributação do setor de óleo e gás, isto deveria constar expressamente na norma incorporada ao texto constitucional.

O tema foi enfrentado pelo plenário do Supremo em outro caso recente, de setembro de 2020. Mais precisamente no julgamento do Recurso Extraordinário nº 878.313, no qual o STF decidiu pela constitucionalidade da contribuição social de 10% (dez por cento) nas multas de FGTS em caso de demissão sem justa causa, prevista no artigo 1º, da Lei Complementar nº 110/2001.

Naquele caso, um dos argumentos dos contribuintes, conforme exposto pelo Ministro Relator Marco Aurélio, era a exposição de motivos do projeto de lei que instituiu o tributo e o relacionou umbilicalmente ao propósito de recompor as perdas das contas do FGTS sofridas ante expurgos inflacionários, considerados os planos econômicos Verão (1988) e Collor (1989).

Nessa toada, apesar da finalidade ter sido alcançada em julho de 2012 - conforme reconhecido pela Caixa Econômica Federal em Nota Técnica -, a cobrança restou mantida pela administração pública, passando a destinar a arrecadação daqueles recursos à outras áreas. Em outras palavras, a finalidade da exação foi delineada no campo da pré-elaboração da norma e o objetivo já havia sido devidamente cumprido.

Em seu voto, o Ministro Alexandre de Moraes concordou ser *“indiscutível que o fato motivador da criação das contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 foi a necessidade de complementação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, diante da determinação desta SUPREMA CORTE de recomposição das perdas sofridas pelos expurgos inflacionários em razão dos planos econômicos denominados “Verão” (1988) e “Collor” (1989) no julgamento do RE nº 226.855.”*

Mas, por outro lado, ponderou que *“é preciso esclarecer que a finalidade da contribuição, à qual sua cobrança encontra-se devidamente vinculada, não se confunde com os motivos determinantes de sua criação.”*

Por isso, o Ministro concluiu que *“da leitura da Lei Complementar nº 110/2001, não se extrai que sua finalidade seja exclusivamente a recomposição financeira das perdas das contas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS em face dos expurgos inflacionários decorrentes dos planos econômicos Verão e Collor.”*

Pode-se entender que, apesar do Ministro ter reconhecido que o fato motivador da criação das contribuições instituídas pela Lei Complementar nº 110/2001 foi a necessidade de complementação do FGTS, objetivando sua recomposição ante as perdas sofridas pelos expurgos inflacionários, foi afastado esse resgate histórico do processo de elaboração legislativa, a fim de se pautar exclusivamente no que foi disposto na referida Lei.

É válida a reprodução de trecho do voto vencido do Ministro Ricardo Lewandowski no RE nº 603.624, ratificando este entendimento: *“os possíveis motivos não são fenômenos normativos suficientes a dirimir a controvérsia hermenêutica, servindo, quando muito, como um dos vetores para a interpretação e aplicação da norma.”*

Notória, portanto, a incongruência entre as premissas adotadas pela Corte nos julgamentos. Incongruência essa que se revela, ainda, nos votos de um mesmo Ministro. Ora prevalece a exposição de motivos, ora o texto incorporado à Lei.

### **3. A JURISPRUDÊNCIA DO STF ACERCA DO *ROL* DA ALÍNEA A, INCISO III, PARÁGRAFO 2º, DO ARTIGO 149, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Como já ressaltado anteriormente neste artigo, a Constituição Federal de 1988, assim como suas predecessoras, tratou de delimitar detalhadamente os contornos da competência tributária. O constituinte decidiu por delinear minuciosamente sobre a repartição das competências entre os entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), de classificar os tributos, fixando diversos conceitos, e dispor sobre os limites constitucionais ao poder de tributar, outorgando garantias aos contribuintes e determinando as balizas para o exercício desse poder.

Essas são premissas básicas que devem guiar o processo de interpretação do sistema tributário brasileiro. Inafastáveis, portanto, para análise do *rol* delineado na alínea a, inciso III, § 2º, do artigo 149, da Constituição Federal.

No julgado em análise, o STF entendeu que o *rol* em apreço deveria ser analisado levando-se em consideração a exposição de motivos da EC nº 33/2001 e em conexão com a disciplina do artigo 177, § 4º, da Carta Magna, de forma que as materialidades seriam taxativas apenas para a indústria do petróleo e seus derivados, não havendo inconstitucionalidade na indicação da folha de salários como base para as contribuições sociais e CIDE's.

Contudo, o caráter taxativo do dispositivo já foi objeto de apreciação pelo Plenário do STF em 20 de março de 2013, quando a Corte julgou, em sede de repercussão geral, o Recurso Extraordinário nº 559.937, cujo tema girava em torno da inclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) na base de cálculo do Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) nas operações de importação.

Naquela ocasião, o STF decidiu, por unanimidade de votos, que a base de cálculo das contribuições deveria se limitar ao valor aduaneiro, sem acrescer o valor dos

tributos incidentes. Com isso, excluiu-se o ICMS das já referidas bases de incidência por ser receita do Estado, e não do contribuinte.

Além disso, debateu-se também se o *rol* ora posto em análise seria taxativo ou exemplificativo. Ao concluir-se pela primeira opção, sendo este um dos motivos determinantes para declaração de inconstitucionalidade- naquele julgamento - de parte do artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004<sup>2</sup>, obrigatoriamente, o mesmo entendimento deveria ter sido transplantado para o julgamento da tese nº 325 - objeto do presente artigo.

Isso porque o motivo determinante que conduziu os Ministros a decidir pela inconstitucionalidade daquele acréscimo - que, segundo a legislação, era o valor aduaneiro *acrescido* do ICMS - foi, justamente, a taxatividade das bases elencadas na alínea a, do inciso III, §2º, do artigo 149, da Constituição Federal.

Essa é a exata conclusão que se extrai da própria ementa do Recurso Extraordinário nº 559.937:

*“Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência.*

*e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Aliquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.*

*(...)*

4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP - Importação e a COFINS - Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o *constituente derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.*

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP Importação e a COFINS - Importação, *não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro*, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. *O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro*, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. (Grifos nossos)

Como se vê, naquela oportunidade, o Plenário da Suprema Corte havia concluído - por unanimidade de votos, repita-se -, que o dispositivo não tratou de alargar propriamente o conceito de valor aduaneiro, mas sim de extrapolar os limites objetivos

---

<sup>2</sup> Inconstitucionalidade da seguinte parte do artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04: *“acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.”*



expostos na norma de competência. Em outras palavras, taxativo, portanto, o *rol* que discrimina as bases de cálculo passíveis de tributação por contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Respeitando-se os limites impostos pelo constituinte derivado, confirmados pela Corte Suprema em 2013, a única conclusão coerente é que as contribuições destinadas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI, as quais incidem sobre a folha de salários, nos moldes da Lei nº 8.029/1990 (e legislação posterior alteradora- Leis nº 8.154/1990, nº 10.668/2003 e nº 11.080/2004), são inconstitucionais.

Os Ministros não olvidaram acerca do Recurso Extraordinário nº 559.937 quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624. O que surpreendeu neste julgamento foi a discordância entre os Ministros vencedores e vencidos quanto a ter sido decidido ou não, naquela outra ocasião, pela taxatividade da alínea a, inciso III, §2º, do artigo 149, da Constituição Federal.

A Relatora, Ministra Rosa Weber, ao rememorar as razões de decidir do Recurso Extraordinário nº 559.937, explicitou que a legislação infraconstitucional de regência da contribuição ao PIS/COFINS-Importação previa, *além do “valor aduaneiro”*, o acréscimo de outros valores, precisamente do valor do ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

Ou seja, naquela oportunidade não teria sido debatida a matéria somente pelo enfoque da competência e da extensão do conceito de “valor aduaneiro”, mas também à luz das alterações introduzidas pela EC nº 33/01. E, nesse contexto, a Ministra Relatora ratificou a linha argumentativa do julgado de 2013, evocando votos dos Ministros Ricardo Lewandowski<sup>3</sup> e Dias Toffoli<sup>4</sup>.

O Ministro Ricardo Lewandowski, assim como os Ministros Edson Fachin e Marco Aurélio Mello, acompanharam o voto vencido da Ministra Relatora Rosa Weber no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624, sob justificativa de que o Plenário do STF já havia tido a oportunidade de identificar a delimitação exaustiva das bases econômicas passíveis de tributação por contribuição social ou por CIDE's em 2013, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937.

---

<sup>3</sup> “*Senhor Presidente, da mesma forma, eu acompanho a eminente Relatora e, agora, o profundo voto apresentado pelo Ministro Dias Toffoli, observando que o rol do artigo 149, inciso III, alínea a, é um rol taxativo, ele estabelece as bases econômicas sobre as quais podem incidir as alíquotas desse imposto.*” (Grifos nossos)

<sup>4</sup> “*Interpretar as bases econômicas ali mencionadas como meros pontos de partida para a tributação, porquanto a Constituição, ao outorgar competências tributárias, o faz delineando os seus limites*”, razão pela qual conclui que o art. 149, § 2º, III, “a”, da Lei Maior “*delimita, por inteiro, a base de cálculo das contribuições sociais a ser adotada nos casos de importação*”. (Grifos nossos)

De forma diversa, o Ministro Dias Toffoli, no que aparentou ser uma inovação no seu posicionamento de 2013 para 2021, divergiu da Ministra Relatora Rosa Weber, aduzindo não ser taxativo o *rol* de bases de cálculo previsto na alínea a, inciso III, § 2º, do artigo 149, da Constituição Federal.

Isso porque, segundo o Ministro Dias Toffoli, a utilização do vocábulo “poderão”, no inciso III, foi utilizada com o objetivo de “*facultar ao legislador dispor sobre as bases de cálculo elegíveis das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico lá enumeradas*”.

O eminente Ministro justificou que, no julgamento de 2013 (Recurso Extraordinário nº 559.937), o que estava em pauta era o conceito de valor aduaneiro e a possibilidade de se acrescer a ele valores estranhos à noção já sedimentada no direito privado. Aduziu, ainda, que toda a discussão acerca dos limites objetivos do texto constitucional não passou de uma manifestação *obiter dictum* da posição pessoal da Ministra Relatora Ellen Gracie.

Insta destacar que o próprio sítio eletrônico do STF, na aba de notícias<sup>5</sup>, ao resumir o julgado, destacou que “*o Ministro Dias Toffoli acompanhou integralmente o voto da relatora. Segundo ele, as bases tributárias mencionadas no artigo 149 da Constituição Federal, não podem ser tomadas como pontos de partida, pois ao outorgar as competências tributárias, o legislador delineou seus limites.*”

Oportunamente, a Ministra Cármen Lúcia também destacou ter decidido, no passado, quanto ao conceito de valor aduaneiro e não quanto à exaustividade do dispositivo que dá amparo constitucional à instituição dessas contribuições, acompanhando o voto vencedor do Ministro Alexandre de Moraes no julgamento do Recurso Extraordinário nº 603.624.

O Ministro Gilmar Mendes, por sua vez, confirmou tratar-se, no seu entendimento, de *obiter dictum* a discussão pretérita, e, então, não teria sido criado posicionamento unânime em 2013 quanto ao tema da taxatividade. Dessa forma, juntamente dos Ministros Luís Roberto Barroso, Luiz Fux, Dias Toffoli e Cármen Lúcia, acompanhou a divergência vencedora, inaugurada pelo Ministro Alexandre de Moraes.

Fato é que deve haver cautela com a construção de precedentes, assim como com a coerência quanto ao conteúdo das normas criadas, principalmente em julgamentos cujos efeitos transcendem a relação entre as partes do processo. O cenário é fértil para

---

<sup>5</sup> <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=233986>.

inseguranças, e o sistema normativo corre o risco de assemelhar-se a uma colcha de retalhos, incompreensível em sua unidade e com conflitos lógico-rationais.

#### **4. A UTILIZAÇÃO DE ARGUMENTOS METAJURÍDICOS, COM INTERPRETAÇÃO CONTEXTUALISTA/CONSEQUENCIALISTA DA ALÍNEA A, INCISO III, PARÁGRAFO 2º, DO ARTIGO 149, DA CARTA MAGNA: “O QUE É QUE FICARIA NO LUGAR?”**

A maioria vencedora dos Ministros demonstrou uma preocupação muito grande sobre como iriam subsistir o SEBRAE, a APEX e a ABDI a partir do fim do fundamento que lhes dá lastro.

Isso porque, no entendimento dos Ministros, uma interpretação muito restritiva do texto constitucional no tocante às contribuições sociais e às CIDE's instituídas com base no artigo 149, levaria à derrogação, por incompatibilidade com a Carta Magna, não só das contribuições destinadas às referidas entidades, mas de uma multiplicidade de incidências sobre a folha de salários (ex.: contribuições destinadas ao FGTS e ao INCRA - Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária).

Concluíram que, muito provavelmente, o Estado teria que assumir o ônus de realizar os serviços exercidos por aquelas entidades, pois seriam extintas sem suas fontes de custeio.

A partir desses fatos, os Ministros vencedores - em especial Gilmar Mendes, Luís Roberto Barroso e Luiz Fux - desenvolveram uma interpretação que se denomina contextualista/consequencialista da alínea a, inciso III, §2º, do artigo 149, da Constituição Federal.

O Ministro Marco Aurélio, por sua vez, desaprovou a utilização desse tipo de interpretação, e, em seu voto, criticou que *“não cabe ao STF potencializar argumentos metajurídicos e fechar os olhos à Constituição Federal, sendo estritamente consequencialista.”*

Assim, no seu entendimento, os argumentos metajurídicos foram colocados à frente dos argumentos jurídicos, sobejando a Constituição Federal em segundo plano.

O argumento metajurídico, segundo o Dicionário Michaelis, é aquele de *“condição jurídica excepcional, que dificilmente se pode analisar com os recursos convencionais da jurisprudência.”*

São muitos os debates no universo do Direito em que se utilizam argumentos

metajurídicos, os quais possuem viés ativista/político-econômico, como forma de proteger os planos social, econômico e político.

A questão é: os elementos metajurídicos (extrajurídicos) utilizados pelos Ministros vencedores podem concorrer no processo interpretativo da alínea a, inciso III, §2º, do artigo 149, da Constituição Federal?

Fato é que a jurisprudência histórica do STF sempre demonstrou sua atenção aos limites do exercício da função política, respeitando a separação dos poderes e o controle difuso de constitucionalidade.

Via de regra, os argumentos consequencialistas são apreciados pelo Supremo nos casos cujas decisões impactam substancialmente os cofres públicos. Além disso, o STF tradicionalmente acolhe um argumento consequencialista ou econômico quando há mudança jurisprudencial, como no caso do RE nº 723.651<sup>6</sup>, pois havia justa expectativa das partes de que aquele entendimento seria mantido, e, por isso, pautaram suas condutas nos termos do que fora decidido no passado.

Assim, o argumento consequencialista ou econômico ganha relevância em alguns cenários específicos. Não sendo o caso de modificação da jurisprudência consolidada, o argumento costuma ser levado em consideração pela Suprema Corte apenas em razão do risco de suposta irremediável mácula aos cofres públicos, a qual impeça o Estado de fazer frente às suas despesas. E foi exatamente esse o receio dos Ministros vencedores no caso ora em análise.

O argumento consequencialista não figura como ator central das discussões, embora pareça ser determinante para escolha do caminho interpretativo a ser traçado pelo julgador. Foi o que ocorreu no julgado objeto deste artigo, o RE nº 603.624. Ao ponderar sobre a constitucionalidade da cobrança, o Ministro Gilmar Mendes questionou: “*O que fica no lugar?*”. E prosseguiu:

“Gostaria que alguém me respondesse. Quer dizer, como vão subsistir essas instituições, que prestam um importante serviço, a partir do desaparecimento do fundamento que lhes dá lastro, que lhes permite viver? Essa é uma pergunta que temos que fazer sempre que lidamos com contribuições de caráter tributário.

Essas instituições desaparecem, seus serviços desaparecem. O Estado terá, muito provavelmente, que assumir o ônus de fazer esses serviços em muitos casos. [...] É preciso que tenhamos essa visão.

A própria decisão, quando determina que haja a repetição do indébito -

---

<sup>6</sup> Neste caso, ao modificar o entendimento anterior, o STF decidiu pela legítima incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na importação de automóveis por pessoas físicas para uso próprio.



portanto, atingindo cinco anos ou mais, dependendo da propositura da ação - , tem repercussão enorme sobre todo o sistema e produz um desmanche, um dismantelo, de parte daquilo que consideramos estado social. Portanto, em que pese a coerência argumentativa da eminente Ministra-Relatora e daqueles que a seguiram, estou pedindo vênua para dissentir de suas conclusões.”

Importante, portanto, se atentar ao momento em que o argumento é trazido pelo Ministro: logo antes de proferir seu voto. Ou seja, a conclusão que se alcança é que partiu-se de um argumento extrajurídico para um raciocínio jurídico, e não o contrário. As consequências de um possível e coerente (nas palavras do próprio Ministro) reconhecimento da inconstitucionalidade das contribuições ao SEBRAE, à APEX e à ABDI parecem ter sido suficientes para afastamento da aplicação de interpretação sistemática e da utilização da doutrina jurisprudencial do *stare decisis*.

## 5. CONCLUSÃO

Em que pese a aproximação do direito pátrio à sistemática do *common law*, no qual a construção jurisprudencial incide de forma direta na construção do direito, principalmente após a edição do Código de Processo Civil de 2015, o atendimento, pelo STF, à essa nova sistemática segue gerando controvérsias no âmbito da própria Corte.

A partir da análise do acórdão prolatado quando do julgamento Recurso Extraordinário nº 603.624, o presente artigo objetivou, além de apresentar uma minuciosa descrição do precedente, realizar eventuais críticas internas/formais e materiais, adotando-se, a partir de textos jurisprudenciais, a metodologia crítico-construtiva.

Nesse sentido, 3 (três) aspectos fundamentais do *decisum* foram explorados e nos permitem a extração de conclusões que norteiam o caminho que vem sendo trilhado pela Suprema Corte nos julgamentos envolvendo temas tributários.

Primeiramente, ao avaliarmos o peso do processo legislativo na interpretação dos textos legais, notamos que o Tribunal historicamente deu relevância secundária ao processo legislativo (*mens legislatoris*), como no caso dos RE's nº 258.088-1 e nº 878.313. Por outro lado, no julgamento do RE nº 603.624, nos termos da divergência aberta pelo Ministro Alexandre de Moraes, seguida pela maioria dos Ministros, a exposição de motivos da EC nº 33/2001 foi determinante para a declaração de constitucionalidade das contribuições ao SEBRAE, à APEX e à ABDI.

Quanto à taxatividade do *rol* da alínea a, inciso III, § 2º, do artigo 149, da Carta Magna, a despeito do que se decidiu na ocasião do julgamento do RE nº 559.937, no qual se discutia a possibilidade de se incluir o ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, decidiu-se, no RE nº 603.624, que o referido dispositivo era meramente exemplificativo, tendo ocorrido grande debate entre os Ministros acerca do que de fato havia sido concluído pelo STF no próprio precedente utilizado, com interpretações divergentes.

Mesmo que a discussão, no julgamento de 2013 (RE nº 559.937), não tenha se limitado ao conceito de valor aduaneiro, mas sim à possibilidade de se acrescer a este valor grandezas alheias (o que não seria possível em razão do acolhimento da tese da taxatividade), o posicionamento da Ministra Relatora Rosa Weber restou vencido por, supostamente, não ter sido firmado posicionamento quanto a este ponto naquele outro julgamento (RE nº 559.937).

Por fim, quanto ao acolhimento de argumentos consequencialistas, o Tribunal vinha construindo entendimentos a partir de argumentos jurídicos que seriam avaliados à luz dos reflexos da decisão no seio da sociedade. No caso em exame, principalmente no que se extrai dos votos dos eminentes Ministros Gilmar Mendes, Luiz Fux e Luís Roberto Barroso, o argumento metajurídico foi, supostamente, o ponto de partida para construção dos argumentos jurídicos. Ao fim, considerando os impactos de uma possível decisão favorável aos contribuintes, fato é que os argumentos metajurídicos reforçaram o caminho para se concluir pela declaração da constitucionalidade das contribuições ao SEBRAE, à APEX e à ABDI.

**A DIFERENCIAÇÃO DE ALÍQUOTAS DE IPTU ENTRE IMÓVEIS  
RESIDENCIAIS E NÃO RESIDENCIAIS E O RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
Nº 666.156/RJ**

**DIOGO FERRAZ**

Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela *Universitat de Barcelona*. Mestre em Direito Público pela UERJ. Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV-Rio. Coordenador do Projeto Jurisprudência Tributária. Sócio do Freitas Leite Advogados

## **1. INTRODUÇÃO**

O tema da diferenciação de alíquotas do IPTU, mais especificamente da sua *progressividade*, é matéria praticamente exaurida pela doutrina e pela jurisprudência. Com efeito, entre a década de 1990 e o início dos anos 2000, o STF foi chamado a fixar os limites para essa diferenciação, considerando que, *antes* da EC nº 29/2000, o art. 156, I e §1º, da CF/88 estabelecia que o IPTU poderia “ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”.

Ao interpretar tal dispositivo, o STF firmou a posição que restou consolidada na Súmula nº 668 e estabeleceu ser “*inconstitucional* a Lei Municipal que tenha estabelecido, *antes* da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, *salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana*”. Tal entendimento foi posteriormente ratificado, já em sede de repercussão geral, no julgamento do *RE nº 602.347*<sup>1</sup>, no qual se consignou expressamente que “a jurisprudência supracitada baseava-se nas seguintes razões: (i) *incompatibilidade da progressividade decorrente da capacidade econômica* do contribuinte com o caráter real do IPTU; e (ii) a *inconstitucionalidade*, em termos de IPTU, de *qualquer progressividade que destoasse do art. 182, §4º, do Texto Constitucional*”.

A jurisprudência mencionada acima foi formada a partir de casos nos quais a legislação municipal diferenciava as alíquotas de IPTU de acordo com o *valor*, a *área*, ou a *localização* dos imóveis, os quais foram considerados, pelo STF, parâmetros de mensuração, *direta* ou *indireta*, da capacidade contributiva dos contribuintes, o que levou ao reconhecimento da inconstitucionalidade dessas leis.

---

<sup>1</sup> STF, Pleno, rel. Min. Edson Fachin, DJe de 12.04.2016.

Por outro lado, remanesce a discussão a respeito da diferenciação de alíquotas de IPTU baseada em outros critérios, especificamente a *edificação* ou *não edificação* e a destinação *residencial* ou *não residencial* do imóvel. Essa matéria foi julgada recentemente no âmbito do Recurso Extraordinário nº 666.156/RJ<sup>2</sup>, no qual o STF firmou a seguinte tese de repercussão geral: “são constitucionais as leis municipais anteriores à Emenda Constitucional nº 29/2000, que instituíram alíquotas diferenciadas de IPTU para imóveis *edificados e não edificados, residenciais e não residenciais*” (grifou-se).

Especificamente no que se refere à diferenciação de alíquotas entre imóveis *residenciais* e *não residenciais*, os fundamentos do acórdão podem ser resumidos a partir dos seguintes trechos:

(a) o caso trataria da “*reafirmação de jurisprudência* das Turmas em sede de repercussão geral” (grifou-se);

(b) *antes* da EC nº 29/2000, “a Constituição *apenas* tratava expressamente da possibilidade de *progressividade do IPTU*, no tempo, *para cumprimento da função social da propriedade*, nada mencionado sobre alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, nem sobre alíquotas diferenciadas quanto à localização e o uso do bem” (grifou-se);

(c) por conta dessa redação constitucional, o E. STF julgou *inconstitucional* a “*progressividade em razão do valor do imóvel*, instituída por leis municipais anteriores à EC nº 29/2000, (...) por *ausência de autorização expressa na Constituição*”, o que levou à edição da Súmula nº 668;

(d) “a *edição da EC nº 29* se deu para possibilitar a incidência de alíquotas progressivas para o IPTU, fora do alcance extrafiscal do inciso II do § 4º do art. 182 da Constituição, em *verdadeira correção legislativa da jurisprudência*” (grifou-se);

(e) no entanto, o presente caso trataria da “*fixação de alíquotas diferentes* ou isenções parciais, em *valores fixos*, concedidas até uma determinada faixa de valor do imóvel que *se diferenciam, unicamente, em razão da edificação ou da destinação do imóvel*”, havendo que “*distinguir os casos de progressividade das hipóteses de mera diferenciação de alíquotas de impostos*” (grifou-se);

(f) “a *jurisprudência de ambas as Turmas* desta Corte, em julgamentos de leis municipais anteriores à edição da Emenda Constitucional 29/2000, *já era no sentido da constitucionalidade da previsão de alíquotas distintas do IPTU em razão da destinação (residencial ou comercial)*”, o que seria demonstrado

---

<sup>2</sup> STF, Plenário Virtual, rel. Min. Roberto Barroso, DJ de 16.06.2020



pelos seguintes acórdãos: AI 772.064 AgR, AI 457.057 AgR, AI 582.467 AgR, AI, 642.412 AgR, RE 432.989 AgR, RE 457.982 AgR, AI 470.555 AgR e RE 455.592 AgR<sup>3</sup> e RE 469.360 AgR<sup>4</sup>.

Este artigo não pretende examinar todas as vertentes doutrinárias e jurisprudenciais a respeito da possibilidade (genérica) de se estabelecer alíquotas diferenciadas a título de IPTU. O objeto do estudo é bem delimitado: analisar a *consistência interna e externa* do acórdão proferido no Recurso Extraordinário nº 666.156/RJ, especialmente a sua *coerência* (entre os seus próprios fundamentos), *congruência* (entre ele e a jurisprudência do STF mencionada acima) e *completude* (existência de fundamentação efetiva e suficiente), no que se refere à diferenciação de alíquotas de IPTU entre imóveis *residenciais* e *não residenciais*.

## 2. PRIMEIRA INCONSISTÊNCIA: CONTRADIÇÃO ENTRE AS PREMISAS E A CONCLUSÃO

O acórdão do RE nº 666.156/RJ fez um diagnóstico *parcialmente* correto da jurisprudência do STF que levou à edição da Sumula nº 668, ao afirmar que a Suprema Corte, “quando da análise da constitucionalidade da *progressividade em razão do valor do imóvel*, instituída por leis municipais anteriores à EC nº 29/2000, consignou a *inconstitucionalidade dessas leis por ausência de autorização expressa na Constituição*” (grifou-se).

Digo que o diagnóstico foi apenas *parcialmente* correto, porque a progressividade baseada no “valor do imóvel” não foi a *única* julgada *inconstitucional* “por ausência de autorização expressa na Constituição”. Essa *inconstitucionalidade* foi declarada, *também*, no tocante a progressividades de IPTU baseadas em *outros fatores*, como a *área* e a *localização* do imóvel, que, *antes* da EC nº 33/2001, *tampouco* contavam com “autorização expressa na Constituição”<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Citados no voto do Min. Luís Roberto Barroso, relator.

<sup>4</sup> Acrescentado pelo voto do Min. Alexandre de Moraes, que de resto se alinhou integralmente aos termos do voto do relator.

<sup>5</sup> Por exemplo: “Agravamento regimental no agravo de instrumento. *IPTU. Município do Rio de Janeiro. Progressividade*. Efeitos ex nunc. Improcedência. Precedentes. 1. *O STF consolidou entendimento no sentido de ser inconstitucional a instituição, por lei municipal editada antes da EC nº 29/2000, de alíquotas progressivas de IPTU em razão da área, do valor venal ou da localização do imóvel*. 2. Inviável concessão de efeitos ex nunc, em face da declaração de inconstitucionalidade da cobrança progressiva de IPTU. 3. Agravo regimental não provido.” (STF, 1ª Turma, AI 479.879 AgR, rel. Min. Dias Toffoli, DJe de 30.04.2013, grifou-se).

A despeito desse pequeno lapso, é certo que, de acordo com o próprio acórdão, a jurisprudência do STF decidiu pela *inconstitucionalidade* da progressividade do IPTU com base em um *fundamento específico*: antes da EC nº 29/2000, não havia “*autorização expressa na Constituição*” para essa progressividade, a significar que *somente* o que estava *expressamente permitido* pela CF/88 poderia ser validamente instituído pelos Municípios em termos de *variação de alíquotas* do IPTU.

Por outro lado, o acórdão foi preciso ao narrar que, “antes da emenda constitucional [nº 29/2000], a Constituição *apenas* tratava expressamente da possibilidade de progressividade do IPTU, no tempo, para *cumprimento da função social da propriedade*, nada mencionado sobre alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, *nem sobre alíquotas diferenciadas quanto à localização e o uso do bem*” (grifou-se).

Neste ponto, o acórdão acerta em cheio: antes da EC nº 29/2000, não existia “*autorização expressa na Constituição*” para a diferenciação de alíquotas de IPTU de acordo com o *uso do bem*, é dizer, entre imóveis *residenciais e não residenciais*, o que só *passou a ocorrer* com a *introdução do inciso II* no §1º do art. 156 da CF/88<sup>6</sup>, efetuada por aquela Emenda Constitucional. O quadro abaixo pode facilitar a visualização das alterações constitucionais:

<b>TRATAMENTOS DIFERENCIADOS DE IPTU COM “AUTORIZAÇÃO EXPRESSA NA CONSTITUIÇÃO”</b>	
<i>Antes</i> da EC nº 29/2000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Progressividade, no tempo, voltada a “assegurar o cumprimento da função social da propriedade”, especificamente aplicável a imóveis “não edificadas, subutilizadas ou não utilizadas” (art. 156, §1º, c/c art. 182, §§2º e 4º)</li> </ul>
<i>Depois</i> da EC nº 29/2000	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Progressividade, no tempo, voltada a “assegurar o cumprimento da função social da propriedade”, especificamente aplicável a imóveis “não</li> </ul>

<sup>6</sup> “§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I [IPTU] poderá:

(...)

II – ter *alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.*” (grifou-se)

	<p>edificados, subutilizados ou não utilizados” (art. 156, §1º, c/c art. 182, §§2º e 4º)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Progressividade “em razão do valor do imóvel” (art. 156, §1º, I)</li> <li>• <i>Diferenciação de alíquotas</i> “de acordo com a localização e o <i>uso do imóvel</i>” (art. 156, §1º, II)</li> </ul>
--	---

Diante disso, considerando que tanto a “progressividade” quanto a “diferenciação de alíquotas” são métodos para se estabelecer um *tratamento tributário distinto* entre contribuintes, a conjugação das duas afirmações acima deveria levar a um silogismo tão simples quanto lógico:

(a) se *um tratamento diferenciado* (progressividade) de IPTU é inconstitucional porque não *estava autorizado expressamente* pela CF/88 antes da EC nº 29/2000;

(b) se *outro tratamento diferenciado* de IPTU (diferenciação de alíquotas entre imóveis residenciais e não residenciais) não *estava autorizado expressamente* pela CF/88 antes da EC nº 29/2000;

(c) logo, este *outro tratamento diferenciado* de IPTU (diferenciação de alíquotas entre imóveis residenciais e não residenciais) instituído por Lei anterior à EC nº 29/2000 é inconstitucional.

No entanto, *contraditoriamente, sem qualquer fundamentação* e com base em uma jurisprudência *inaplicável* ao caso (como será visto adiante), o acórdão chegou a uma conclusão diametralmente oposta e declarou a *constitucionalidade* da diferenciação de alíquotas de IPTU entre imóveis *residenciais* e *não residenciais*, mesmo que instituída antes da EC nº 29/2000, quando *reconhecidamente inexistia* “autorização expressa na Constituição” para essa específica diferenciação.

Todavia, *não há razão jurídica para essa distinção*. Se uma progressividade *somente* era válida *se prevista expressamente* na CF/88, por que uma diferenciação de alíquotas poderia ser válida mesmo quando *não prevista expressamente* na CF/88? Em ambos os casos, está-se diante de *tratamentos tributários diferenciados*, que gravam mais uns contribuintes do que outros. O *nomen juris* ou a forma pela qual esse agravamento ocorre altera o juízo de constitucionalidade? Caso positivo, por quê?

Nenhuma dessas indagações é respondida pelo acórdão RE nº 666.156. Ou melhor, a única resposta que se extrai é algo como “é constitucional, porque as Turmas do STF assim decidiram em alguns Agravos Regimentais interpostos contra umas poucas decisões monocráticas” – o que, como será visto adiante, *sequer é materialmente verdade*.

Evidentemente, essa não é a resposta que se espera de uma Corte Constitucional em avançadíssimo estágio civilizatório, como o STF, especialmente no âmbito de um julgamento com repercussão geral. É *imprescindível* que a jurisdição constitucional seja prestada de forma *íntegra e motivada*, com uma *exposição detalhada e clara* sobre os fundamentos que levaram o Tribunal a concluir pela constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinada norma. Somente assim se poderá conhecer o *real – e material* – entendimento da Corte, que obviamente servirá de *norte para todos os aplicadores do Direito* dali em diante.

É bem de ver que a situação se torna ainda mais grave quando o próprio acórdão reconhece que a EC nº 29/2000 efetuou uma “verdadeira correção legislativa da jurisprudência”, pois, como visto, uma das “correções” trazidas por essa Emenda Constitucional foi, precisamente, a *inclusão* de uma *autorização expressa* para a *diferenciação de alíquotas de IPTU* de acordo com o *uso do imóvel*.

Mais uma vez, tem-se uma *clara contradição*: uma “correção legislativa da jurisprudência” pressupõe a autorização de algo que não era admitido pela jurisprudência (ou a proibição de algo que era permitido), de modo que é *incoerente* dizer que a EC nº 29/2000 teria *autorizado* uma *diferenciação* de alíquotas que *já era admitida* mesmo *antes* dessa alteração constitucional.

Dessa forma, o acórdão proferido no RE nº 666.156/RJ padece de uma clara *incoerência*: a conclusão a que ele chegou contraria as premissas por ele mesmo fixadas.

### **3. SEGUNDA INCONSISTÊNCIA: *FAKE PRECEDENT* – UTILIZAÇÃO DE “JURISPRUDÊNCIA” QUE NÃO PODE SER CONSIDERADA JURISPRUDÊNCIA E QUE É INAPLICÁVEL AO CASO EM JULGAMENTO**

Toda a fundamentação do acórdão do RE nº 666.156 está pautada naquilo que, nas suas palavras, seria “a jurisprudência de ambas as Turmas desta Corte”, que já teriam se posicionado pela “constitucionalidade da previsão de alíquotas distintas do IPTU em razão da destinação (residencial ou comercial)”.



Para subsidiar essa afirmação, o acórdão cita uma série de *ementas* que só possuem uma coisa em comum: *nenhum* desses julgados contém *um único fundamento material* para sustentar a constitucionalidade da diferenciação de alíquotas de IPTU entre imóveis *residenciais* e *não residenciais*. Todos eles – repita-se, *todos* – tomam de *empréstimo* o fundamento de um acórdão específico, o *RE n° 229.233*.

Neste ponto, devo enfatizar algo que é um verdadeiro *mantra* no PJT. O atual estágio da teoria dos precedentes, no qual a jurisprudência ganha cada vez mais força enquanto fonte material de Direito, exige um *cuidado mínimo do aplicador do Direito: não se pode ler apenas as ementas* dos julgados utilizados como fundamento para uma nova decisão. É passado o tempo – se é que este tempo já existiu - em que bastava um exame superficial de decisões judiciais. Para se entender os efeitos e a extensão de uma jurisprudência, é impositivo identificar os seus *fundamentos determinantes*, a sua *ratio decidendi*<sup>7</sup>, o que só pode ser feito como *exame cuidadoso do inteiro teor* dos acórdãos em questão<sup>8</sup>.

Nesse sentido, ao se estudar os *inteiros teores* (não apenas as ementas) de todos os acórdãos citados pelo acórdão do RE n° 666.156, chega-se ao seguinte cenário:

ACÓRDÃOS CITADOS	CONSTATAÇÃO
AI 772.064 AgR AI 457.057 AgR	Analisaram, <i>exclusivamente</i> , a diferenciação de alíquotas de IPTU entre imóveis <i>edificados</i> e <i>não_edificados</i>
AI 582.467 AgR AI 642.412 AgR RE 432.989 AgR AI 470.555 AgR RE 469.360 AgR	Adotaram, como <i>exclusiva razão de decidir</i> , o <i>RE n° 229.233</i> <sup>9</sup>

<sup>7</sup> BARROSO e MELLO, “Trabalhando com uma nova lógica: a ascensão dos precedentes no direito brasileiro”. In: *Revista da AGU*, v. 15, n. 03, p. 09-52, jul./set. 2016, p. 27, esclarecem que “A *identificação da ratio decidendi* pressupõe, em verdade, a *avaliação de alguns aspectos essenciais*: i) os  *fatos relevantes*, ii) a *questão jurídica* posta em juízo iii) os *fundamentos* da decisão e iv) a *solução determinada pela corte*.” (grifou-se).

<sup>8</sup> BARROSO e MELLO, ob. cit., p. 36: “As considerações efetuadas até aqui demonstram que *a operação com precedentes não comporta uma atuação mecânica e automática do juiz*, tampouco prescinde de uma sofisticada atuação interpretativa. *Cada precedente precisa ser cuidadosamente examinado*, tanto para que se possa *compreender adequadamente a sua ratio decidendi* quanto para que se possa *fazer seu confronto com eventual novo caso*, que *poderá (ou não) ser decidido com base nesta ratio*.” (grifou-se).

<sup>9</sup> *Todas* as demais decisões citadas por tais acórdãos se baseiam, direta ou indiretamente, *no mesmo RE n° 229.233*.

RE 457.982 AgR	Este processo <i>não</i> trata de IPTU
----------------	--

Em relação ao julgado que, segundo o acórdão do RE nº 666.156, teria examinado “a própria legislação impugnada, considerando a constitucional por unanimidade”<sup>10</sup>, a leitura do seu *inteiro teor* (não só da ementa) evidencia que este acórdão, assim como os demais, *não contém qualquer fundamento material* para suportar a validade da diferenciação de alíquotas de IPTU entre imóveis *residenciais* e *não residenciais*. Esse julgado adota, como exclusiva razão de decidir, uma série de outros acórdãos, que, por sua vez, se baseiam, *exclusivamente*, no RE nº 229.233.

Como se vê, *nenhum* dos acórdãos citados como “jurisprudência dominante” pelo acórdão do RE nº 666.156 fundamentou, especificamente, a validade da diferenciação de alíquotas de IPTU entre imóveis *residenciais* e *não residenciais*. *Todos* – repita-se, uma vez mais: *todos!* – tomaram de empréstimo, direta ou indiretamente, o fundamento do RE nº 229.233, de modo que *este é o único decisum teoricamente relevante*.

Entretanto, o *inteiro teor* do RE nº 229.233 revela que esse julgado analisou, *exclusivamente*, a diferenciação de alíquotas de IPTU entre *imóveis edificadas e não edificadas* (não entre imóveis *residenciais* e *não residenciais*) e validou tal *concreta diferenciação* sob o *específico* fundamento de que a previsão de alíquotas diferentes “para terrenos vazios e para terrenos edificadas” possui *conteúdo extrafiscal*, já que visa a *estimular o atendimento da função social da propriedade*, nos exatos termos dos arts. 156, §1º, e 182, §§2º e 4º, da CF/88 e em observância a *um dos critérios expressamente previstos em tais dispositivos* (a *não edificação*):

“Não há mais falar, portanto, em progressividade, mas em alíquotas diferenciadas. Para os *terrenos edificadas*, a alíquota é mais baixa, enquanto para os *não\_educados* é mais alta. *Tal diferenciação é possível, dentro do critério constitucional relativo à função social da propriedade. O terreno vazio, inútil, assim mantido para fins exclusivamente especulativos, são apenados, o que é legítimo, legal e moral.*” (grifou-se)

---

<sup>10</sup> O acórdão cita o RE 455.592 AgR, mas, como esse processo *não trata de IPTU*, supõe-se que ele tenha querido se referir ao RE 422.592.

Vejam que, nesse julgado, o Tribunal claramente levou em conta a *utilização concreta* do imóvel, validando uma tributação mais gravosa aplicável ao “*terreno vazio, inútil, assim mantido para fins exclusivamente especulativos*”, o que vai perfeitamente ao encontro do disposto no art. 182, §§ 2º e 4º, da CF/88 e do conceito de “cumprimento da função da propriedade” constante da jurisprudência do STF que levou à edição da Súmula nº 668.

Colocadas as coisas em seus devidos termos, o ponto fundamental a ser atentado é que a diferenciação de alíquotas em razão da *destinação formal do imóvel* (residencial ou não residencial) é *completamente diferente* daquela que foi objeto do RE nº 229.233 (edificado ou não edificado), por pelo menos dois motivos.

Primeiro, porque a diferenciação entre imóveis *edificados* e *não edificados* já *era prevista* na CF/88 *antes* da EC nº 29/2000, enquanto a diferenciação entre imóveis *residenciais* e *não residenciais*, *não* (isso é reconhecido pelo próprio acórdão do RE nº 666.156).

Segundo, porque a diferenciação entre imóveis *edificados* e *não edificados* tem *finalidade evidentemente extrafiscal* (cumprimento da *função social da propriedade*), o que *não* ocorre com a diferenciação entre imóveis *residenciais* e *não residenciais* (a *destinação formal do imóvel não* tem relação com a *função social da propriedade*).

Isso significa que se está diante de caso que, segundo a doutrina do próprio relator do RE nº 666.156<sup>11</sup>, preenche todas as condições para que seja feito o *distinguishing* em relação à “jurisprudência” aplicada pelo acórdão:

(a) os “fatos relevantes” são diferentes:

(a.1) na “jurisprudência” aplicada, tem-se imóveis *edificados* e *não edificados*;

(a.2) aqui, tem-se imóveis *residenciais* e *não residenciais*;

(b) as “questões jurídicas” são diferentes:

---

<sup>11</sup> BARROSO e MELLO, ob.cit., p. 35: “O CPC/2015 acolhe, ainda, a concepção de que **os casos se identificam ou se diferenciam com base:** i) nos seus *fatos relevantes*, ii) na *questão jurídica* que submetem à decisão dos tribunais e iii) nos *fundamentos adequados para enfrentá-la e respondê-la*. Assim, a nova norma processual admite que fatos diferentes podem ensejar o debate sobre questões jurídicas diversas. E prevê que *um precedente só deve ser aplicado quando o caso subsequente versar sobre a mesma questão de direito tratada no primeiro e desde que os fundamentos utilizados para decidi-lo sejam aplicáveis à nova demanda*. Do contrário, deve-se proceder à distinção entre os casos, tal como ocorre no *common law*.” (grifou-se)

(b.1) a “jurisprudência” aplicada apreciou a validade de diferenciação de alíquotas de IPTU (entre imóveis edificados e não edificados) *expressamente autorizada* pela CF/88 antes da EC nº29/2000 (art. 182, §4º, da CF/88);

(b.2) aqui, discute-se a inexistência de fundamento constitucional e a violação ao princípio da isonomia tributária em uma diferenciação de alíquotas de IPTU (entre imóveis residenciais e não residenciais) que, incontrovertidamente, *não estava expressamente autorizada* pela CF/88 antes da EC nº29/2000;

(c) os “fundamentos que justificaram a decisão do precedente” são completamente inadequados para a solução da presente lide:

(c.1) a “jurisprudência” aplicada invalidou a diferenciação de alíquotas de IPTU entre imóveis edificados e não edificados sob o fundamento de que essa diferenciação está relacionada com o *estímulo ao cumprimento da função social da propriedade*;

(c.2) aqui, a diferenciação de alíquotas de IPTU entre imóveis residenciais e não residenciais claramente *não* tem relação com o *estímulo ao melhor cumprimento da função social da propriedade*.

Definitivamente, a “jurisprudência” citada pelo acórdão o RE nº 666.156 consubstancia um típico *fake precedent*<sup>12</sup>: não se trata de jurisprudência propriamente dita, mas de um *apanhado de acórdãos* que, *desavisadamente*, se basearam em um julgado que analisou *situação fática e jurídica diversa*, para decidir sobre a validade da diferenciação de alíquotas entre imóveis *residenciais* e *não residenciais*, sem que tenha havido qualquer justificção para que o racional daquele julgado fosse aplicado ao caso ora em análise, como exige o art. 489, §1º, V, do CPC<sup>13</sup>

Assim, o acórdão do RE nº 666.156 também padece de clara *incongruência*, pois, na realidade, toma por empréstimo, ainda que indiretamente, os fundamentos de um julgado (RE nº 229.233) que *não tratou* da diferenciação de alíquotas de IPTU entre imóveis *residenciais* e *não residenciais*.

---

<sup>12</sup> Expressão brilhantemente cunhada por Luciano Gomes Filippo, para representar uma jurisprudência que não pode ser chamada de jurisprudência, o que pode ocorrer, por exemplo, quando se aplica a determinado caso decisões que analisaram questões diferentes da que está em julgamento (<https://www.conjur.com.br/2019-mai-23/luciano-filippo-falsa-jurisprudencia-artigo-166-ctn>).

<sup>13</sup> “Art. 489 (...)

§ 1º *Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:*

(...)

V - *se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;*” (grifou-se)



#### 4. TERCEIRA INCONSISTÊNCIA: AUSÊNCIA DE ANÁLISE À LUZ DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA (ART. 150, II, DO CF/88)

A incongruência demonstrada acima revela que o acórdão do RE nº 666.156 *não contém um fundamento material* que justifique o motivo pelo qual a *destinação formal do imóvel (residencial ou não residencial)* seria um critério válido para a diferenciação de alíquotas no âmbito do IPTU. Afinal, a invocação de um *fake precedent* como razão de decidir obviamente não constitui fundamentação adequada e suficiente em qualquer decisão judicial.

Contudo, a deficiência de fundamentação do RE nº 666.156 não cessa aí. Isso porque, apesar de ter analisado a constitucionalidade de um *tratamento tributário diferenciado*, o acórdão *não contém uma linha sequer* sobre a norma constitucional que, por excelência, finca os limites para que o legislador possa estabelecer uma diferenciação de carga tributária de IPTU (ou de qualquer outro tributo): o *princípio da isonomia tributária* (art. 150, II, da CF/88).

Neste ponto, independentemente de se estar diante de uma “*progressividade*” ou de uma “*mera diferenciação de alíquotas*”, não pode haver dúvidas de que, ao estabelecer *uma alíquota* de IPTU para imóveis *residenciais* (1,2%) e *outra alíquota* (muito maior) de IPTU para imóveis *não residenciais* (2,8%), a legislação analisada no RE nº 666.156 instituiu um *tratamento tributário diferenciado* entre os *proprietários de imóveis residenciais*, de um lado, e os *proprietários de imóveis não residenciais*, de outro, submetendo estes últimos a uma *tributação muito mais gravosa*.

A pergunta que surge, então, é a seguinte: considerando que (i) os proprietários de imóveis *residenciais* e os proprietários de imóveis *não residenciais* praticam *idêntico fato gerador* (ser proprietário de um imóvel) e que (ii) a CF/88 *proíbe* “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente” (art. 150, II), qual é o *fundamento constitucional* para essa *diferenciação*?

Provocado em sede de Embargos de Declaração, o STF limitou-se a afirmar que “no caso sob análise, não há contribuintes em circunstâncias assemelhadas, uma vez que existem significativas particularidades entre imóvel edificado e não edificado, bem como entre imóvel residencial e não residencial”<sup>14</sup>, uma afirmação *inverídica* (o acórdão

---

<sup>14</sup> STF, Plenário Virtual, rel. Min. Roberto Barroso, sessão virtual de julgamento de 19.03.2021 a 26.03.2021. Em 05.04.2021, o acórdão ainda estava pendente de publicação em 05.04.2021.

embargado *não* explorou as supostas “significativas particularidades” entre os imóveis) e *vazia* (ainda que existissem “significativas particularidades”, quais são elas e por que elas justificariam um tratamento diferenciado no âmbito do IPTU?).

Aqui, é fundamental ter em mente que não é qualquer característica dos contribuintes que pode ensejar tratamentos diferenciados entre eles. A teor da jurisprudência do próprio STF<sup>15</sup>, *a penas aspectos constitucional e tributariamente relevantes*, isto é, que sejam razoavelmente subsumidos a um dispositivo constitucional que ampare um tratamento tributário diferenciado (notadamente a *capacidade contributiva* ou *finalidades extrafiscais*), podem ser utilizados como critério de discriminação entre contribuintes de um mesmo tributo. Em suma, o princípio da isonomia não é respeitado se o legislador utiliza, *arbitrária e aleatoriamente*, uma *diferença irrelevante* (constitucional e tributariamente) entre contribuintes, para lhes conferir um tratamento tributário diferenciado.

Resta saber, então, se a *destinação formal* do imóvel (residencial ou não residencial) possui alguma *relevância tributária*, seja *fiscal* (arrecadatória), seja *extrafiscal* (estímulo ou desestímulo de comportamentos do contribuinte). E, pela jurisprudência do STF, a resposta é *negativa*.

Do ponto de vista *fiscal*, essa característica *não* é, nem mesmo remotamente, um *signo de maior capacidade contributiva* a indicar que os proprietários de imóveis não residenciais deveriam contribuir mais para o sustento das atividades estatais. E, ainda que hipoteticamente o *fosseção* poderia ser objeto de uma diferenciação de alíquotas anterior à EC nº 29/2000, a teor da Súmula nº 668 do STF, eis que a jurisprudência que levou à edição desse verbete afirmou a “*incompatibilidade da progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte com o caráter real do IPTU*”<sup>16</sup>, no sentido de que a carga tributária desse imposto “real” não podia levar em conta aspectos “pessoais” do contribuinte, em especial a sua capacidade contributiva.

---

<sup>15</sup> Por exemplo, vejam trechos do acórdão proferido no RE nº 640.905: “*Os critérios de desigualação, sem prejuízo da isonomia, podem ser assim resumidos, à luz das abalizadas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello (Conteúdo jurídico do princípio da igualdade, 3. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 21): ‘Tem-se que investigar, de um lado, aquilo que é adotado como critério discriminatório; de outro lado, cumpre verificar se há justificativa racional, isto é, fundamento lógico, para, à vista do traço desigualador acolhido, atribuir o específico tratamento jurídico construído em função da desigualdade proclamada. Finalmente, impende analisar se a correlação e o fundamento racional abstratamente existente é, in concreto, afinado com os valores prestigiados no sistema normativo constitucional. A dizer: se guarda ou não harmonia com eles.’” (Pleno, rel. Min. Luiz Fux, DJe de 01.02.2018, grifou-se).*

<sup>16</sup> STF, Pleno, RE nº 602.347, rel. Min. Edson Fachin, DJe de 12.04.2016, grifou-se.

Consequentemente, admitir uma diferenciação de alíquotas de IPTU baseada em uma *presunção de maior capacidade contributiva do proprietário do imóvel não residencial* significaria abrir espaço para que essa jurisprudência fosse completamente *esvaziada* por meio das mais variadas *artimanhas* municipais. Bastaria, por exemplo, que o Município, em lugar de estabelecer alíquotas diferentes de acordo com o valor do imóvel, o fizesse com base em outros fatores *supostamente* indicativos de maior capacidade contributiva, como *área, localização, destinação, número de imóveis* daquele proprietário etc. Táticas como essa sempre foram devidamente rechaçadas pelo STF, que as julgou *inconstitucionais* em inúmeros casos<sup>17</sup>.

Já sob o prisma *extrafiscal*, há de se ter em mente que, na redação *anterior* à EC nº 29/2000, o constituinte elegeu um *específico critério* para a utilização do IPTU na indução do comportamento dos contribuintes: o *cumprimento da função social da propriedade* (art. 156, §1º), medido a partir de *três parâmetros taxativos* vinculados à utilização *concreta* do imóvel (*não edificação, subutilização ou não utilização*), nos expressos termos dos arts. 182, §4º, da CF/88, conforme interpretação cristalizada na Súmula nº 668 dessa Suprema Corte<sup>18</sup>.

Logo, é fácil perceber que a *destinação do imóvel* (residencial ou não residencial) *não significa* um *maior ou menor atendimento à função social da propriedade* que, antes da EC nº 29/2000, podia ensejar um tratamento diferenciado nas alíquotas de IPTU. O constituinte original elegeu, *ostensivamente*, *parâmetros* que são verificados *in concreto* (*não edificação, subutilização ou não utilização*), os quais *não* compreendem a *destinação formal* do imóvel (*residencial ou não residencial*) e, em rigor, podem ocorrer em *qualquer imóvel, independentemente dessa destinação*.

Registre-se que essa lógica constitucional é absolutamente razoável. O que determina o atendimento (ou não) da função social da propriedade é a sua *utilização concreta*, ou seja, a forma pela qual o proprietário *efetivamente* goza do direito de propriedade, seja em relação a um imóvel residencial ou a um imóvel não residencial. Realmente, seria *irracional* admitir uma presunção absoluta de que um imóvel residencial, *por essência*, cumpre mais a sua função social do que um imóvel não

---

<sup>17</sup> Voltamos ao exemplo do AI 479.879 AgR, em que o STF julgou inconstitucional a progressividade do IPTU “*em razão da área, do valor venal ou da localização do imóvel.*”

<sup>18</sup> Por exemplo: “*O STF firmou o entendimento — a partir do julgamento do RE 153.771, Pleno, 20.11.96, Moreira Alves — de que a única hipótese na qual a Constituição admite a progressividade das alíquotas do IPTU é a do art. 182, § 4º, II, destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.*” (STF, Pleno, RE nº 210.586, rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 17.09.1999, grifou-se)

residencial. Isso significaria afirmar que um imóvel *formalmente residencial*, ainda que *abandonado, malconservado, foco de vetores de doenças infectocontagiosas, ou mantido vazio para fins especulativos*, atenderia *melhor* a sua função social do que o imóvel *formalmente não residencial, edificado e adequadamente utilizado* por uma empresa, por um hospital, por uma escola, por um cinema etc.

Ainda que se decida ignorar que a redação constitucional *anterior* à EC nº 29/2000 (i) somente permitia tratamentos diferenciados de IPTU com base no maior ou menor atendimento da função social do imóvel e (ii) vinculava a mensuração do cumprimento da função social da propriedade à sua utilização concreta, *não há qualquer outro fundamento constitucional* que valide uma tributação diferenciada entre imóveis *residenciais e não residenciais*.

Com efeito, nem mesmo a *invocação genérica de direitos constitucionais* que podem ser associados aos imóveis *residenciais*, como o direito à moradia, seria capaz de sustentar um tratamento tributário *abstratamente privilegiado* para esses imóveis uma vez que os imóveis *não residenciais* apenados com uma alíquota maior de IPTU compreendem *escolas, hospitais, empresas* e outros estabelecimentos também vinculados a *direitos fundamentais*, como a *educação, a saúde, o trabalho* etc.

É dizer: *objetivamente*, tanto os imóveis residenciais quanto os imóveis não residenciais são ligados a direitos *igualmente* consagrados na CF/88 (art. 6º, *caput*)<sup>19</sup> e *equivalentemente* associados à *dignidade da pessoa humana*, sem que se possa estabelecer qualquer *hierarquia abstrata e apriorística* entre eles, que justifique uma tributação *genericamente* mais gravosa para uns e outra tributação *genericamente* privilegiada para outros.

Na verdade, em termos abstratos, os imóveis *não residenciais* estão vinculados a direitos constitucionais que, em alguns casos, funcionam como *pressupostos* para o direito de moradia que pode ser associado aos imóveis residenciais: sem *saúde*, de nada adianta a moradia; *a educação* e o *trabalho* são *pré-condições* para que o cidadão consiga obter e manter uma moradia digna por seus próprios meios.

Definitivamente, a utilização da destinação formal do imóvel como parâmetro para uma diferenciação de alíquotas de IPTU *não possui suporte constitucional*, eis que

---

<sup>19</sup> “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.” (grifou-se)



não há como se atribuir aos imóveis residenciais uma superioridade valorativa geral e abstrata em relação aos imóveis não residenciais – nem vice-versa.

Daí a necessidade de que acórdão do RE nº 666.156 tivesse analisado o caso, *efetivamente*, à luz do *princípio da isonomia tributária* (art. 150, II, da CF/88): considerando que a diferenciação de alíquotas de IPTU entre imóveis residenciais e não residenciais obviamente consubstancia um tratamento tributário diferenciado, *qual é o motivo* pelo qual os proprietários dos imóveis *não residenciais* merecem ser *genericamente mais tributados* do que os proprietários dos imóveis *residenciais*?

A resposta a essa questão poderia produzir dois resultados: (i) ou se constataria que essa diferenciação está baseada em uma *camuflada presunção de maior capacidade contributiva* dos proprietários dos imóveis não residenciais – o que esbarra na *mesmíssima inconstitucionalidade* objeto da Súmula nº 668; (ii) ou se concluiria que *não existe fundamento constitucional* para que se apene, abstrata e genericamente, os imóveis não residenciais com uma alíquota maior de IPTU.

Portanto, o acórdão do RE nº 666.156 examinou a controvérsia constitucional de maneira absolutamente *incompleta*, pois deixou de levar em consideração a principal norma constitucional que deve nortear o juízo de validade sobre qualquer tratamento tributário diferenciado.

## 5. CONCLUSÕES

A análise do acórdão proferido no RE nº 666.156 e de toda a jurisprudência do STF sobre o tema da diferenciação de alíquotas de IPTU revela que esse julgado:

(a) é *incoerente*, pois a sua *conclusão* (*validade* da diferenciação entre imóveis residenciais e não residenciais estabelecida por lei *anterior* à EC nº 29/2000) é *contraditória* com as *premissas* por ele mesmo estabelecidas (*inconstitucionalidade* de tratamentos tributários diferenciados de IPTU não expressamente autorizados pela CF/88 e a natureza de “correção legislativa da jurisprudência” dessa Emenda Constitucional);

(b) é *incongruente*, tendo em vista que o seu único fundamento reside em uma “jurisprudência” *absolutamente inservível* para validar a diferenciação entre imóveis *residenciais* e *não residenciais*, eis que lastreada em julgado (RE nº 229.233) que analisou, especificamente, a diferenciação entre imóveis *edificados* e *não edificados*, a qual possui *contornos fáticos e jurídico-constitucionais completamente distintos*; e

(c) é *incompleto*, porque simplesmente *não apreciou* o tratamento diferenciado de IPTU baseado na destinação do imóvel à luz do *princípio constitucional da isonomia tributária* (art. 150, II, da CF/88), que deve nortear qualquer tratamento diferenciado entre contribuintes (independentemente de ser progressividade, diferenciação, seletividade, diversidade, duplicidade etc.).

Trata-se, assim, de um exemplo perfeito de como um precedente *não* pode ser formado, ao menos em um Sistema de Precedentes que se pretenda sério.

**IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO –  
HERANÇAS E DOAÇÕES COM VOCAÇÃO INTERNACIONAL – TEMA 825  
(STF)**

**ROBERTO DUQUE ESTRADA**

Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Conselheiro da ABRASCA. Conselheiro do Conselho de Compliance da Associação Comercial do Rio de Janeiro (ACRJ). Membro da *International Fiscal Association* (IFA) e da *International Bar Association* (IBA). Sócio de Brigagão, Duque Estrada – Advogados

**EDUARDO BARBOZA MUNIZ**

Mestrando em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Representante Nacional da *International Young Fiscal Association* (YIN/IFA). Sócio de Brigagão, Duque Estrada – Advogados.

Foi com grande alegria que escrevemos a presente contribuição para a primeira edição da Revista do Projeto de Jurisprudência Tributária (PJT), desenvolvida em parceria com a Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF).

A iniciativa não poderia ser mais oportuna, eis que, em meio à crise pandêmica, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou virtualmente mais de cinquenta *leading cases* em matéria tributária.

Foram julgadas questões envolvendo os mais variados temas fiscais: do salário-maternidade a taxas portuárias, passando pela tributação de apostas em corridas de cavalos, das franquias, do consumo industrial de energia elétrica, de cartões de crédito, telefones celulares e férias indenizadas, entre tantos outros.

No presente artigo, examinaremos o julgado proferido pelo STF nos autos do Recurso Extraordinário (RE) 851.108, em que fora reconhecida a repercussão geral da controvérsia que envolve a exigência de lei complementar para a instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) nas hipóteses em que o doador tem “domicílio ou residência no exterior” ou o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior” (art. 155, § 1º, III, da CF/88).

A controvérsia restou assim sintetizada:

“Tema 825 - Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou

Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior.”

Em observância à inovadora metodologia da revista, exporemos, na primeira seção, nossa visão sobre a celeuma jurídica acima referida, sem referência a citações doutrinárias. Posteriormente, examinaremos os votos proferidos no julgado finalizado em 01.03.2021, quando foi fixada a seguinte tese:

"É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional"

Trataremos, na sequência, da controversa modulação dos efeitos do julgado, que atribuiu “eficácia *ex nunc*, a contar da publicação do acórdão em questão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente”.

Como se verá, a modulação firmada gera perplexidades, especialmente em relação aos contribuintes que confiaram na legitimidade das leis estaduais e pagaram o tributo, ou quanto aqueles possuem processos administrativos em curso.

Por fim, examinaremos os projetos legislativos para instituir a lei complementar exigida pela CF/88 com o fito de habilitar a competência estadual para instituição do tributo nessas situações com vocação internacional.

## **I - DA CONTROVÉRSIA JURÍDICA ITCMD E AS SITUAÇÕES INTERNACIONAIS**

Nos termos do art. 155, § 1º, III, alíneas ‘a’ e ‘b’, da CF/88, o ITCMD terá a competência para sua instituição “regulada por lei complementar” nas hipóteses em que o “doador tiver domicílio ou residência no exterior” ou o “de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior”.

Embora a referida lei complementar jamais tenha sido editada pelo Congresso Nacional, diversos entes estaduais promulgaram leis locais com a finalidade de instituir a cobrança do ITCMD nessas situações, em manifesta afronta ao texto constitucional.



A título ilustrativo, o Estado de São Paulo editou a Lei Estadual n. 10.705/2000, cujo art. 4º prevê o que segue:

“Artigo 4º - O imposto é devido nas hipóteses abaixo especificadas, sempre que o doador residir ou tiver domicílio no exterior, e, no caso de morte, se o "de cujus" possuía bens, era residente ou teve seu inventário processado fora do país:

I - sendo corpóreo o bem transmitido: a) quando se encontrar no território do Estado; b) quando se encontrar no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado;

II - sendo incorpóreo o bem transmitido: a) quando o ato de sua transferência ou liquidação ocorrer neste Estado; b) quando o ato referido na alínea anterior ocorrer no exterior e o herdeiro, legatário ou donatário tiver domicílio neste Estado.”

As leis estaduais que anteciparam à atuação do legislador nacional carecem que fundamento de validade, eis que inexistente a lei complementar que habilitaria a competência dos estados para a instituição do tributo nessas situações.

Nesse particular, recordamos que, em relação aos bens imóveis, o constituinte adotou como parâmetro para solução dos possíveis conflitos de competência entre os estados brasileiros, caso ocorra a sucessão dos respectivos direitos, o *critério real*, sendo competente para a instituição do ITCMD, nestes casos, o estado (ou o Distrito Federal) no qual o bem imóvel esteja localizado.

Quanto aos bens móveis, a CF elegeu o *critério pessoal* como solução de eventuais conflitos de competência, atribuindo a competência para instituir a exação em questão ao estado (ou ao Distrito Federal) no qual se processe o inventário, ou no qual tenha domicílio o doador.

Já no que se refere às hipóteses previstas nas alíneas “a” e “b”, do inciso III, do § 1º, do art. 155, da CF/88, a CF/88 atribuiu ao legislador nacional, sob a forma da lei complementar, a função de editar normas que solucionarão os conflitos de competência nas doações ou heranças com vocação internacional, condicionando, portanto, o exercício da competência tributária dos estados à edição do citado comando normativo.

E a razão de ser da norma constitucional em comento é clara: atribuir ao órgão legislante nacional a tarefa de integrar a legislação nacional à estrangeira para evitar os indesejados conflitos entre os estados-membros e Estados estrangeiros, de modo que se evite a dupla tributação do fato elencado como hipótese de incidência do ITCMD, além dos próprios conflitos internos que poderiam ocorrer.

Somente o legislador nacional poderia editar norma dessa envergadura que, ao regular a incidência do ITCMD, identificaria os elementos de conexão relevantes a solucionar os conflitos de competência acima mencionados, evitando, com isso, a bitributação da herança ou doação, isto é, a cobrança de tributos por dois entes nacionais ou internos sobre o mesmo fato da vida revelador de capacidade contributiva.

Foi por essa razão que a Procuradoria-Geral da República, atenta ao grande e indesejado potencial de conflitos, em seu Parecer n.º 247204/2015 - ASJCIV/SAJ/PGR, apresentado na Repercussão Geral admitida no Recurso Extraordinário n.º 851.108/SP (Tema n.º 825), entendeu ser incabível o exercício da competência tributária dos Estados da Federação para tributar as heranças recebidas no exterior sem obedecer aos futuros critérios que serão criados pela lei complementar exigida pelo art. 155, § 1º, III, alínea “b”, da CF<sup>1</sup>.

A mora do Congresso Nacional jamais poderia ser invocada pelos estados (ou pelo Distrito Federal) para o exercício da competência suplementar, nos termos do art. 24, I, § 3º, da CF/88, eis que o referido dispositivo somente autoriza a sua invocação nas hipóteses em que o Poder Legislativo estadual tenha necessidade de regular interesses locais, ou seja, para atender “as suas peculiaridades”.

Em matéria de tributação, a legislação estadual não poderia solucionar conflitos de competência (muito menos de natureza internacional), que claramente fogem às “peculiaridades” de interesse local do ente político.

Em outras palavras, no campo do Direito Tributário, o exercício da competência legislativa prevista no art. 24, I, § 3º, da CF, não pode se prestar à solução de qualquer conflito de competência existente entre pessoas políticas de mesmo nível na Federação, e muito menos entre elas e Estados estrangeiros, sendo, por isso, matéria de competência exclusiva do Congresso Nacional, por meio da lei complementar nacional prevista no art. 155, §1º, III, “b”, da CF, em consonância ao que determina o art. 146, I, da CF.

Essa afirmação se justifica pela mera constatação de que o exercício da competência plena pelos estados para regular a tributação nas hipóteses aqui abordadas acarreta potencial violação aos interesses nacionais, já que permite a ocorrência de invasão de competência tributária: (i) de Estados estrangeiros, com quem deve, ao contrário, buscar relações internacionais harmônicas, nos termos do que determinam

---

<sup>1</sup> Trecho retirado do Parecer assinado pelo Ex. Sr. Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro Barros, apresentado no RE n.º 851.108/SP.

os incisos IV, VII e IX, do art. 4º, da CF de 1988; ou, (ii) até mesmo, de outro estado brasileiro, transgredindo, assim, as noção de federalismo cooperativo.

Tampouco caberia invocar o art. 34, § 3º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), uma vez que não é concebível que os próprios estados envolvidos nos potenciais conflitos de competência poderiam editar normas unilaterais aptas a solucioná-los.

Em outras palavras, admitir a possibilidade de solução de conflitos de competência em matéria tributária internacional por meio de mecanismos estranhos à lei complementar prevista no art. 146, I, e, mais especificamente, no art. 155, §1º, III, “a” e “b”, ambos da CF, é, em verdade, esvaziar a função do Congresso Nacional e permitir situação de insegurança jurídica, transgredindo a base cooperativa do Estado Democrático de Direito no âmbito das relações internacionais e do próprio funcionamento da Federação.

Por essas razões, entendemos que a inexistência da lei complementar nacional prevista no art. 155, § 1º, III, “a” e “b”, da CF, impede o exercício da competência tributária dos estados e do Distrito Federal para fins de instituição do ITCMD nas situações com vocação internacional ali elencadas, sendo inconstitucionais, consequentemente, as normas estaduais que preveem essa incidência.

## **II - DO JULGAMENTO DO RE 851.108 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

No julgamento do RE 851.108, em que reconhecida a repercussão geral da matéria, o Estado de São Paulo recorreu de acórdão exarado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP) que havia firmado o entendimento de que a incidência de ITCMD nas hipóteses do art. 155, § 1º, III, da CRFB/88 seria descabida, eis que inexistente a lei complementar exigida pela constituição.

Para o Estado recorrente, a “Constituição Federal, ao atribuir competências tributárias concorrentes, conferiu aos seus destinatários competência plena, ou seja, o direito à instituição efetiva desse tributo, sem subjugá-lo à prévia existência de lei complementar”.

O julgamento do *leading case* teve início com o voto do Relator Min. Dias Toffoli, que primeiramente descreveu, de maneira precisa, a moldura constitucional que funda a instituição do ITCMD:

“O texto constitucional, ao discriminar os tributos de competência dos estados e do Distrito Federal, já em sua origem, dirime possíveis conflitos de competência entre os entes relativos a transmissões patrimoniais que ocorram no território nacional (art. 155, I, § 1º, incisos I e II), e atribui a lei complementar (art. 155, § 1º, III, letras a e b) a regulação da competência para instituição do ITCMD nas hipóteses em que haja algum elemento de conexão de que possa decorrer tributação em país estrangeiro (e.g., o transmitente tem domicílio ou residência no exterior, os bens inventariados estão localizados no exterior, ou o próprio inventário é realizado fora do Brasil).”

Ato contínuo, o Relator se reportou à Lei Paulista nº 10.705, de 2000, para exemplificar as legislações estaduais que instituem, na ausência de lei complementar, o ITCMD em situações nas quais há, nas palavras do próprio Ministro, “elemento de conexão” eventualmente apto a gerar bitributação.

Nesse contexto, o Relator entendeu que a competência estadual plena, na ausência de lei complementar nacional, não seria absoluta. Há hipóteses, como nas situações internacionais expressamente elencadas na constituição, em que o estabelecimento unilateral de critérios de tributação pelos estados seria fonte inesgotável de conflitos federativos e/ou com outros Estados-nacionais. Nesse sentido, observou o Relator:

“No caso do ITCMD, o mecanismo para se evitar potencial conflito federativo entre os entes da federação foi acionado pelo próprio constituinte, ao exigir, no inciso III do referido § 1º, a edição de lei complementar para regular a competência e a instituição do ITCMD quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou o de cujus possuir bens, tiver sido residente ou domiciliado ou tiver seu inventário processado no exterior. Nessa hipótese, é a lei complementar que, “desempenhando a função que lhe foi atribuída pelo art. 146, I, da Magna Carta, vai disciplinar o assunto, dando critérios para que se saiba, com exatidão, a qual unidade federativa compete o imposto em tela”, nos dizeres de Roque Antonio Carraza.

Dessa perspectiva, os temas i) da tributação dos não residentes em relação aos bens e direitos localizados no território brasileiro e ii) da regra de tributar a totalidade das transmissões efetuadas por transmitentes nele domiciliados, incluindo as de bens localizados no exterior, não podem ser tratados unilateralmente pelos estados e pelo Distrito Federal. Na espécie, a função mais relevante da lei complementar, necessária à instituição do ITCMD, é exatamente a de delimitar as regras de competência, limitando ou determinando seu âmbito material.”

Não se trata, portanto, de estatuir normas gerais quanto a fato gerador, base de cálculo, alíquotas e contribuintes, mas tão somente de fixar regras para o harmônico



exercício da competência tributária que possam prevenir eventuais conflitos e bitributações. Para fundar a sua visão, o Relator se socorreu das clássicas lições de Alberto Xavier:

“Se é admissível o exercício supletivo pelos Estados, de uma competência concorrente em matéria de ‘normas gerais’, já não o é em matéria em matéria de ‘conflitos de competência’ em que a competência normativa não é concorrente, mas privativa da União, na forma de lei complementar (...).”

Por fim, o Relator chancela que, “embora a Constituição de 1988 atribua aos estados a competência para a instituição do ITCMD (art. 155, I), também a limita, ao estabelecer que cabe à lei complementar – e não às leis estaduais – regular tal competência” nos casos elencados no art. 155, § 1º, III. E assim conclui:

“(...) as alíneas a e b do inciso III especificam a necessidade de regulação por lei complementar para as hipóteses de transmissão de bens imóveis ou móveis, corpóreos ou incorpóreos localizados no exterior, bem como de doador ou de cujus domiciliados ou residente fora do país, no caso de inventário processado no exterior. Foi devido ao elemento da extraterritorialidade que o Constituinte ordenou ao Congresso Nacional que procedesse a um maior debate político sobre os critérios de fixação de normas gerais de competência tributária, com o intuito de evitar conflitos de competências geradores de bitributação entre os estados da Federação e entre países com os quais o Brasil possui acordos comerciais, mantendo uniforme o sistema de tributos.”

Por essas razões, o Relator negou provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo, por entender ser “vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional”.

A divergência no julgamento foi inaugurada pelo Min. Alexandre de Moraes, que sustentou que a “essencialidade da discussão não está na maior ou menor importância do assunto específico tratado pela legislação, mas sim na observância respeitosa à competência constitucional do ente federativo para editá-la (...), com preservação de sua autonomia e sem interferência dos demais entes da federação”.

O aspecto central, na visão do Min. Moraes, reportar-se-ia à repartição de competências no ambiente federalista. Por essa razão, o Ministro evocou os idealizadores do federalismo americano para destacar que esse sistema é “baseado principalmente na

consagração da divisão constitucional de competências, para manutenção de autonomia dos entes federativos e equilíbrio no exercício do poder. Ainda inspirado na tradição federalista, Alexandre de Moraes afirmou que:

“(...) a manutenção do equilíbrio Democrático e Republicano, no âmbito do Regime Federalista, depende do bom entendimento, definição, fixação de funções, deveres e responsabilidades entre os três Poderes, bem como da fiel observância da distribuição de competências legislativas, administrativas e tributárias entre União, Estados e Municípios, característica do Pacto Federativo, consagrado constitucionalmente no Brasil, desde a primeira Constituição Republicana, em 1891, até a Constituição Federal de 1988.”

Avançando em suas considerações sobre o federalismo, o Min. Moraes conclui que a permissão dos Estados para exercerem competência plena nos termos do art. 24, § 3º, da CF/88, privilegiaria a “cooperação federativa”. Nesse contexto, observou o Min. Moraes:

“Diante da autonomia financeira dos entes federados, bem como da importância da arrecadação tributária para se fazer frente à efetivação de políticas orçamentárias, nota-se que a inércia da União em editar normas gerais sobre determinado tributo de competência dos Estados importa grave violação ao pacto federativo, impactando, inclusive, na implementação de políticas sociais em prol de toda a população.

Exatamente para impedir essas (sic.) situação – onde a inércia da União poderia prejudicar o pleno exercício da autonomia financeira dos Estados-membros – a Constituição Federal previu, expressamente, a matéria tributária como de competência legislativa concorrente, admitindo a atuação plena dos Estados-membros nas hipóteses onde a União silencia em exercer seu *munus* constitucional.”

E afirma:

“A ausência de lei complementar nacional tem se prolongado por mais de três décadas, sendo, portanto, inadmissível que as Unidades da Federação permaneçam reféns dessa omissão e deixem de arrecadar os valores correspondentes ao ITCMD, nas hipóteses do art. 155, § 1º, III, ‘a’ e ‘b’, da Constituição Federal – ressaltando-se, novamente, que a própria Constituição Federal outorgou o exercício da competência supletiva aos Estados e ao Distrito Federal (art. 24, § 3º, da CF/88, e art. 34, § 3º, do ADCT).

Afastar a efetiva incidência do artigo 24 da Constituição Federal à presente situação, condicionando taxativamente a incidência do ITCMD nas hipóteses em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior ou o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior, à prévia edição de lei complementar nacional,

subverteria a distribuição constitucional de competências, desrespeitando a razão da criação dessa norma pela Assembleia Nacional Constituinte, qual seja, fortalecer os entes federativos e sua própria autonomia financeira .

Por fim, entre outros argumentos, o Min. Moraes descartou que o art. 155, § 1º, III, da CF/88 teria como fundamento a prevenção de conflitos de competência, ao sustentar que, caso o constituinte tivesse antevisto conflito dessa natureza, teria ele mesmo o solucionado, como ocorreu em relação ao ICMS em diferentes hipóteses.

Não obstante a divergência inaugurada, prevaleceu o entendimento do Min. Rel. Dias Toffoli. Votaram pela inconstitucionalidade da cobrança do ITCMD na ausência de lei complementar os ministros Dias Toffoli (relator), Rosa Weber, Roberto Barroso, Kassio Nunes Marques, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Edson Fachin, tendo sido fixada a seguinte tese:

“É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional.”

### **III – DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO**

Superado o mérito da questão, nova controvérsia foi estabelecida em relação à modulação dos efeitos da decisão. Em um primeiro momento, o Min. Rel. Dias Toffoli propôs modulação restritiva, ao sugerir que ela produzisse efeitos *ex nunc* (a contar da publicação do acórdão respectivo), sem que constasse, da versão original do seu voto, qualquer ressalva em relação aos contribuintes que possuíssem ações judiciais em curso sobre a matéria.

No entanto, após a apresentação do voto do Min. Roberto Barroso, que acertadamente apontou para a necessidade de que as ações individuais sobre o tema fossem excepcionadas da modulação de efeitos, o Min. Dias Toffoli alterou sua posição para encampar a tese de modulação sugerida pelo Min. Roberto Barroso. É o que se verifica da passagem abaixo, transcrita do “reajuste de voto” apresentado pelo ministro relator:

“Ante o exposto, reajustando meu voto, acolho a proposta de modulação dos efeitos da decisão formulada pelo Ministro Roberto Barroso (...). É como voto.”

Embora o acórdão respectivo não tenha sido publicado até a data de fechamento deste artigo, no dia 01.03.2021, a certidão de julgamento foi publicada, registrando que o Plenário, por maioria, negou provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Estado, atribuindo efeitos *ex nunc* à decisão para determinar que quanto aos fatos já ocorridos o imposto pode ser cobrado quando não houver ações judiciais em curso discutindo a validade da sua cobrança. Confira-se:

“O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 825 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, Cármen Lúcia, Luiz Fux (Presidente) e Gilmar Mendes, que davam provimento ao recurso. Na sequência, por maioria, modulou os efeitos da decisão, *atribuindo-lhes eficácia ex nunc, a contar da publicação do acórdão em questão, ressaltando as ações judiciais pendentes de conclusão até o mesmo momento, nas quais se discuta: (1) a qual Estado o contribuinte deve efetuar o pagamento do ITCMD, considerando a ocorrência de bitributação; e (2) a validade da cobrança desse imposto, não tendo sido pago anteriormente*, vencidos os Ministros Marco Aurélio e Edson Fachin, que reajustou seu voto nesta assentada.”

Tal modulação causou certa perplexidade, eis que não contemplou os contribuintes que confiaram na validade das normas estaduais e efetuaram o pagamento do tributo, ou mesmo aqueles que, atualmente, discutem as exações em âmbito administrativo.

Cabe questionar, assim, se essa solução dada pelo Tribunal confere tratamento isonômico aos contribuintes, visto que aqueles que pagaram o tributo – em última instância, os contribuintes mais diligentes - terão parcelas do patrimônio confiscadas por uma tributação indevida, com a chancela do STF.

#### **IV - DOS PROJETOS DE LEI COMPLEMENTAR**

Atualmente, há dois projetos principais de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que visam regular a instituição do ITCMD nas situações internacionais.

O primeiro, de autoria da Deputada Erika Kokay, tramita na Câmara dos Deputados sob a designação de PLP 363/2013. O segundo foi apresentado pelo Senador Fernando Bezerra Coelho e tramita no Senado como PLS 432/2017.



Os projetos guardam bastante similaridade entre si. Nos termos do PLS 432/2017, projeto mais recente, a competência seria atribuída ao Estado em que domiciliado (i) o donatário, nas hipóteses em que o doador possui residência ou domicílio no exterior ou (ii) o herdeiro, se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

São esses critérios objetivos para a solução dos conflitos de competência em âmbito interno. Não obstante, omitem-se os projetos acerca da possibilidade de compensação de eventual tributo pago no exterior, do que decorrerá possível dupla tributação internacional nessas hipóteses.

Por essa razão, é absolutamente relevante que os projetos de lei em comento sejam aprimorados para prever como o tributo pago no exterior poderá ser compensado com aquele devido em âmbito estadual, protegendo-se a capacidade contributiva do herdeiro ou donatário.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como observou Lênin, “há décadas em que nada acontece e há semanas em que décadas acontecem”. No momento em que ultrapassada a marca de um ano desde o início da crise pandêmica, constata-se que o STF optou por julgar neste período mais de cinco dezenas de *leading cases* em matéria tributária, postura diametralmente oposta à lentidão verificada até então.

Se a celeridade nos julgamentos é importante, ela não deve ser obtida às custas da demolição das fundações jurídicas sobre as quais se estruturam o Direito Tributário brasileiro.

Na presente oportunidade, examinamos um dos poucos julgamentos realizados no contexto da pandemia que foi favorável aos contribuintes, tendo acertado o STF ao reafirmar o caráter essencial da lei complementar na solução de conflitos de competência em matéria tributária, especialmente nos casos em que a intervenção do legislador nacional é expressamente exigida pelo texto constitucional.

Não obstante, a modulação de efeitos que prevaleceu acaba por indevidamente violar a isonomia daqueles contribuintes que confiaram na legitimidade das normas estaduais e recolheram o ITCMD sobre as transmissões com vocação internacional ora discutidas. Situação igualmente dramática é aquela dos contribuintes

que seguem discutindo o tema em âmbito administrativo, não albergados pela modulação realizada.

Ora, a relativização da inconstitucionalidade, pelo recurso à modulação dos efeitos, é nefasta ao Direito Tributário, na medida em que legitima a expropriação do patrimônio dos contribuintes e perpetua inconstitucionalidades. Ainda pior quando ela acaba por incentivar o litígio preventivo por parte dos contribuintes.

Superados esses aspectos, é relevante destacar que os atuais projetos em tramitação no Congresso Nacional se omitem quanto a um dos aspectos centrais que demandam a intervenção do legislador nacional, que se reporta ao aproveitamento/compensação de eventual tributo pago no exterior. Por essa razão, somos da opinião de que esses projetos devem ser aperfeiçoados no contexto do debate legislativo.

## MODULAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: BALANÇO DE 2020

### FÁBIO MARTINS DE ANDRADE

Advogado, Sócio da banca Andrade Advogados Associados, Doutor em Direito Público e autor de diversos artigos jurídicos e livros, como “Modulação em Matéria Tributária: O argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico e as decisões do STF”; “Modulação & STF: A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre modulação”; e “Modulação e Consequencialismo”, dentre outros.

### INTRODUÇÃO

O ano de 2020 foi surpreendente sob variados aspectos. A proposta aqui não é enumerar todas as peculiaridades que fizeram com que o ano tenha sido surpreendente. Além das razões comuns a todos, cada um tem sua própria experiência sobre o tempo daquele ano. No âmbito do Poder Judiciário, observaram-se situações que foram experimentadas e vivenciadas por tantos quanto atuam junto aos tribunais. De um modo geralmente positivo, os andamentos e as decisões ou acórdãos jamais saíram tão depressa com os juízes federais e junto aos tribunais regionais federais. Surpreendente! De outra parte, o Supremo Tribunal Federal, através do (então) incipiente modelo de Plenário Virtual que, até 2019, se limitava aos julgamentos de apenas embargos de declaração e agravos internos, geralmente decididos em blocos e pela rejeição (unânime), passou a incluir na pauta casos de relevo, como por exemplo, repercussões gerais.

Diante disso, o STF parece ter vivido uma Era de Ouro naquele ano (2020), na medida em que o Plenário permaneceu vazio, embora virtualmente com atividades (quase) ininterruptas. Isso fez com que diversos temas tributários tenham sido levados a julgamento. Muito já se falou e escreveu sobre isso, com referências desde aos 12 anos em 1, com o “furacão de precedentes tributário” no Plenário Virtual do STF, em artigo escrito pelos colegas, Fábio Fraga e Lucas Henrici Marques de Lima ainda em agosto, até a identificação de que o uso intenso do Plenário Virtual pelo STF estaria promovendo uma verdadeira “reforma tributária” silenciosa”, consoante artigo escrito pelos colegas Eduardo Rodrigues e Rafael Moraes Moura, recentemente (n’O Estado de S. Paulo, de 22.02.2021).

Uma coisa é certa. O fenômeno, por todos identificado, refere-se ao efetivo julgamento de várias questões importantes em matéria tributária. Os julgamentos foram iniciados e concluídos, muitas vezes à margem de um debate mais amplo pelos

interessados. Isso também já foi identificado em carta aberta enviada pelas principais associações e entidades atuantes no Direito Tributário e enviada, na ocasião, ao Presidente do STF, Ministro Luiz Fux, pouco depois de ter assumido tal importante função. Aquela importante iniciativa contou com a participação da AASP, ABDF, CESA, ETCO, GDT, GETAP, IAB, IASP, MDA, OAB e PJT e teve como título “Os impactos negativos dos julgamentos virtuais de causas constitucionais tributárias pelo Supremo Tribunal Federal”.

Durante o ano de 2020, além das causas tributárias, decididas e/ou (re)decididas pelo STF, tivemos as discussões relacionadas à modulação (ou não) de tais decisões (ou acórdãos). E esse é precisamente o recorte necessário que selecionamos para repassar neste espaço franqueado por tão prestigiosa entidade. O objeto de estudo aqui será explicitar como decidiu o STF no tema específico relacionado à modulação em matéria tributária. Quando a decisão se limitar a negá-la por razões processuais ou reiterar a jurisprudência ou o entendimento anterior da Suprema Corte, antecipamos que não aprofundaremos qualquer comentário adicional, apenas registrando a existência e resumindo a orientação adotada. Contudo, nas situações que identificarmos um entendimento mais arrojado ou novo, então explicitaremos alguns comentários a respeito, inclusive com críticas.

Dentre todo o universo de acórdãos relacionados à modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, e afins, seja pela aplicação direta do art. 27 da Lei nº 9.868/99, seja pela sua aplicação analógica, ou ainda, pela mudança de jurisprudência, consoante dispõe o art. 927, § 3º, do CPC, selecionamos o recorte temporal ao ano de 2020, em matéria tributária (material). Realizamos exaustiva busca no *website* do STF, com leitura e análise de todos os acórdãos que se encaixaram dentro do recorte proposto. Na medida do possível, trouxemos o que julgamos oportuno de cada um daqueles mais importantes identificados na pesquisa. Começaremos com a data do julgamento e seguiremos em ordem crescente, isto é, de fevereiro (no início) até dezembro (no final).

Por fim, lembramos que o STF já conta com “massa crítica” suficiente para traçarmos certas tendências ou até realizar algumas previsões, se entendermos que efetivamente há uma “teoria geral” da modulação (não limitada a matéria tributária), a partir da compilação de todos os acórdãos já decididos pela Suprema Corte nos últimos quinze ou vinte anos. Isso foi objeto de livro específico que tivemos a satisfação de publicar, mas já é outra história.



## NOVIDADES RECENTES (RECORTE NECESSÁRIO: 2020)

Em 21.02.2020, os embargos de declaração opostos em ação direta foram rejeitados em matéria de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais de ICMS sem observância da deliberação conjunta pelos Estados (CONFAZ), sob o fundamento de que o acórdão embargado enfrentou e decidiu toda a controvérsia então submetida ao exame da Suprema Corte, bem como essa espécie recursal não se presta a veicular mero inconformismo com a decisão tomada. Quanto ao aspecto da modulação, restou decidido que a sua eventual concessão esvaziaria totalmente o alcance da declaração de inconstitucionalidade, atuando como estímulo ao comportamento tido como contrário à Constituição.<sup>1</sup>

É curioso observar que, nesse caso, a justificativa do Relator, Ministro Alexandre de Moraes, limitou-se a explicitar parte natural da aplicação do instituto da modulação, ou seja, tem o potencial de esvaziar totalmente o alcance da declaração de inconstitucionalidade. Ora, isso decorre de sua natureza. Por isso, é analisada depois do mérito e depende de *quorum* qualificado maior que “apenas” àquela (dois terços ou oito votos, contra a maioria absoluta ou seis). É como se na declaração de inconstitucionalidade a justificativa girasse em torno da gravidade de uma situação ser contrária à Constituição. Obviamente aqui faltaria a justificativa de por que tal incompatibilidade ocorreu. De igual modo, naquele voto do Relator, faltou a razão que o levou a não modular, tendo se limitado a aplicar a jurisprudência precedente da Corte. A divergência, no entanto, trouxe a sólida razão de segurança jurídica, consistente na

---

<sup>1</sup> Nesse sentido, consta na ementa o seguinte trecho: “3. Ausente qualquer justificativa para concessão de efeitos prospectivos à declaração de inconstitucionalidade, uma vez que a modulação desses efeitos esvaziaria totalmente o alcance da declaração de inconstitucionalidade, atuando como estímulo ao comportamento tido como contrário à Constituição. Precedentes da CORTE”. Ao final de seu voto, o Relator explicou que: “Por fim, vale registrar que a modulação também foi examinada, tendo sido, inclusive, objeto de divergência por parte do eminente Ministro ROBERTO BARROSO, que modulava os efeitos da decisão, posição que não foi acolhida pelo Plenário, ausente qualquer justificativa para concessão de efeitos prospectivos à decisão. Em rigor, a pleiteada modulação, com a preservação dos efeitos dos acordos e dos regimes especiais de tributação, esvaziaria totalmente o alcance da declaração de inconstitucionalidade, atuando como estímulo à edição de normas portadoras do mesmo vício. (...)”. Inaugurando a divergência, o Ministro Gilmar Mendes explicitou a importância do pedido de modulação feito pelo Governador interessado, “para que ela produza efeitos *ex nunc*, tendo em vista a existência de razões de segurança jurídica e de excepcional interesse social, sobretudo em razão do vultoso montante (aproximadamente R\$ 5,3 bilhões) relativo aos créditos tributários remidos”. “Tratando-se de atos normativos que vigoram e produziram efeitos por mais de 17 (dezesete) anos, com a presunção de sua constitucionalidade pelos contribuintes do tributo, a situação enseja a necessária proteção das expectativas legitimamente criadas” (STF – Pleno, ADI 4.985-ED, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 21.02.2020).

proteção da confiança legítima, bem como o argumento consequencialista de cunho econômico (*ad terrorem*), que é uma chaga nas discussões tributárias no STF.

Em 27.03.2020, o Tribunal Supremo se viu chamado a complementar o acórdão sobre a declaração de inconstitucionalidade de lei do Estado de Mato Grosso do Sul sobre sistema de conta única de depósitos à disposição da Justiça. Naquela ocasião, os embargos de declaração foram acolhidos para atribuir efeitos *ex nunc*, a partir de 05.12.2019, que foi a data do julgamento daquela ação direta.<sup>2</sup>

O Ministro Gilmar Mendes é claramente sensível ao argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico (*ad terrorem*) em matéria tributária. O alerta necessário consiste no potencial amesquinamento do grandioso mister do STF, que se limita à função de mero calculador, no lugar de distribuir Justiça à luz da Constituição da República, especialmente sabendo-se que ela e o cálculo frio nem sempre, ou melhor, dificilmente, andam lado a lado de mãos dadas.

Em 03.04.2020, o STF rejeitou os embargos de declaração opostos na ação direta de inconstitucionalidade, explicitando que tal proposta restou vencida quando do julgamento.<sup>3</sup> Aqui, uma preocupação importante. A modulação, a depender do quanto esvazia a decisão que declara a inconstitucionalidade, tem o potencial de reverter o placar ao final alcançado de votos, podendo fazer com que o vencido se torne vencedor, e este derrotado. É por isso que há temperamentos sempre necessários à aplicação do instituto da modulação, bem como constam limites materiais e procedimentais.

Em 15.04.2020, o STF se debruçou sobre algumas ações diretas, que versaram sobre a disponibilização ao Estado de parte percentual dos recursos de depósitos judiciais para finalidades discricionárias, em desacordo com as normas federais de regência. Naquele julgamento, o Relator trouxe como justificativa para a modulação a segurança jurídica “quando a nulidade puder resultar em prejuízos maiores para as partes

---

<sup>2</sup> No seu voto, o Relator explicou que: “A questão da modulação dos efeitos não foi abordada no voto condutor do acórdão porquanto não foi alegada por qualquer dos participantes do processo nem resulta do arcabouço jurídico considerado; porém agora a Presidência do TJMS afirma que a cassação da Lei redundaria na obrigação de recomposição de valores por parte do Judiciário, inviável diante de suas possibilidades orçamentárias. Diante dessa informação, parece-me que a produção de efeitos da declaração de nulidade do ato apenas a partir da data do julgamento do mérito da ADI é medida que se impõe” (STF – Pleno, ADI 4.733-ED, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 27.03.2020).

<sup>3</sup> Ademais, consta na ementa que: “2. A prosperar a pretensão da embargante de modulação dos efeitos da decisão para que tenha eficácia a partir do próximo exercício financeiro, estar-se-ia a dotar de infringência os embargos de declaração e a converter-se, no ponto, voto vencido em vencedor” (STF – Pleno, ADI 2.908-ED, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 03.04.2020).

ou a jurisdição. Evita-se, assim, que a aplicação fria da regra da nulidade retroativa propicie o surgimento de panorama igualmente inconstitucional”.<sup>4</sup>

Nesse acórdão, o Ministro Edson Fachin divergiu quanto à modulação, “por entender não estarem presentes os requisitos do art. 27 da Lei n. 9.868/99, uma vez que a modulação, no caso, esvazia o próprio conteúdo da declaração de inconstitucionalidade, ratificando a utilização indevida dos depósitos judiciais”.<sup>5</sup>

Em 11.05.2020, algumas ações diretas foram apreciadas pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. A questão de mérito versou sobre a repartição de competências legislativas, na medida em que à União compete legislar privativamente sobre direito processual e normas gerais de direito financeiro; e leis complementares oriundas de Estados-membros pretenderam dispor sobre a transferência de recursos financeiros provenientes de depósitos judiciais para utilização pelo Poder Executivo. Na ocasião, aplicando diversos precedentes sobre o tema, restou decidido que: “2. Leis estaduais que regulam a transferência de depósitos judiciais para o Poder Executivo são formalmente inconstitucionais por violação à competência da União para legislar privativamente sobre direito processual (art. 22, I, da CF) e para editar normas gerais de direito financeiro (art. 24, I, da CF). (...)”. Uma vez declarada a inconstitucionalidade da legislação estadual, houve análise e aplicação do instituto da modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, a qual restou assim vazada na ementa: “4. Necessidade de modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade, em razão do estado atual das finanças públicas estaduais, a demonstrar que a restituição imediata dos valores transferidos teria impacto sobre a continuidade de ações governamentais de interesse social”. Diante disso, naquela situação, a Suprema Corte decidiu declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 21.720/15 (de Minas Gerais) e das Leis Complementares

---

<sup>4</sup> No seu voto, o Relator fundamentou que: “Tal medida, consubstanciada no comando do artigo 27 da Lei federal 9.868/1999, mostra-se apropriada ao presente caso, porquanto a legislação estadual objurgada vigeu por longo período, possibilitando ao Estado membro a utilização dos recursos de depósitos judiciais em percentuais e finalidades não previstas na legislação federal”. Não obstante, mostrou-se sensível ao argumento *ad terrorem*: “É notória a situação de calamidade financeira dos Estados-membros, de forma que a necessidade de restituição dos referidos recursos poderia inviabilizar investimentos em áreas sociais sensíveis como saúde, educação e segurança, além de comprometer o pagamento dos servidores públicos e dos credores do Estado”. Na parte dispositiva de seu voto, o Relator explicita que a pro posta de modulação formulada era para que tivesse eficácia *ex nunc*, isto é, não retroativa, “de forma a convalidar a utilização dos recursos de depósitos judiciais até então realizada pelo Estado nos termos da legislação estadual” (STF – Pleno, ADI 5.456, Rel. Min. Luiz Fux, j. 15.04.2020). No mesmo sentido: STF – Pleno, ADI 5.747, Rel. Min. Luiz Fux, j. 15.04.2020.

<sup>5</sup> A divergência aberta pelo Ministro Edson Fachin foi acompanhada pelo Ministro Marco Aurélio, cuja orientação doutrinária é coerente e conhecida, no sentido contrário ao instituto da modulação (STF – Pleno, ADI 5.456, Rel. Min. Luiz Fux, j. 15.04.2020). No mesmo sentido: STF – Pleno, ADI 5.747, Rel. Min. Luiz Fux, j. 15.04.2020.

nº 201/15, 249/18 e 267/19 (de Mato Grosso do Sul), “com eficácia prospectiva a partir da data do presente julgamento”.<sup>6</sup>

A principal justificativa que foi explicitada pelo Ministro Alexandre de Moraes limitou-se ao argumento consequencialista de cunho econômico *ad terrorem*, consistente no “estado atual das finanças públicas estaduais”, com a exacerbação “a demonstrar que a restituição imediata dos valores transferidos teria impacto sobre a continuidade de ações governamentais de interesse social”. Ora, não constou em qualquer trecho do voto, muito menos de maneira expressa ou explícita, se a questão (consequencialista de cunho econômico *ad terrorem*) seria subsumida na categoria “razões de segurança jurídica” ou de “excepcional interesse social”, limitando-se apenas e tão somente a explicitar que impactaria a continuidade de “ações governamentais de relevância social”. Não houve qualquer motivação capaz de explicitar qualquer uma de tais categorias previstas no art. 27 da Lei nº 9.868/99.

Com efeito, foi o próprio Governador de Estado envolvido naquele julgamento quem pediu, nas informações prestadas, que fosse considerada a modulação temporal dos efeitos de eventual decisão contrária, a qual veio a se confirmar. A justificativa para tanto foi a aplicação do art. 27 da Lei nº 9.868/99, em razão de

---

<sup>6</sup> No voto do Relator, consta como justificativa apta a aplicar a modulação o seguinte trecho: “Considerando, por fim, o requerimento pela modulação de efeitos apresentado pelo Governador do Estado de Mato Grosso do Sul, com fundamento no art. 27 da Lei 9.868/1999; que parte dos precedentes acima mencionados também apreciaram requerimentos semelhantes; e que as finanças de todos os entes públicos passam por momento crítico, agravado pela situação de calamidade e emergência de saúde pública, ocasionada da pandemia do coronavírus (Covid-19), convém examinar, já no curso do presente julgamento de mérito, o referido pedido pela modulação de efeitos. Impõe-se reconhecer que a imediata devolução dos montantes transferidos às contas judiciais de origem provocaria sério desequilíbrio nas contas públicas estaduais, em prejuízo da continuidade de ações e programas de governo de relevância para toda a sociedade. Nesse sentido, a manifestação apresentada pelo Estado de Mato Grosso do Sul (...), em que afirma que ‘a gravidade atual emerge de forma muito preocupante com o crescimento da pandemia da COVID-19 e a necessidade de alocação urgente de todos os recursos públicos disponíveis para combatê-la de modo minimamente eficiente, salvando o máximo de vidas possível, com medidas de reforço ao sistema sanitário, com altos custos orçamentários para todo o sistema público, situação em que o Estado de Mato Grosso do Sul não é exceção’. É bem verdade que a modulação de efeitos, nos moldes pretendidos, diminui o alcance do juízo de inconstitucionalidade, especialmente do efeito dissuasório que se espera seja produzido sobre a conduta do Poder Público, que se valeu de norma inconstitucional para favorecer o erário com o patrimônio de particulares. No entanto, tenho que é próprio da prerrogativa conferida à CORTE pelo art. 27 da Lei 9.868/1999 o sopesamento de aspectos dessa natureza. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, especificamente no julgamento das ADIs 4.114-SE, 5.455-AL e 5.747-SP, Rel. Min. LUIZ FUX, admitiu a modulação de efeitos (eficácia *ex nunc*) para preservar a custódia de recursos oriundos de depósitos judiciais pelos Estados, dando, assim, uma sobrevida às normas que autorizaram essas transferências. A realidade das finanças públicas do Estado de Mato Grosso do Sul, assim como de todo o país, justifica essa excepcional modulação, em vista do interesse público na preservação, tanto quanto possível, da hígidez fiscal dos Estados, em prol da continuidade dos esforços de enfrentamento da pandemia da Covid-19, e de outras ações governamentais de relevância social” (STF– Pleno, ADI 5.353, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 11.05.2020; STF – Pleno, ADI 5.459, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 11.05.2020; STF – Pleno, ADI 6.263, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 11.05.2020).



argumento consequencialista de cunho econômico *ad terrorem*, na medida em que: “as finanças (...) passam por momento crítico, agravado pela situação de calamidade e emergência de saúde pública, ocasionada da pandemia do coronavírus (Covid-19)”. Pelo relato elaborado pelo Ministro Alexandre de Moraes, verifica-se que o pleito do Governador pareceu tangenciar a definição do “excepcional interesse social”, vez que houve menção à necessidade de alocação urgente de recursos para combatê-la, “de modo minimamente eficiente”.

É importante assinalar que o Ministro Alexandre de Moraes reconhece expressamente que o atendimento ao pleito formulado pelo Governador de Estado, “diminui o alcance do juízo de inconstitucionalidade, especialmente do efeito dissuasório que se espera seja produzido sobre a conduta do Poder Público”, curiosamente na mesma linha de reiteradas advertências feitas pelo Ministro Marco Aurélio.

Contudo, o Ministro Alexandre de Moraes entende que o art. 27 citado atribuiu ao STF a “prerrogativa” de sopesar aspectos sobre tal ponderação, qual seja, o alcance do juízo de inconstitucionalidade e o seu efeito dissuasório inerente, contraposto à urgência orçamentária necessária ao Estado para a consecução de seu mister, ainda mais diante do cenário calamitoso por todos conhecido.

Nessa “prerrogativa” de sopesamento, o Ministro Alexandre de Moraes entendeu que naquela situação o “interesse público” militaria em favor da preservação da higidez fiscal dos Estados, “em prol da continuidade dos esforços de enfrentamento da pandemia da Covid-19, e de outras ações governamentais de relevância social”. Aqui, novamente, parece tangenciar a justificativa sob a rubrica do “excepcional interesse social”.

Quanto ao efeito efetivamente atribuído àquela decisão, pode-se dizer que foi *ex nunc*, isto é, não retroativa ou irretroativa, a valer a partir da data do julgamento.

É imperioso assinalar que nos precedentes invocados pelo voto vencedor do Ministro Alexandre de Moraes, a justificativa ocorreu em razão do suposto desamparo de finalidades em razão da aplicação do efeito retroativo ou do lapso de tempo decorrido desde o advento da legislação então questionada.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Consta no trecho da ementa pertinente que: “5. A segurança jurídica impõe a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade da lei complementar objurgada, a fim de que a sanatória de um vício não propicie o surgimento de panorama igualmente inconstitucional, máxime porque a norma possibilitou ao Poder Executivo estadual a utilização de percentual dos recursos em finalidades não previstas na legislação federal, que poderiam ficar desamparadas pela aplicação fria da regra da nulidade retroativa” (STF – Pleno, ADI 5.455, Rel. Min. Luiz Fux, j. 20.11.2019). No mesmo sentido: STF – Pleno, ADI 4.114, Rel. Min. Luiz Fux, j. 13.12.2019; STF – Pleno, ADI 5.747, Rel. Min. Luiz Fux, j. 15.04.2020, com a

O Ministro Marco Aurélio, de maneira coerente com a sua orientação doutrinária, entende pela inaplicação do instituto da modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade para a miríade de situações que vem sendo adotada pela Suprema Corte, divergiu nesse ponto, sob o fundamento de que tal vulgarização acabaria por flexibilizar o Texto Constitucional, *verbis*:

“Eis a denominada inconstitucionalidade útil. Praticamente aposta-se na morosidade da Justiça. Proclamado o conflito da norma com a Constituição Federal, mitiga-se esta sob o ângulo da higidez, como se não estivesse em vigor até então, e assenta-se, como termo inicial do surgimento de efeitos da constatação do conflito, a data da sessão de julgamento. Lei inconstitucional é lei natimorta”.<sup>8</sup>

É importante assinalar que o Ministro Marco Aurélio se manteve rigorosamente coerente e fiel ao seu tradicional posicionamento, no sentido de que se admitir a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade traz insita uma série de consequências graves, de modo a não ser recomendada, muito menos em uma miríade de situações, como: a flexibilização do Texto Constitucional e a fraqueza da mensagem pedagógica enviada para a sociedade e para o governo, vez que o STF terminaria por funcionar como um órgão de segunda instância em relação ao governo, com o estímulo de cada vez mais produção de legislação inconstitucional, dentre outras. Isso já seria grave onde o governo atuasse com responsabilidade fiscal e com respeito aos direitos dos contribuintes. No Brasil, conduz à farras do fisco que já conhecemos, com o suporte de situações em razão de argumentos *ad terrorem* e o potencial de transformar o elevado mister do STF, de guardião da Constituição, em mero calculador dos prejuízos do fisco, com seus quebra-galhos quando possível.

Em 22.06.2020, foi concluído o julgamento pela 1ª Turma de acórdão versando sobre recurso em reclamação contra acórdão que, no tribunal de origem, achou por bem limitar temporalmente a aplicação da tese 69 da repercussão geral vinculante fixada no RE 574.706, sob o fundamento de que o acórdão paradigma não procedeu à modulação dos efeitos da decisão e considerou o quadro normativo existente à época. A

---

peculiaridade de que nesses dois últimos casos a lei questionada esteve em vigor por mais de uma década, de modo a consolidar um sem número de situações pretéritas durante tal lapso.

<sup>8</sup> STF – Pleno, ADI 5.353, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 11.05.2020; STF – Pleno, ADI 5.459, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 11.05.2020; STF – Pleno, ADI 6.263, Rel. Min. Alexandre de Moraes, j. 11.05.2020.

Reclamação da empresa contribuinte foi julgada procedente e o agravo interno interposto pela PGFN desprovido.<sup>9</sup>

Em 05.08.2020, o Pleno decidiu, em matéria de guerra fiscal, que: “Considerados a nulidade do ato normativo, a prevalência da Constituição, o desestímulo à edição de leis inconstitucionais e a jurisprudência do Tribunal sobre a guerra fiscal, descabe a modulação temporal dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade”.<sup>10</sup>

Em 18.08.2020, O Plenário do Supremo Tribunal Federal debreçou-se sobre questão relacionada ao estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), decidindo que não há violação ao princípio constitucional da não cumulatividade (Tema 490 da repercussão geral). Na ocasião, a Suprema Corte decidiu que o art. 8º, inciso I, da Lei Complementar nº 24/75, seria constitucional, conferindo à decisão “efeitos *ex nunc*, a partir da decisão do Plenário desta Corte, para que fiquem resguardados todos os efeitos jurídicos das relações tributárias já constituídas; e, caso não tenha havido ainda lançamentos tributários por parte do Estado de destino, este só poderá proceder ao lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da presente decisão”, nos termos do voto divergente.<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> O Relator delimitou o que foi objeto de questionamento naquela reclamação: “No caso *sub examine*, sustenta a empresa autora que a decisão reclamada, ao limitar a aplicação do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal aos pagamentos realizados até 31 de dezembro de 2014, teria violado a tese vinculante fixada no julgamento do RE 574.706 – Tema 69 da sistemática da repercussão geral” (STF – 1ª Turma, Rcl. 35.572-AgR-AgR, Rel. Min. Luiz Fux, j. 22.06.2020).

<sup>10</sup> No sentir firme do Relator: “Surge necessário resistir à mitigação dos pronunciamentos do Supremo, uma vez assentado o conflito de lei com a Constituição Federal. Toda norma editada em desarmonia com esta última é nula, natimorta”. “Quando o Tribunal não declara, como deve fazê-lo, inconstitucional certa lei desde o nascedouro, acaba por incentivar as Casas Legislativas a editarem normas à margem da Lei Maior, apostando na passagem do tempo e, até mesmo, na inércia quanto à impugnação” (STF – Pleno, ADI 3.674-Ed-Ed, Rel. Min. Marco Aurélio, j. 05.08.2020).

<sup>11</sup> No voto que restou vencido, o Relator deu provimento ao recurso extraordinário da empresa contribuinte, para declarar a nulidade de determinação da autoridade administrativa regional “que proíbe o creditamento integral de ICMS a partir de 1º.09.2004, assim como prescrever que os créditos não utilizados em cumprimento a essa determinação possam ser utilizados pela Recorrente na apuração de sua conta corrente de ICMS, com correção monetária”, além de declarar incidentalmente a inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual e fixar a interpretação no sentido de que o art. 8º, incisos I e II, da Lei Complementar nº 24/75, não teriam sido recepcionadas, “vez que em descompasso com as regras da não-cumulatividade e de competência tributária previstas na Constituição de 1988”. O Ministro Gilmar Mendes, que inaugurou a divergência, acompanhada pela maioria da Corte, explicou, com base em precedentes do Tribunal, que: “Percebe-se, assim, que a jurisprudência desta Suprema Corte é firme e consistente ao assentar que o princípio da não cumulatividade em matéria de ICMS deve ser interpretado no sentido de que o crédito a ser dado na operação posterior equivale ao valor efetivamente suportado pelo contribuinte nas etapas anteriores. Assim, a regra geral é que qualquer tipo de isenção – ainda que parcial –, de redução da base de cálculo ou de alíquota possibilita o estorno proporcional na etapa seguinte”. Em seguida, dedicou tópico específico para justificar a modulação que restou aplicada ao caso, sob a justificativa inicial de que: “Tal instituto busca evitar que a decisão proferida por esta Corte afete, de forma negativa e relevante, importantes valores sociais, especialmente os princípios da boa-fé e da confiança legítima, que, no caso, respaldam os atos praticados e o eventual tratamento favorável concedido aos contribuintes beneficiados

Em 24.08.2020, o Pleno decidiu recurso sobre a modulação na questão de modificação do prazo prescricional do FGTS, decidido anteriormente consoante o Tema 608 da sistemática da repercussão geral. Na ocasião, acolheu os embargos de declaração, “apenas para fazer constar que deve ser observada na presente ação a modulação de efeitos decidida por esta Corte no julgado do ARE 709.212, nos termos do voto do Relator”.<sup>12</sup>

Em 31.08.2020, o Pleno acolheu os aclaratórios para atribuir efeito *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos do decreto que instituiu regime de substituição tributária com diferenciação da base de cálculo entre indústrias com produção no Estado do Ceará (indústria com produção integrada) e as demais indústrias, constituindo benefício fiscal sem o necessário convênio interestadual.<sup>13</sup>

---

com legislação estadual que concedeu crédito presumido ou fictício, até o presente julgamento. Tratando-se de ato normativo que vigeu e produziu efeitos, com a presunção de sua constitucionalidade pelos contribuintes do tributo, a situação enseja a necessária proteção das expectativas legitimamente criadas”. Ademais, justificou: “É que os valores discutidos na presente ação são bilionários, o que pode levar, de um lado, uma empresa à falência ou, de outro, ao aumento do déficit público, nas já combalidas finanças estaduais. A título ilustrativo, cito a informação trazida pelo Estado de São Paulo, na condição de *amicus curiae*, o qual informa que, caso prevaleça a tese de que seria vedado o estorno proporcional de crédito de ICMS na presente hipótese, isso representaria um risco de devolução de créditos na ordem de R\$ 9 bilhões de reais apenas pelo referido Estado. Por outro lado, ainda que a posição por mim defendida se sagre vencedora, há o risco de que os Estados que não adotaram qualquer medida em relação ao estorno proporcional dos créditos assim o procedam com base no entendimento desta Suprema Corte, de forma retroativa aos últimos cinco anos”. Acrescentou ainda que: “Enfim, penso que é pertinente fazer esse último registro, quanto às consequências deste julgamento, não como um elemento extrajurídico e, portanto, alheio a este momento, mas como uma questão que tem, sim, íntima conexão com o cerne do sistema tributário e com o papel institucional desta Corte. Deve-se especial atenção ao artigo 20 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), o qual expressamente determina que as consequências práticas das decisões judiciais sejam levadas em consideração pelo julgador”. “Em outras palavras, nosso mister constitucional inclui a proteção dos direitos fundamentais do contribuinte contra qualquer ação do fisco, seja no plano da legislação, seja no plano administrativo, que destoe do figurino constitucional; mas também a defesa das competências constitucionais tributárias e – devo dizer – da arrecadação tributária, peça-chave do conceito de Estado Fiscal, como hoje o conhecemos”. Em síntese: “Assim, entendo que é o caso de modular os efeitos da decisão para que ela produza efeitos a partir da decisão do Plenário desta Corte”. O voto do Min. Edson Fachin, Relator originário do caso, foi acompanhado pelos Ministros Marco Aurélio e Roberto Barroso. Não participaram do julgamento os Ministros Celso de Mello e Rosa Weber (STF – Pleno, RE 628.075, Rel. Min. Edson Fachin, Red.p/ac. Min. Gilmar Mendes, j. 18.08.2020).

<sup>12</sup> Com efeito, naquele precedente restou declarada a inconstitucionalidade dos dispositivos que previam a prescrição trintenária ao FGTS, sob o fundamento de violação ao art. 7º, inciso XXIX, da Lei Maior. Naquele caso, a modulação restou assim decidida: “A modulação que se propõe consiste em atribuir à presente decisão efeitos *ex nunc* (prospectivos). Dessa forma, para aqueles cujo termo inicial da prescrição ocorra após a data do presente julgamento, aplica-se, desde logo, o prazo de cinco anos. Por outro lado, para os casos em que o prazo prescricional já esteja em curso, aplica-se o que ocorrer primeiro: 30 anos, contados do termo inicial, ou 5 anos, a partir desta decisão. (...)” (STF – Pleno, RE 522.897-Ed-Ed, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 24.08.2020).

<sup>13</sup> A justificativa foi explicitada pelo Relator no seu voto: “No entanto, nas razões dos embargos, a parte alega o risco de insegurança jurídica das relações pactuadas, bem como a necessidade de tempo para que o estado e os contribuintes possam se adequar a uma nova sistemática de tributação”. Registrou ainda que naquela hipótese a norma vigorou por mais de sete anos, “com presunção de constitucionalidade, de modo que a atribuição de efeitos retroativos à declaração de inconstitucionalidade geraria um grande impacto



Em 13.10.2020, o Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu o exame de questão relacionada ao ICMS-ST nas operações com energia elétrica, com o estabelecimento de dispositivos no Regulamento do ICMS ao arripio do princípio da legalidade, por ausência de previsão legal. A ADI que foi ajuizada contra os dispositivos pertinentes no Regulamento do ICMS teve o seu pedido julgado procedente, “com eficácia *ex nunc*, para que se considere insubsistente o Decreto a contar da publicação deste acórdão”. Declarada a inconstitucionalidade, por múltiplas violações, constou no voto da Relatora originária do caso, Ministra Ellen Gracie, depois sucedida pela Ministra Rosa Weber, a proposta de modulação na modalidade *ex nunc, verbis*: “Tendo em conta que a inconstitucionalidade reconhecida diz respeito à substituição tributária e não ao imposto em si, cuja higidez não se questiona nestes autos, tenho que é o caso de modular os efeitos do reconhecimento de inconstitucionalidade para que se considere insubsistente o Decreto a contar da publicação deste acórdão”. No mesmo sentido, o Ministro Roberto Barroso acrescentou que: “Os efeitos prospectivos se justificam considerando que o imposto é antecipado pela distribuidora e seu ônus – na maior parte das vezes – é repassado ao destinatário da energia, não arcando a distribuidora efetivamente com esse custo”.<sup>14</sup>

Em 07.12.2020, o Pleno rejeitou, por unanimidade, os embargos de declaração opostos, sob o fundamento de que: “Inexistente virada de jurisprudência, tampouco presente inovação capaz de afetar a segurança jurídica, não há falar em modulação dos efeitos do julgado”. Na ocasião, a questão versou sobre a possível inscrição no Cadastro de Inadimplentes do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI/CADIN), bem como direito de os entes federados condicionar a entrega de recursos ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias.<sup>15</sup>

Em 07.12.2020, a 1ª Turma decidiu pela impossibilidade de atender ao pedido de modulação dos efeitos da decisão, vez que não ocorreu naquela hipótese qualquer alteração de jurisprudência dominante. Ao contrário, quando da apreciação do RE

---

financeiro, além de insegurança jurídica” (STF – Pleno, ADI 6.222.ED, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 31.08.2020).

<sup>14</sup> STF – Pleno, ADI 4.281, Rel. Min. Rosa Weber, Red.p/ac. Min. Cármen Lúcia, j. 13.10.2020.

<sup>15</sup> A justificativa subjacente ao voto da Relatora foi no seguinte sentido, aqui sintetizado: “Com efeito, consoante fiz ver ao julgamento do mérito do recurso extraordinário, a jurisprudência desta Suprema Corte evoluiu no sentido da preservação do interesse público, afastando a inscrição em cadastro de inadimplentes como causa para o bloqueio de repasses devidos a entes públicos, enquanto não atendidas, de forma completa e exauriente, as garantias do contraditório, ampla defesa e devido processo administrativo” (STF – Pleno, RE 1.067.086-ED, Rel. Min. Rosa Weber, j. 07.12.2020).

576.321-RG, o STF reafirmou o entendimento reiterado sobre o tema, reconhecendo a inconstitucionalidade da taxa de limpeza de vias e logradouros públicos, razão pela qual incabível a modulação de seus efeitos.<sup>16</sup>

## CONCLUSÃO

É importante lembrar-se da parte teórica fundamental que aprendemos nos bancos da faculdade que deveria prevalecer. Ocorre que, no Brasil, “é difícil competir com a realidade”, como dizem alguns comediantes. E é a mais dura verdade. O que seria para chorar, o povo encantado por uma boa risada, acaba sorrindo. A declaração de inconstitucionalidade, por si só, deveria ser medida tão excepcional que para ser adotada requer necessário e apropriado ônus argumentativo, sob pena de violação ao dever de motivar as decisões judiciais, previsto no art. 93, inciso IX, da Lei Maior.

A modulação, consistente no alívio da inconstitucionalidade declarada, é tão mais grave para o ordenamento jurídico, que se submete a limites materiais e processuais, consoante prevê o art. 27 da Lei nº 9.868/99 e o art. 927, § 3º, do CPC. Isso ocorre por uma razão simples. Apesar de identificada, reconhecida e declarada a inconstitucionalidade, o STF tolera a produção de efeito da lei em questão para não acarretar violência ainda maior contra a ordem jurídica. Há decisões que são vocacionadas ao efeito *ex nunc* (não retroativo), considerando a proteção da confiança legítima dos contribuintes, bem como o decurso de tempo e a consolidação das situações existentes.

Contudo, quando aplicado o instituto da modulação temporal dos efeitos da decisão que declara a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, deve ela ser adotada com observância muito mais rigorosa do ônus argumentativo. Muita mais do que explicar, é necessário convencer. E para tanto, é necessário também o uso (e se possível até o abuso, que aqui é proveitoso) dos argumentos jurídicos que remontam à parametrização vertical em relação à Constituição Federal.

O que é no caso, no que consiste, a partir de quando e em quais situações, por exemplo, são perguntas que devem ser devidamente esclarecidas, com a devida justificativa, sempre que o STF decidir pela aplicação do instituto da modulação. É

---

<sup>16</sup> A justificativa foi a reiteração da jurisprudência: “É pacífico no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF) o entendimento de que a inexistência de alteração de jurisprudência dominante torna incabível a modulação dos efeitos do julgamento” (STF – 1ª Turma, RE 996.476-AgR-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 07.12.2020).

inconcebível que tal justificativa se limite apenas e tão somente ao argumento pragmático ou consequencialista de cunho econômico (*ad terrorem*), sob pena de transformar o elevado mister do STF como Corte Constitucional, consoante vocação prevista na Lei Maior, e amesquinhá-lo à mera função de calculador (como se fosse um tribunal burocrático ou administrativo à serviço do governo).

Isso traz graves consequências para a nossa combalida democracia. A começar pela mensagem pedagógica que é enviada e que deixa de ser enviada, tanto para a sociedade como também para o governo. Nesse sentido, é importante registrar que, com a iminente aposentadoria compulsória do Ministro Marco Aurélio, que é o único que doutrinariamente sustenta entendimento frontal e francamente contrário ao instituto da modulação temporal, a partir da posse de seu substituto, é possível que haja maior naturalidade na sua aplicação.

Em tempos pandêmicos (e pós-pandêmicos), é importante que a discussão em torno do instituto da modulação não ocorra em nível superficial ou para que seja alcançado o resultado final desejado pelo Ministro votante, mas que haja efetiva explicitação e explicação das razões jurídicas que o levaram a propor (ou reforçar) a modulação naquela situação posta.

O Tribunal, como o órgão julgador colegiado de cúpula do Poder Judiciário, conta com massa crítica suficiente para delimitar, segundo a sua própria jurisprudência, os contornos iniciais quanto ao tema de interpretação e aplicação do instituto da modulação temporal nas suas decisões. Isso foi objeto de livro que tivemos a felicidade de publicar há alguns anos. É importante que hoje, levando em consideração o ambiente virtual no qual os julgamentos estão ocorrendo, e as reclamações legítimas que temos assistido, que cada Ministro reflita em torno de sua orientação doutrinária a respeito da hermenêutica sobre modulação e se mantenha coerente, na medida do possível.

É necessário que as decisões não sejam tomadas casuisticamente, adotando-se uma medida para o fisco e outra para os contribuintes. É importante que a excepcionalidade da modulação seja compreendida e as situações que levam à sua aplicação sejam francamente debatidas entre os Ministros. É igualmente necessário que em toda e qualquer hipótese de modulação, ela venha acompanhada de seus temperamentos, considerando as situações geradas a partir de sua aplicação, sob pena de multiplicar o contencioso sobre o tema, ao invés de pacificar definitivamente a questão constitucional objeto de pronunciamento pelo STF.

Do contrário, tal importante e poderoso instrumento poderá ser usado para amenizar ou esvaziar decisões que foram tomadas pelo Tribunal e pautaram o comportamento da sociedade civil e da comunidade jurídica, gerando ainda mais insegurança jurídica nesse ambiente de negócios tão conturbado chamado Brasil. Cabe a todos e a cada um ficar de olho... Olho vivo e faro fino!



**IMUNIDADE DO ITBI NA INCORPORAÇÃO DE BENS IMÓVEIS PARA FINS  
DE INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SOCIAL. ANÁLISE DO RE 796.376  
(TEMA 796/STF)**

**FELLIPE CIANCA FORTES**

Advogado Tributarista. Doutorando e Mestre em Direito Negocial pela Universidade Estadual de Londrina. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Professor conferencista do IBET

**MARÍLIA COLETTI SCARAFIZ**

Graduanda em Direito pela Universidade Estadual de Londrina

## **I. INTRODUÇÃO**

A Constituição Federal outorga competência tributária aos Municípios para instituírem o ITBI, imposto sobre “a transmissão ‘intervivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição” (art. 156, II). Essa competência é complementada pelo § 2º, I, do mesmo dispositivo, que imuniza “a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, [...] a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”<sup>1</sup>.

As transmissões de bens imóveis não sofrem apenas a incidência do ITBI; caso o transmitente venha a aferir ganho de capital na operação – diferença positiva entre o valor da alienação e o custo de aquisição –, estará sujeito também ao imposto sobre a renda, seja pessoa física ou jurídica. A legislação, porém, permite a realização de planejamentos tributários, com os transmitentes de bens imóveis buscando alternativas para obter eficiência tributária na operação.

---

<sup>1</sup> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; [...] § 2º O imposto previsto no inciso II: I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; [...]

Uma dessas possibilidades está prevista no art. 23 da Lei nº 9.249/95, o qual prevê que “As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado”. As implicações são: (i) caso a incorporação para fins de integralização do capital social ocorra pelo valor do bem constante da declaração do imposto de renda, esse montante deverá ser utilizado para o registro do bem na pessoa jurídica e para a subscrição das quotas sociais; (ii) se ocorrer pelo valor de mercado, o ganho de capital deverá ser tributado<sup>2</sup>. Essas alternativas podem gerar economia tributária relevante, pois enquanto na primeira hipótese há o efeito prático de permitir-se postergar a incidência do imposto de renda incidente e sobre eventual ganho de capital, na segunda possibilita-se atualizar o valor do bem transmitido com um carga tributária diferenciada, pois a legislação outorga uma série de reduções e isenções fiscais para a tributação do ganho de capital relacionada com a data de aquisição do bem (quanto mais antiga, menor poderá ser a tributação). Em ambos os casos, a transferência do bem da pessoa física à pessoa jurídica será imune ao ITBI.

Ocorre que os Municípios, visando incrementar a sua arrecadação, passaram a defender a tese de que nas operações nas quais o bem é transmitido por valor diverso ao de mercado – a exemplo da transferência pelo valor de registro previsto do art. 23 da Lei nº 9.249/95 –, a imunidade do ITBI alcança somente o montante relativo à incorporação e conversão em quotas sociais, resultando na possibilidade de se tributar a parcela do imóvel que ultrapassar o capital social subscrito, ou seja, a diferença entre o valor de mercado e o de transmissão.

O entendimento contrário, defendido pelos contribuintes, é no sentido de que a imunidade prevista no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal tem por objeto a operação de transmissão e independe do valor real do bem. Assim, de forma objetiva, para não ocorrer a incidência do ITBI, basta que a operação tenha por objeto a transmissão que visa incorporar bem à pessoa jurídica para integralizar capital social.

Submetida a controvérsia ao Poder Judiciário, o Supremo Tribunal Federal, em 25 de setembro de 2020, no julgamento do recurso extraordinário nº 796.376 (tema

---

<sup>2</sup> Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado. § 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983. § 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

796 de repercussão geral), definiu, por maioria, a tese de que “A imunidade em relação ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”.

O acórdão foi assim ementado:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. IMUNIDADE PREVISTA NO ART. 156, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO. APLICABILIDADE ATÉ O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO IMPROVIDO.

1. A Constituição de 1988 imunizou a integralização do capital por meio de bens imóveis, não incidindo o ITBI sobre o valor do bem dado em pagamento do capital subscrito pelo sócio ou acionista da pessoa jurídica (art. 156, § 2º,).

2. A norma não imuniza qualquer incorporação de bens ou direitos ao patrimônio da pessoa jurídica, mas exclusivamente o pagamento, em bens ou direitos, que o sócio faz para integralização do capital social subscrito. Portanto, sobre a diferença do valor dos bens imóveis que superar o capital subscrito a ser integralizado, incidirá a tributação pelo ITBI.

3. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 796, fixada a seguinte tese de repercussão geral: “A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”.

Essa decisão, contudo, é de questionável aplicabilidade, não pacifica a questão, além de ser materialmente discutível, conforme se passa a analisar.

## **II. A FALSA PROBLEMÁTICA DO ALCANCE DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DO ITBI SOBRE IMÓVEIS INCORPORADOS AO PATRIMÔNIO DE PESSOA JURÍDICA, QUANDO O VALOR TOTAL DESSES BENS EXCEDEREM O LIMITE DO CAPITAL SOCIAL A SER INTEGRALIZADO**

O primeiro ponto acerca da decisão sob análise passível de debate volta-se para as premissas fáticas postas em julgamento, que levaram a uma falsa problemática do alcance da imunidade tributária do ITBI. Não se trata propriamente de desacerto incorrido pelo Supremo Tribunal Federal, visto que a decisão foi proferida de acordo com as especificidades daquela lide, mas é uma questão que demanda reflexões e que pode, ao final, levar à superação ou à adequação da tese firmada no RE nº 796.376.

Conforme exposto, a Constituição Federal outorgou competência tributária aos Municípios para tributarem a transmissão *intervivos*, a qualquer título, por ato

oneroso, de bens imóveis. À sua vez, o Código Tributário Nacional, em sua função de estabelecer normas gerais em matéria tributária para definir os fatos geradores dos impostos previstos na Carta Magna (art. 146, III, *a*, Constituição Federal<sup>3</sup>), estabelece:

Art. 35. O imposto [...] sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

A expressão “fato gerador”, no contexto do Código Tributário Nacional, é polissêmica, pois, apesar da definição constante do art. 114<sup>4</sup> tratar-se “da situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, ora é empregada como materialidade do tributo – quando o legislador faz referência aos acontecimentos sociais dotadas de economicidade, eleitos pela Constituição Federal como passíveis de tributação –, ora como critério temporal da regra-matriz de incidência tributária – quando se referem a momentos em que se consideram ocorridos os referidos acontecimentos sociais –, ora como o fato jurídico tributário em sua totalidade – concretização do acontecimento social em tempo e lugar determinados. No caso do art. 35, ao que parece, a expressão “fato gerador” foi empregada na primeira acepção, referindo-se à materialidade do ITBI e atrelando a operação de transmissão às definições do direito civil.

Essa delimitação é de suma relevância, pois impacta diretamente na base de cálculo constitucionalmente admitida e na própria incidência tributária.

O art. 4º do Código Tributário Nacional<sup>5</sup> prevê que a natureza jurídica do tributo é delimitada a partir do seu fato jurídico tributário. Mais do que isso, a sua constitucionalidade é aferida pelo cotejo entre materialidade e base de cálculo, que permitirá identificar com precisão o real objeto da tributação e, por consequência, a sua pertinência com a Constituição Federal.

---

<sup>3</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...]

<sup>4</sup> Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

<sup>5</sup> Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.



A materialidade do tributo – critério material da regra-matriz de incidência tributária –, consubstancia na descrição (positivada) de um acontecimento social, mais especificamente uma conduta humana dotada de economicidade, eleita como desencadeadora de tributação. Por sua vez, a base de cálculo, ao lado da alíquota, compõe o critério quantitativo da regra-matriz, responsável pela apuração da parcela do acontecimento social que será vertida aos cofres públicos. Como tal, a principal função da base de cálculo é traduzir a materialidade do tributo em valor, o que a coloca como um dos elementos principais, senão o central, do fenômeno jurídico tributário; por corresponder, em valor, ao acontecimento social objeto da tributação, a base de cálculo confirma ou invalida a materialidade legal do tributo e atesta a sua (in)constitucionalidade. Nesse contexto, é válido afirmar que, especialmente para os impostos, há uma, e somente uma, base de cálculo constitucionalmente possível, qual seja, aquela que traduza com exatidão a materialidade da competência outorgada.

No caso do ITBI, a competência constitucional pode ser decomposta nas seguintes materialidades: (i) realizar operação de transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física; (ii) realizar operação de transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia; e (iii) realizar operação de transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de direitos de aquisição de bens imóveis. Por consequência, a partir das premissas aqui estabelecidas, a base de cálculo constitucionalmente aceita do ITBI deve corresponder ao valor da operação de transmissão do bem imóvel ou dos seus direitos, não sendo admissível que a tributação recaia sobre o valor venal do bem, conforme impropriamente estabelecido pelo art. 39 do Código Tributário Nacional. Eleger como base de cálculo de um imposto o valor venal do bem implica que a incidência tributária ocorre sobre a propriedade do mesmo, materialidade afeta a outros impostos que não o ITBI – v.g. IPTU, ITR e IPVA – e torna inconstitucional qualquer pretensão tributação de operação de transmissão.

O Supremo Tribunal Federal, em diversas oportunidades, declarou a inconstitucionalidade de tributos em razão de vícios em suas bases de cálculo, previstas explícita ou implicitamente na Constituição Federal. Por exemplo, no RE nº 574.706/PR (tema 69 de repercussão geral), fixou-se a tese “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”.

Extrai-se do voto do Ministro Luiz Fux:

Portanto, a integração do valor do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS traz como inaceitável consequência que contribuintes passe a calcular as exações sobre receitas que não lhes pertence, mas ao Estado-membro (ou ao Distrito Federal) onde se deu a operação mercantil (art. 155, II, da CF). A parcela correspondente ao ICMS pago não tem, pois, natureza de faturamento (e nem mesmo de receita), mas de simples ingresso de caixa (na acepção ‘supra’), não podendo, em razão disso, comporta a base de cálculo que do PIS, quer da COFINS.

[...] o ICMS não poderá integrar a base de cálculo da Cofins pelos seguintes motivos: (I) o alcance do conceito constitucional de faturamento e receita não permite referida dilação na base de cálculo da exação; (II) isso representaria afronta aos princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva; e (III) o previsto no art. 154, I, da Constituição Federal seria afrontado.

Ainda, no RE nº 559.937 (tema 1 de repercussão geral), no qual foi declarada a inconstitucionalidade de parte do art. 7º, I, da Lei nº 10.865/04 por incluir o ICMS e as próprias contribuições nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as operações de importação, o Ministro Dias Toffoli fez a seguinte ressalva:

A postura deste Supremo Tribunal Federal - em que pesem as reiteradas tentativas no sentido de expandir, via lei ordinária, o conteúdo e o alcance de conceitos utilizados pela Constituição Federal para atribuir competências legislativas - é a de que se deve preservar o sentido empregado no sistema de Direito positivo ao tempo da outorga constitucional. Vários são os exemplos nesse sentido, valendo citar o RE nº 166.722/RS, em que se declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, I, da Lei nº 7.787/89, que, a pretexto de atribuir competência para instituir contribuições sociais incidentes sobre a “folha de salários” (art. 195, I, a, CF), incluiu no âmbito de incidência os valores pagos a “autônomos e administradores”.

Assim, a conclusão do Supremo se deu no sentido de que o art. 7º da Lei 10.865 estabeleceu uma nova fórmula de cálculo do valor aduaneiro e extrapolou os limites constitucionais que determinam que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem devem ter como base de cálculo o valor aduaneiro.

O apontamento feito pelo Ministro Celso de Mello no RE nº 446.003 AgR também é pertinente:

O fato irrecusável é um só, Senhores Ministros: a Constituição, quando atribuí competência impositiva ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência das outras pessoas políticas, exige que só se alcancem, mediante incidência do ISS, os atos e fatos que se possam qualificar, juridicamente, como serviços.

Deste modo, cabe ao legislador infraconstitucional observar estritamente os fatos previstos na Constituição Federal como desencadeadores de tributação, sendo-lhe vedado instituir tributo de forma diversa à constitucionalmente prevista, tal como mediante alteração ou alargamento dos sentidos empregados pelo texto constitucional ou eleição de base de cálculo destoante da materialidade.

É justamente por essa razão que se afirmou inicialmente ser falsa a problemática do alcance da imunidade tributária do ITBI; a Constituição Federal não autoriza a incidência desse imposto sobre (tenha como base de cálculo) o valor venal do imóvel, mas única e exclusivamente sobre o valor da operação de transmissão, que não necessariamente é realizada pelo valor de mercado do bem imóvel. Assim, ao ocorrer a transmissão de bem imóvel à pessoa jurídica para fins de integralização de capital social, pouco importa, para a imunidade, o valor venal do bem; a tributação, que ordinariamente incide sobre a operação de transmissão e deveria atingir apenas o seu valor correspondente, é simplesmente afastada pela desoneração constitucional, independentemente de qualquer (inexistente) “alcance” quantitativo.

O valor venal ou de mercado do bem imóvel nas transmissões é relevante somente sob perspectiva da legalidade da operação. Se a transferência ocorrer pelo valor de registro do imóvel, o Fisco Municipal não pode exigir o ITBI sobre o valor venal, à medida que deve ser guardado respeito ao valor da operação praticado; porém, lhe é permitido fiscalizar a correção do valor declarado. Não se trata de tarefa fácil – mormente porque a legislação civil admite até mesmo a transmissão gratuita de bens –, mas foi um ônus assumido pelo constituinte ao eleger tais operações como fatos tributáveis.

Apesar disso, o próprio ordenamento jurídico dispõe de meios dos quais as Fazendas Municipais podem se socorrer para aferir a legalidade das operações. O Código Civil, Lei nº 10.406/02, por exemplo, enuncia uma série de condicionantes que outorgam validade ao negócio jurídico. É necessário que seja realizado por agente capaz, tenha objeto lícito e obedeça à forma prevista ou não defesa em lei (art. 104<sup>6</sup>). A vontade declarada pelas partes deve ser espontânea e livre de defeitos (arts. 138 a 165), sob pena de anulabilidade. Ainda, são nulos os negócios quando (i) for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade (ii) tiver por objetivo fraudar lei imperativa ou (iii) a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem

---

<sup>6</sup> Art. 104. A validade do negócio jurídico requer: I - agente capaz; II - objeto lícito, possível, determinado ou determinável; III - forma prescrita ou não defesa em lei.

cominar sanção (art. 166<sup>7</sup>). Todos esses dispositivos podem ser empregados pela fiscalização tributária para infirmar o valor da operação praticado pelo contribuinte, caso identificadas irregularidades.

Por exemplo, as operações de compra e venda de bens imóveis são ordinariamente realizadas pelo valor de mercado do bem, de modo que o negócio que destoe desse padrão pode estar eivado de alguma irregularidade. Transmissão a subpreço pode significar ocultação patrimonial ou fraude a credores, enquanto a sobrepreço, lavagem de dinheiro. Trata-se de indícios que podem desencadear fiscalização para aferir a legalidade do preço praticado na operação e, se for o caso, proceder ao arbitramento da base de cálculo do ITBI.

A legislação do Município de Londrina/PR (Código Tributário Municipal – Lei nº 7.303/97) parece seguir por essa linha:

Art. 183. A base de cálculo do imposto é o valor venal do imóvel e dos bens ou direitos transmitidos, apurado na data do efetivo recolhimento do tributo. Parágrafo único. O valor venal será declarado pelo contribuinte ou arbitrado pelo Fisco, na forma da lei e do regulamento.

No caso da incorporação de bem imóvel para fins de integralização de capital social, é preciso se atentar ao citado art. 23 da Lei nº 9.249/95, o qual autoriza que a pessoa física efetue a transmissão à pessoa jurídica pelo valor de registro (constante da sua Declaração de Imposto de Renda) ou pelo valor de mercado. Ambos são lícitos e a opção do contribuinte deve ser respeitada pelo Fisco Municipal – circunstância que não afasta o direito fazendário à fiscalização –, resguardando-se a imunidade tributária independentemente do valor praticado. Apesar disso, inexistente um terceiro valor admitido pelo ordenamento para essa operação de incorporação e sua prática autoriza o Fisco a desconsiderar as declarações do contribuinte e restringir a aplicação da desoneração.

Em sentido contrário à ideia ora exposta, poder-se-ia argumentar, com base no Princípio da Capacidade Contributiva, que a riqueza recebida pelo destinatário do bem justificaria que o ITBI incida sobre o valor do imóvel, e não da transmissão praticada. Porém, não se pode perder de vista que, no ordenamento jurídico brasileiro, esse Princípio

---

<sup>7</sup> Art. 166. É nulo o negócio jurídico quando: I - celebrado por pessoa absolutamente incapaz; II - for ilícito, impossível ou indeterminável o seu objeto; III - o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito; IV - não revestir a forma prescrita em lei; V - for preterida alguma solenidade que a lei considere essencial para a sua validade; VI - tiver por objetivo fraudar lei imperativa; VII - a lei taxativamente o declarar nulo, ou proibir-lhe a prática, sem cominar sanção.



foi adotado sob uma perspectiva objetiva, ou seja, a tributação não considera a capacidade econômica efetiva do contribuinte, mas a capacidade ostentada, presumida, conforme signos de riqueza externalizados em cada um dos fatos jurídicos tributários constitucionalmente previstos. Importa ao Princípio da Capacidade Contributiva o fato jurídico tributário sob a forma praticada, independentemente do impacto subjetivo causado pelo negócio.

Portanto, a problemática do alcance da imunidade tributária do ITBI não sobrevive a uma análise mais acurada, à medida que existem somente dois valores admitidos pela legislação para a operação de incorporação de bens imóveis na pessoa jurídica para fins de integralização do capital social e a opção do contribuinte deve ser respeitada, não cabendo ao Fisco Municipal tributar base diversa daquela eleita na operação, salvo em caso de comprovada ilegalidade.

### **III. DA ESPECIFICIDADE DO CASO AFETADO AO REGIME DE REPERCUSSÃO GERAL QUE IMPEDE A FORMAÇÃO DE PRECEDENTE APLICÁVEL À GENERALIDADE DOS CASOS. *DISTINGUISHING* DOS CASOS COMUNS**

O relatório apresentado pelo Ministro Marco Aurélio, relator do RE nº 796.376, aponta uma circunstância bastante específica ao caso que serviu de base para o acórdão paradigma ora analisado: “Anota que, de acordo com o ato constitutivo, a diferença entre o preço dos imóveis e a quantia integralizada é contabilizada como reserva de capital.”

A intenção da empresa recorrente, ao que parece, era demonstrar que, apesar de ter sido optada pela realização da incorporação com base no valor de registro do bem imóvel, a diferença para o valor real inicialmente constituiria uma reserva de capital, de forma que a imunidade do ITBI deveria recair sobre o valor total do imóvel diante da futura capitalização do montante excedente.

Esse fato, porém, foi determinante para as conclusões esboçadas pelo Ministro Alexandre de Moraes em seu voto divergente, acompanhado pela maioria dos Ministros:

Assim, o argumento no sentido de que incide a imunidade em relação ao ITBI, sobre o valor dos bens incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica, em

realização de capital, excedente ao valor do capital subscrito, não encontra amparo no inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF/88, pois a ressalva sequer tem relação com a hipótese de integralização de capital.

Reitere-se, as hipóteses excepcionais ali inscritas não aludem à imunidade prevista na primeira parte do dispositivo. Esta é incondicionada, desde que, por óbvio, refira-se à conferência de bens para integralizar capital subscrito.

Revelaria interpretação extensiva a exegese que pretendesse albergar, sob o manto da imunidade, os imóveis incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica que não fossem destinados à integralização do capital subscrito, e sim a outro objetivo -como, no caso presente, *em que se destina o valor excedente à formação de reserva de capital*. (g.n.)

A tese 796, portanto, aplica-se exclusivamente às transmissões de bens imóveis para integralização de capital social realizada pelo valor de registro, com o registro do saldo excedente, até o valor de mercado, como reserva de capital.

Dadas as circunstâncias do caso concreto, o entendimento parece acertado, mesmo considerando as premissas estabelecidas no tópico anterior. Houve a transferência de bem imóvel à pessoa jurídica, sendo que, do seu valor de mercado, uma parcela foi destinada à integralização de capital social e subscrição das quotas correspondentes, enquanto outra teve por finalidade constituir reserva de capital, cuja utilização está expressa e taxativamente prevista no art. 200 da Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404/76, da seguinte forma:

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

II - resgate, reembolso ou compra de ações;

III - resgate de partes beneficiárias;

IV - incorporação ao capital social;

V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (artigo 17, § 5º).

Considerando que capitalização da reserva de capital consubstancia um evento futuro e incerto, é válido decompor o negócio jurídico havido em duas partes e tributar cada qual de forma independente, inclusive no que tange às normas de desoneração pertinentes.

Ocorre que essa circunstância específica – formação de reserva de capital a partir da diferença entre o valor do mercado do bem imóvel e o valor de registro utilizado na incorporação –, não está presente na grande maioria dos casos, visto que a Lei das Sociedades Anônimas determina que a entrada de bens na pessoa jurídica por meio de

incorporação deve ocorrer pelo menor valor atribuído pelo subscritor do capital, nos seguintes termos:

Art. 7º O capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.

Art. 8º. [...]

§ 4º Os bens não poderão ser incorporados ao patrimônio da companhia por valor acima do que lhes tiver dado o subscritor.

Dada a ausência da razão determinante para a fixação da tese firmada no tema 796/STF em grande parte dos casos concretos, está clara a existência de *distinguishing* apto a afastar a aplicação a decisão e até mesmo justifica a realização de novo julgamento da matéria, agora sem a existência dessa particularidade.

A imunidade do ITBI, salvo as exceções previstas no próprio dispositivo, alcança toda e qualquer espécie de pessoa jurídica, com ampla incidência em casos de constituição de *holdings*. Nesses casos, raríssimas são as vezes em que há a constituição de reserva de capital, à medida que a principal intenção ao transferir o bem imóvel à pessoa jurídica é tornar mais racional e econômica a sua administração, principalmente no âmbito tributário. A opção pela incorporação sob valor de mercado ou de registro quase sempre estará atrelada às vantagens de se tributar ou não o ganho de capital da operação, relegando ao segundo plano questões de equivalência de participações societárias ou outras que poderiam justificar a necessidade de se constituir fundo de reserva.

Desta forma, quando da análise do caso concreto, é imperativo verificar a operação em sua integralidade, se a transferência teve por finalidade única e exclusiva a integralização do capital social. Em caso positivo, o tema 796 de repercussão geral é inaplicável e a operação está integralmente amparada pela imunidade em comento, independentemente do valor praticado pelo contribuinte.

#### **IV. QUANTO À INTERPRETAÇÃO DO ART. 156, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Outro aspecto que chama atenção no julgamento do RE nº 796.376 foi a exegese feita pelo Ministro Alexandre de Moraes do art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal. Para melhor análise, segue o texto do dispositivo:

Art. 156. [...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil; [...]

Para o Magistrado, são duas as hipóteses de imunidade, (i) a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital e (ii) a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, salvo se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. Reproduz-se trecho do seu voto:

[...] a incorporação de bens ao patrimônio da pessoa jurídica em realização de capital, que está na primeira parte do inciso I do § 2º, do art. 156 da CF/88, não se confunde com as figuras jurídicas societárias da incorporação, fusão, cisão e extinção de pessoas jurídicas referidas na segunda parte do referido inciso I.

[...]

Em outras palavras, a segunda oração contida no inciso I - “nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil” - revela uma imunidade condicionada à não exploração, pela adquirente, de forma preponderante, da atividade de compra e venda de imóveis, de locação de imóveis ou de arrendamento mercantil. Isso fica muito claro quando se observa que a expressão “nesses casos” não alcança o “outro caso” referido na primeira oração do inciso I, do § 2º, do art. 156 da CF.

Essa interpretação, apegada à literalidade do texto, não é a que melhor se adequa ao contexto, tampouco ao instituto.

No aspecto gramatical, o dispositivo pode ser resumido em três orações, a saber: (i) “não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”, (ii) “nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica” e (iii) “salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”.



A terceira oração é iniciada pela palavra “salvo”, que no texto do dispositivo assume a natureza de conjunção subordinativa, cuja função é unir duas orações, mais especificamente a oração que dispõe sobre a regra geral da imunidade (principal) à oração que prevê às exceções (subordinada). Além disso, apresenta-se como condicional, visto que o direito previsto na primeira parte somente é exercível caso ausentes as hipóteses da segunda.

Por sua vez, a segunda oração é iniciada pela palavra “nem”, que, ao fazer a ligação com a primeira oração, classifica-se como uma conjunção coordenativa correlativa, ordenando o sentido de ambas para uma única frase. Os dois textos podem ser parafraseados em um, com a seguinte redação: “não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital e a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”.

Com isso, apesar de o art. 156, § 2º, I apresentar duas orações em sua parte inicial, o texto se comporta como uma única, de forma que a oração subordinada subsequente se vincula a todo o conteúdo anterior, e não somente à segunda oração, como pretendido no voto condutor.

Tanto o é que a terceira oração (subordinada) contém ainda a palavra “nesse”, cujo emprego indica distância entre o sujeito e o objeto, ao contrário da palavra “neste”, que indica proximidade. “Nesses casos” quer significar toda a regra geral prevista no art. 156, § 2º, I, enquanto “nestes casos” seria uma referência exclusiva às operações previstas na segunda oração.

Não obstante essa conclusão, a interpretação gramatical é insuficiente para se construir o sentido do texto legal, especialmente o constitucional, bastante premido por conteúdo axiológico. É preciso ir além, coordenando as hermenêuticas lógica, sistemática e teleológica.

A imunidade do ITBI tem uma função muito clara, a de desonerar investimentos. O art. 170 da Constituição Federal<sup>8</sup> eleva a Livre Iniciativa a elemento fundamental da ordem econômica e “assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”. Assim, visando concretizar a liberdade constitucionalmente

---

<sup>8</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

prevista, e diante da autorização legal de se integralizar capital social por meio de dinheiro ou de bens, o constituinte houve por bem permitir que essa operação ocorra sem custo tributário. Burocratizar e encarecer a constituição de pessoas jurídicas incentiva a informalidade, prejudica o empreendedorismo e engessa o desenvolvimento.

Contudo, quando a pessoa jurídica tenha por objeto social atividades imobiliárias – compra e venda de bens imóveis ou de seus direitos correspondentes, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil – a Constituição Federal pressupõe que aquele bem incorporado possui finalidade econômica em não objetiva investimento, excluindo a operação da imunidade. A tributação da integralização de bem imóvel à pessoa jurídica que exerça a compra e venda desses bens ou dos direitos correspondentes, a locação ou o arrendamento mercantil não consubstancia empecilho ao desenvolvimento da atividade econômica, mas a sim a própria tributação da atividade, razão pela qual não está amparada pela imunidade.

Atividades econômicas devem ser tributadas, ao contrário dos investimentos ora analisados.

Nesse contexto, limitar as exceções apenas às operações societárias previstas no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal não parece ser a interpretação mais adequada do dispositivo. Não se vislumbra qualquer *discrimen* razoável que justifique essa segregação.

## V. CONCLUSÃO.

O entendimento do STF firmado no RE nº 796.376 (tema 796 de repercussão geral) acerca do alcance da imunidade do ITBI prevista no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal, apesar de coerente com o contexto fático da lide específica que serviu de base para a decisão paradigma, não resolve os conflitos entre contribuintes e Fiscos municipais quanto ao tema. Na lide modelo, parte do valor do imóvel incorporado foi contabilmente registrado como reserva de capital, circunstância ausente na grande maioria dos casos.

No julgamento, o voto do Ministro Alexandre de Moraes, acompanhado pela maioria, a referida reserva de capital foi determinante para nortear a interpretação do art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal, restando assentado que a imunidade do ITBI pode alcançar somente a parcela do bem incorporado para fins de integralização do capital social, não beneficiando operações diversas.

Nessa linha, a ausência de formação da reserva de capital constitui *distinguishing* suficiente não só para afastar a aplicação do tema 796 e autorizar a continuidade do debate judicial quanto a matéria, mas também para justificar a escolha de novo recurso paradigma e analisar a imunidade à luz da generalidade dos casos, mormente porque, não raras vezes, os Municípios efetivamente restringem a imunidade ao valor da operação de incorporação, exigindo o tributo sobre eventual diferença quanto ao valor de mercado.

Essa exigência municipal fundamenta-se na falsa premissa de que o ITBI pode ser exigido sobre o valor venal do bem imóvel transmitido. Contudo, a base de cálculo de todo e qualquer imposto guarda estrita relação com a materialidade, à medida que tem por função traduzir um evento social em valor econômico. É a base que demonstra efetivamente o fato que está sofrendo a tributação, de modo a confirmar ou infirmar a constitucionalidade da exação. Assim, ao se tributar valor venda de imóvel, a incidência tributária está a ocorrer sobre a propriedade do bem, e não sobre a transmissão, via de regra permeada por liberdades negociais e prescrições jurídicas. E se a tributação tem por base o valor da operação, assim também o é em relação à imunidade.

No caso específico da incorporação de bens imóveis para fins de integralização do capital social, a legislação autoriza que a transmissão se dê pelo valor de mercado ou pelo valor constante da declaração de bens do transmitente. A escolha do contribuinte deve ser respeitada e consubstanciará o valor da operação, objeto do ITBI e sua imunidade.

Por fim, o voto do Ministro Alexandre de Moraes no RE nº 796.376 cuidou, de forma incidental, da interpretação das exceções à imunidade em apreço. Embora o entendimento esboçado seja mais favorável aos contribuintes, não parece apresentar a melhor exegese do dispositivo.

Para o Ministro, à restrição da imunidade às atividades imobiliárias abrangeriam somente as operações societárias indicadas – fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica –, não excepcionando a transmissão para integralização de capital social. Porém, a hermenêutica aponta em sentido contrário, que as atividades imobiliárias acabam por afastar a imunidade para quaisquer das operações previstas no art. 156, § 2º, I, da Constituição Federal por pressuporem o exercício de uma atividade econômica, e não a realização de um investimento. Os investimentos em pessoas jurídicas, à luz do Princípio da Livre Iniciativa, devem ser desonerados, ao contrário das atividades sociais.

Apesar do julgamento, são diversas as questões que o tema 796 ainda suscita, não se vislumbrando pacificação da matéria.



# **TREATY SHOPPING E A TRIBUTAÇÃO DAS CONTROLADAS INDIRETAS : NOTAS SOBRE O PLANEJAMENTO FISCAL LÍCITO**

**GABRIEL BEZ-BATTI**

Gabriel Bez-Batti é mestrando em Direito Tributário pela Universidade de S. Paulo. Advogado em Brigação Duque-Estrada Advogados

## **1. INTRODUÇÃO**

O Supremo Tribunal Federal (“STF”) iniciou, em 12.6.2020, o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.446 (“ADI 2446”) ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio para que fosse declarada a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (“CTN”), sob o argumento de que a norma, se antielisiva, violaria os princípios da legalidade, da tipicidade e da certeza das relações jurídicas.

A Ministra Cármen Lúcia, relatora do caso, explicou em seu voto que a regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, é antievasiva, não podendo ser utilizada para combater planejamentos tributários lícitos. O entendimento foi acompanhado pelos Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes, mas o julgamento foi suspenso após pedido de vista do Ministro Ricardo Lewandowski.

Caso prevaleça o entendimento, essa decisão apenas ratificará aquilo que os contribuintes vêm sustentando há tempos, ou seja, que no Brasil somente é possível a desconsideração do negócio jurídico pela fraude ou pela simulação.

No âmbito da tributação internacional, isso significa que é válida a estrutura envolvendo a constituição de empresas em países com os quais o Brasil possui tratado, de preferência com regra de isenção de dividendos (por exemplo, Espanha), para a consolidação de lucros auferidos pelas sociedades do grupo no exterior.

Neste artigo, analisarei a influência que o julgamento da ADI 2446 pode ter sobre essas operações.

## **2. DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO DOS LUCROS DAS CONTROLADAS INDIRETAS, SEM CONSOLIDAÇÃO COM O RESULTADO DAS CONTROLADAS DIRETAS**

No início dos anos 2000, foi promulgada a Lei Complementar n. 104/2001 (“LC 104/01”), que introduziu § 2º no art. 42 do CTN para determinar que, “na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto”.

Com base nessa autorização, foi editado o art. 74 da MP 2158-35/01<sup>1</sup>, que determinou a incidência do IRPJ e da CSL sobre os lucros de controladas e coligadas no exterior, considerando-os disponibilizados na data do balanço em que foram apurados.

O art. 74 da MP 2158-35/01, tal como o art. 25 da Lei 9.249/95, para o qual remete, estabeleceu uma tributação extraterritorial, uma vez que os lucros auferidos por pessoas jurídicas domiciliadas no País, por meio de suas controladas ou coligadas estrangeiras, são considerados disponibilizados na data do balanço em que apurados, devendo a pessoa jurídica controladora ou coligada no Brasil submetê-lo à tributação pelo IRPJ e pela CSL em 31 de dezembro de cada ano, independentemente de sua efetiva distribuição, pagamento ou crédito para o sócio no País.

Ocorre que a legislação tributária não permitia, à época, a tributação no Brasil dos lucros auferidos por controladas indiretas sem a devida consolidação nas controladas diretas. Isso só veio ocorrer com a entrada em vigor do art. 77 da Lei n. 12.973/2014. De fato, para fins de tributação pelo art. 74 da MP 2158/01, somente os lucros auferidos pela controlada direta devem ser apurados no Brasil. Isso porque os resultados auferidos pela controlada indireta, se não forem compensados com os prejuízos auferidos pela controlada direta, não constituem lucro da empresa brasileira.

O lucro da controlada direta é a materialidade tributável no Brasil, conforme preceitua o *caput* do dispositivo, vigente à época dos fatos. Veja-se:

“Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, *os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior* serão considerados disponibilizados para a controladora

---

<sup>1</sup> Art. 74 da MP 2.158-35/2001: Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Os lucros apurados por controlada ou coligada no exterior até 31 de dezembro de 2001 serão considerados disponibilizados em 31 de dezembro de 2002, salvo se ocorrida, antes desta data, qualquer das hipóteses de disponibilização previstas na legislação em vigor.

ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.”

Na verdade, as autuações que buscam cobrar o IRPJ e a CSL sobre os lucros das controladas indiretas, sem consolidá-los com os resultados das controladas diretas, desobedecem ao art. 1º, § 6º, da IN SRF 213/01, que foi editado pela própria administração tributária e é claro no sentido de que os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica na qual a controlada mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indireta, serão consolidados no balanço da controlada. Veja-se:

“§ 6º Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a filial, sucursal, controlada ou coligada, no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, *serão consolidados* no balanço da filial, sucursal, controlada ou coligada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária do Brasil.”

Com efeito, a tributação imediata dos lucros das controladas indiretas viola o conceito de renda (CF, art. 153, III<sup>2</sup> e CTN, art. 43<sup>3</sup>), porque se as controladas diretas tiverem prejuízo no período, a legislação brasileira estaria tributando um lucro que nunca seria disponibilizado para a empresa brasileira, já que na ordem societária o que ocorre é a distribuição dos lucros da controlada indireta para a controlada direta, para então, após a consolidação, serem distribuídos à controladora no Brasil.

No exemplo abaixo, é possível visualizar a situação de levar à tributação, no Brasil, os resultados auferidos pela controlada indireta (lucro de \$ 100) sem consolidar com os prejuízos da controlada direta (prejuízo de \$ 200).

---

<sup>2</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

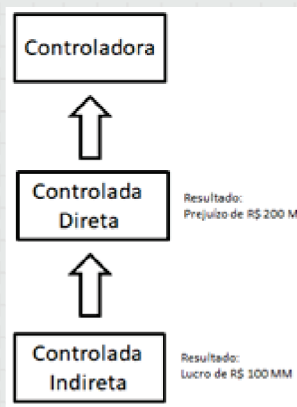
(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza.

<sup>3</sup> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.



Ora, se o resultado apurado ao final da consolidação for prejuízo, e não lucro, pouco importa para a empresa brasileira qual o resultado positivo obtido pela controlada indireta, de modo que essa interpretação viola o princípio da renda líquida previsto no art. 153, III, da CF e no art. 43 do CTN.

Lucro disponível é aquele que a lei permite à controlada disponibilizar à controladora brasileira, caso essa, no exercício do seu poder de controle, delibere pela sua disponibilização. Por isso, não poderão ser tributados nas mãos dos sócios lucros de terceiros que, devido às circunstâncias do caso concreto, poderão ser insuscetíveis de disponibilização, como sucede com os lucros das controladas indiretas.

A lei brasileira apenas permite a distribuição de lucros de uma sociedade a quem for sócio (CC, art. 997, VII e art. 1.007), sendo nula qualquer deliberação que tenha terceiros como destinatários, inclusive os sócios de sócios. O art. 205 da Lei das S.A., ainda, é categórico ao apontar que “a companhia pagará o dividendo de ações nominativas à pessoa que na data do ato de declaração do dividendo estiver inscrita como proprietária ou usufrutuária da ação”.

Na verdade, a tributação das controladas indiretas foi prevista apenas com a Lei n. 12.973/2014. O art. 77 da Lei n. 12.973/2014 prevê que a parcela do ajuste do valor do investimento em controladas indiretas deve ser computada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSL da pessoa jurídica controladora no Brasil. Confira-se:

“Art. 77. A parcela do ajuste do valor do investimento em controlada, *direta ou indireta*, domiciliada no exterior equivalente aos lucros por ela auferidos antes do imposto sobre a renda, excetuando a variação cambial, deverá ser computada na determinação do lucro real e na base de cálculo da Contribuição



Social sobre o Lucro Líquido - CSLL da pessoa jurídica controladora domiciliada no Brasil, observado o disposto no art. 76.”

Ocorre que o art. 78 da Lei n. 12.973/2014 é claro no sentido de que, até o ano-calendário 2022, as parcelas dos ajustes dos investimentos em controladas poderão ser considerados de forma consolidada, sendo obrigatória a tributação individualizada das controladas indiretas apenas nas hipóteses taxativamente previstas em lei, como a localização das controladas em paraísos fiscais. Confira-se:

“Art. 78. Até o ano- calendário de 2022, as parcelas de que trata o art. 77 poderão ser consideradas de forma consolidada na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora no Brasil, excepcionadas as parcelas referentes às pessoas jurídicas investidas que se encontrem em pelo menos uma das seguintes situações:

- I - estejam situadas em país com o qual o Brasil não mantenha tratado ou ato com cláusula específica para troca de informações para fins tributários;
- II - estejam localizadas em país ou dependência com tributação favorecida, ou sejam beneficiárias de regime fiscal privilegiado, de que tratam os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ou estejam submetidas a regime de tributação definido no inciso III do caput do art. 84 da presente Lei;
- III - sejam controladas, direta ou indiretamente, por pessoa jurídica submetida a tratamento tributário previsto no inciso II do caput; ou
- IV - tenham renda ativa própria inferior a 80% (oitenta por cento) da renda total, nos termos definidos no art. 84.”

O fato de o dispositivo estabelecer que a tributação individualizada da controlada indireta, sem que haja consolidação na controlada direta, só se dará nas hipóteses em que houver abuso (lista taxativa), é claro demonstrativo de que a ausência de consolidação com os lucros e prejuízos da controlada direta viola o conceito de lucro e o princípio da renda líquida previsto no art. 153, III, da CF e no art. 43 do CTN.

É duvidosa a constitucionalidade do dispositivo acima citado quando dispõe que os lucros apurados pelas controladas indiretas após o ano-calendário 2022 devem ser adicionados ao lucro da controladora brasileira, sem consolidação com os lucros ou prejuízos auferidos pelas controladas diretas, mesmo nas hipóteses não previstas no rol taxativo.

Não obstante, para os casos anteriores à entrada em vigor desse dispositivo, essa discussão pouco importa, já que a Lei n. 12.973/2014 não estava em vigor. Vigia, repita-se, o art. 1º, § 6º, da IN SRF 213/01, o qual dispôs que os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica na qual a controlada mantenha qualquer tipo de

participação societária, ainda que indireta, devem ser consolidados no balanço da controlada.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“Carf”) confirma o entendimento de que os resultados das controladas indiretas não podem ser tributados de forma individualizada, sem consolidação com os resultados das controladas diretas. Confira-se:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2008 LUCROS NO EXTERIOR. APURAÇÃO DE RESULTADOS ALTERADA NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

Sendo a DIPJ meramente informativa, nos termos da súmula CARF número 92, o resultado das controladas e coligadas no exterior pode ser comprovado através das demonstrações de resultado devidamente auditadas, em especial quando o próprio contribuinte, desde o início da fiscalização, admite que houve erro no preenchimento daquela declaração.

LUCROS NO EXTERIOR. ALCANCE DAS CONTROLADAS E COLIGADAS INDIRETAS. CONSOLIDAÇÃO. Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados, no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. Inexiste previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora indireta (Acórdão n. 1302-004.187, rel. Cons. Ricardo Gregorio, j. 10-12-2019).

*Ainda,*

LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR. CONSOLIDAÇÃO DOS RESULTADOS.

Os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada no exterior, mantenha qualquer tipo de participação societária, serão consolidados, no balanço da controlada para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil. Inexiste previsão legal para a adição direta dos resultados da controlada indireta nos resultados da controladora indireta (Acórdão n. 1302 003.030, rel. Cons. Maria Miceli, j. 16-8-2018).”

Pode-se concluir, então, que é ilegal a tributação das controladas indiretas, sem consolidação com os resultados das controladas diretas, antes da entrada em vigor da Lei n. 12.973/2014, pois: a) o art. 1<sup>a</sup>, § 6<sup>o</sup>, da IN SRF 213/01 é claro no sentido de que os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica na qual a controlada mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indireta, devem ser consolidados no balanço da controlada; b) a tributação das controladas indiretas, sem consolidação com lucros e prejuízos das controladas diretas, viola o conceito

constitucional e legal de renda previsto no art. 153, III, da CF e no art. 43 do CTN, e não se coaduna com a sistemática de tributação do art. 74 da MP 2158/01; c) a tributação individualizada das controladas indiretas, sem consolidação nas diretas, também viola os arts. 997, VII e 1.007, do CC, que permitem a distribuição de lucros de uma sociedade a quem for sócio, e o art. 205 da Lei das S.A.

### **3. DA CORRETA INTERPRETAÇÃO DA SISTEMÁTICA LEGAL DA IN SRF 213/2002**

Ponto sustentado pela administração tributária, nesses casos, é que o art. 16, I, da Lei n. 9.430/1996 e o art. 1º, § 5º, da IN SRF 213/02 dispõem que os lucros auferidos por controladas indiretas no exterior devem ser apurados de forma individualizada, sem possibilidade de consolidação.

De fato, uma leitura desses dispositivos pode resultar na interpretação errada de que a legislação buscou impedir a consolidação dos resultados das controladas indiretas com os resultados da controlada direta.

O art. 16, I, da Lei n. 9.430/1996, dispõe que os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas no exterior serão considerados de forma individualizada. Confira-se:

“Art. 16. Sem prejuízo do disposto nos arts. 25, 26 e 27 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, os lucros auferidos por filiais, sucursais, controladas e coligadas, no exterior, serão:  
I - considerados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada.”

Já o § 5º do art. 1º da IN SRF 213/2002 dispõe que, para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país. Veja-se:

“Art. 1º Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior, por pessoa jurídica domiciliada no Brasil, estão sujeitos à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), na forma da legislação específica, observadas as disposições desta Instrução Normativa.  
(...)”

§ 5º Para efeito de tributação no Brasil, os lucros serão computados na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, de forma individualizada, por filial, sucursal, controlada ou coligada, vedada a consolidação dos valores, ainda que todas as entidades estejam localizadas em um mesmo país, sendo admitida a compensação de lucros e prejuízos conforme disposto no § 5º do art. 4º desta Instrução Normativa.”

Ocorre que a interpretação de que ambos os dispositivos impedem a consolidação dos resultados das controladas indiretas com os resultados das controladas diretas é construção interpretativa utilizada pela administração tributária para validar o impossível, que é a tributação das controladas indiretas, sem que haja a consolidação nas controladas diretas.

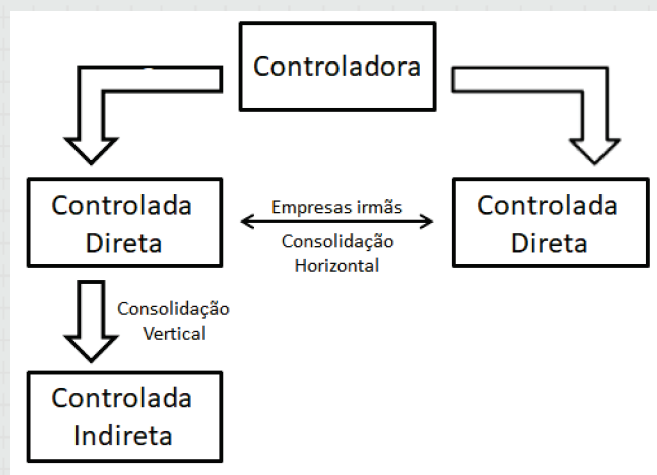
Aliás, essa interpretação não faria o menor sentido, porque o § 6º do art. 1º da IN SRF 213/02, que vem logo abaixo do § 5º do art. 1º da IN SRF 213/02, ora discutido, trata justamente do contrário, ou seja, afirma com todas as letras que os resultados das indiretas serão consolidados com os resultados das diretas.

Ao contrário da interpretação dada pelas autoridades tributárias, o que o § 5º do art. 1º da IN SRF 213/02 estabelece é a proibição da consolidação horizontal, ou seja, a compensação dos resultados das empresas irmãs, das controladas diretas, que devem ser apurados de forma individualizada, conforme prevê o próprio inciso I do art. 16 da Lei n. 9.430/1996.

De fato, não há qualquer vedação à consolidação vertical, ou seja, a compensação dos resultados da controlada indireta com os resultados da controlada direta, muito pelo contrário. O § 6º do art. 1º da IN SRF 213/02 é claro no sentido de que essa consolidação é autorizada.

O esquema abaixo pode auxiliar na visualização de estrutura societária em que há empresas irmãs, cuja consolidação é vedada pelo § 5º do art. 1º da IN SRF 213/02, mas uma das controladas possui controle em outra empresa, a qual é controlada indiretamente pela controladora, no Brasil, e cujos resultados devem ser consolidados no nível da controlada direta.





Logo, ao contrário da interpretação dada pelas autoridades tributárias, a consolidação dos resultados das controladas indiretas com os resultados das controladas diretas estão em plena consonância com o art. 16 da Lei n. 9.430/1996 e o art. 1º, § 6º, da IN SRF 213/02 e o art. 25 da Lei n. 9.249/1995, segundo o qual os lucros das controladas indiretas não podem ser adicionados *per saltum* ao lucro da sociedade brasileira.

Conforme apontado por conhecido autor nacional, os lucros devem ser consolidados gradativamente, por níveis ou degraus da cadeia vertical, em cada um dos quais serão considerados como componentes do lucro de cada controlada intermediária, a ser apurado de “forma individualizada”. E assim sucessivamente na cadeia ascendente, até que a consolidação opere no nível da primeira controlada direta estrangeira, quando então o lucro (ou prejuízo) próprio desta será adicionado ao da controladora brasileira, como determina o art. 74 da MP 2158/01.

Tal consolidação vertical se faz em reconhecimento, no plano fiscal, de que não há uma participação direta da controladora no Brasil nos resultados da controlada indireta, mas apenas através da necessária intermediação da pessoa jurídica diretamente relacionada, pelo que os resultados individuais desta têm de ser necessariamente considerados para efeitos de determinar a matéria tributável no Brasil.

Nesse sistema, os lucros das controladas indiretas não podem ser considerados disponibilizados *per saltum* para a controladora brasileira e junto a ela tributados, pois tal tributação poderá incidir sobre um resultado que jamais chegará às mãos daquela controladora.

Com efeito, a tributação no Brasil de lucros de uma controlada indireta no exterior *per saltum* da primeira controlada representa verdadeira ofensa aos arts. 43, do CTN, e 153, III, da CF, na medida em que se está tributando o patrimônio da controladora,

tomando-se por base renda alheia, que no máximo constitui expectativa de renda para a controlada direta, mas não para as controladoras no Brasil.

#### 4. DA VALIDADE DO *TREATY SHOPPING* – JURISPRUDÊNCIA DO STF

Tendo definido que antes da entrada em vigor da Lei n. 12.973/2014 não é possível a tributação das controladas indiretas sem consolidação com os resultados da controlada direta, deve-se analisar se é lícito o planejamento tributário em que o contribuinte, para evitar a tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior, interpõe uma empresa em país com o qual o Brasil assinou tratado tributário, para realizar a consolidação desses lucros. Tenha-se, como exemplo, a seguinte estrutura:



Pois bem. O STF iniciou, em 12.6.2020, o julgamento da ADI 2446, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio para que fosse declarada a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 116 do CTN, sob o argumento de que a norma, se antielisiva, violaria os princípios da legalidade, da tipicidade e da certeza das relações jurídicas.

A Ministra Cármen Lúcia, relatora do caso, explicou em seu voto que a regra do art. 116, parágrafo único, do CTN, é antievasiva, não podendo ser utilizada para combater planejamentos tributários lícitos. Veja-se

“A norma do parágrafo único do art. 116 não dispõe, ao contrário do pretendido pela autora, de espaço autorizado de interpretação econômica. Ali não se trata da interpretação da lei, o que se dá no Capítulo IV do Código Tributário Nacional intitulado “Interpretação e Integração da Legislação Tributária.  
(...)”

De se anotar que elisão fiscal difere da evasão fiscal. Enquanto na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida.

A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único no art. 116 do CTN, *a denominação “norma antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.*”

O entendimento foi acompanhado pelos Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes, mas o julgamento foi suspenso após pedido de vista do Ministro Ricardo Lewandowski. De qualquer maneira, o STF está a um voto de confirmar a constitucionalidade do dispositivo, tendo em vista que ele não pretende combater atos abusivos e/ou adotar a teoria da “interpretação econômica” no Direito brasileiro.

Isso significa que, no Brasil, apenas é possível a desconsideração do negócio jurídico pela fraude e pela simulação (evasão fiscal). De fato, o art. 116, parágrafo único, do CTN dispõe que a autoridade administrativa somente poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Veja-se:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Desse modo, ao falar que a autoridade administrativa só pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, não há dúvida de que esse dispositivo está a tratar da simulação, sendo descabida qualquer atuação que invalide a livre iniciativa do contribuinte de buscar a melhor maneira de organizar os seus negócios.

A autoridade administrativa não pode atuar o contribuinte sob o argumento de que não houve propósito negocial. O parágrafo único do art. 116 do CTN não deve ser visto como norma geral antielisiva, mas, sim, como uma regra de proibição da simulação como instrumento para se evitar, reduzir ou postergar o dever de pagar tributos.

Esse entendimento, aliás, é sustentado pela quase unanimidade da doutrina tributária relevante no País. O posicionamento é compartilhado por Alberto Xavier, Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri, Paulo de Barros Carvalho, Misabel Derzi, José Eduardo Soares de Melo, Luciano Amaro e Regina Helena Costa.

Também nessa linha, a 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região já decidiu, por unanimidade, que inexistente no ordenamento brasileiro uma autorização genérica, ampla, inespecífica, para que a fiscalização desconsidere atos, negócios ou operações com base em critérios por ela aleatoriamente introduzidos, como o tal "propósito negocial".

Confira-se trecho do voto do Relator, Desembargador Rômulo Pizzolatti, no julgamento da Apelação Cível n. 5009900- 93.2017.4.04.7107, j. 10.12.2019, conhecido como “Caso Transpinho”:

“Da leitura desses dispositivos (arts. 116, parágrafo único e 149, VII, do CTN), facilmente se percebe inexistir, como vinha sendo admitido sem maiores questionamentos, uma autorização genérica, ampla, inespecífica, para que a fiscalização desconsidere atos, negócios ou operações com base em critérios por ela aleatoriamente introduzidos, como o tal "propósito negocial", expressão aliás tão desprovida de conteúdo que poderia dar azo às mais diversas interpretações, até mesmo à interpretação de que a economia de tributos é em si um propósito negocial. Assim é que, como já referido anteriormente, está o Fisco autorizado a desconsiderar "planejamentos tributários", desde que, para a sua realização, empregue o contribuinte fraude, dolo ou simulação.”

A escolha do legislador foi clara: as normas gerais antielisivas trazem insegurança jurídica e não devem ser aplicadas. Normas gerais antielisivas afugentam investimentos e não se sustentam no ordenamento interno.

Além disso, o parágrafo único do art. 116 do CTN não é apto a sustentar autos e decisões que se opõem a planejamentos lícitos, porque o dispositivo é claro no sentido de que a norma só terá eficácia a partir da entrada em vigor de lei que o regulamente, indicando os procedimentos a serem estabelecidos para que a fiscalização possa desconsiderar os negócios jurídicos realizados.



Isso significa que, atualmente, não há regra no ordenamento brasileiro permitindo a desconsideração de planejamentos tributários lícitos, pela alegação simplória de falta de propósito negocial, como vem fazendo o Fisco.

Trazendo os conceitos para o exemplo em discussão, isso significa que se a empresa na Espanha não for “apenas um CNPJ”, uma *letterbox*, uma empresa de fachada, mas, ao contrário, uma empresa real, com funcionários, estrutura, ativos, passivos, ora lucrativa, ora deficitária, isto é, uma empresa verdadeira, que desenvolve as suas atividades de *holding* a partir do número de empregados que entende suficiente — que convenhamos, poderia ser nenhum, diante dos novos modelos digitais cuja eficiência foi plenamente demonstrada neste período de pandemia — para o seu negócio, não há qualquer simulação e, por isso, essa empresa não pode ser desconsiderada.

Disso resulta que, partindo-se da premissa correta de que a empresa espanhola, no exemplo, não pode ser desconsiderada, o tratado tributário firmado entre o Brasil e a Espanha deve ser aplicado, para impedir a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos pela empresa espanhola, conforme estabelecido nos arts. 7, 10 e 23, da Convenção.

Não é objeto deste artigo aprofundar a questão da possibilidade ou não da tributação dos lucros auferidos no exterior quando há tratado tributário em vigor, mas de qualquer forma é importante pontuar que no julgamento do Recurso Especial n. 1.325.709 (“Caso Vale”), rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que: a) os tratados tributários devem prevalecer sobre a lei interna; b) os lucros auferidos por subsidiárias no exterior, como ocorreu no caso concreto, só podem ser tributados no seu país de domicílio no exterior, mas não no Brasil, na linha do que dispõe o art. 7º dos tratados. Confira-se a ementa:

“IRPJ E CSLL. LUCROS OBTIDOS POR EMPRESAS CONTROLADAS NACIONAIS SEDIADAS EM PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO REGULADA. PREVALÊNCIA DOS TRATADOS SOBRE TRIBUTAÇÃO ASSINADOS PELO BRASIL COM A BÉLGICA (DECRETO 72.542/73), A DINAMARCA (DECRETO 75.106/74) E O PRINCIPADO DE LUXEMBURGO (DECRETO 85.051/80). EMPRESA CONTROLADA SEDIADA NAS BERMUDAS. ART. 74, CAPUT DA MP 2.157-35/2001. DISPONIBILIZAÇÃO DOS LUCROS PARA A EMPRESA CONTROLADORA NA DATA DO BALANÇO NO QUAL TIVEREM SIDO APURADOS, EXCLUÍDO O RESULTADO DA CONTRAPARTIDA DO AJUSTE DO VALOR DO INVESTIMENTO PELO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL. RECURSO

ESPECIAL CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO, PARA CONCEDER A SEGURANÇA, EM PARTE.”

Disso se conclui, que: a) o art. 1<sup>a</sup>, § 6<sup>o</sup>, da IN SRF 213/01, que representa a orientação oficial e vinculante da administração fiscal (CTN, art. 100, I), é claro no sentido de que os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica na qual a controlada mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indireta, devem ser consolidados no balanço da controlada; b) a tributação das controladas indiretas, sem consolidação com lucros e prejuízos das controladas diretas, viola o conceito constitucional e legal de renda previsto no art. 153, III, da CF e no art. 43, do CTN, e não se coaduna com a sistemática de tributação do art. 74 da MP 2158/01; c) a tributação individualizada das controladas indiretas, sem consolidação nas diretas, também viola os arts. 997, VII e 1.007, do CC, e o art. 205 da Lei das S.A que permitem a distribuição de lucros de uma sociedade a quem dela for sócio; d) é lícito o planejamento tributário em que o contribuinte, para evitar a tributação no Brasil dos lucros auferidos no exterior, interpõe uma empresa em país com o qual o Brasil assinou tratado tributário, para realizar a consolidação desses lucros. A empresa intermediária não pode ser desconsiderada, afinal não há, no ordenamento brasileiro, qualquer dispositivo que possibilite a desconsideração das operações realizadas pelos contribuintes por “ausência de propósito comercial”; e) partindo-se da premissa correta de que a empresa intermediária não pode ser desconsiderada, o tratado tributário deve ser aplicado para impedir a tributação, no Brasil, dos lucros auferidos pela empresa intermediária, conforme estabelecido no art. 7 e no art. 10 e 23, da respectiva convenção.

**A OSCILAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOB A ÓTICA DO RE  
1.187.264 E OS IMPACTOS DO REFERIDO PRECEDENTE À  
AGROINDÚSTRIA NACIONAL**

**GUSTAVO BRIGAGÃO**

Sócio do escritório Brigagão, Duque Estrada - Advogados; presidente nacional do Centro de Estudos das Sociedades de Advogados (CESA); presidente honorário da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF); vice-presidente do Fórum Permanente de Direito Tributário da Escola da Magistratura do Rio de Janeiro; membro do General Council da International Fiscal Association (IFA); membro do Conselho de Administração da Câmara Britânica (BRITCHAM); diretor da Federação das Câmaras de Comércio do Exterior (FCCE); professor na pós-graduação de Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas - FGV.

**RODRIGO CASERTA**

Sócio do escritório Brigagão, Duque Estrada - Advogados; especialista em Direito e Processo Tributários; professor de cursos de extensão em Direito Tributário; membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET).

Em março de 2020, o Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da edição da Emenda Regimental 53/2020, passou a autorizar que qualquer processo fosse passível de julgamento eletrônico no âmbito do Tribunal, inclusive o mérito de ações de controle concentrado de constitucionalidade e recursos extraordinários com repercussão geral reconhecida.

Tal sistemática de julgamento, conhecida como “Plenário Virtual”, constitui inegável ferramenta que confere enorme eficiência na tramitação dos feitos durante a atual crise decorrente da pandemia mundial provocada pelo Sars CoV-2 (COVID-19). Com efeito, os números do STF mostram que as sessões virtuais do seu Tribunal Pleno têm permitido a realização de um número recorde de julgamentos<sup>1</sup>, inclusive de casos tributários de relevantíssimo impacto nos mais diversos setores da economia nacional.

Essa celeridade advém, em grande parte, do rito sumaríssimo adotado nas sessões virtuais do STF, onde, iniciado o julgamento por meio do mero “upload” do voto do Ministro Relator no sistema eletrônico do Tribunal, basta que os demais Ministros registrem no referido sistema a sua concordância ou discordância com a tese (com a possibilidade de também realizarem o “upload” dos seus votos, caso assim desejem). Ou seja, a celeridade verificada nos julgamentos realizados no Plenário Virtual do STF acaba

---

<sup>1</sup> Em 2020, foram realizados 132 julgamentos de mérito de Recursos Extraordinários (REs) com repercussão geral reconhecida, de acordo com as estatísticas divulgadas no site do Tribunal

por constituir mera decorrência absoluta ausência do confronto de ideias e posições jurídicas antagônicas, já que não há, na referida sistemática de julgamento, a possibilidade de sustentação oral pelos procuradores das partes envolvidas durante a sessão nem mesmo debate entre os Ministros do Tribunal.

A despeito dessa “eficiência quantitativa”, os julgamentos ocorridos por meio do Plenário Virtual têm, ao menos em matéria tributária, colaborado para a formação de precedentes pouco claros e que são absolutamente contraditórios com entendimentos já consolidados no âmbito do Tribunal.

A superação de posições anteriormente firmadas pelo próprio STF, além de constituir afronta direta à teoria dos precedentes (positivada no art. 926 do Código de Processo Civil de 2015 – CPC/15, nos termos do qual “*os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente*”), contribui sobremaneira para o aumento da insegurança jurídica a que submetidos os mais diversos agentes econômicos brasileiros, alguns deles responsáveis por setores de grande relevância no PIB nacional.

Exemplo cristalino da problemática enfrentada acima diz respeito ao recente julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.187.264 (ocorrido em fevereiro passado), por meio do qual o STF fixou a tese de que “*é constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta - CPRB*”.

Na referida ocasião, o “Plenário Virtual” do STF manifestou entendimento no sentido de que o conceito de receita para fins fiscais abrangia a parcela do ICMS devida pelas empresas vendedoras de mercadorias e/ou prestadoras de serviços.

Ocorre que, menos de quatro anos antes, quando do julgamento do notório RE 574.706, realizado em março de 2017 e por meio do qual se discutiu a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS (contribuições que também têm como base de incidência a receita /faturamento), o Plenário do STF, reunido em sessão presencial e após extenso e profundo debate, consolidou o entendimento<sup>2</sup> de que o ICMS não deveria ser considerado receita da pessoa jurídica vendedora e/ou prestadora de serviços, uma vez que o valor a ele relativo constituiria mera entrada de caráter transitório, que não se incorporaria definitivamente ao patrimônio da empresa.

Como não poderia deixar de ser, essa brusca e repentina mudança de entendimento da nossa Suprema Corte acendeu o sinal de alerta em todos os setores

---

<sup>2</sup> Apesar de ainda pendentes de julgamento os embargos de declaração oposto nos autos do RE 574.706, parece-nos que esse recurso não terá o condão de modificar a decisão de mérito proferida em março de 2017, por não constituir meio hábil para rediscussão da matéria.



submetidos ao recolhimento das contribuições previdenciárias com base na receita bruta, que, mais uma vez reféns da insegurança jurídica que reina no nosso país, se viram obrigados a rever as suas estratégias de negócios (formação de preços, composição de custos, margem de lucro etc.).

Dentre esses setores, destaca-se o do agronegócio, que, durante a crise econômica decorrente da pandemia da COVID-19, serviu de arrimo à economia nacional<sup>3</sup>, contribuindo significativamente para uma menor queda do PIB brasileiro.

No presente artigo, além das [necessárias] críticas ao afastamento da já consolidada posição do Tribunal quanto ao conceito de receita para fins fiscais, demonstraremos que o entendimento firmado pelo STF no julgamento do RE 1.187.264 não se aplica às contribuições previdenciárias sobre a receita bruta devidas pela agroindústria nacional.

## **DO ENTENDIMENTO DO STF A RESPEITO DO CONCEITO DE RECEITA BRUTA PARA FINS FISCAIS**

Em sua redação original, o art. 195 da Constituição Federal de 1988 (CF/88) previa que a seguridade social seria financiada por toda a sociedade, mediante recursos provenientes, entre outras fontes, das contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários (devida pelos empregadores).

A partir da entrada em vigor da Emenda Constitucional (EC) 20/1998, o art. 195 da CF/88 passou a estabelecer o seguinte:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro”

---

<sup>3</sup> <https://www.forbes.com.br/negocios/2020/12/nem-a-pandemia-de-covid-19-para-o-agronegocio-brasileiro/> (acessado em 24.03.2021).

Com fundamento nesse dispositivo, o legislador infraconstitucional instituiu diversas contribuições sociais incidentes sobre a receita das empresas<sup>4</sup>, entre as quais:

- (i) a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e o Programa de Integração Social – PIS (Leis 9.718/98, 10.833/03 e 10.637/02);
- (ii) as contribuições devidas pela agroindústria nos termos do art. 22-A da Lei 8.212/91 (instituídas pela Lei 10.256/01); e
- (iii) a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB (Lei 12.546/11).

Desde então, intensificaram-se as discussões jurídicas acerca do conceito de receita para fins fiscais.

Em 2014, o STF entendeu que o ICMS não deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS (contribuições incidentes sobre a receita/faturamento<sup>5</sup>), pois o valor a ele relativo, recebido pelo sujeito passivo, circula por sua contabilidade com destinação predeterminada (ao erário estadual), representando mero trânsito de caixa que não lhe pertence, isto é, não se incorpora de forma definitiva ao seu patrimônio (RE 240.785<sup>6</sup>).

Essa posição veio a ser consolidada em 2017, quando o Tribunal Pleno do STF, ao julgar o RE 576.704 (com repercussão geral reconhecida), firmou a tese de que “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS (Tema 69)”. Eis a ementa do acórdão proferido naquela ocasião:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

<sup>4</sup> Lembramos que, nos termos da jurisprudência do STF, faturamento constitui espécie do gênero receita.

<sup>5</sup> O STF possui o entendimento consolidado de que receita bruta e faturamento, para fins de definição da base de cálculo do PIS e da COFINS, são termos equivalentes. Nesse sentido: ARE 1.194.477, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, Sessão de 31.05.2019; ARE 1.192.532, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, Sessão de 23.08.2019.

<sup>6</sup> Vale destacar que o julgamento em questão não foi proferido em sede de repercussão geral, já que o RE 240.785 foi admitido antes da entrada em vigor da EC 45/04, que inseriu o §3º no art. 102 da CF/88. Em termos práticos, portanto, a decisão de 2014 só vinculou as partes envolvidas na lide.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.
4. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da lei 9.718/98 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.
5. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.”

Da análise da íntegra do referido acórdão, constata-se que o Tribunal asseverou expressamente que o conceito constitucional de receita para fins fiscais compreende apenas os “*ingressos financeiros que se integram no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições*” (trecho do voto da Ministra Rosa Weber) e, portanto, “*o contribuinte não inclui como receita ou faturamento o que ele haverá de repassar à Fazenda Pública [ICMS]*” (trecho do voto da Ministra Carmén Lúcia).

A partir do julgamento acima referido, seguros de que a Corte Suprema havia finalmente assentado, de forma definitiva, o entendimento de que o conceito constitucional de receita não comporta o ICMS devido pelo sujeito passivo, os contribuintes passaram a adequar seus negócios àquela nova realidade, ajustando as apurações dos tributos incidentes sobre as suas receitas e revisando toda a sistemática de composição de custos (margens de lucros, metodologias de formação de preços etc.).

Nem poderia ser diferente, uma vez que, naquele momento, já se encontrava positivada em nosso ordenamento jurídico a teoria dos precedentes - segundo a qual “*os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente*” (art. 926 do CPC/15). O esperado, portanto, era que o STF passasse a tratar o precedente acima referido como verdadeira norma a pautar suas futuras manifestações sobre o tema.

Afinal, essa foi a razão da introdução do comando constante do art. 926 do CPC/15, conforme se verifica pela leitura da exposição de motivos do referido *codex*:

“Prestigiou-se, seguindo-se direção já abertamente seguida pelo ordenamento jurídico brasileiro, expressado na criação da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF) e do regime de julgamento conjunto de recursos especiais e extraordinários repetitivos (que foi mantido e aperfeiçoado), tendência a criar estímulos para que a jurisprudência se uniformize, à luz do que venham a decidir tribunais superiores e até de segundo grau, e se estabilize.

Essa é a função e a razão de ser dos tribunais superiores: proferir decisões que moldem o ordenamento jurídico, objetivamente considerado. A função paradigmática que devem desempenhar é inerente ao sistema.

Por isso é que esses princípios foram expressamente formulados. Veja-se, por exemplo, o que diz o novo Código, no Livro IV: “A jurisprudência do STF e dos Tribunais Superiores deve nortear as decisões de todos os Tribunais e Juízos singulares do país, de modo a concretizar plenamente os princípios da legalidade e da isonomia”.

Evidentemente, porém, para que tenha eficácia a recomendação no sentido de que seja a jurisprudência do STF e dos Tribunais superiores, efetivamente, norte para os demais órgãos integrantes do Poder Judiciário, é necessário que aqueles Tribunais mantenham jurisprudência razoavelmente estável.

A segurança jurídica fica comprometida com a brusca e integral alteração do entendimento dos tribunais sobre questões de direito.

Encampou-se, por isso, expressamente princípio no sentido de que, uma vez firmada jurisprudência em certo sentido, esta deve, como norma, ser mantida, salvo se houver relevantes razões recomendando sua alteração.”

Quando a paz jurisprudencial e, conseqüentemente, a segurança jurídica pareciam estar alcançadas<sup>7</sup>, o STF - dessa vez ao analisar caso envolvendo a CPRB, prevista na Lei 12.546, de 14.12.2011 (RE 1.187.264, julgado em fevereiro de 2021) -, concluiu em sentido diametralmente oposto.

Como não poderia ser diferente, essa mudança brusca e repentina de entendimento, ocorrida menos de quatro anos após o julgamento do RE 574.706, deixou os contribuintes desorientados e em absoluto estado de perplexidade.

Afinal, mesmo que o julgamento do RE 1.187.264 estivesse programado para ocorrer sob a [então já tida como temerária] sistemática do “Plenário Virtual”, era de se presumir que, por ser a CPRB uma contribuição social incidente sobre a receita das empresas e instituída com fundamento no art. 195, inciso I, alínea “b” da Constituição Federal - a exemplo do que ocorre com o PIS/COFINS -, o Tribunal confirmasse a exclusão do ICMS da sua base de cálculo.

Era o que pareceria se concretizar quando o relator do caso, Ministro Marco Aurélio, em absoluto prestígio à segurança jurídica que deriva da teoria dos precedentes, abriu a sessão virtual de julgamento com o voto no sentido da exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB, indicando expressamente o posicionamento já consolidado pelo Tribunal sobre o tema. Veja-se:

## **VOTO DO MINISTRO MARCO AURÉLIO NO RE 1.187.264**

---

<sup>7</sup> Afinal, com base no precedente firmado pelo STF no julgamento do RE 574.706, o próprio Superior Tribunal de Justiça (STJ) já havia decidido pela exclusão do ICMS da base de cálculo da CPRB (REsp 1.624.297, julgado em 10.04.2019 sob a sistemática de recursos repetitivos).



“A controvérsia sobre a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na materialidade tributável das contribuições sociais não é nova no Tribunal.

No exame do extraordinário de nº 240.785, de minha relatoria, com acórdão veiculado no Diário da Justiça de 16 de dezembro de 2014, o Colegiado Maior assentou a impropriedade de incluir-se o tributo na base de incidência da Cofins. (...)

A óptica foi reiterada na análise do recurso extraordinário nº 574.706, relatora ministra Cármen Lúcia, revelador do Tema nº 69 da repercussão geral, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 2 de outubro de 2017. (...)

Conheço do recurso extraordinário para provê-lo, assentando não se incluir na base de cálculo da CPRB o valor correspondente ao ICMS.”

Supreendentemente, contudo, o Ministro Alexandre de Moraes divergiu do relator e votou pelo desprovimento do RE 1.187.264, entendendo que o ICMS não poderia ser excluído da base de cálculo da CPRB.

Nos termos do voto registrado pelo referido ministro no sistema virtual do STF, a CPRB teria sido instituída como benefício fiscal alternativo<sup>8</sup> à sistemática geral de recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, que têm como base de cálculo a folha de salários (art. 22, I e II, da Lei 8.212/91).

Assim, na lógica do Ministro Alexandre de Moraes, como o legislador teria formatado a CPRB considerando que o ICMS integrava a receita bruta da pessoa jurídica, não seria viável que os contribuintes que a ela aderissem “por livre vontade” viessem a “ampliar” o benefício dela decorrente mediante a exclusão do ICMS da sua base de cálculo (sob pena de afronta ao art. 150, §6º, da CF/88<sup>9</sup>).

Transcrevam-se abaixo os principais trechos do referido voto:

---

<sup>8</sup> Fazemos aqui a nossa ressalva quanto ao entendimento de que a sistemática da CPRB, de forma geral, constituiria benefício fiscal instituído em favor dos contribuintes. Com efeito, a referida sistemática constitui, na verdade, regime diferenciado de tributação que poderá, em determinados casos, representar encargo superior àquele decorrente do regime geral de apuração das contribuições previdenciárias. Além disso, vale lembrar que, em situação bastante semelhante, o STF já manifestou entendimento no sentido de que a sistemática diferenciada de apuração do Imposto Sobre Serviços (ISS) estabelecida para as sociedades profissionais, que recolhem valor fixo do imposto (art. 9º, § 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/98), não se traduz necessariamente em regime mais favorável do que aquele estabelecido para os demais prestadores, nos seguintes termos: “(...) a regra do DL nº 406/68 trata de incidência de tributo, não de isenção. *As diferentes bases de cálculo não implicam uma ser mais favorável que a outra. Trata-se de bases de cálculo distintas para duas situações distintas e é por isso que nenhuma delas representam um benefício a uma categoria de contribuintes*” (RE 220.323, Rel. Min. Carlos Velloso, Sessão de 26.05.1999). (Grifamos)

<sup>9</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (...)”

“Conforme já mencionado, a partir da alteração promovida pela Lei 13.161/2015, as empresas listadas nos artigos 7º e 8º da Lei 12.546/2011 têm a faculdade de aderir ao novo sistema, caso conclua que a sistemática da CPRB é, no seu contexto, mais benéfica do que a contribuição sobre a folha de pagamentos.

Logo, não poderia a empresa aderir ao novo regime de contribuição por livre vontade e, ao mesmo tempo, querer se beneficiar de regras que não lhe sejam aplicáveis.

Ora, permitir que a recorrente adira ao novo regime, abatendo do cálculo da CPRB o ICMS sobre ela incidente, ampliaria demasiadamente o benefício fiscal, pautado em amplo debate de políticas públicas tributárias. Tal pretensão acarretaria grave violação ao artigo 150, § 6º, da CF/1988, que determina a edição de lei específica para tratar sobre redução de base de cálculo de tributo. (...)

Por todo o exposto, peço vênias ao Eminentíssimo Relator para, divergindo, NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Extraordinário.

*Sugiro a seguinte tese: É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB.” (Grifamos)*

Seguindo essa mesma linha o Ministro Dias Toffoli utilizou as seguintes justificativas para afastar a aplicação da tese firmada pelo Tribunal no julgamento do RE 574.706: (i) a sistemática de tributação da CPRB constituiria benefício fiscal (diferentemente do que ocorre com o PIS/COFINS); e (ii) o regime da CPRB é facultativo. É o que se verifica do seu voto-vista:

“Desde já, peço vênias ao ilustre Relator, Ministro Marco Aurélio, para acompanhar a divergência inaugurada pelo Ministro Alexandre de Moraes.

(...)

E, como disse o Procurador-Geral da República, havendo o benefício fiscal, o legislador optou como base de cálculo para a CPRB o conceito de receita definido na Lei nº 12.973/14, que deu nova redação ao art. 12 do DL nº 1.598/77. O § 5º desse dispositivo preconiza, expressamente, que se incluem na receita bruta os tributos sobre ela incidentes, o que abarca o ICMS. Nessa toada, excluir esse imposto da base da CPRB importaria novo benefício não previsto pelo legislador, criando-se novo regime híbrido e aviltando-se a proporcionalidade e o equilíbrio sob os quais ele se havia baseado originalmente. Isso contraria o art. 150, § 6º, do texto constitucional.

Essas considerações já afastam a possibilidade de se aplicar, ao presente caso, por analogia, a tese firmada para o Tema nº 69 da Repercussão Geral, que estipula não compor o ICMS a base de cálculo para a incidência do PIS e da Cofins, contribuições que estão fundadas apenas no art. 195, I, a, (c/c o art. 149) do texto constitucional e não são, por si sós, benefícios fiscais.

(...)

Pois bem. Outro motivo que igualmente afasta a aplicação, por analogia, da tese fixada para o Tema 69 ao presente caso é o fato de que, a partir da Lei nº 13.161/15, o regime da CPRB, como visto, passou a ser facultativo.

A possibilidade de opção surgiu para se fazer um ajuste fino, conferindo aos contribuintes, agora de maneira geral e abstrata, a oportunidade decada um avaliar sua situação individual e ponderar os ônus e os bônus do regime da CPRB em face daqueles do regime comum.

Em razão disso, deve-se compreender que cabe a cada contribuinte verificar se recolher a CPRB, tal como prevista pelo legislador, com a inclusão do ICMS em sua base de cálculo, é, em poucas palavras, melhor ou pior do que recolher a contribuição sobre a folha, nos moldes do regime comum.”

Ora, sem adentrar propriamente no mérito da discussão de o ICMS integrar a receita dos contribuintes para fins fiscais – tema que não constitui o cerne do presente artigo -, entendemos, com a devida vênia, que as razões apresentadas pelos ministros que formaram maioria no julgamento do RE 1.187.264 para justificar a inaplicação da tese firmada no RE 574.706 (e, conseqüentemente, a necessidade de que entendimento diverso fosse adotado) não se sustentam.

Com efeito, a partir da alteração promovida pela EC 20/1998, o art. 195, I, “b” da CF/88 permitiu que o legislador infraconstitucional instituisse contribuições sobre a receita das empresas.

Qualquer contribuição instituída com fundamento no referido dispositivo constitucional, portanto, deve observar o exato alcance do conceito de receita, a despeito de qualquer característica inerente ao seu regime de apuração.

Afinal, nos termos do art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN), *“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.”*

Assim, tendo o STF consolidado o entendimento de que o ICMS não representa receita das empresas vendedoras de mercadorias e/ou prestadoras de serviços (RE 240.785 e 574.706), tal premissa deve prevalecer em relação a qualquer tributo que tenha a receita como base de incidência, independentemente do seu regime de apuração ser mais benéfico, ou de adesão opcional.

Em outras palavras, ainda que fato fosse que a CPRB constitui regime alternativo mais benéfico do que a sistemática geral de recolhimento das contribuições previdenciárias, ele não teria o condão de permitir que o legislador ordinário emprestasse alcance diverso (e mais abrangente) ao termo “receita”.

A característica de regime opcional da CPRB, inclusive, deveria ser motivo adicional à manutenção da posição anterior do STF. Com efeito, os contribuintes que

optaram pela referida sistemática de apuração das contribuições previdenciárias certamente o fizeram considerando que a nossa Corte Suprema já havia consolidado o entendimento de que o ICMS não constitui receita do sujeito passivo.

A nosso ver, portanto, o julgamento do RE 1.187.264, a despeito de qualquer diferenciação (*distinguishing*) que se tenha tentado fazer em relação ao posicionamento anterior do Tribunal a respeito do conceito de receita para fins fiscais, representa mais uma das graves e injustificadas oscilações jurisprudenciais no âmbito do STF - recentemente acentuadas pela sistemática de julgamento do “Plenário Virtual” - que tanto comprometem a segurança jurídica dos contribuintes nacionais.

### **DA INAPLICABILIDADE DO PRECEDENTE FIRMADO NO RE 1.187.264 ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELA AGROINDÚSTRIA**

Independentemente do nosso entendimento de que, em observância à teoria dos precedentes e à segurança jurídica, o STF deveria, por ocasião do julgamento do RE 1.187.264, ter reafirmado a sua jurisprudência no sentido de que o ICMS não integra a receita das empresas para fins fiscais, parece-nos que a tese fixada nesse último julgamento não se aplica às contribuições previdenciárias devidas, entre outros setores, pela agroindústria nacional.

De fato, como visto acima, os fundamentos utilizados pelo STF para afastar da tese firmada pelo Tribunal no RE 574.706 foram os seguintes: (i) diferentemente do que ocorre com o PIS/COFINS, a sistemática de tributação da CPRB constituiria benefício fiscal; e (ii) a CPRB é um regime opcional de tributação.

Ocorre que essas duas características não se fazem presentes no caso das contribuições previdenciárias devidas pela agroindústria.

Com efeito, dispõe o art. 22-A da Lei 8.212, de 24.07.1991:

“Art. 22-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de:

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social;

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (...)”



Como se observa, em substituição à sistemática geral de recolhimento da contribuição previdenciária patronal (incidente sobre a folha de salários, nos termos dos incisos I e II do art. 22 desta Lei 8.212/1991), foi criada contribuição incidente sobre a receita bruta da pessoa jurídica agroindustrial.

Em que pese ter havido dúvidas por parte de alguns contribuintes a respeito do caráter compulsório da sistemática de tributação prevista no art. 22 - A da Lei 8.212/91, a Receita Federal do Brasil (RFB), em mais de uma ocasião, confirmou que ela constitui o regime próprio (e obrigatório) da agroindústria, e não mero regime opcional de tributação. A título ilustrativo, cite-se:

#### Solução de Consulta COSIT 10, de 03.01.2019

“12. Já a figura da agroindústria foi introduzida pela Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001, identificando-a como o PRPJ cuja atividade econômica seja a industrialização da produção própria, ou da produção própria juntamente com a adquirida de terceiros. Assim, para ser enquadrada como tal, a pessoa jurídica deve executar além da atividade de produção rural, a industrialização desta produção própria, ainda que parte dela seja adquirida de terceiros.

13. Ao contrário do afirmado pela consultante, o regime substitutivo de tributação para o PRPJ e para a agroindústria não é uma faculdade, mas um regime obrigatório. Todavia, ressalte-se que ocorreram recentes mudanças com a promulgação da Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, cujo art. 15 acrescentou o parágrafo 7º ao art. 25 da Lei nº 8.870, de 1994, autorizando ao empregador rural pessoa jurídica a opção pela contribuição substitutiva ou sobre a folha de pagamento, mas somente a partir de 1º de janeiro de 2019, por força da regra de vigência constante do inciso I do seu art. 40. Para a agroindústria, porém, não houve alteração.” (Grifamos)

#### Solução de Consulta COSIT 138, de 02.06.2015

“8. Entretanto, na área rural, as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, foram substituídas pela contribuição que incide sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção.

8.1. Essa substituição, com relação à agroindústria, se deu com a edição da Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2011, que inseriu o art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, abaixo transcrito (destacou-se): (...)

10. Percebe-se, portanto, que essa forma de tributação não é opcional e se aplica somente à agroindústria que a lei definiu, ou seja, “o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”. É dizer que esse modo de tributação vincula-se às qualidades essenciais que a Lei elegeu para a agroindústria, ou seja, a) produzir diretamente a matéria-prima (total ou parcialmente) a ser empregada no processo produtivo; b) industrializar diretamente a produção. (...)

13.1. De fato, com o advento da Lei nº 10.256, de 2001, a agroindústria, assim considerada “o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros”, teve suas contribuições sociais devidas à Seguridade Social, na forma do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, substituídas, em caráter obrigatório, pelas contribuições que resultaram da incidência de determinados percentuais sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção rural.” (Grifamos)

Por outro lado, a sistemática de recolhimento da contribuição previdenciária prevista no art. 22-A da Lei 8.212/91 tampouco representa benefício fiscal instituído em favor da agroindústria nacional, tendo em vista que a incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, nesse caso em específico, teve como objetivo tão somente o de reduzir a informalidade dos trabalhadores no campo, conforme se verifica pela mensagem de encaminhamento do Projeto de Lei (PL) 3.998/2001, que introduziu o art. 22-A na Lei 8.212/91:

“2. De acordo com Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios - PNAD/98, da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, o número de trabalhadores assalariados no campo com registro do contrato na Carteira de Trabalho e Previdência Social é de 1.161.614 e, na informalidade, 2.995.766.

3. A realidade tem demonstrado que estes trabalhadores informais, dada a fragilidade dos meios de prova do exercício da atividade rural, acabam tendo grandes dificuldades para obtenção de sua aposentadoria.

4. Para incentivar a formalização do trabalho rural, estão sendo propostas uma série de alterações, na legislação pertinente, como a extensão da forma de contribuição da empresa rural para a agroindústria, o reconhecimento do consórcio simplificado de produtores rurais e um benefício fiscal especial para o setor, assuntos sobre o qual passamos a tratar com mais detalhes.

5. A agroindústria, pela sistemática vigente, contribui para a Previdência Social igualmente às empresas em geral, mediante a incidência de uma alíquota sobre a remuneração paga aos segurados a seu serviço. Antes da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as agroindústrias contribuía de forma mista, a saber: em relação ao setor especificamente agrícola, com base no valor comercial dos produtos vendidos ou utilizados como matéria-prima industrializada e, em relação aos demais setores, com base na folha de pagamento.

6. Com a edição da Lei nº 8.212, de 1991, todos os produtores rurais, inclusive as agroindústrias, passaram a contribuir unicamente com base na folha de pagamento.

8. Todavia, como é consabido, o dispositivo que tratava da base de cálculo da contribuição da agroindústria foi declarado inconstitucional pelo Pretório Excelso, o que obrigou esse tipo de empresa a contribuir como uma empresa urbana.

9. Pela legislação atual, apenas o empregador rural pessoa física e o empregador pessoa jurídica, que exploram, exclusivamente, atividade rural contribuem com base na produção.

10. Estamos instituindo uma política de incentivos à inscrição previdenciária dos trabalhadores rurais empregados de pessoas físicas e jurídicas. Esta medida terá grande alcance social porque os trabalhadores constantemente estão condenados ao recebimento do benefício da Assistência Social, somente alcançável aos 67 anos de idade e nem sempre atingível em face da condição de renda.

11. Estima-se que haja 18 milhões de desassistidos no campo. A presente proposta visa a levar o Programa de Estabilidade Social a estes cidadãos.

12. Está sendo proposto a introdução do art. 22-A na Lei nº 8.212, de 1991, que além de definir o que é considerado agroindústria, determina que ela passa a contribuir com 2.5% do faturamento para a seguridade social, e 0,1% para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 1991, em substituição à contribuição devida sobre a folha de pagamento.” (Diário da Câmara dos Deputados, página 906/908, disponibilizado em 08.02.2001)

É de se observar, ainda, que, se levarmos em consideração o fenômeno da mecanização no campo<sup>10</sup> - que, a despeito de representar enorme impulso ao crescimento da produção agrícola, tem contribuído para a drástica redução do número de trabalhadores rurais -, o regime substitutivo de recolhimento da contribuição previdenciária previsto no art. 22-A da Lei 8.212/91 tende a resultar em encargo significativamente superior ao regime de geral recolhimento com base na folha de salários.

Diante dessas circunstâncias, parece-nos claro que não há como se considerar a sistemática substitutiva de recolhimento das contribuições previdenciárias prevista no art. 22-A da Lei 8.212/91 como hipótese de benefício fiscal instituído em favor da agroindústria nacional.

Temos, portanto, que as duas características utilizadas como justificativa para o *distinguishing* realizado por ocasião do julgamento do RE 1.187.264 não se verificam no caso das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta devidas pela agroindústria. Em relação a elas, para que se mantenha a nova jurisprudência minimamente coerente, o STF deverá manter o entendimento consolidado no RE 574.706, excluindo o ICMS da sua base de cálculo.

Essa conclusão, além de constituir pressuposto lógico e necessário da aplicação da teoria dos precedentes, é a única que permitirá que os contribuintes (ao

---

<sup>10</sup> <https://censos.ibge.gov.br/agro/2017/2012-agencia-de-noticias/noticias/25791-com-aumento-da-mecanizacao-agropecuaria-perde-1-5-milhao-de-trabalhadores.html/>

menos daqueles setores ligados à agroindústria nacional) não sejam, mais uma vez, penalizados por observar a jurisprudência consolidada da nossa mais alta corte.

Tudo em prol do tão sonhado ambiente de segurança jurídica!

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei 3.998, de 12.01.1991. Altera a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=20588>>. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Decreto-Lei 406, de 31.12.1968. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm)>. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Emenda Constitucional 20, de 15.12.1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm)>. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Emenda Regimental 53 do Supremo Tribunal Federal, de 18.03.2020. Disponível em <<https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/Emenda53.pdf>>. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Lei 10.256, de 09.07.2001. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LEIS\\_2001/L10256.htm#art6](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LEIS_2001/L10256.htm#art6)>. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Lei 5.172, de 25.10.1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Lei 8.212, de 24.07.1991. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)>. Acesso em 03.04.2021.



BRASIL. Lei 9.718, de 27.11.1998. Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm)>. Acesso em  
03.04.2021.

BRASIL. Lei 10.637, de 30.12.2002. Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110637.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm)>. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Lei 10.833, de 29.12.2003. Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm)>. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Lei 12.546, de 14.12.2011. Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112546.htm)>. Acesso  
em 03.04.2021.

BRASIL. Lei 13.105, de 16.03.2015. Disponível em  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm)>. Acesso  
em 03.04.2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT 10, de 03.01.2019.  
Disponível em:  
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=98069>>  
. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Solução de Consulta COSIT 138, de 02.06.2015.  
Disponível em:  
<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=64916>>.  
Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1.624.297 Rio Grande do Sul,  
de 10.04.2019. Relatora: Ministra Regina Helena Costa. Primeira Seção. Acesso em  
03.04.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com  
Agravo 1.194.477 São Paulo, de 31.05.2019. Relator: Ministro Luiz Fux. Primeira  
Turma. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com  
Agravo 1.192.532 São Paulo, de 23.08.2019. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski.  
Segunda Turma. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com  
Agravo 220.323 Minas Gerais, de 26.05.1999. Relator: Ministro Carlos Veloso. Tribunal  
Pleno. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1.187.264 São Paulo, de 12.02.2021 a 23.02.2021. Relator: Ministro Marco Aurélio. Redator do acórdão: Ministro Alexandre de Moraes. Tribunal Pleno. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 240.785 Minas Gerais, de 08.10.2014. Relator: Ministro Marco Aurélio. Tribunal Pleno. Acesso em 03.04.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706 Paraná, de 15.03.2017. Relatora: Ministra Carmén Lúcia. Tribunal Pleno. Acesso em 03.04.2021.

CABRAL, Umberlândia. Com aumento da mecanização, agropecuária perde 1,5 milhão de trabalhadores. IBGE, 2019. Disponível em: < <https://censos.ibge.gov.br/agro/2017/2012-agencia-de-noticias/noticias/25791-com-aumento-da-mecanizacao-agropecuaria-perde-1-5-milhao-de-trabalhadores.html/>>.

Acesso em: 03.04.2021.

ONDEI, Vera. Nem a pandemia de Covid-19 para o agronegócio brasileiro. Forbes, 2020. Disponível em: < <https://www.forbes.com.br/negocios/2020/12/nem-a-pandemia-de-covid-19-para-o-agronegocio-brasileiro/>>. Acesso em: 24.03.2021

# **O CONFLITO DE COMPETÊNCIA NO ICMS INCIDENTE SOBRE IMPORTAÇÕES DE MERCADORIAS (ARE 665.134)**

## **IGOR LOPES**

Advogado. Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV/RJ, bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense – UFF

## **TATIANA JUNGER**

Advogada. Mestre e Doutoranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento no PPGD/UERJ. Professora de Direito Tributário do CEPED/UERJ.

## **1. INTRODUÇÃO**

O presente artigo busca analisar a definição do sujeito ativo do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Prestação de Serviços (“ICMS”) sobre a importação de mercadorias, sob a luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, especialmente a partir do julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário (“ARE”) nº 665.134, com repercussão geral reconhecida sob o n. 520, de relatoria do Ministro Edson Fachin, cujo tema é:

“Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição Federal, qual o destinatário final das mercadorias importadas por um estado da federação, industrializadas em outro estado da federação e que retorna ao primeiro para comercialização, com o objetivo de definir o sujeito ativo do ICMS.”

Da descrição temática podemos já traçar as adstrições a que este artigo se comprometerá, com relação à hipótese de incidência do ICMS envolvendo importação de mercadoria.

Outra ressalva pertinente é que as elucubrações críticas ventiladas no presente artigo não pretendem necessariamente questionar o provimento judicial em si, senão a higidez de sua fundamentação e a adequação da formulação do julgado a um sistema que pretende pautar racionalização da pacificação de conflitos com base na sistemática de precedentes vinculantes.

Passemos à análise da tributação da importação de mercadorias, com especial atenção à sujeição ativa: a qual Estado-membro é devido o ICMS incidente na hipótese,

de acordo com os parâmetros estabelecidos na decisão do STF proferida nos autos do *leading case* ARE nº 665.134?

## **2. SÍNTESE DA CONTROVÉRSIA**

O *leading case* sob análise busca dirimir o aparente conflito de competência para a cobrança do ICMS devido sobre a importação de mercadoria. Qual Estado é o competente para a cobrança do referido imposto na hipótese?

Como veremos, a despeito de a Constituição mencionar “destinatário da mercadoria, bem ou serviço”, há uma aparente lacuna na lei no que tange à definição de “destinatário da mercadoria”, que desperta a controvérsia sobre qual Estado é competente para cobrar o ICMS, nos casos de importação de mercadoria, que podem apresentar feições juridicamente distintas, haja vista a variedade de modalidades de importação possíveis.

Nesse contexto, cada Estado-membro acaba endossando uma interpretação diferente sobre o conceito de destinatário final, como destinatário jurídico ou econômico, a fim de atrair a competência para si, o que sem dúvida cria um cenário de insegurança jurídica pela potencialidade da bitributação.

No *leading case*, o Estado Minas Gerais (recorrido) e a FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA. (recorrente) discutem a competência do ente mineiro para cobrar ICMS sobre as mercadorias importadas, que ingressaram fictamente pelo estabelecimento localizado em São Paulo, Estado no qual foi dado por perfeito o despacho aduaneiro, e, posteriormente, foram remetidas ao estabelecimento localizado em Minas Gerais.

A recorrente sustenta que o ICMS é devido ao Estado de São Paulo, uma vez que localizado o destinatário legal em seu território, onde ocorreu a entrada, ainda que ficta, da mercadoria. Além disso, alega que a posterior remessa da mercadoria ao Estado de Minas Gerais objetivava tão somente a industrialização por encomenda das matérias-primas importadas, tanto que as mercadorias importadas retornaram ao estabelecimento paulista com o intuito de serem comercializadas.

## **3. PREMISSAS FUNDAMENTAIS DA TESE JURÍDICA:**

### **3.1. A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS INCIDENTE NAS IMPORTAÇÕES DE MERCADORIAS**



### 3.1.1. ASPECTO MATERIAL

O aspecto material da hipótese de incidência nada mais é do que a descrição legal da conduta, situação de fato ou materialidade que deflagra a imposição tributária. A esse propósito, o art. 155, §2º, IX, “a”, da Constituição Federal de 1988 (“CF/88”)<sup>1</sup> dispõe que o ICMS incide “*sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade*”.

Ao interpretar o dispositivo supramencionado, o STF fixou o entendimento de que, muito embora a regra matriz de incidência do ICMS sobre importações de mercadorias mencione a entrada da mercadoria importada, o seu aspecto material, necessariamente circunstanciado ao art. 155, inc. II, deve ser considerado como “*a circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda), culminando na entrada no território nacional de bem ou mercadoria advinda do exterior*”.

Nesse ponto, em que pese o Ministro Edson Fachine os precedentes por ele citados tratem de “domínio”, é importante esclarecer que, inobstante controvérsias doutrinárias que aventam a possibilidade de mutação constitucional do conceito de “circulação de mercadoria”, em verdade referenciou-se “propriedade”, dado que a mera circulação de bens, sem a efetiva operação mercantil (compra e venda), não é fato gerador do ICMS segundo a vasta jurisprudência da Corte Constitucional sobre o assunto.

### 3.1.2. ASPECTO TEMPORAL

Em relação ao aspecto temporal da hipótese de incidência, sabe-se que se extraem da regra matriz constitucional os indicativos do momento em que dado por perfeito o aspecto material definido para a imposição tributária, admitindo detalhamento na legislação infraconstitucional.

---

<sup>1</sup> CF/88: Art. 155. (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: IX- incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001).

A Corte reforçou o entendimento de que o aspecto temporal da incidência do ICMS sobre a importação de mercadorias é o despacho aduaneiro, em homenagem à clareza do art. 12, inc. IX, da Lei Kandir, segundo o qual tem-se por perfeito o fato gerador do imposto no momento “*do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior*”.

Vale pontuar que, ainda que coincidam os aspectos temporais do ICMS-Importação e do Imposto sobre Importações, seus aspectos materiais são absolutamente distintos. Enquanto o DL n. 37/66 define o aspecto material do II como o aperfeiçoamento do mero ingresso de bem originário do exterior, isso não é suficiente para o aperfeiçoamento da conduta presente no antecedente da regra matriz constitucional do ICMS incidente sobre a importação. Afinal, para que seja deflagrada a incidência deste imposto estadual, é preciso que se perfaça perfeita a circulação da mercadoria objeto da importação, como já comentado no tópico 3.1.1, com relação ao aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, critério alheio à definição do aspecto temporal e pessoal da obrigação tributária.

Inclusive, diante desse entendimento, já pacificado anteriormente pela jurisprudência, a Súmula 577<sup>2</sup> do STF foi superada com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

Na prática, isso significa que o imposto pode ser cobrado antes mesmo da entrada da mercadoria no estabelecimento importador, eis que materializado o aspecto temporal antes de perfeito o aspecto material da hipótese de incidência, possibilidade reiteradamente admitida na jurisprudência do STF<sup>3</sup>, a despeito de intensa controvérsia doutrinária a respeito.

### **3.1.3. ASPECTO PESSOAL**

O aspecto pessoal da hipótese de incidência decorre da outorga constitucional de competências tributárias, eis que a sujeição ativa da obrigação será titularizada pelo ente competente para a cobrança, assim como a sujeição passiva será atribuída ao contribuinte sujeito àquela jurisdição.

---

<sup>2</sup> Súmula nº 577 do STF: “Na importação de mercadorias do exterior, o fato gerador do imposto de circulação de mercadorias ocorre no momento de sua entrada no estabelecimento do importador.”

<sup>3</sup> RE 207133, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, Primeira Turma, DJ 19.12.1997; RE 193817, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, DJ 10.08.2001; RE 503031 AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJe 05.11.2013.

A esse propósito, o STF reforçou o entendimento de que o sujeito ativo da relação jurídico-tributária do ICMS sobre a importação é o Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário final. Contudo, são precisamente as controvérsias a respeito do critério para a qualificação do “destinatário final” que levaram ao conflito de competência na hipótese, sendo assim questão central para o julgado ora comentado, motivo pelo qual designamos item próprio para desbravá-la.

### 3.2. O SIGNIFICADO DE “DESTINATÁRIO FINAL”

A interpretação dada pela Corte ao art. 155, §2º, IX, “a” da Constituição combinado ao art. 11, I, “d” e “e” da Lei Kandir indica que o aspecto pessoal da hipótese de incidência está conectado com a localização da figura do “destinatário final”, independentemente da localidade em que efetuado o despacho aduaneiro.

Contudo, a mera designação do “destinatário final” não é suficiente para a efetiva identificação do Estado-membro sujeito ativo da relação jurídico-tributária, porque diverge-se sobre sê-lo o destinatário econômico ou o destinatário jurídico. Já que a literalidade do dispositivo constitucional menciona apenas a expressão “destinatário da mercadoria, bem ou serviço”, com acerto a Corte se debruçou sobre a questão do critério.

O Ministro Relator, em seu voto, remeteu à justificativa apresentada pelo Ministro Joaquim Barbosa, seu antecessor na relatoria, para afetar o julgado à sistemática vinculante, admitindo a repercussão geral na hipótese, que reconheceu que “*as autoridades fiscais e os Tribunais têm interpretado cada qual a seu modo o que significa destinatário final*” e que “*diante da diversidade de entendimentos conflitantes [...] o tema merece ser discutido em profundidade por esta Suprema Corte*”.

Dessa maneira, em apreciação ao sentido de “destinatário final” nas operações de importação e em homenagem a precedentes já firmados na Corte<sup>4</sup>, assim se expressou o Ministro Relator:

“Em relação ao significante “destinatário final”, para efeitos tributários, a disponibilidade jurídica precede a econômica, isto é, o sujeito passivo do fato gerador é o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria.

---

<sup>4</sup> RE 268.586, Rel. Ministro MarcoAurelio, Primeira Turma, DJ 18.11.2005; RE 405.457, Rel. Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 05.02.2010.

Nesse sendeiro, a forma não prevalece sobre o conteúdo, sendo o sujeito tributário quem dá causa à ocorrência da circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio”.

Do fragmento destacado, vê-se que o Relator entendeu que a Constituição alude ao *destinatário jurídico* da mercadoria, qual seja, o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade do bem.

Tendo em perspectiva esse desígnio da norma fundamental, a lei complementar detalha o aspecto pessoal de modo controverso, o que será a seguir tratado.

### **3.3. A INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL DO ART. 11, I, “D”, LC N. 87/96**

À luz do disposto no art. 155, § 2º, XII, da CF/88, cabe à lei complementar definir o lugar onde se considera ocorrida a circulação de mercadoria, possibilitando identificar corretamente o sujeito ativo da obrigação tributária. A esse propósito, o art. 11, I, “d” da Lei Kandir prevê o aspecto pessoal do ICMS-Importação no que diz respeito à sua sujeição ativa, definindo como o local em que a aperfeiçoada a operação aquele “*do estabelecimento onde ocorrer a entrada física*”.

A redação do dispositivo é eloquente em exprimir os motivos pelos quais tem ocorrido conflito de competência com relação à definição do sujeito ativo deste imposto, nesta modalidade de incidência, afinal, sua literalidade apresenta um descompasso evidente com as disposições constitucionais correlatas.

O Ministro Relator apontou que a noção de destinatário jurídico se contrapõe à ideia de um destinatário de mera remessa física de mercadoria, motivo pelo qual verifica-se a necessidade de conformação do art. 11, I, “d” aos contornos fundamentais estabelecidos pela Constituição. Ele caracterizou essa necessidade de conformação nos seguintes termos:

“[...] se depreende que o art. 11, I, “d”, da LC 87/96, disse menos do que deveria (*lex dixit minus*) na linha interpretativa do STF, tendo em conta que o dinamismo das relações comerciais não comporta a imposição da entrada física da mercadoria no estabelecimento do adquirente-importador para configurar a circulação de mercadoria”.

É interessante reparar que, ao mesmo tempo em que denunciou que a lei “disse menos do que devia”, destacou que a entrada física da mercadoria não é imposta



para a configuração da circulação de mercadoria. Com os devidos votos de deferência, convém destacar uma aparente incoerência dessa cor relação argumentativa: na medida em que defendido o entendimento de que a entrada física é aspecto irrelevante para o aperfeiçoamento do aspecto material da hipótese de incidência, a afirmação de que a lei “disse menos do que deveria” está equivocada; a lei simplesmente disse o que não deveria.

No mais, vale inclusive criticar a omissão do voto em destacar quais papéis reconhece à lei complementar na ordem jurídica tributária, questão controversa em função de diferentes interpretações do art. 146 da Constituição e fundamental para se avaliar sua constitucionalidade.

Entretanto, a despeito de não ter tratado explicitamente do papel da lei complementar no Direito Tributário, pode-se inferir, a partir do juízo de constitucionalidade desenvolvido, que o voto acabou por aderir à concepção dicotômica, que reconhece à lei complementar tão somente os papéis de (i) pacificadora de conflitos e (ii) reguladora das limitações ao poder de tributar.

Entende-se que, implicitamente, descartou-se a sua função de definidora de normas gerais, porque defendeu-se que “*não poderia o legislador [complementar] alterar conceito trazido pela norma de competência, ao excluir a circulação ficta emanada de uma operação documental ou simbólica de mercadoria do rol de possibilidades interpretativas da alínea “d” do inciso I do art. 11 da denominada Lei Kandir*”.

É exatamente esse tipo de raciocínio que fundamenta a concepção dicotômica dos papéis da lei complementar. É a ideia de que a definição de elementos constitutivos da hipótese de incidência tributária tais como o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes já estão definidos na Constituição, sendo inadmissível que o legislador amplie, restrinja ou contrarie a regra matriz de incidência<sup>5</sup>. Nessa perspectiva, ao elencar dentre os papéis da lei complementar a definição de normas gerais de Direito Tributário, o art. 146 da Carta Constitucional teria pecado pela redundância.

Vale destacar que essa inferência resulta do fato de ter o voto expressado que a inconstitucionalidade defluiria de uma exclusão indevida, qual seja, “*a circulação ficta emanada de uma operação documental ou simbólica de mercadoria do rol de*

---

<sup>5</sup> No entanto, importa destacar que a Constituição explicitamente reserva à lei complementar a definição dos contribuintes do imposto (art. 155, §2º, XII, “a”, CF); em relação aos outros aspectos do antecedente da norma jurídica tributária é que controverter-se-ia sobre o papel que a lei complementar desempenharia, inclusive com relação à definição da sujeição ativa.

*possibilidades interpretativas*”, novamente expressando a ideia de que o problema da norma veiculada na lei complementar seria “dizer menos do que devia”.

Alterada essa premissa para aquela que propusemos, qual seja, a de que a lei disse simplesmente o que não devia, poder-se-ia entender pela aderência à concepção tricotômica, reconhecendo o papel da lei complementar como definidora de normas gerais, defluindo a inconstitucionalidade não de uma exclusão indevida, mas de uma incompatibilidade com a norma fundamental.

Vale pontuar, contudo, que essa não é uma posição explicitamente defendida pelo STF. Bem ao contrário, é notório que a Corte vem reconhecendo o papel da lei complementar como definidora de normas gerais, aderindo à concepção tricotômica. Assim, nossa conclusão é simplesmente pelo diagnóstico de falhas de argumentação, sobretudo naquilo que constitui mero *obiter dictum*.

Ainda que o papel da lei complementar se caracterize por mero *obiter dictum*, é uma pena a interveniência de eventuais incoerências, pois dessa forma subsistem descompassos entre premissas jurídicas empunhadas em uns e outros julgados de uma Corte que possui, dentre outros, um propósito de uniformização.

Em seguimento, importa observar que o voto do Relator também buscou escoramento nos dizeres do art. 110 do Código Tributário Nacional, pelo qual “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”.

Isso para se resguardar nas definições do Direito Civil para as modalidades de transferência de titularidade de mercadorias na via onerosa, de maneira a argumentar que o legislador não poderia ter desvirtuado conceitos da norma de competência.

É válido chamar a atenção para a menção a esse dispositivo, porque ele desperta acaloradas controvérsias relativamente a seu conteúdo normativo. Afinal, por vezes ele é empunhado para fundamentar a impossibilidade de a legislação tributária adotar conceitos próprios e por vezes para fundamentar, diametralmente ao contrário, essa possibilidade.

Nada obstante, importa perceber que o voto se posicionou com correção ao afirmar que aquilo a que não pode o legislador tributário desvirtuar não são os conceitos do direito privado – entendimento a que muitos aderem de maneira inapropriada –, senão os conceitos veiculados pelas normas de competência. Inclusive, o STF, mesmo já tendo

entendido diversamente<sup>6</sup>, vem reconhecendo que o Direito Tributário não é agrilhado pelos conceitos de direito privado<sup>7</sup>, porque todos os sentidos infraconstitucionais – sejam aqueles encontrados na legislação de Direito Tributário, sejam aqueles encontrados no Direito Civil, e outros – devem ser interpretados à luz da Constituição, essa sim fonte de validade formal e material para as demais normas, enunciadora de conceitos de contornos próprios, os chamados “conceitos constitucionais”.

O STF já chegou a chamar essa norma do art. 110 de “norma pedagógica”, porque seu objetivo não é determinar nada que somente dela dependesse, senão apenas de ensinar um *modus operandi* já dado, tornando, dessa maneira, o referido dispositivo normativo em lei morta. Isso porque, de forma equivocada, sua existência apenas dá azo a interpretações distorcidas e instrumentalismo normativo de conveniência, que é o fenômeno que ocorre quando um mesmo dispositivo é manejado para defender posições contraditórias a depender da conclusão que se pretende endossar – não por acaso costumeiramente ele aparece como *obiter dictum*. Aliás, esse não é um pecado exclusivo da Corte Constitucional, como de toda a Justiça e inclusive da própria Administração Tributária.

Outra questão que merece o destaque é o fato de que o voto sequer mencionou que a assunção da constitucionalidade do art. 11, I, “d” nos termos de sua literalidade pode implicar uma violação à regra da não cumulatividade, preceituada pela Constituição para a sistemática do ICMS. Isso porque, se o Estado em que ocorrida a entrada física da mercadoria não for a localização do sujeito passivo do imposto, o direito de crédito nascerá onde a cadeia econômica não flui, obstando a operacionalização da não-cumulatividade pela sistemática de creditamento própria do ICMS (*tax on tax*). Por fim, impõe-se a análise da técnica de declaração de inconstitucionalidade levada a cumprimento pelo STF no presente caso, nos termos do voto do Relator:

“Desse modo, recomenda-se a utilização da técnica interpretativa da declaração parcial de inconstitucionalidade, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da LC 87/96, justamente para garantir a legalidade da circulação simbólica de mercadorias, para além das movimentações físicas”.

---

<sup>6</sup> RE 540829, Relator(a): GILMAR MENDES, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 11/09/2014; RE 390840, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005.

<sup>7</sup> RE 651703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016.

Essa técnica de declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto presume que uma interpretação constitucional distinta sobre o dispositivo é suficiente para superar seu vício de constitucionalidade, aproximando-se, nesse sentido, da técnica da interpretação conforme a Constituição. Novamente a premissa de que a lei “disse menos do que devia” vem à baila. Somente pela assunção como correta da menção à “entrada física” seria possível considerar aplicável a técnica da declaração parcial sem redução de texto.

Guardando coerência com o posicionamento que defendemos antes, discordamos da técnica. A norma infraconstitucional não “disse menos do que devia”, senão simplesmente o que não devia, especificamente ao adjetivar a “entrada” pela qualidade “física”. Adicionar via interpretação às possibilidades da disposição entradas fictas, embora correto, é resultado da assunção da premissa jurídica constitucionalmente possível, que não tem a ver com a modalidade da “entrada”, senão com o aperfeiçoamento da circulação da mercadoria. Assim, entendemos que melhor técnica seria a declaração parcial de nulidade com redução de texto, extirpando da redação o adjetivo “físico”.

### **3.4. REPERCUSSÕES NAS IMPORTAÇÕES POR CONTA PRÓPRIA, POR CONTA PRÓPRIA SOB ENCOMENDA E POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS**

Para que se possa compreender as repercussões da eleição do critério jurídico para a designação do destinatário final da mercadoria produto de importação, preliminarmente é preciso delinear contornos básicos das diferentes espécies de importação de mercadoria.

Em regra, há dois tipos de importação: (a) a importação direta, modalidade na qual, após encontrar um vendedor, o comprador importa a mercadoria por ele mesmo, arcando com todos os custos e assumindo a responsabilidade pela operação; e (b) a importação indireta – esta modalidade pode ser dividida em duas categorias principais: a *importação por conta e ordem de terceiro* e a *importação por encomenda*, cuja



regulamentação se encontra disposta, respectivamente, nos arts. 2º<sup>8</sup> e 3º<sup>9</sup> da Instrução Normativa (“IN”) RFB n. 1.861, de 27 de dezembro de 2018.

A importação por conta e ordem de terceiros é aquela em que o comprador contrata um importador (“*trading company*”) para a realização do despacho aduaneiro. Não obstante o despacho aduaneiro ser o objeto principal do contrato, a *trading company* pode prestar outros serviços correlatos à importação, como, por exemplo, a cotação de preços, a intermediação de negócios, a antecipação de pagamento e a apresentação de garantias. Entretanto, toda a operação é efetuada com os recursos do comprador, motivo pelo qual pode-se dizer que a *trading company* age como uma prestadora de serviços.

A importação por encomenda, por sua vez, ocorre quando a *trading company* é contratada para comprar a mercadoria estrangeira, com seus próprios recursos, efetuar o despacho aduaneiro e, em seguida, revender a mercadoria pré-determinada para o cliente nacional. Nesse caso, o objeto principal do contrato é a compra das mercadorias no exterior.

A partir da distinção entre essas modalidades de importação, o Ministro Relator se ocupou de esclarecer o que entende por destinatário legal em cada uma das

---

<sup>8</sup> IN RFB nº 1.861/2018: Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

<sup>9</sup> IN RFB nº 1.861/2018: Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa jurídica que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020)

hipóteses, indicando o Estado membro adequado para figurar na sujeição ativa das imposições correlatas. Sobre isso, ele assim resumiu:

“[...] entende-se como destinatário legal da operação, em cada hipótese de importação, as seguintes pessoas jurídicas:

a) Na importação por conta própria, a destinatária econômica coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva;

b) Na importação por conta e ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada;

c) Na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (*trading company*), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização”.

Por resultado, assumindo tais premissas, em primeiro lugar, cabe reconhecer que na importação direta ou por conta própria inexistiria a situação deflagrante do conflito ora resolvido, havendo clareza com relação ao Estado competente. Já na importação por conta e ordem de terceiro, considerou-se que a *trading company* opera como mera prestadora de serviços, não praticando operação mercantil, motivo pelo qual competente seria o Estado em que localizado o contratante desse serviço, efetivo importador, destinatário final da mercadoria. Por fim, na importação por encomenda assumiu-se por ocorrida a operação mercantil entre o vendedor localizado no exterior e a *trading company*, o que imputaria competência ao Estado em que estabelecida ela própria.

Delineados os entendimentos jurídicos aplicáveis à questão, passou o voto à adstrição da tese e sua aplicação ao caso concreto.

#### **4. APLICAÇÃO DA TESE AO CASO CONCRETO**

A despeito de críticas anteriormente vertidas à fundamentação do voto, a maior fonte de incoerência da resolução do caso se viu nesse âmbito, de aplicação da tese jurídica ao caso concreto, o que inclusive foi questão suscitada em embargos de declaração parcialmente providos, embora não tenha resultado na apreciação da contradição entre os fundamentos do voto e o dispositivo. É o que passamos a ilustrar. O caso concreto envolvia importação de bens por estabelecimento no Estado de São Paulo, com remessa para industrialização a estabelecimento no Estado de Minas Gerais,

filial da mesma empresa, com posterior retorno ao estabelecimento de São Paulo para comercialização.

A interposição do recurso pela contribuinte se fez necessária por entender ser o estabelecimento de São Paulo o destinatário legal da mercadoria, enquanto as instâncias inferiores haviam entendido que o ICMS-Importação incidente na hipótese seria devido a Minas Gerais, sob os fundamentos de que (i) inexistiu entrada física no estabelecimento de São Paulo, já que os produtos, uma vez perfeito o despacho aduaneiro, foram remetidos diretamente a Minas Gerais, e (ii) destinavam-se esses produtos, matérias-primas, à fabricação de defensivos agrícolas, o que era desempenhado pela filial mineira.

Quando da construção da tese jurídica, o voto do Ministro Relator pareceu indicar resultado contrário àquele endossado pelas instâncias inferiores. Afinal, foi robusto seu esclarecimento de que o destinatário jurídico prefere ao meramente econômico, na identificação da sujeição ativa da obrigação tributária, ainda que a passagem da mercadoria por ele seja meramente ficta ou simbólica.

Inclusive, na ementa do acórdão, predecessor à apreciação dos embargos de declaração, o item 5 circunstancia a situação dos produtos em comento, matérias-primas destinadas à industrialização, à tese fixada. Veja-se:

“5. Na aplicação da tese ao caso concreto, colhem-se equívocos na qualificação jurídica do conjunto fático-probatório, tal como estabelecido pelas instâncias ordinárias e sob as luzes da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, pelas seguintes razões: a) não se considerou a circulação simbólica da mercadoria como aspecto material do fato gerador; b) a destinação da mercadoria importada como matéria-prima para a produção de defensivos agrícolas em nada interfere a fixação do sujeito ativo do tributo, porque não cabe confundir o destinatário econômico com o jurídico; e c) não se verifica qualquer indício de “importação indireta”, uma vez que, no caso, trata-se de filiais de uma mesma sociedade empresária.”

Inobstante a clareza da construção jurídica fundamental contida no voto, além da inclusão destas razões no fragmento da ementa supratranscrito, na parte em que buscou aplicar a tese ao caso concreto, o Ministro Relator incorreu em claríssima contradição, concluindo nestes termos:

“Do conjunto fático-probatório, tal como estabelecido pelas instâncias ordinárias, colhe-se escorreita qualificação jurídica dos fatos, de modo que

nos parece evidente a convergência entre o acórdão recorrido e a jurisprudência desta Corte.

Compulsando-se os autos, verifica-se que a destinação da mercadoria importada como matéria-prima para a produção de defensivos agrícolas é elemento definidor da fixação do sujeito ativo da obrigação tributária. Isto porque o negócio jurídico em tela tem como vetor a industrialização, por sua vez levada a efeito na territorialidade da parte Recorrida, o Estado de Minas Gerais.”

Ao dar protagonismo à destinação da mercadoria, como elemento relevante para identificação da sujeição ativa, ele desviou dos parâmetros estabelecidos nas premissas jurídicas fundamentais desenvolvidas naquele mesmo voto, afinal, a destinação se comunica diretamente com a noção de destinatário econômico. Além disso, a despeito de ter destacado a admissibilidade da entrada ficta ou simbólica, dispensou essa configuração na efetiva resolução do caso.

Naturalmente, foram opostos embargos de declaração, em que foi arguido, além desta contradição, omissão com relação os efeitos da homologação dos pedidos de desistência e renúncia ao direito sobre o qual se fundou a ação, em razão do pagamento integral do débito discutido por ocasião de sua adesão ao Programa de Regularização de Créditos Tributários instituído pelo Estado de Minas Gerais.

Quando do julgamento dos aclaratórios, reconheceu-se a omissão, sanando-a pelo acolhimento da renúncia, o que resultou na retirada (i) do capítulo do voto que tratou da aplicação da tese ao caso concreto, (ii) da oração da parte dispositiva que dispõe que conhecido o recurso e negado provimento e (iii) dos itens 5 e 7 da ementa do julgado. O resultado é que, inobstante a contradição incorrida na aplicação da tese ao caso, ela restou prejudicada por outro vício sanável via aclaratórios.

## **5. CONCLUSÃO**

A tese final fixada no referido julgado estabeleceu que “o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio”.

Nada obstante, ainda que firmada com repercussão geral reconhecida, em que medida a referida tese confere padrões para os contribuintes e os operadores do Direito Tributário avaliarem com firmeza o posicionamento que a Corte Constitucional adotaria



diante de casos análogos? Ou casos distintos, mas cujos contornos possuem premissas jurídicas fundamentalmente coincidentes?

Podemos concluir que veiculam-se padrões problemáticos. A fundamentação dispensa uma série de esclarecimentos que, aprioristicamente, podem parecer preciosismos acadêmicos, mas efetivamente contribuem para a nebulosidade dos motivos determinantes. Citamos a omissão em esclarecer se presume-se o reconhecimento do papel da lei complementar como definidora de normas gerais, posicionamento tradicional do STF. Citamos a insubsistência da assunção de que a lei “disse menos do que devia”, assim como suas repercussões com relação à técnica implementada para a declaração de nulidade. Citamos, ainda, a remissão ao art. 110 do CTN, um artigo que o STF já parece compreender como dispensável, mas que continua sendo empunhado como uma bengala vertida a um propósito de instrumentalismo normativo de conveniência.

Vale também reparar que, a despeito de o voto se debruçar sobre as três espécies de importação mais comuns e suas particularidades com relação à identificação do sujeito ativo, naquele *leading case* o caso concreto envolvia uma importação da espécie direta, perfazendo-se uma relação não entre (i) Estado da *trading company* e (ii) Estado do adquirente, senão entre (i) Estado do adquirente/importador e (ii) Estado da filial do adquirente/importador.

Sólida construção jurídica foi estabelecida a título de tese, para então resultar em uma notória contradição quando da sua aplicação ao caso concreto. Contradição esta que, inclusive, não foi sanada porque o parcial provimento dos aclaratórios prejudicou a sua apreciação. Nessa perspectiva, põe-se a pergunta talvez de maior relevância: verificadas novas situações conflitivas idênticas, é possível prever – como idealmente deveria ser, dentro de um sistema que pretende seguir a lógica de precedentes vinculantes – qual critério será empunhado para identificar o sujeito ativo? Será o critério do destinatário jurídico? Ou do destinatário econômico, considerando a afetação dos produtos importados?

É precisamente este o problema de fundamentações imprecisas: desvirtuam a racionalidade aplicativa dos precedentes e aniquilam a pretensão de previsibilidade a que eles primordialmente se vocacionam.

# INTEGRALIZAÇÃO DO CAPITAL SOCIAL MEDIANTE TRANSFERÊNCIA DE BENS IMÓVEIS E A IMUNIDADE DO ITBI (RE 796.376)

IURI ENGEL FRANCESCUTTI

Mestre e Doutorando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela UERJ.  
Pós-graduado em Direito Fiscal pela PUC-Rio. Advogado.

## 1. INTRODUÇÃO

A excessiva constitucionalização do sistema tributário nacional faz com que o Supremo Tribunal Federal seja quase que onipresente nas disputadas tributárias, o que por vezes constitui um problema, na medida em que os Ministros não são especialistas em matéria tributária e, também, porque aquele Tribunal não consegue dar vazão à enorme quantidade de assuntos tributários que lhe é submetida.

Acrescente-se a isso um vício que tem sido comum no Judiciário brasileiro, que é a extensão dos acórdãos, com longas transcrições, considerações históricas, muitas delas totalmente desnecessárias e, às vezes, até mesmo incorretas.

Acórdãos demasiadamente extensos não apenas tornam a interpretação mais difícil (e, portanto, menos acessível àqueles não especializados no tema), especialmente quando são proferidos votos por inúmeros julgadores, mas também cria a oportunidade para a existência de considerações desnecessárias que podem conflitar com outros julgados (anteriores ou posteriores) e trazer certa incoerência ao sistema.

Em 2020, durante a pandemia mundial do COVID-19, o Supremo Tribunal Federal pareceu ter decidido superar essa letargia tributária, passando a julgar uma quantidade muito acima do normal de casos tributários com repercussão geral reconhecida. E a ausência dos julgamentos presenciais, de certa forma, prejudicou os debates jurídicos.

De fato, muitas das decisões que vêm sendo proferidas nesse período, sem o necessário aprofundamento, têm despertado a atenção. Aqui vou tratar de um desses casos.

Em agosto de 2020, ao julgar o RE 796.376, o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese, em repercussão geral: “A imunidade em relação ao ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”.

Ainda que possa fazer algum sentido a interpretação restritiva a que se chegou naquele julgado, parece-me que os fundamentos adotados pela Suprema Corte são passíveis de crítica.

Sem necessariamente discordar da conclusão do julgado, o objetivo desse artigo é descrever resumidamente o que foi decidido (item I), detalhar os fundamentos do acórdão (item II), examinar de forma crítica tais fundamentos (item III) e sugerir novas abordagens para o assunto (item IV).

## 2. O CASO CONCRETO

No caso sob exame, o STF tinha que decidir sobre a extensão da imunidade tributária à incidência do ITBI na incorporação de imóveis ao patrimônio de pessoa jurídica quando o valor desses bens imóveis exceder o montante do capital social a ser integralizado.

Estava em discussão, portanto, a adequada interpretação do inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal e, assim, o alcance da imunidade nele estabelecida:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II – transmissão ‘inter vivos’, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

§ 2º O imposto previsto no inciso II:

*I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;*

Naquele julgado, o Supremo tinha diante de si uma sociedade cujo objeto social não era a venda ou locação de imóveis e cujo capital social, no valor de R\$ 24.000,00, foi integralizado com 17 bens imóveis avaliados em conjunto em R\$ 802.724,00, o que teria levado a fiscalização municipal a exigir o pagamento (ou negar a imunidade) da parcela dos bens que excedeu o capital integralizado, correspondente a R\$ 778.724,00, parcela essa registrada no patrimônio líquido da empresa como reserva de capital.

A sentença, que havia inicialmente reconhecido a imunidade, foi posteriormente reformada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina, o que ensejou a interposição do recurso extraordinário.

O acórdão no STF foi formado por maioria de votos, ficando vencidos os Ministros Marco Aurélio, relator original do caso, Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia, que entendiam que a imunidade tributária também alcançava a parcela do valor dos bens que excedia o valor nominal do capital social integralizado.

### 3. OS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO DO STF

Após transcrever o dispositivo constitucional sob exame e o art. 36, inciso I, do CTN, sua Exa., o Ministro Alexandre de Moraes, que assumiu a relatoria do feito em razão de seu voto vencedor, pondera que não é qualquer transferência de bens ao patrimônio da pessoa jurídica que é imune da incidência do ITBI, mas apenas aquela feita pelo sócio para integralização do capital, que pode ocorrer no ato de constituição da sociedade ou em posterior aumento de capital.

Em sequência, sua Exa. compara a redação do atual inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal com o § 2º do art. 9º da EC 18/1965, que também tratava da imunidade do ITBI, destacando que o trecho “transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica” não constava do texto daquela EC. De fato, assim dispunha o § 2º do art. 9º da EC 18/1965:

§ 2º O imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos neste artigo, para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, salvo o daqueles cuja atividade preponderante, como definida em lei complementar, seja a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

A partir da comparação entre os dois textos constitucionais – atual e antigo – o Ministro conclui que a restrição mantida no atual inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal quanto a pessoas jurídicas com atividade preponderante de venda ou locação de imóveis alcançaria apenas os casos de “fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica”.

Assim, para sua Exa., a imunidade prevista no dispositivo poderia ser *fragmentada* em duas partes totalmente estanques:



- 1) a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital; e
- 2) transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil.

Em sequência, Sua Exa. busca justificar sua conclusão por meio de uma citação doutrinária. O autor citado pelo Ministro, no trecho transcrito no acórdão, afirma que, para se aplicar a restrição da norma, deve-se observar a atividade preponderante da “adquirente”. E, para tanto, traz o exemplo de uma incorporação, em que apenas a “incorporada” teria como atividade preponderante a venda de bens imóveis, hipótese em que, para o doutrinador citado, prevaleceria a regra de imunidade.

Dessa análise fragmentada da norma, que aparentemente se referiria ao item (2) acima, conclui o Ministro relator que a imunidade não poderia alcançar a parcela que excede o valor integralizado do capital social, tratado no item (1), “pois a ressalva [quanto à atividade preponderante] sequer tem relação com a hipótese de integralização do capital”.

O Ministro afirma que constituiria interpretação extensiva pretender que a imunidade alcance o valor excedente destinado à formação de reserva de capital e que tal modalidade de interpretação, quando se trata de imunidade, não seria aceita pela Suprema Corte, “por constituir exceção constitucional à capacidade tributária”. Assim, segundo o Ministro relator, apesar de a imunidade ter por objetivo “incentivar a livre iniciativa, estimular o empreendedorismo, promover a capitalização e o desenvolvimento das empresas”, não haveria como abranger os valores que excedem o capital social subscrito.

Ao fim, o Ministro coloca em dúvida o interesse das partes envolvidas em transferir ao patrimônio da pessoa jurídica valor muito superior ao valor nominal das cotas recebidas, constituindo uma reserva de capital desproporcional frente ao capital social.

#### **4. ANÁLISE CRÍTICA DO JUGADO**

##### **A) COMPARATIVO DE TEXTOS QUE NÃO TEM CABIMENTO**

O primeiro ponto que chama a atenção no acórdão é a conclusão extraída da comparação entre a redação atual da Constituição Federal e a da antiga EC 18/1965.

Na medida em que o texto da EC não fazia menção aos casos de “fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica”, não poderia haver qualquer dúvida que a restrição na parte final do dispositivo constitucional, relativa aos casos em que a sociedade tivesse como atividade preponderante “a venda ou a locação da propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição”, dirigia-se à única hipótese possível de imunidade, de transferência do bem imóvel para a pessoa jurídica, em integralização do seu capital social.

Parece-me incoerente, assim, imaginar que, ao aperfeiçoar a norma, ampliando a imunidade aos casos de fusão, incorporação, cisão e extinção da pessoa jurídica, a restrição mantida, condicionada à atividade preponderante da em presa, deixe de ser aplicada às hipóteses originais.

No mínimo, a comparação entre a redação atual e a da antiga EC em nada ajuda nessa conclusão, apenas atrapalha, pois atrai um elemento histórico que contraria a conclusão proposta. Por que fazê-la então?

## **B) FRAGMENTAÇÃO DO TEXTO QUE NÃO PROCEDE POR INÚMEROS PRISMAS**

Não é só o elemento histórico que contraria a fragmentação do texto proposta por Sua Exa. Também a interpretação literal do texto não leva a essa conclusão. Afinal, a expressão “nessescasos”, na língua portuguesa, refere -se ao termo mais distante no parágrafo (ou a todos os termos anteriores), em oposição à expressão “nestes casos”. Portanto, se o constituinte quisesse limitar a aplicação da restrição ao termo mais próximo, teria, em princípio, usado a expressão “nestes casos”.

Assim, sob o ponto de vista literal, ao usar a expressão “nesses casos”, faz-se referência, justamente, a todas as hipóteses previstas no dispositivo ou, no máximo, às hipóteses de “transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”:

I – não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, *salvo se, nesses casos*, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

O elemento teleológico também não socorre a conclusão do julgado. O mesmo motivo que justifica, nos dois casos, a existência da imunidade, de certa forma, também atrai a ressalva final. Qual seria a razão para o tratamento diferenciado?

E a citação doutrinária feita no acórdão igualmente não ampara a conclusão a que se chegou. Em primeiro lugar, a lição do autor se deu em nota que, *data venia*, mal se aprofunda no tema e é colocado como mero exemplo dentro de um pequeno tópico sobre “ITBI e Imunidades”. Sem qualquer intenção de desprestigiar o autor, é surpreendente que um paradigma de repercussão geral busque apoio numa citação desse tipo, que visivelmente não tem a menor pretensão de esgotar o tema e que nem sequer corrobora de fato a afirmação feita no acórdão.

Além disso, atestando a imprestabilidade da anotação feita pelo autor, é preciso notar que ele sugere que a regra da imunidade depende da identificação de qual seria a sociedade “adquirente”. Sucede que, em princípio, não existe “adquirente” em operações de fusão, cisão ou extinção, o que torna esse critério, se restrito à segunda parte do texto, de certa forma sem sentido (o que talvez confirme que sequer o referido autor pretendeu fazer essa interpretação).

Por fim, é interessante notar que o próprio CTN, cuja recepção pela Constituição Federal é reconhecida pelo acórdão, não faz tal fragmentação. No art. 37 do CTN o legislador dispôs expressamente que essa restrição se aplica a todos os casos, seja na integralização do capital social, seja na fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica.

Para concluir de forma diversa, seria necessário, no mínimo, que o STF enfrentasse esses pontos acima.

### **C) FRAGMENTAÇÃO DO DISPOSITIVO IRRELEVANTE**

O ponto crucial, entretanto, é que a fragmentação do texto constitucional, limitando a ressalva final aos casos de fusão, incorporação, cisão e extinção da pessoa jurídica, em nada parece interferir na interpretação que se dá sobre a extensão da imunidade quando há excesso no valor dos bens usados para integralização do capital social da pessoa jurídica.

Afinal, aqueles que defendem a imunidade “irrestrita” – e eu não estou necessariamente concordando com isso – é que a primeira parte do inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição Federal, ao imunizar do ITBI a integralização de bens imóveis ao

capital social e não fazer qualquer ressalva, seria aplicável a todos os casos, mesmo àqueles em que o valor dos bens transferidos à sociedade supera o valor nominal do capital social integralizado, uma vez que a finalidade perseguida pela regra imunizante seria incentivar o investimento em sociedades e isso ocorreria tanto no caso do valor integralizado ao capital, como na constituição de reserva de capital.

Argumenta-se, ainda, que a integralização pelo valor histórico do bem, ou seja, aquele que está registrado na declaração de imposto de renda da pessoa física, é permitida pelo art. 23 da Lei nº 9.249/1995:

“Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.”

A integralização pelo valor histórico consistiria, desse modo, num benefício concedido pela União, uma espécie de diferimento do ganho de capital. E a tributação do excesso pelo ITBI implicaria, portanto, a invasão por via oblíqua da competência tributária da União, o mesmo que não foi aceito pelo STJ quando a União tentou tributar os créditos presumidos de ICMS.

Veja que o próprio voto vencido não se pauta na ressalva final do dispositivo para justificar suas conclusões, mas sim na finalidade perseguida pela norma.

Quisesse o Supremo discordar dessa tese, poderia argumentar, entre outras coisas, que esta não procede porque o bem integralizado não foi destinado ao capital social, mas à reserva de capital, que são rubricas distintas, embora ambas componham o patrimônio líquido da empresa. Poderia ter dito que ninguém “realiza” a reserva de capital e que essa expressão, do ponto de vista técnico, é empregada apenas nos casos de integralização do capital social.

Ou poderia dizer que a finalidade da norma não estaria sendo alcançada, na medida em que o objetivo seria evitar a tributação de uma simples troca de posição de um bem imóvel para uma participação societária, o que não ocorreria quando há descasamento entre o que é dado e o que é recebido em troca.



Apenas no final do acórdão faz-se referência à impossibilidade de se aplicar uma interpretação extensiva ao dispositivo, mas essa ponderação é feita com base em premissas não corretas, como será visto adiante.

#### **D) FRAGMENTAÇÃO QUE FOMENTA OUTROS LITÍGIOS**

O STF solucionou um litígio, mas criou outro (ou outros) com essa fragmentação do texto. Afinal, não me recordo dessa fragmentação já ter sido alguma vez encampada pelo Judiciário.

Veja que os fundamentos adotados pelo paradigma do STF - que nada têm a ver com a questão do valor excedente de bens incorporados, como se viu - levam à conclusão de que a restrição normativa deve ser aplicada apenas ao segundo trecho da norma. Com isso, o argumento utilizado pelo Ministro relator leva à conclusão de que, quanto ao primeiro trecho, a imunidade seria irrestrita, desde que exista coincidência entre o valor integralizado e o bem transferido ao patrimônio da sociedade.

Agora, imagino milhares de contribuintes ingressando em Juízo para pleitear a restituição do ITBI indevidamente pago na transferência de imóveis à sociedade, para integralização do capital social, mesmo quando a sociedade tem por atividade preponderante a venda ou a locação de bens imóveis, desde que o valor do bem corresponda ao valor integralizado.

#### **E) POSSIBILIDADE DE SE APLICAR INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA À IMUNIDADE**

Sua Exa. afirma no acórdão que, de acordo com a jurisprudência da Suprema Corte, seria inadmissível aplicar interpretação extensiva à imunidade tributária, na medida em que ela seria uma exceção à capacidade tributária.

Em primeiro lugar, essa tese parte da equivocada premissa que as imunidades surgem em momento posterior à norma constitucional de atribuição de competência tributária, o que é rejeitado por grande parte da doutrina.

Em segundo lugar, na prática existem inúmeros casos em que o STF interpretou uma imunidade de forma extensiva, bastando lembrar, como exemplificou o voto vencido, o caso do livro eletrônico e do culto religioso.

Há que se ter cautela com essas afirmações peremptórias em acórdão, especialmente de Cortes Superiores e que sirvam de precedentes de aplicação compulsória. Cada caso é um caso e a solução do caso concreto dependerá do recurso aos variados métodos interpretativos disponíveis. O Supremo deve prestigiar o pluralismo metodológico em suas decisões.

Não estou aqui defendendo que a conclusão do Supremo estava necessariamente errada, mas apenas criticando a fundamentação que levou até ela e demonstrando que a inexistência de um raciocínio linear - com uma efetiva fundamentação - pode encrudescer o litígio ou mesmo desvirtuar a discussão judicial.

## **5. OS POSSÍVEIS ARRANJOS NEGOCIAIS E A INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO ONEROSA**

### **A) A NECESSÁRIA AVALIAÇÃO A VALOR DE MERCADO**

Como narrado ao início, o STF estava diante de um caso em que bens imóveis foram transferidos a uma pessoa jurídica para integralização do capital social, ficando o excesso registrado em conta de reserva de capital.

Existem variados arranjos possíveis para essa operação, como, por exemplo, uma integralização de capital numa sociedade anônima, ou uma integralização feita por uma pessoa jurídica em outra pessoa jurídica.

No caso, eram pessoas físicas integralizando o capital de uma pessoa jurídica constituída sob a forma de sociedade limitada (art. 1.052 do CC).

Em todos esses casos, a legislação indica que o bem seja contabilizado pela sociedade pelo seu valor de mercado. Isso está explícito quando o art. 8º da Lei 6.404/1976 exige laudo de avaliação, ou quando o § 1º do art. 1.055 do Código Civil dispõe que os sócios respondem pela correta estimação dos bens conferidos ao capital social. Essas normas servem de proteção para os demais sócios, para terceiros que negociam com a sociedade e para o próprio sócio subscritor.

Isso não significa que todo o valor do bem será necessariamente revertido ao capital social. Portanto, quando o art. 23 da Lei nº 9.249/1995 autoriza que o contribuinte pessoa física transfira o bem pelo seu valor histórico, o excesso apurado a partir do valor de mercado deverá, necessariamente, ser registrado em alguma rubrica contábil, como foi no caso analisado pelo STF, que se fez em reserva de capital.

## **B) BENEFÍCIO NÃO ONEROSO AOS DEMAIS SÓCIOS?**

O que ocorre na prática nesta situação? O subscritor recebe cotas no exato valor nominal do capital social integralizado, sem apurar ganho de capital sujeito a imposto de renda. Por outro lado, o valor registrado em reserva de capital irá beneficiar não apenas o subscritor, mas também todos os demais sócios da sociedade.

Vejam os seguintes exemplos para que a análise fique mais clara:

Caio, Cesar, Augusto e Júlio decidem constituir uma sociedade com capital social de \$1000, cada um com 25% das cotas (\$250 cada). Caio integraliza sua parte do capital com um imóvel avaliado em \$650, sendo que o excesso de \$400 fica registrado em reserva de capital. Os demais sócios integralizam suas cotas aportando \$250 em dinheiro cada.

O patrimônio líquido da sociedade passa a ser de \$1.400. Se no instante seguinte a sociedade for desfeita, cada sócio terá direito a haveres de \$350. Houve uma transferência de imóvel à sociedade no valor de \$250, amparada por imunidade. Mas a que título se deu a transferência dos outros \$400, ou mais especificamente, os \$300 que acabaram por beneficiar indiretamente os demais sócios? São reflexões importantes que não constam do acórdão do STF.

Se os demais sócios recebem uma vantagem sem qualquer contrapartida, como podemos falar de ITBI, que pressupõe uma operação onerosa? Note-se que, sobre o que excede os \$250 integralizados, não se está mais a defender a imunidade, mas a questionar a própria incidência do ITBI.

Nem se diga que o ITBI incide sobre o valor de mercado do bem, independentemente do valor negociado. O primeiro erro dessa teoria é ignorar que “valor negociado” equivale necessariamente a “valor de mercado”, salvo se demonstrada fraude ou outras hipóteses que contaminam a essência da operação (como uma doação travestida, por exemplo). Em segundo lugar, o valor de mercado é apenas a base de cálculo, que depende, antes, da ocorrência do fato gerador do imposto.

Haveria aqui, então, uma possível incidência do ITD, como entendeu a Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo na Solução de Consulta 22.070/2020? Seria essa mais uma brecha possível de discussão aberta pelo STF? Neste ponto, parece-me necessário ter muita cautela. O aumento patrimonial dos que se beneficiaram sem contrapartida, na prática, não se materializa instantaneamente. A rigor, isso só ocorre com

a venda das cotas, se feita por um valor superior ao aportado. Até então, o patrimônio do sócio continua refletido no valor nominal da cota, informado em sua declaração de imposto de renda. E nada garante que a valorização da cota ocorra. É perfeitamente possível que a sociedade tenha sistemáticos prejuízos e, no futuro, as cotas sejam vendidas por valor inferior ao original.

### **C) QUANDO NÃO SE UTILIZA O VALOR DE MERCADO**

Situação diferente ocorre quando o contribuinte transfere o imóvel pelo seu valor histórico, mesmo ciente de que o seu valor de mercado é superior, para evitar o ganho de capital e, também, o ITBI (pela nova orientação do STF), em clara afronta às regras antes citadas, que exigem que o imóvel seja transferido pelo seu valor de mercado.

Neste caso, caberia à autoridade fiscal o ônus de provar que o imóvel foi transferido por valor inferior ao correto. Mas qual a consequência fiscal disso?

Voltemos ao mesmo exemplo. Imaginemos que Caio integralizou o imóvel por \$250, sem fazer qualquer indicação do valor de mercado do bem. Há base para a incidência de ITBI sobre o valor omitido? Tenho minhas dúvidas. Pelas mesmas razões do primeiro exemplo, o imóvel irá beneficiar indiretamente todos os sócios de forma não onerosa, situação que, em princípio, foge ao alcance do imposto.

## **6. CONCLUSÃO**

Do ponto de vista abstrato, não vejo como absurda a conclusão de que a regra constitucional de imunidade do ITBI não alcança a diferença entre o valor do bem transferido à sociedade e o valor nominal das cotas integralizadas, embora seja perfeitamente possível, na minha visão, entender que a imunidade alcança esse excesso, já que todo o valor aportado representa, em última análise, investimento na sociedade, que é a finalidade buscada pela norma. São duas conclusões possíveis, o que exige redobrado esforço para justificar a escolha de uma delas.

Dito isso, parece-me, todavia, que existe certa incongruência entre a conclusão e os fundamentos do acórdão julgado em repercussão geral pelo STF, que faz, ainda, comparação legislativa desnecessária, ponderação sobre a impossibilidade de empregar interpretação extensiva que não encontra eco na própria jurisprudência do STF, além de abrir brecha para outros litígios, não enfrentando os principais argumentos usados



para respaldar uma interpretação extensiva da imunidade e, ainda, ignora outros aspectos dessa relação que me parecem igualmente relevantes e que afetam sensivelmente a própria incidência do imposto. Ou seja, fala o que não deve e não fala o que deve.

# **ÂMBITO E SENTIDO DO DIREITO À DEDUÇÃO EM IVA - UMA ANÁLISE À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DA UNIÃO EUROPEIA PARA OS SUJEITOS PASSIVOS MISTOS**

## **JOÃO RICARDO CATARINO**

Doutor em Ciências Sociais na Especialidade de Administração Pública pela Universidade Técnica de Lisboa (UTL); Mestre em Ciência Política pela Universidade Técnica de Lisboa (UTL); Licenciado em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (UL); Investigador integrado no Centro de Administração e Políticas Públicas (CAPP), ISCSP-ULisboa. Professor do Master in Public Administration - Administração da Pública, no ISCSP-Ulisboa. Membro da Comissão de Implementação do IVA em Portugal (1986), da Comissão de Reforma da Tributação do Património (2002/2004) e da Comissão de Reforma do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (2014). Investigador integrado no Centro de Administração e Políticas Públicas (CAPP), ISCSP - Universidade de Lisboa. ISCSP

## **RICARDO MORAES SOARES**

Doutorando em Administração Pública, na especialidade de Políticas Públicas no Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas. Licenciado e Mestre em Ciência Política pelo Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP) da Universidade de Lisboa. Licenciado em Fiscalidade pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL). Investigador associado no Centro de Administração e Políticas Públicas (CAPP), ISCSP - Universidade de Lisboa. ISCSP

## **ANA MARIA SANTOS**

Doutora em Ciências Sociais na Especialidade de Administração Pública pela Universidade de Lisboa (ULisboa). Pós-graduada em Gestão e Administração Pública pelo ISCSP-Universidade Técnica de Lisboa (ISCSP-UTL). Licenciada em Gestão e Administração Pública, com Especialização em Gestão de Recursos Humanos (ISCSP-UTL). Docente universitária desde 1999 no ISCSP-ULisboa. Investigadora do Centro de Administração e Políticas Públicas (CAPP/ISCSP-ULisboa). Membro fundador do Grupo de Gestão Pública da SEDES. Em 2016 foi-lhe atribuído o Prémio de Mérito António Gouveia de Almeida pela Melhor Tese de Doutoramento em Ciências Sociais, na especialidade de Administração Pública, com a tese intitulada “A Justiça Organizacional do SIADAP: Uma análise das perceções de avaliados e avaliadores sobre o Sistema de Avaliação de Desempenho dos Trabalhadores da Administração Pública”. ISCSP

## **1. OS IMPOSTOS SOBRE TRANSAÇÕES EM GERAL**

Como é conhecido, impostos sobre a despesa e impostos sobre o consumo são expressões sinónimas. Estes podem ser definidos como sendo os que são pagos em virtude da aquisição de bens e serviços finais, no país onde são consumidos. São impostos

indiretos, isto é, atingem os rendimentos, não diretamente através do seu ganho, mas indiretamente através da sua aplicação no consumo.

Uma das classificações possíveis dos impostos gerais sobre a despesa é a que atende ao modo como são cobrados no circuito produtivo / comercial: monofásicos se são cobrados por uma única vez e plurifásicos se são cobrados em diversas fases do mesmo circuito. Assim, são impostos monofásicos os impostos cobrados numa única fase, podendo sê-lo no produtor, no grossista ou no retalhista. Estes têm menor capacidade de produção de receita pois se concentram numa só fase do circuito económico. Todavia, têm largos inconvenientes: a maior resistência dos contribuintes obrigados ao seu apuramento; podem desencadear distorções nos processos produtivos; podem induzir a separação artificial de funções produtivas para conseguir postergar o momento da liquidação do imposto e diminuir o valor tributável; não são neutros nas trocas internas e muito menos nas internacionais.

São impostos plurifásicos, cumulativos ou em cascata, os impostos que são cobrados em diversas fases do circuito produtivo ou comercial.

Os impostos cumulativos ou em cascata representam algumas vantagens como a capacidade de produzir receita avultada ou uma maior simplicidade administrativa. O sistema da tributação cumulativa ou em cascata apresenta, todavia, defeitos que superam em muito estas vantagens. O maior deles tem a haver com a conhecida falta de neutralidade deste sistema. Neutralidade é a característica de um tributo pela qual a sua aplicação não altera os preços relativos dos bens e serviços, não ocasionando distorções dos comportamentos dos consumidores perante o imposto. Um imposto sobre as operações do tipo transações é neutro nos efeitos sobre a produção se a sua aplicação não levar os produtores a modificar os seus métodos de produção e, sobre o consumo se não levar os seus os consumidores a modificar as suas escolhas entre os diferentes bens que procuram.

O modelo de IVA introduzido na União Europeia consegue ser neutro nas trocas internas e internacionais. Esta característica é fundamental pois a criação do mercado interno comunitário e a própria União económica e Monetária (UEM) exigem a adoção de um modelo de tributação das transações que não crie problemas de ajustamentos fiscais nas “fronteiras”, necessários para colmatar as diferenças de sistemas de tributação do consumo. Os sucessivos aperfeiçoamentos do modelo teórico do IVA permitem considerá-lo hoje um imposto extremamente avançado que encontrou, no movimento de criação de espaços económicos integrados, como a União Europeia,

terreno fértil para a sua implementação. Atualmente, estima-se que o IVA seja aplicado por cerca de 200 Estados em todo o mundo, nestes se incluindo praticamente todos os países membros da OCDE.

## **2. CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO NA UNIÃO EUROPEIA**

### **2.1 O DIREITO À DEDUÇÃO EM IVA**

O IVA em vigor na União Europeia baseia-se num princípio fundamental que é o de conceder o direito de deduzir ao montante do imposto liquidado pelo sujeito passivo (operador económico registado), nas operações económicas por si realizadas / efetuadas num dado período de imposto, o montante de imposto que suportou nas aquisições ou importações de bens e serviços que lhe foram prestados por outros sujeitos passivos. A diferença entre aqueles dois montantes, nos termos do disposto da Diretiva Europeia IVA 2006/112/CE, corresponde ao imposto que o sujeito passivo deve entregar nos cofres do Estado.

Sendo o IVA um imposto de matriz comunitária, a matéria alusiva às deduções encontra-se regulada fundamentalmente nos artigos 167.º a 192.º da Diretiva 2006/112/CE, de 26/11/2006, relativa ao sistema comum do IVA, geralmente designada Diretiva IVA (DIVA) (e anteriormente nos artigos 17.º a 20.º da Sexta Diretiva, Diretiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977, atualmente revogada).

No entanto, deve salientar-se que o direito à dedução sofre uma importante restrição. Ele só pode ser exercido desde que os bens ou serviços tenham sido adquiridos para a realização de operações sujeitas a IVA, pelo que se exclui deste princípio a maioria das operações isentas. Quando um sujeito passivo adquira bens e serviços para a realização de operações isentas de IVA (isenção incompleta), o imposto contido no preço não é dedutível, pelo que constitui um custo da atividade deste tipo de sujeitos passivos de imposto. Neste sentido, perante a situação, o sujeito passivo isento comporta-se como um consumidor final.

Pode, porém, suceder que um número significativo de sujeitos passivos exerça uma atividade mista, isto é, realize tanto operações que não conferem direito à dedução de IVA suportado a montante como operações que o permitam. Nestes casos, o direito à dedução / recuperação de IVA suportado na aquisição de bens ou serviços será



parcial e não total. O que se compreende. Para tais sujeitos passivos, ditos “mistos”, por realizarem transmissões de bens e / ou prestações de serviços tributáveis / sujeitos a IVA e isentos (sem liquidação de IVA) sem direito à dedução, a desoneração do IVA contido no preço dos seus inputs é apenas parcial.

Ora, como se viu, as isenções em IVA que não sejam isenções completas (exportações e operações tributadas a taxa zero) não permitem o exercício do direito à dedução / recuperação do imposto que onera esses bens e serviços. Todavia, tratando-se de uma atividade mista, a lei faculta a esses sujeitos passivos uma de duas soluções:

- Ou a não separação de atividades (isenta e não isenta), caso em que se tenha de proceder a um cálculo de imposto não dedutível, incluído nas aquisições totais do sujeito passivo segundo o método do *pro rata* ou da percentagem de dedução (perspetiva de apuramento *ex post*) (número 4 do artigo 23.º do Código do IVA português);
- Ou a separação contabilística das suas atividades, isentas e tributáveis – método da afetação real (perspetiva de apuramento *ex ante*) que consiste na possibilidade de efetuar a dedução integral do imposto contido na aquisição de bens e serviços destinados a atividade tributável nos termos gerais, mas que, do mesmo modo, impede em simultâneo a dedução do imposto suportado nas operações que não conferem direito à dedução (número 2 do artigo 23.º do Código do IVA português);

No primeiro caso, isto é, se o sujeito passivo não separar contabilisticamente a atividade isenta da atividade tributada só poderá deduzir uma percentagem do imposto suportado, calculada através de um quociente em que no numerador figura o valor anual das operações que conferem direito à dedução e no denominador o valor anual das operações da totalidade das operações efetuadas pelo sujeito passivo. A percentagem assim calculada é que determina o montante do IVA dedutível.

No segundo caso não se torna necessário efetuar qualquer determinação proporcional. Uma vez que o sujeito passivo decida efetuar uma rigorosa separação contabilística entre operações tributáveis e operações isentas, conhece com rigor quais os inputs da sua atividade onde o IVA é dedutível e quais os inputs em que essa dedutibilidade não ocorre. Este método, que é muito mais vantajoso por ser mais rigoroso e verdadeiro, funciona a partir de uma determinação precisa do fim de cada input e, por isso, é de preferível utilização. Neste método, a dedutibilidade do IVA contido no preço dos inputs para a realização de operações tributáveis é total ao passo que o inverso também é verdade: o IVA contido nos inputs da atividade isenta não é de todo permitido.

Uma vez que funciona através do denominado método subtrativo indireto, o direito à dedução constitui um elemento estruturante no funcionamento do imposto, tendo em vista garantir uma característica do imposto, que é a da sua neutralidade.

Nos termos deste método, e de acordo com o que se dispõe no artigo 19.º do Código do IVA (CIVA) português, em linha com a Diretiva IVA, é permitido aos sujeitos passivos, através de uma operação aritmética de subtração ao imposto apurado nas vendas e prestações de serviços (outputs) e identificável nas respetivas faturas, deduzir o imposto suportado nas compras e outros gastos (inputs). Em cada operação económica, o IVA, calculado sobre o preço do bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto que tenha incidido diretamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

Importa reter que as regras do exercício do direito à dedução do imposto contemplam requisitos objetivos, ligados ao tipo de despesas, subjetivos, relativos ao sujeito passivo, e temporais, atinentes ao período em que é possível exercer o direito à dedução do IVA, os quais se devem verificar em simultâneo para se exercer o direito à dedução. Como requisitos objetivos do exercício do direito à dedução do imposto temos, nomeadamente, o facto de o imposto suportado dever constar de fatura passada na forma legal (ou seja, deverá obedecer, nos seus requisitos, aos termos gerais previstos no artigo 36.º, n.º 5, do CIVA), de se tratar de IVA português, e de a despesa, por si, conferir o direito à dedução do IVA (isto é, não se deve tratar de uma despesa excluída do direito à dedução, nos termos do disposto no artigo 21.º do CIVA português).

Como requisitos subjetivos do exercício do direito à dedução do imposto determina-se, nomeadamente, que os bens e serviços deverão estar diretamente relacionados com o exercício da atividade em causa.

Em conformidade com o disposto na Diretiva IVA, transposto, em parte, pelo artigo 20.º, n.º 1, alínea a), do CIVA português, o sujeito passivo pode deduzir o IVA suportado no Estado-membro em que se encontra estabelecido nas transmissões de bens e prestações de serviços, assim como nas operações assimiladas nas aquisições intracomunitárias de bens e nas importações ali localizadas, quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas.

O artigo 20.º n.º 1 al. a) do CIVA (e o art.º 168.º da Diretiva IVA) permitem ao sujeito passivo deduzir o IVA suportado nas transmissões de bens e prestações de serviços, assim como nas operações assimiladas nas aquisições intracomunitárias de bens e nas importações ali localizadas, “Quando os bens e os serviços sejam utilizados para os

fins das suas operações tributadas (...)”. Pelo que se requer que exista um inequívoco nexo de causalidade entre o bem ou serviço adquirido (input) e o output tributado, para que o IVA seja suscetível de ser dedutível. Isto é, o IVA suportado a montante numa determinada operação só é dedutível se estiver relacionado a jusante com uma operação efetivamente tributada, devendo a relação ser aferida em função do reporte e inclusão do custo suportado, no preço da operação tributada.

Por fim, o direito à dedução do imposto é, de facto, um garante da neutralidade e um dos princípios estruturantes do sistema comum do imposto sobre o Valor Acrescentado, isto é, o sistema é capaz de garantir a neutralidade do imposto quando à distribuição da carga fiscal pelo circuito económico, independentemente dos fins ou resultados das atividades económicas, desde que estas estejam sujeitas e não isentas ao imposto. Por outro lado, o direito também é condicionado à existência de uma relação direta entre os bens e serviços adquiridos no âmbito da atividade económica e as operações sujeitas a liquidação de imposto (outputs sujeitos a tributação). Neste sentido, o direito à dedução, como anteriormente referido, é parcial nos casos em que os bens e serviços adquiridos sejam, conjuntamente, afetos a operações sujeitas a IVA e deste não isentas ou a operações sujeitas a tributação e isentas de IVA ou, ainda, nos casos em que as operações económicas estejam fora do campo de incidência do imposto. Assim, na situação apresentada, a dedução do imposto deve ser proporcional às operações que sejam sujeitas a IVA e que confirmam, ao mesmo tempo, o direito à dedução.

### **3. METODOLOGIA**

A metodologia adotada para a realização desta pesquisa foi de revisão jurisprudencial, descritiva e exploratória, de natureza qualitativa, embasada em livros, artigos, quadros normativos, entre outros, visando trazer subsídios para a sua realização. Feita a revisão jurisprudencial, procedeu-se à identificação dos Processos interpostos pelos sujeitos passivos contra os Estados-Membros da União Europeia quando estes, com vista a proteger a sua receita, lhes impuseram restrições no direito à dedução do IVA em algumas operações económicas. Considerando a amplitude dos Processos, optou-se por confrontar as decisões tomadas nas instâncias judiciais europeias (ou seja, o TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia) com as instâncias arbitrais portuguesas (ou seja, os Tribunais de Arbitragem Tributária a funcionar no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa). Posteriormente, procedeu-se à análise dos Acórdãos destas duas

instâncias (judicial e arbitral) com vista a verificar se a jurisprudência destas instâncias apresenta alguma tendência no sentido de enfraquecer ou robustecer o princípio geral da dedutibilidade/ recuperação do IVA suportado pelos sujeitos passivos nas aquisições de bens e serviços para o exercício da sua atividade, conforme expressamente previstos na Diretiva IVA.

#### **4. PROBLEMAS QUANTO À NATUREZA E ÂMBITO DO EXERCÍCIO DO DIREITO À DEDUÇÃO EM IVA NAS SOCIEDADES *HOLDING***

Uma das características mais estruturantes do modelo de IVA em vigor na União Europeia é a de permitir a recuperação do imposto suportado pelos sujeitos passivos nas aquisições de bens e serviços para o exercício da sua atividade. Como vimos, essa possibilidade não é total para os denominados sujeitos passivos mistos. Este princípio parece simples, mas, na prática, a sua aplicação concreta tem-se revelado bem difícil, pois os estados-membros procuram proteger a sua receita, introduzindo limites interpretativos e condicionantes a este princípio geral.

Por exemplo, alguns Estados-Membros da União Europeia têm imposto às sociedades *holding* restrições à dedutibilidade / recuperação do IVA que suportam na atividade de gestão de participações sociais com variados fundamentos, entre os quais os de que a gestão dessas participações, por ser uma atividade que as algumas autoridades fiscais dos Estados-Membros qualificam de “gestão passiva” através de serviços “acessórios”, não deverá permitir a recuperação desse IVA.

A verdade é que, a rigor, este posicionamento é muito simplista. Com efeito, de uma forma geral, podem distinguir-se as sociedades *holding* em puras, isto é, aquelas que têm por objeto social apenas a participação no capital de outras sociedades, sendo a *holding* apenas uma sociedade controladora; e as *holdings* impuras ou mistas, que além de terem por objeto a participação em outras sociedades, também desenvolvem a atividade de exploração de outras atividades empresariais, contribuindo também com bens ou serviços.

Com efeito, nos casos em que as sociedades *holding* prestam serviços técnicos de administração e gestão às sociedades suas participadas ou a sociedades com as quais tenham celebrado contrato de subordinação, numa lógica de grupo, não se pode afirmar que a sua atividade seja meramente passiva. Esses serviços passam, nomeadamente, pela elaboração de estudos de reorganização, formação de quadros, definição de planos



estratégicos e apoio em diversas matérias pertinentes para a organização e administração (v.g., apoio contabilístico, jurídico, de recursos humanos, etc.), mormente no âmbito da gestão das participadas pelas sociedades *holding*.

A prestação destes serviços permite incluir pelo menos parte da sua atividade no âmbito de aplicação do IVA e, em especial, qualifica-las como atividades sujeitas e não isentas de IVA, que conferem direito à dedução.

Nestes casos, não deve ser posta em causa a dedutibilidade do IVA suportado a montante pelas sociedades *holding* pela prestação de serviços às suas participadas. Estes serviços englobam normalmente assessoria na definição do posicionamento estratégico e de negócio, assessoria financeira na relação com entidades bancárias e elaboração de planos de negócio, bem como a assessoria jurídica. Com efeito, é frequente as sociedades *holding* celebrarem com as suas subsidiárias quer Acordos de Reestruturação, quer outros contratos, de gestão no âmbito da atividade de reestruturação e de gestão do Grupo. Através destes acordos as sociedades *holding* interferem ou participam na gestão, asseguram serviços às suas subsidiárias, os quais podem abranger a redefinição do posicionamento estratégico e de reestruturação do grupo acompanhando, por exemplo, para a concessão e investimentos específicos que permitam a aquisição da totalidade de capital social de sociedades e a reorganização societária.

As autoridades fiscais tributárias dos Estados-Membros da União Europeia defendem, muitas vezes, que não deveria ser permitido às sociedades *holding* a dedução / recuperação do IVA suportado em aquisições de bens e serviços para realizar a sua atividade principal de gestão de participações sociais. Assim, o IVA por elas suportado não deveria ser dedutível se não estivesse demonstrada uma ligação direta e imediata desses inputs com a atividade sujeita a IVA, nem tiver sido feita prova de um nexo entre os inputs e o IVA neles contido e tal atividade de gestão ativa.

## **5. O SENTIDO DA JURISPRUDÊNCIA DO TJUE E DOS TRIBUNAIS ARBITRAIS PORTUGUESES SOBRE A NATUREZA E O ÂMBITO DO DIREITO À DEDUÇÃO DE IVA NAS SOCIEDADES *HOLDING***

O TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia tem vindo a defender, de forma intransigente, que o direito à dedução é um instrumento de realização do modelo de imposto em vigor na UE, que garante a neutralidade e a superioridade do imposto no espaço económico europeu (entre outros, ver os casos BP Supergaz contra o Estado

Helénico, proc. As. C- 62/93, [2002]; Rompelman, proc. 268/83, [1985]; Ghent Coal, proc. C-37/95 [1998]; Gabalfrisa SL, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]; Midland Bank plc, proc. C-98/98 [2000]; Abbey National, proc. C- 408/98 [2001]; Bockemühl, proc. C-90/02 [2004]; António Jorge, proc. C-536/03 [2005]).

Mas o TJUE também sublinha que o direito à dedução enquanto elemento estruturante do mecanismo que garante a neutralidade (e não cumulatividade) do IVA no espaço europeu, apenas pode ser limitado nos casos expressamente previstos na Diretiva IVA. Fê-lo, por exemplo, nos Acórdãos proferidos nos processos Comissão / França, proc. 50/87 [1988]; Lennartz, proc. 97/90 [1991]; Gabalfrisa SL, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]; BP Soupergaz, proc. As. C-62/93, [2002]; Metropol Treuhand, proc. C-409/99, [2002]; Comissão / França, proc. C-243/03, [2005]; Comissão / Espanha, proc. C-204/03, [2005]; Centralan Property Ltd, proc. C-63/04, [2005]; Halifax e o., proc. C-255/02, [2006]; Uudenkaupungin kaupunki, proc. C-184/04, [2006]; Abbey National, proc. C-408/98 [2001]; Metropol e Stadler, proc. C-409/99 [2002]; Bockemühl, proc. C-90/02 [2004]).

De facto, o TJUE tem sublinhado que, não existindo uma regra legal que permita aos Estados-Membros limitarem o direito à dedução reconhecido aos sujeitos passivos, este direito deve ser exercido imediatamente em relação à totalidade do imposto que onerou as operações realizadas a montante. Assim, defende o TJUE que as limitações ao direito à dedução não podem deixar de ser aplicadas de modo idêntico em todos os Estados-Membros, pelo que só são permitidas exceções nos casos expressamente previstos pela Diretiva IVA e quando esteja em causa o risco de fraude ao imposto (vejam-se, por todos, os casos Comissão / França, proc. 50/87 [1988]; Ghent Coal, proc. C-37/95 [1998]; Ampafrance SA, proc. apensos C-177/99 e C-181/99 [2000]; BP Soupergaz, proc. As. C-62/93, [2002]).

Assim, o TJUE tem negado aos Estados-Membros o poder de estabelecer ou impor uma regra administrativa ou legal que limite o direito de deduzir IVA suportado a montante, quando os serviços ou bens adquiridos se destinem a ser utilizados para fins empresariais ou profissionais. Tal faculdade constituiria uma violação inadmissível de todo o espírito enformador do modelo de IVA em vigor na União Europeia e da própria Diretiva IVA, conforme decidido nos casos Comissão / França, proc. 50/87 [1988]; Lennartz, proc. 97/90 [1991]; Gabalfrisa SL, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]).

O TJUE tem ainda defendido que embora os Estados-Membros tenham a faculdade de adotar medidas ao abrigo da Diretiva IVA, para garantirem a cobrança

correta do imposto e evitarem a fraude, não devem ir para além do que é necessário para atingir este objetivo, de acordo com um princípio de proporcionalidade de meios, pelo que tais medidas não podem ser utilizadas para colocar sistematicamente em causa o direito à dedução do IVA, na justa medida em que este mecanismo constitui um princípio fundamental do sistema comum do IVA na União Europeia (Vejam-se os casos *Garage Molenheide BVBA*, proc. apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96 [1997]; *Gabalfrija SL*, proc. apensos C-110/98 a C-147/98 [2000]).

Com efeito, o TJUE entende que o direito à dedução em IVA, no caso das sociedades *holding*, nasce de uma relação de utilização: se os gastos são incorridos e foram utilizados pelos sujeitos passivos numa lógica de grupoe em atividades que conferem direito à dedução, o IVA deverá ser dedutível, independentemente do peso relativo em termos de valor gerado por essa atividade no confronto com a totalidade dos proveitos obtidos. É o que se encontra estabelecido no artigo 168.º da Diretiva IVA (Diretiva 2006/112/CE) que dispõe que, quando os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das suas operações tributadas, o sujeito passivo tem direito, no Estado-Membro em que efetua essas operações, a deduzir do montante do imposto de que é devedor os montantes do IVA devido ou pago nesse Estado-Membro, em relação aos bens que lhe tenham sido, ou venham a ser, entregues e em relação aos serviços que lhe tenham sido, ou venham a ser, prestados por outro sujeito passivo e resulta, também, do artigo 20.º do CIVA português.

Neste mesmo sentido se pronunciaram também diversos Acórdãos proferidos no âmbito de uma instância arbitral, no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa em Portugal, como é o caso dos proferidos nos Procs. 15/2005-T; 70/2014-T, 77/2012-T e 409/2014-T, entre outros, quer quanto à regra geral de dedução de IVA, quer quanto ao conceito de atividade económica quer, ainda, quanto ao seu exercício no quadro de uma atividade de que resulta a interferência efetiva de uma sociedade na gestão de sociedades afiliadas como uma atividade económica, na medida em que ela implique a realização de transações sujeitas a IVA, tais como o fornecimento de serviços administrativos, financeiros, comerciais e técnicos.

Esta última interferência direta ou indireta na gestão da sociedade participada altera o enquadramento no âmbito da atividade económica das *holdings* e suscita o direito à dedução do IVA suportado com as despesas relacionadas, incorridas a montante (v. g. proc. CAAD 15/2015-T). Nestes casos, a dedutibilidade do IVA (a montante) das despesas associadas à mesma, no todo ou em parte, estaria condicionada à forma como

essa atividade seja exercida, quer de forma meramente passiva, limitando-se as sociedades *holding* ao recebimento dos lucros a ela associados ou, alternativamente, de forma ativa, com interferência direta ou indireta na gestão da mesma, dela resultando um prolongamento de uma atividade tributada.

Os tribunais arbitrais portugueses (no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa) têm vindo a pronunciar-se, em vários casos, sobre o direito à dedução em IVA nas sociedades *holding*, como é o caso, por exemplo, nas Decisões Arbitrais proferidas nos Processos n.º 148/2012-T, n.º 18/2013-T e n.º 15/2015-T, entre vários outros.

E isto porque as *holdings* mistas ou impuras não se dedicam apenas à simples gestão de participações sociais, mas também à prestação de serviços acessórios, pelo que devem poder deduzir o IVA suportado. Por outro lado, as despesas suportadas por estas sociedades, quando não respeitem meramente a dividendos de participações sociais, mais-valias da venda de ações ou outros títulos negociáveis, rendimentos de aplicações em fundos de investimento, juros de obrigações, juros devidos pela concessão ocasional de crédito, devem ser consideradas encargos da atividade sujeita a IVA. Se estas *holdings* tiverem incorrido em despesas que estejam, exclusiva ou principalmente, relacionadas com as operações que se enquadram no conceito de atividade económica, desde logo porque se trata de operações / serviços diretamente relacionados com operações de reestruturação e de gestão do Grupo, devem ser imputadas à atividade tributada para efeitos de IVA.

Tanto a jurisprudência do TJ da União Europeia quanto a jurisprudência dos Tribunais arbitrais portugueses em matéria tributária, são uniformes em defender que se as despesas se podem configurar como necessárias para desenvolver a globalidade da atividade das *holdings* mistas, incluindo a de reestruturação económica do grupo de que façam parte, o direito à dedução não lhes pode ser negado.

Como bem se decidiu, no tribunal arbitral, proc. n.º 70/2014-T (p. 34, 35), são de considerar elementos constitutivos do preço dos serviços prestados pela Requerente às suas participadas, já que sem o funcionamento da Requerente esses serviços não podiam ser prestados. Há, pois umnexo direto e imediato entre tais despesas e a atividade económica de prestação ativa de serviços pela Requerente, que viabiliza o direito à dedução, à face da jurisprudência citada.

O CAAD, através da decisão arbitral proferida no proc. 70/2014-T – entendeu que no que respeita aos pagamentos de assessoria fiscal, consultoria jurídica e consultoria



estratégica relativa à detenção, aquisição e alienação de participações sociais na qualidade de acionista, oportunidades de investimento e desinvestimento, desenvolvimento do negócio da sociedade e outros relacionados, apesar de estarem diretamente relacionados com a aquisição ou alienação de participações sociais, se trata de custos gerais de uma *holding* mista. Pelo que pode ser deduzido o IVA “mesmo na falta de umnexo direto e imediato entre uma determinada operação a montante e uma ou várias operações a jusante com direito a dedução, quando os custos dos serviços em causa fazem parte das suas despesas gerais e são, enquanto tais, elementos constitutivos do preço dos bens que fornece ou dos serviços que presta”.

O critério para aferir da dedutibilidade que resulta da jurisprudência da União Europeia não é o de se tratar, ou não, de custos que uma *holding* pura teria ou não suportado, mas sim, o de esses custos serem ou não custos da atividade sujeita a IVA e dele não isenta, pois, segundo esta jurisprudência, os encargos incorridos são elementos constitutivos do preço dos serviços prestados.

Ora, se estiverem em causa custos ou gastos essenciais à atividade, tais como serviços jurídicos, honorários relativos a cessão de créditos, recolha de elementos do Grupo CA, serviços de auditoria ao Grupo de empresas detidas pela *holding*, serviços jurídicos relativos a reclamações de créditos e no âmbito do processo de reclamação, que estejam provados e hajam sido suportados no interesse e numa lógica de Grupo, o IVA contido nesses custos não pode deixar de ser deduzido (cfr. TJUE, casos Midland Bank, proc. C-98/98 [2000]; Abbey National, proc. C-408/98 [2001]).

## 6. CONCLUSÕES

O exercício do direito à dedução do IVA suportado a montante pelos sujeitos passivos de imposto sedeados na União Europeia constitui o mecanismo estrutural do modelo de IVA sobre o consumo adotado nela adotado.

Este direito é o alicerce do princípio da neutralidade do imposto, justificando que não sejam toleradas nenhuma exceções ou limitações nos direitos nacionais dos Estados-Membros que não se encontrem expressamente previstas nas diretivas comunitárias, desde logo na (antiga) Sexta Diretiva do Conselho, substituída pela DVA.

Embora as autoridades tributárias nacionais, com fundamentos diversos, hajam procurado limitar esse exercício por parte de alguns sujeitos passivos, ditos mistos, o TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia (TJ) tem emitido jurisprudência

relevante, estabelecendo uma interpretação adequada das normas de direito comunitário respeitantes a esse direito. Nela se reconhece que esse direito é o mecanismo estrutural que permite a aplicação do modelo comum, por garantir a neutralidade na aplicação de imposto sobre o consumo às operações económicas realizadas entre sujeitos passivos de IVA estabelecidos dentro desta união económica (e monetária). Com efeito, a introdução de restrições a este direito, não expressamente permitidas pela lei comunitária, comporta, obviamente, a introdução de distorções no mecanismo do próprio imposto, que importa evitar a todo o custo.

Tal jurisprudência do TJUE, reconhece que o IVA é um tributo que opera através do denominado método subtrativo indireto, por força do qual os operadores económicos deduzem ao imposto por eles liquidado aos seus clientes nas suas operações ativas (venda de bens/prestação de serviços) o imposto que lhes foi faturado na compra de inputs da sua produção.

Assim, se salvaguarda a neutralidade do imposto, sendo que, para o efeito, o mecanismo de dedução se revela imprescindível, libertando os operadores económicos do ónus do IVA no âmbito das suas atividades económicas tributadas.

Por tudo isto, sempre que exista um nexo de causalidade direto e imediato entre o imposto suportado e dedutível e a realização, por parte do sujeito passivo, de operações sujeitas a imposto e dele não isentas e que se verificam os demais requisitos consagrados, deve considerar-se que não pode ser inibido às sociedades *holding* (assim como a outros sujeitos passivos mistos) o exercício do direito à dedução do IVA por ela suportado.

## BIBLIOGRAFIA<sup>1</sup>

Acórdão de 14 de fevereiro de 1985, no proc. 268/83 (pedido de decisão prejudicial: *Hoge Raad* — Países Baixos). *D.A. Rompelman e E.A. Rompelman-Van Deelen* contra *Minister van Financiën*.

Acórdão de 8 de Março de 1988, no proc. 165/86 (pedido de decisão prejudicial: *Hoge Raad*

— Países Baixos). *Leesportefeuille “Intiem” CV* contra *Staatssecretaris van Financiën*.

Acórdão de 21 de Setembro de 1988, no proc. 50/87 (ação de incumprimento). Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa.

---

<sup>1</sup> O texto integral de todos os acórdãos citados pode ser obtido através da internet, na base de dados EUR-Lex, URL: <http://eur-lex.europa.eu/pt/index.htm>.

Acórdão de 13 de dezembro de 1989, no proc. C-342/87 (pedido de decisão prejudicial: *Hoge Raad* — Países Baixos). *Genius Holding BV* contra *Staatssecretaris van Financiën*.

Acórdão de 6 de Abril de 1995, no proc. C-4/94 (pedido de decisão prejudicial *High Court of Justice, Queen's Bench Division* — Reino Unido): *BLP Group plc* contra *Commissioners of Customs & Excise*.

Acórdão de 6 de Julho de 1995, no proc. C-62/93 (pedido de decisão prejudicial do *Dioikitiko*

*Protodikeio Athinas*): *BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai*

*Antiprossopeion* contra Estado Helénico.

Acórdão de 29 de fevereiro de 1996, no proc. C-110/94 (pedido de decisão prejudicial do *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* — Bélgica): *Intercommunale voor zeewaterontzilting (INZO)* contra o Estado Belga.

Acórdão de 18 de dezembro de 1997, nos proc. apensos C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96 (pedido de decisão prejudicial do *Hof van Beroep te Antwerpen, do Rechtbank van eerste aanleg te Brussel* e do *Rechtbank van eerste aanleg te Brugge* — Bélgica): *Garage*

*Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development*

*NV (BRD), Sanders BVBA* contra *Belgische Staat*.

Acórdão de 15 de janeiro de 1998, no proc. C-37/95 (pedido de decisão prejudicial do *Hof van Cassatie van België* — Bélgica): *Belgische Staat* contra *Ghent Coal Terminal NV*.

Acórdão de 21 de março de 2000, nos proc. apensos C-110/98 a C-147/98 (pedidos de decisão prejudicial do Tribunal Económico — Administrativo Regional de Cataluña — Espanha): *Gabalfrisa SL* e o. contra *Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)*.

Acórdão de 8 de junho de 2000, no proc. C-98/98 [pedido de decisão prejudicial da *High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court)* — Reino Unido]: *Commissioners of Customs & Excise* contra *Midland Bank plc*.

Acórdão de 8 de junho de 2000, no proc. C-396/98 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo *Bundesfinanzhof* — Alemanha): *Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR* contra *Finanzamt Paderborn*.

Acórdão de 8 de junho de 2000, no proc. C-400/98 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo *Bundesfinanzhof* — Alemanha): *Finanzamt Goslar* contra *Brigitte Breitsohl*.

Acórdão de 19 de setembro de 2000, nos proc. apensos C-177/99 e C-181/99 [pedidos de decisão prejudicial dos tribunais administrativos de Nantes (C-177/99) e de Melun (C-181/99)]: *Ampafrance SA* contra *Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire* (C-177/99) e *Sanofi Synthelabo*, anteriormente *Sanofi Winthrop SA*, contra *Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne* (C-181/99).

Acórdão de 19 de setembro de 2000, no proc. C-454/98 (pedido de decisão prejudicial pelo *Bundesfinanzhof* — Alemanha): *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG* contra *Finanzamt Borken*, e *Manfred Strobel* contra *Finanzamt Esslingen*.

Acórdão de 22 de fevereiro de 2001, no proc. C-408/98 [pedido de decisão prejudicial da High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court)]: *Abbey National plc* contra *Commissioners of Customs & Excise*.

Acórdão de 8 de janeiro de 2002, no proc. C-409/99 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo *Verwaltungsgerichtshof*): *Metropol Treuhand WirtschaftstreuhandgmbH* contra *Finanzlandesdirektion für Steiermark*, e entre *Michael Stadler* contra *Finanzlandesdirektion für Vorarlberg*.

Acórdão de 1 de abril de 2004, no proc. C-90/02 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo *Bundesfinanzhof* — Alemanha): *Finanzamt Gummersbach* contra *Gerhard Bockemühl*.

Acórdão de 29 de abril de 2004, no proc. C-152/02 (pedido de decisão prejudicial: *Bundesfinanzhof* — Alemanha) *Terra Baubedarf-Handel GmbH* contra *Finanzamt Osterholz-Scharmbeck*.

Acórdão de 3 de março de 2005, no proc. C-32/03 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo *Højesteret*): *I/S Fini H* contra *Skatteministeriet*.

Acórdão de 26 de abril de 2005, no proc. C-376/02 (pedido de decisão prejudicial apresentado pela *Hoge Raad der Nederlanden*): *Stichting «Goed Wonen»* contra *Staatssecretaris van Financiën*.

Acórdão de 26 de maio de 2005, no proc. C-536/03 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Supremo Tribunal Administrativo — Portugal): *António Jorge Lda.* contra *Fazenda Pública*.



Acórdão de 14 de julho de 2005, no proc. C-434/03 (pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden): P. Charles, T. S. Charles-Tijmens contra Staatssecretaris van Financiën.

Acórdão de 6 de outubro de 2005, no proc. C-243/03 (ação de incumprimento): Comissão das Comunidades Europeias contra República Francesa.

Acórdão de 6 de outubro de 2005, no proc. C-204/03 (ação de incumprimento): Comissão das Comunidades Europeias contra Reino de Espanha.

Acórdão de 15 de dezembro de 2005, no proc. C-63/04 [pedido de decisão prejudicial da High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division]: Centralan Property Ltd contra Commissioners of Customs & Excise.

Acórdão de 12 de janeiro de 2006, nos proc. apensos C-354/03, C-355/03 e C-484/03 (pedido de decisão prejudicial apresentado pela High Court of Justice): Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd e Bond House Systems Ltd contra Commissioners of Customs & Excise.

Acórdão de 21 de fevereiro de 2006, no proc. C-255/02 (pedido de decisão prejudicial do VAT and Duties Tribunal, London) — Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise.

Acórdão de 30 de março de 2006, no proc. C-184/04 (pedido de decisão prejudicial do Korkein hallinto-oikeus — Finlândia) — Uudenkaupungin kaupunki.

Acórdão de 11 de maio de 2006, no proc. C-384/04 [pedido de decisão prejudicial da Court of Appeal (Civil Division) — Reino Unido] — Commissioners of Customs & Excise e Attorney General contra Federation of Technological Industries e o Acórdão de 29 de outubro de 2009, no proc. C-29/08 (pedido de decisão prejudicial do Regeringsrätten — Suécia) — Skatteverket contra AB SKF.

# **COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO E PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS SEM GARANTIAS: TEMA 874 DO STF (RE 917285) E SEUS POSSÍVEIS EFEITOS TRANSCENDENTES**

## **JONATHAN BARROS VITA**

Estágio de pós-doutorado como *senior visiting research fellow* na Wirtschaftsuniversität Wien - WU, Viena/Áustria. Doutor e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi, Milão/Itália. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Graduado em Direito e em Ciências Contábeis pela Universidade Federal da Paraíba. Coordenador e professor titular do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR. Editor da Revista Argumentum. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo

## **CARLA DE LOURDES GONÇALVES**

Doutora, Mestre e Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Extensão em Direito Europeu Avançado no Kings College de Londres. Professora do Programa de Mestrado Interinstitucional (MINTER) em Direito da Universidade de Marília – UNIMAR/FAAO. Professora do curso de pós-graduação do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Professora conferencista do curso de pós-graduação da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Sócia no Aires Barreto Advogados Associados.

## **JAQUELINE DE PAULA LEITE ZANETONI**

Doutoranda na área de concentração Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito pela Universidade de Marília. Master of Laws with honors (L.L.M) em Direito Internacional Tributário pela Wirtschaftsuniversität Wien - WU, Viena/Áustria. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Graduada em Direito pela Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. Professora de Direito Tributário da Universidade de Mogi das Cruzes

## **1. INTRODUÇÃO**

O tema da compensação tributária e da suspensão da exigibilidade do crédito tributário são fundamentais no campo de estudo da dogmática da obrigação tributária e se entrecruzam em diversos momentos.

Como zênite dessa controvérsia, no dia 18 de agosto de 2020 e sob relatoria do Ministro Dias Toffoli, foi finalizado o julgamento do tema nº 874 (RE 917285) de

repercussão geral, restando consagrada a tese da inconstitucionalidade da compensação de ofício quando determinada para débitos oriundos de parcelamentos sem garantias.

Assim, a contribuição deste estudo será fornecer uma análise crítico-sistemática da parte dispositiva e dos fundamentos determinantes do precedente acima, o qual denota o mais recente entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no que tange ao instituto da compensação unilateral pela Fazenda Pública face aos créditos tributários gravados pela suspensão de exigibilidade nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, a partir desta pesquisa objetiva-se demonstrar os possíveis reflexos da tese firmada no tema nº 874 no campo das relações jurídico-tributárias, especialmente aquelas relativas à aplicação das normas em matéria de legislação tributária, notadamente, sobre obrigação e crédito tributários.

Para tanto, primeiramente, serão analisadas as fundamentações adotadas pelo Supremo Tribunal Federal (ou razões de decidir) no tema nº 874 (RE 917285) em relação ao instituto jurídico da compensação de ofício *vis-à-vis* os parcelamentos tributários sem garantias. Posteriormente, utilizando-se da teoria dos motivos determinantes e através de uma análise crítico-prospectiva, serão investigados os possíveis efeitos transcendentais do precedente anteriormente colacionado.

Para atingir os objetivos traçados nesse artigo, o qual foi construído sob a técnica de pesquisa jurisprudencial, utilizou-se o método empírico-dialético.

## **2. COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO E O TEMA 874 (RE 917285): UMA ANÁLISE DA FUNDAMENTAÇÃO ADOTADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**

Como ponto de partida, necessário aludir, ainda que apertada síntese, que a União interpôs o Recurso Extraordinário (RE 917285) com fulcro na alínea “b” do inciso III do artigo 102<sup>1</sup> da Constituição Federal em face do acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região nos autos da Arguição de Inconstitucionalidade nº

---

<sup>1</sup> Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...]

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: [...]

b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; [...]. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2021.

5025932-62.2014.404.0000<sup>2</sup>, o qual declarou a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 73 da Lei Federal nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/2013, por afronta ao artigo 146, inciso III, alínea “b” do Texto Maior.

A propósito da controvérsia, transcreve-se a seguir o artigo 73 da Lei Federal nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013 de 19 de julho de 2013, *in verbis*:

Art. 73. A restituição e o ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional.

Parágrafo único. Existindo débitos, *não parcelados ou parcelados sem garantia*, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observado o seguinte:

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir;

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo (grifou-se).<sup>3</sup>

Portanto, o ponto de inflexão consiste na (im)possibilidade de o fisco, quando da restituição ou ressarcimento de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, proceder a compensação de ofício com débitos não parcelados ou parcelados sem garantia.

Como nota lateral, importante destacar que, na oportunidade, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região realçou que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consagrou-se no sentido de que não cabe impor compensação de ofício aos débitos que se encontram com a exigibilidade suspensa em razão de parcelamento.

Corroborando com o entendimento acima exposto e a título elucidativo, nos autos do Recurso Especial 1.213.082, em sede de recurso repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento que a compensação de ofício é ato vinculado da

---

<sup>2</sup> Para maiores informações, ver: TRF4. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. ARGINC 5025932-62.2014.404.0000. Relator: Desembargador Otávio Roberto Pamplona. Data de julgamento: 24/11/2014. Disponível em: <

[https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=41417190222396471030000000003&evento=490&key=616a53a4f620666de45287bbf12c42c5943fcb38f1d25e6d2c5c0474a33175ef&hash=19176685756d0fa7ff7460c3799b8078](https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41417190222396471030000000003&evento=490&key=616a53a4f620666de45287bbf12c42c5943fcb38f1d25e6d2c5c0474a33175ef&hash=19176685756d0fa7ff7460c3799b8078)>. Acesso em: 15 mar. 2021.

<sup>3</sup> BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996: dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2021.



Fazenda Pública Federal a que se deve submeter o sujeito passivo, salvo nos casos previstos no artigo 151<sup>4</sup> do Código Tributário Nacional, como por exemplo, os débitos incluídos no REFIS, PAES, PAEX, entre outros.<sup>5</sup>

Conversa e minimalisticamente, para a União, com o advento da Lei Federal nº 12.844/2013, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça estaria superado e, portanto, inaplicável ao caso concreto.

Assim, dentro deste contexto, o plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu, em 17 de dezembro de 2015, a existência de repercussão geral da matéria debatida nos autos do RE 917285, fixando para tanto, o tema nº 874.

Prosseguindo, no dia 18 de agosto de 2020 e sob relatoria do Ministro Dias Toffoli, foi finalizado o julgamento do RE 917285, restando consagrada a inconstitucionalidade da compensação de ofício quando determinada para a compensação compulsória de débitos oriundos de parcelamentos sem garantias. A tese do tema nº 874 de repercussão geral recebeu a seguinte redação:

É inconstitucional, por afronta ao art. 146, III, b, da CF, a expressão “ou parcelados sem garantia” constante do parágrafo único do art. 73, da Lei nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/13, na medida em que retira os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no CTN.<sup>6</sup>

Neste ponto, importante observar que, conforme expresso no acórdão publicado em 06 de outubro de 2020, não foi objeto de análise da Corte Superior o instituto jurídico da compensação, eis que este é reconhecidamente um instrumento de

---

<sup>4</sup> Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes. BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996*: dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2021.

<sup>5</sup> Para maiores informações, ver: STJ. Superior Tribunal de Justiça. *REsp: 1213082 PR 2010/0177630-8*. Primeira Seção. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 10/08/2011. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21100623/recurso-especial-resp-1213082-pr-2010-0177630-8-stj/inteiro-teor-21100624>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

<sup>6</sup> STF. Supremo Tribunal Federal. *RE: 917285 SC 5000010 46.2011.4.04.7202*. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data de julgamento: 18/08/2020. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=15344602089&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

justiça e de eficiência na temática das relações jurídico-tributárias desde que observados os critérios definidos nos artigos 170 e 170-A<sup>7</sup> do Código Tributário Nacional.

Dentro deste contexto, o Ministro Relator ao votar na presente demanda, citou – inclusive – o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n<sup>os</sup> 4.425, 4.357, 4.372 e 4.400, nas quais foram traçadas as premissas para considerar válida a compensação unilateral e automática de valores pela Fazenda Pública, além de listar os suportes fáticos deste instituto jurídico, o qual dispensa anuência ou acordo, perfazendo-se *ex lege* quando verificados: a reciprocidade de dívidas, liquidez das prestações, exigibilidade dos débitos e fungibilidade dos objetos.

Particularmente, ao analisar o voto proferido pelo Ministro Relator, foi possível identificar o seguinte trecho para fundamentar a sua posição:

Todavia, é circunstância objetiva da validade da compensação unilateral da Fazenda Pública que o crédito do sujeito passivo objeto do encontro de contas seja exigível. Ocorre que, existente o crédito tributário, em razão da ocorrência do fato gerador da obrigação, com ou sem lançamento, sua exigibilidade pode ser submetida a regras de proibição. Os arts. 151 a 155-A do Código Tributário Nacional arrolam os casos de suspensão do crédito tributário. O art. 151, VI, do Código prevê o parcelamento como hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário. Ocorrendo, por mútuo consentimento, acordo entre o sujeito passivo, por força de sua vontade, e o sujeito ativo, com a permissão da lei, sobre o parcelamento, fica o fisco impedido de exigir a totalidade do crédito enquanto perdurar o acordo. O art. 151, VI, do CTN, ao prever que o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, não condiciona a existência ou não de garantia. Como norma geral de Direito Tributário que positiva os institutos jurídicos básicos da tributação (obrigação tributária e crédito tributário), o referido dispositivo condiciona o conteúdo das leis ordinárias instituidoras de tributos e disciplinadoras de institutos.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. BRASIL. *Lei n<sup>o</sup> 5.172, de 25 de outubro de 1996*: dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2021.

<sup>8</sup> O voto na íntegra do Ministro Relator Dias Toffoli está disponível em STF. Supremo Tribunal Federal. *RE: 917285 SC 5000010 46.2011.4.04.7202*. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data de julgamento: 18/08/2020. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=15344602089&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

Adicionalmente a tudo o que foi dito, insta destacar que o voto do Ministro Alexandre de Moraes consagrou que a norma que determina a compensação de ofício com débitos parcelados (art. 73 da Lei Federal nº 9.430/96, em sua atual redação) ofende o artigo 146<sup>9</sup>, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, tendo em vista que seria necessária a edição de Lei Complementar. Particularmente, foi possível identificar o seguinte trecho para fundamentar a sua posição:

De fato, o art. 146, III, ‘b’, da Constituição Federal reservou à lei complementar a regulamentação sobre normas gerais em matéria tributária sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência de tributos. Deste modo, ainda que o Código Tributário Nacional tenha delegado à lei ordinária tratar sobre compensação, ela deve observar as regras referentes à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, norma geral de natureza complementar prevista no próprio CTN.

[...]

Irrecusável, portanto, a inconstitucionalidade formal da norma ora impugnada, no que se refere aos “créditos parcelados sem garantia”, por ofensa ao artigo 146, III, ‘b’, da Constituição federal.<sup>10</sup>

Nesse sentido, de acordo com o enunciado prescritivo da Constituição Federal mencionado acima, caberá à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Em outras palavras, remanesceu o entendimento de que a exigência constante no parágrafo único do artigo 73 da Lei Federal nº 9.430/96, incluído pela Lei nº 12.844/2013, notadamente no que tange à permissão ao Fisco de realizar compensação

---

<sup>9</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários [...]. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2021.

<sup>10</sup> O voto na íntegra do Ministro Alexandre de Moraes está disponível em: STF. Supremo Tribunal Federal. RE: 917285 SC 5000010 46.2011.4.04.7202. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data de julgamento: 18/08/2020. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=15344602089&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

de ofício de débito parcelado sem garantia, condicionou a eficácia plena da hipótese de suspensão do crédito tributário atinente ao parcelamento.

Portanto, sob o ponto de vista pragmático, no presente caso, estar-se-ia diante da remoção mediante lei ordinária dos efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstos no Código Tributário Nacional – e a apontada incompatibilidade, por certo, implica no favorecimento do texto integrado em lei complementar.

### **3. A TEORIA DOS MOTIVOS DETERMINANTES E OS POSSÍVEIS EFEITOS TRANSCENDENTES DO TEMA 874 (RE 917285)**

No caso concreto sob análise, através de uma leitura detalhada do acórdão proferido nos autos do RE 917285, sobretudo nas razões de decidir adotadas pelo Ministro Relator, a ideia central está na impossibilidade da compensação de ofício em parcelamentos sem garantia, mas o fundamento adotado lida com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário como elemento concretizador de não autorização de compensação unilateral pela Fazenda Pública, eis que não há a possibilidade de exigência dos débitos pelo credor nestes casos.

Portanto, nesse campo semântico, não somente a compensação de ofício deve ser obstada no caso em questão, como também o crédito deferido ao contribuinte deve ser liberado em sua integralidade.

Todavia, sob o ponto de vista pragmático, o que se observa é que, embora em situação fiscal regular diante da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a Fazenda Pública acaba por impedir o contribuinte de receber a restituição do indébito tributário que possa existir até que o parcelamento seja definitivamente liquidado, por exemplo. O que, além de gerar uma quase (ilegal) sanção política para pagamento de tributos, acaba por onerar os contribuintes na medida em que obsta o recebimento de valores que poderiam ser revertidos para realização de investimentos, pagamento de tributos vincendos e/ou mesmo dívidas bancárias, entre tantas outras situações que podem afetar o fluxo de caixa da empresa.

Considerando o cenário em apreço, sabe-se que grande parte dos programas federais de parcelamento não exigem garantias do sujeito passivo e mais ainda, a sua duração poderá se prolongar por vários anos em razão da quantidade de parcelas estabelecidas; de qualquer forma, deve ser garantido o exercício à restituição do indébito tributário ao contribuinte sem a obrigatoriedade da compensação de ofício.



É dizer, não pode haver nenhum gravame no crédito do contribuinte que será tratado isonomicamente frente aos créditos tributários de contribuintes que estão em situação semelhante, mas sem o gravame de um débito tributário suspenso (com ou sem garantia).

Como nota lateral, necessário aduzir que a tese fixada para tema nº 874 alcança aqueles contribuintes com discussões administrativas em curso porquanto os conselheiros do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) estão vinculados às decisões definitivas proferidas em sede de repercussão geral pelo Supremo Tribunal Federal.

Concluindo parcialmente, impedir que o contribuinte possa fruir livremente do crédito que lhe foi deferido na esfera administrativa, na presença de débitos com exigibilidade suspensa, não só afronta a *ratio decidendi* do precedente anteriormente colacionado, bem como coloca o contribuinte impedido da citada fruição do crédito em situação de desigualdade com aqueles que, na presença do deferimento de crédito de análogo, possa utilizá-lo por intermédio de compensação com outros débitos vincendos.

Dentro deste contexto e prosseguindo, há a possibilidade de extrapolação desse entendimento a partir da ideia da teoria dos motivos determinantes (ou fundamentos determinantes), a qual, apesar de ser controvertida, pode ser construída a partir do julgado da Reclamação 1987 – DF de relatoria do Ministro Maurício Corrêa, na qual há menção ao fato que a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1662 possui dois eixos de irradiação semântica, os princípios contidos na parte dispositiva e os fundamentos determinantes contidos nas razões de decidir e, portanto, ambos devem ser observados pelas cortes e julgadores inferiores.

Ao se analisar o voto do Ministro Relator no julgamento do caso acima, identificamos o seguinte trecho para basear sua posição:

A questão fundamental é que o ato impugnado não apenas contrastou a decisão definitiva proferida na ADI 1662, como essencialmente, está em confronto com seus motivos determinantes. A propósito, reporto-me à recente decisão do Ministro Gilmar Mendes (RCL 2126, DJ de 19/08/02), sendo relevante a consideração de importante corrente doutrinária, segunda a qual a “eficácia da decisão do Tribunal transcende o caso singular, de modo que os princípios emanados da parte dispositiva e dos fundamentos determinantes sobre a interpretação da Constituição devem ser observados por todos os Tribunais e autoridades nos casos futuros”, exegese que fortalece a contribuição do Tribunal para preservação e desenvolvimento da ordem

constitucional.<sup>11</sup>

Ainda, de forma mais prospectiva, o parágrafo 9º do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, incluído pela Lei nº 13.874/2019, consagrou os efeitos transcendentais das decisões proferidas em sede de repercussão geral para outros casos que tenham as mesmas razões de decidir conforme demonstra o trecho transcrito a seguir:

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

[...]

§ 9º A dispensa de que tratam os incisos V e VI do caput deste artigo *poderá ser estendida a tema não abrangido pelo julgado, quando a ele forem aplicáveis os fundamentos determinantes extraídos do julgamento paradigma ou da jurisprudência consolidada*, desde que inexista outro fundamento relevante que justifique a impugnação em juízo. [...] (grifou-se).<sup>12</sup>

Obviamente, na construção da análise crítico-prospectiva que ora se propõe, tem-se como fundamento a chamada teoria dos motivos determinantes (ou fundamentos determinantes), na qual a vinculação dos julgamentos realizados sob a sistemática repetitiva (como ocorre com a repercussão geral) por intermédio do controle concentrado de constitucionalidade, não se dá somente pela parte dispositiva da decisão, mas também por intermédio das razões de decidir.

Neste diapasão, à luz de todo o aqui exposto, os efeitos produzidos através do julgamento do tema nº 874 (RE 917285) deverão também aproveitar as demais hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário listadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, a saber: (i) moratória; (ii) depósito judicial no montante integral; (iii) reclamações e recursos administrativos; (iv) liminares em mandado de segurança e (v) liminares e tutelas antecipadas em outras espécies de ação judicial.

#### 4. CONCLUSÃO

---

<sup>11</sup> STF. Supremo Tribunal Federal. *Reclamação: 1987 DF*. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Data de julgamento: 01/10/2003. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2977597/reclamacao-rcl-1987-df>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

<sup>12</sup> BRASIL. *Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002*: dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2021.

A despeito do asseverado pela União, a Lei nº 12.844/2013, na parte que modificou o artigo 73 da Lei Federal nº 9.430/1996, não é compatível com o artigo 151 do Código Tributário Nacional, pois não poderia uma lei ordinária criar hipótese de perda da eficácia da suspensão da exigibilidade do crédito tributário contida em lei complementar.

No caso concreto, a decisão do tema nº 874 (RE 917285) determinou a impossibilidade de compensação entre créditos tributários do contribuinte em relação aos débitos com exigibilidade suspensa, mais especificamente, aqueles em parcelamento sem garantia, declarando, portanto, a inconstitucionalidade parcial do do parágrafo único do artigo 73 da Lei Federal nº 9.430/1996, em sua atual redação.

A teoria dos motivos determinantes (ou fundamentos determinantes) foi concretizada no direito brasileiro no campo Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1662 e positivada no parágrafo 9º do artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, incluído pela Lei nº 13.874/2019.

A decisão que deu origem a tese fixada no tema nº 874, por seus fundamentos determinantes, deverá produzir efeitos (transcendentes) para as demais hipóteses de suspensão de exigibilidade de crédito tributário contidas no artigo 151 do Código Tributário Nacional, impedindo assim a compensação tributária de ofício.

Como efeito transcendente dos fundamentos determinantes, tem-se a determinação da liberação do crédito tributário do contribuinte para que este usufrua dele como bem entender, como no caso de utilização para compensação de créditos vincendos ou, mesmo, realizando pedido de restituição, situação na qual a isonomia com outros contribuintes é necessária.

## **5. REFERÊNCIAS**

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002: dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Disponível

em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996: dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996: dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm)>. Acesso em: 15 mar. 2021.

STF. Supremo Tribunal Federal. RE: 917285 SC 5000010 46.2011.4.04.7202. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli. Data de julgamento: 18/08/2020. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=15344602089&tipoApp=.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

STF. Supremo Tribunal Federal. Reclamação: 1987 DF. Tribunal Pleno. Relator: Ministro Maurício Corrêa. Data de julgamento: 01/10/2003. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2977597/reclamacao-rcl-1987-df>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

STJ. Superior Tribunal de Justiça. REsp: 1213082 PR 2010/0177630-8. Primeira Seção. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Data de julgamento: 10/08/2011. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21100623/recurso-especial-resp-1213082-pr-2010-0177630-8-stj/inteiro-teor-21100624>>. Acesso em: 15 mar. 2021.

TRF4. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. ARGINC 5025932-62.2014.404.0000. Relator: Desembargador Otávio Roberto Pamplona. Data de julgamento: 24/11/2014. Disponível em: <[https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=414171902223964710300000000003&evento=490&key=616a53a4f620666de4528](https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=414171902223964710300000000003&evento=490&key=616a53a4f620666de4528)>



7bbf12c42c5943fcb38f1d25e6d2c5c0474a33175ef&hash=19176685756d0fa7ff7460c3799b8078>. Acesso em: 15 mar. 2021.

# ADI 4281 E A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARALELA OU CONCOMITANTE

**LUCIANO BURTI MALDONADO**

Advogado, mestre em direito tributário pela Escola de Direito de São Paulo – FGV.  
LL.M em direito tributário pelo INSPER. Especialista em direito tributário pelo IBET.  
Especialista em direito tributário internacional pelo IBDT. Especialista em direito  
constitucional pela ESDC.

## 1. INTRODUÇÃO

Neste artigo pretende-se analisar os fundamentos de decidir apresentados pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 4281, resultado de conversão da Ação de Descumprimento de Preceito Fundamental ajuizada pela Associação Brasileira dos Agentes Comercializadores de Energia Elétrica - ABRACEEL, visando afastar a imposição do dever de substituição tributária atribuído pelo Estado de São Paulo, mediante o Decreto nº 54.177, de 30 de março de 2009, às distribuidoras de energia elétrica em recolher o ICMS incidente nas operações de comercialização de energia elétrica no ambiente de contratação livre adquiridas pelos consumidores paulistas.

A responsabilidade tributária foi imposta por Decreto, o que motivou a conversão da ADPF em ADI por se tratar de discussão de Decreto autônomo e cuja matéria encontrava repercussão nacional. Dentre os argumentos de inconstitucionalidade que pautaram o julgamento, destaca-se a análise do princípio da legalidade e dos contornos mínimos necessários para a fixação das regras de substituição tributária. Isto porque, a partir das discussões havidas no julgamento do caso, o Supremo Tribunal Federal debateu sobre o princípio da reserva legal para a atribuição de responsabilidade tributária e sobre as condições para a instituição de regras de substituição tributária, especialmente da chamada substituição paralela ou concomitante.

Desta forma, para alcançar o objetivo principal aqui proposto, qual seja, o de investigar quais seriam os possíveis limites para a instituição de regras de substituição tributária na visão do Supremo Tribunal Federal, o presente artigo foi dividido nos seguintes tópicos: 1. Limites do caso concreto; 2. Abrangência do julgamento; 3. Análise dos votos; e 4. Possíveis desdobramentos, para, então, apresentarmos nossa conclusão.

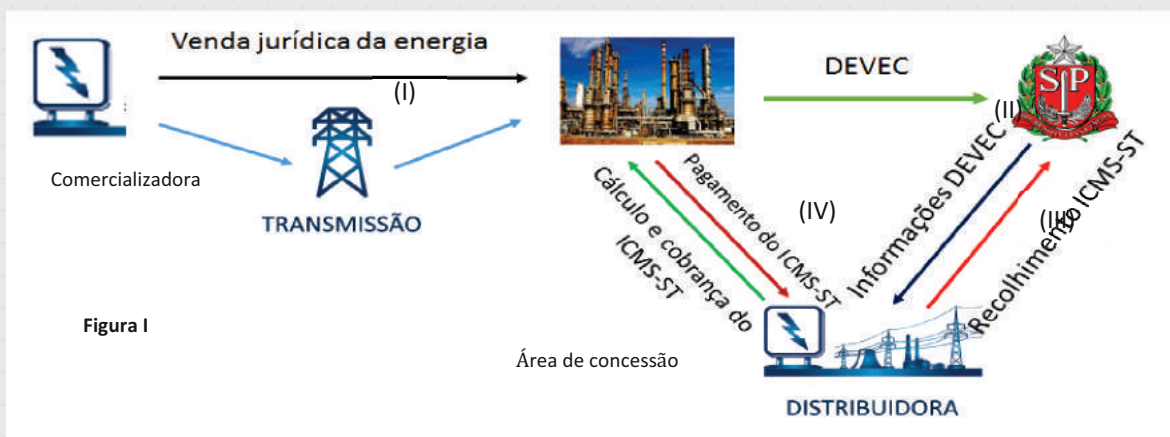
## 2. OS LIMITES DO CASO CONCRETO

A ADI 4281 versou sobre a inconstitucionalidade da atribuição às empresas de distribuição de energia elétrica, da responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre as vendas de energia elétrica realizadas entre empresas comercializadoras e contribuintes paulistas, por mero decreto.

Para além das alegadas violações constitucionais, a atribuição da condição de substituta tributária das distribuidoras de energia importou, igualmente, no aumento das obrigações acessórias e do custo de conformidade incorrido pelas distribuidoras e pelos consumidores de energia. Isso, pois, com a alteração do art. 425 do RICMS/SP pelo Decreto paulista nº 54.177, os seguintes procedimentos passaram a ser exigidos pelo Estado de São Paulo:

- a. os consumidores paulistas ao adquirirem mercadoria no ambiente de livre contratação (relação jurídica entre comercializadora e consumidor - I), deveriam informar ao Fisco paulista os contratos celebrados no mercado livre e o respectivo preço médio praticado em cada um dos contratos celebrados - contratos x unidades consumidoras - mediante a apresentação à SEFAZ/SP, da DEVEC - Declaração do Valor de Aquisição da Energia Elétrica em Ambientes de Contratação Livre (relação jurídica entre consumidor e fisco - II);
- b. uma vez recebida as informações dos consumidores, a SEFAZ/SP disponibilizaria as informações das DEVECs às distribuidoras (relação jurídica entre fisco e distribuidora - III); e
- c. as distribuidoras, a partir das informações recebidas acerca do preço médio praticado, verificariam a quantidade de energia transmitida e calculariam o preço total cobrado pelas comercializadoras, apurando o ICMS devido, por substituição tributária, nas operações a ser cobrado dos consumidores juntamente com os encargos de transmissão e disponibilização do sistema (relação jurídica entre distribuidora e consumidor - IV).

A figura I abaixo exemplifica o quanto relatado:



Além dos efeitos mencionados acima, as distribuidoras passaram a se sujeitar a possíveis autuações para exigência de ICMS em razão de divergência na base de cálculo do ICMS decorrente, por exemplo, de discussões da incidência do PIS e da COFINS ou da apuração do valor devido de ICMS diante de informações insuficientes ou equivocadas dos consumidores confrontadas com as informações disponíveis por outros meios às distribuidoras.

Dentro de tal contexto, a ABRACEEL ajuizou a ADI 4281 sustentando a inconstitucionalidade do Decreto nº 54.177/09, sob os fundamentos de violação aos art. 1º, *caput* (pacto federativo), art. 5º, incisos II (legalidade) e LIV (devido processo legal), art. 22, IV (competência exclusiva da União Federal para legislar sobre energia elétrica), art. 145, §1º (capacidade econômica), art. 150, I (estrita legalidade) e §7º (exigência de lei para disciplinar a substituição tributária) e art. 170, IV (livre iniciativa e livre concorrência), além da alegação do princípio da proporcionalidade.

### 3. ABRANGÊNCIA DO JULGAMENTO

No sentir deste autor, a abrangência do julgamento se dá especialmente em relação à análise das condições necessárias para se estabelecer a responsabilidade tributária por substituição, tal como prevista no parágrafo 7º do artigo 150 da Constituição Federal e considerando os limites previstos no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Conforme será debatido à frente houve um confronto de ideias entre os Ministros do Supremo Tribunal Federal sobre a possibilidade ou não de se estabelecer a chamada substituição paralela ou concomitante na qual sujeito passivo sem vinculação



jurídica com o fato gerador – critério material da hipótese de incidência tributária - seria chamado a integrar a relação jurídica na qualidade de responsável tributário (substituto).

Tal discussão desdobra na análise dos seguintes argumentos: (i) se a Constituição Federal contempla a substituição tributária paralela ou concomitante; (ii) se bastaria lei ordinária para estabelecê-la; e (iii) se o critério seria a mera vinculação material, econômica ou física com o fato gerador ou se seria necessária uma efetiva vinculação jurídica, a qual implicaria na impossibilidade lógica da substituição tributária paralela ou concomitante, eis que, em tal cenário, estar-se-ia a falar ou de substituição para trás ou de substituição para frente.

Nesta medida, é importante verificar os fundamentos jurídicos e teses adotadas no julgamento da ADI 4.281, eis que a partir deles será possível prospectar os possíveis comportamentos da Suprema Corte em julgamentos de casos futuros sobre a atribuição de responsabilidade tributária por substituição tributária, o que justifica, portanto, a presente pesquisa.

#### 4. ANÁLISE DOS VOTOS

A relatoria do julgamento coube à Min. Ellen Gracie, a qual julgou procedente a ação por entender que há reserva legal absoluta para o deslocamento da obrigação principal a um substituto tributário, *ex vi* dos artigos 5º, II e 150, I, da CF e 121 e 128 do CTN. Assim, entendeu que o Decreto nº 54.177/09 não estaria suportado pela Lei Paulista do ICMS (6.374/89), eis que: (i) o art. 8º, VI, da Lei bandeirante funciona apenas como uma cláusula geral de substituição tributária; e (ii) o parágrafo 10 do mesmo artigo não pode ser tomado como delegação ao executivo para definir as hipóteses de substituição tributária. Haveria, no caso, pois, falta de densidade normativa para a geração da obrigação tributária, especialmente pelo fato de a distribuidora não estar na cadeia linear da comercialização de energia elétrica, tal como se depreende da figura acima, na qual é possível verificar que a responsabilidade da distribuidora de energia elétrica ocorreu, no caso concreto, por meio de substituição tributária paralela.

O voto relator foi acompanhado pela Ministra Cármen Lúcia e pelos Ministros Edson Fachin, Roberto Barroso, Ricardo Lewandowski, Celso de Melo, Gilmar Mendes e Dias Toffoli. O Min. Marco Aurélio divergiu apenas sobre a modulação dos efeitos da decisão que deveria ser *ex tunc* e não *ex nunc* a partir da publicação do Acórdão.

Já o Min. Alexandre de Moraes divergiu em relação ao mérito, votando pela improcedência da ADI por entender que a lei paulista acoberta a instituição da substituição tributária objeto de questionamento. A Min. Rosa Weber, sucessora da Min. Ellen Gracie não votou e o Min. Luiz Fux deu-se por impedido. Coube a Min. Cármen Lúcia redigir o Acórdão da decisão que declarou a inconstitucionalidade do Decreto 54.177/2009.

#### **4.1. PRINCIPAIS FUNDAMENTOS LANÇADOS NO VOTO CONDUTOR**

Embora a ementa do Acórdão de inconstitucionalidade aponte de forma direta para a ausência de previsão legal sobre a substituição tributária nas operações com energia elétrica e, por consequência, a ofensa ao princípio da legalidade, depreende-se da fundamentação do voto condutor da Min. Ellen Gracie que houve uma profunda análise (i) sobre o funcionamento do setor elétrico brasileiro; e (ii) acerca da reserva legal para a determinação do contribuinte e o deslocamento da obrigação principal a um substituto tributário.

A discussão sobre o funcionamento do setor elétrico foi importante para a compreensão do caso e para o debate dos limites para a fixação do dever de responsabilidade tributária. O funcionamento do setor elétrico foi detalhadamente analisado nos votos dos Ministros Ellen Gracie e Gilmar Mendes. De forma extremamente resumida, a Min. Ellen Gracie descreveu o funcionamento da comercialização de energia elétrica no mercado livre pelas seguintes etapas<sup>1</sup>: (i) a produção da energia elétrica é realizada nas empresas geradoras, a qual é entregue em alta tensão; (ii) a partir de então, a energia é transmitida nas torres de alta tensão pelas empresas de transmissão até as subestações de energia elétrica, de forma que, juridicamente, a energia elétrica seja destinada às comercializadoras ou às distribuidoras; (iii.a) as comercializadoras de energia podem vendê-la no ambiente de contratação livre<sup>2</sup> – Câmara de Comércio de Energia Elétrica – diretamente aos consumidores livres que estão conectados na rede de energia elétrica de baixa tensão por intermédio das

---

<sup>1</sup> Ver figura 1 acima.

<sup>2</sup> Nos termos do §3º do art. 1º da Lei nº 10.848/2004, a contratação livre será realizada mediante operações de compra e venda entre os agentes concessionários e autorizados de geração, comercializadores e importadores de energia elétrica e consumidores que atendam às condições legais.

distribuidoras (área de concessão); e *(iii.b.)* as distribuidoras de energia elétrica comercializam (distribuem) a energia elétrica para os consumidores cativos.

Na operação realizada pelas comercializadoras, embora a energia elétrica seja transmitida pela rede de distribuição das distribuidoras, juridicamente estas últimas não participam da relação de compra e venda de energia elétrica realizada entre comercializadoras e consumidores. A participação da distribuidora de energia elétrica se dá tão somente pelo âmbito físico, i.e., pela realidade social e não jurídica<sup>3</sup>.

Descrita a forma de funcionamento do setor, a Min. Ellen Gracie fixou a premissa de que “não apenas a determinação de quem é o contribuinte depende de lei em sentido estrito, dada a reserva legal absoluta imposta direta e expressamente pelo art. 150, I, da Constituição Federal, como também o deslocamento da obrigação principal a um substituto tributário”. Reforçando o argumento, a Min. Ellen Gracie sustenta que a obrigação de pagar tributo em lugar de outrem deve ser introduzida por lei sob pena de ofensa do art. 5º, II, da Constituição Federal e que, nesse sentido, o art. 121 do Código Tributário Nacional determina que a responsabilidade do sujeito passivo que não se reveste da condição de contribuinte somente pode ser atribuída por lei, tal como prevê, igualmente, o art. 128 do mesmo diploma legal, o qual, ademais, adiciona o requisito legal de vinculação do responsável com o fato gerador.

Descendo ao caso concreto, a Min. Ellen Gracie entendeu que a lei paulista estabelece tão somente uma cláusula geral de substituição tributária, não tratando especificamente da operação de comercialização de energia elétrica no mercado livre, o que, por consequência, retira a validade forma 1 de obrigação instituída por Decreto atribuindo responsabilidade tributária a potencial sujeito passivo da obrigação legal não identificado em lei. Ainda considerando os contornos do caso concreto, a Min. Ellen Gracie entendeu que a Lei paulista somente permitiria a instituição da substituição tributária para sujeitos passivos que participassem “em uma cadeia linear de comercialização em que a substituição se dê relativamente ao imposto devido em operações antecedentes ou subseqüentes (*sic*)”. Desta forma, o Decreto paulista ao atribuir a responsabilidade tributária às distribuidoras de energia elétrica teria elegido

---

<sup>3</sup> Como destacado pela Min. Ellen Gracie no parágrafo 3 de seu voto: “O Estado de São Paulo justifica a colocação da distribuidora como substituta tributária pelo fato de apenas ela ter a possibilidade de medir a quantidade de energia efetivamente consumida, mesmo no mercado livre. Embora não comercialize tal energia, viabiliza sua distribuição ao consumidor”.

sujeito passivo não vinculado ao fato gerador, delegação esta não admitida pelo princípio da legalidade.

#### **4.2. PRINCIPAIS FUNDAMENTOS LANÇADOS NOS VOTOS QUE ACOLHERAM A INCONSTITUCIONALIDADE**

O voto da Min. Cármen Lúcia após transcorrer sobre o funcionamento e os aspectos jurídicos do setor elétrico, reforçou a conclusão de que a “relação entre as distribuidoras de energia e o ambiente de contratação livre é exclusiva quanto ao transporte da energia transacionada nesse ambiente”. E, ao concluir de tal forma, a Min. Cármen Lúcia, igualmente, assentou que o Decreto paulista atribui responsabilidade pelo lançamento e pelo pagamento do ICMS a sujeitos passivos – distribuidoras de energia elétrica – que não participam das operações havidas no ambiente de contratação livre. Assim, restou endossado o argumento lançado no voto condutor de inconstitucionalidade formal, devidamente reforçado por citações doutrinárias e pela jurisprudência da Suprema Corte, *ex vi* do RE 184.382/SP.

Para além do vício formal, a Min. Cármen Lúcia adentrou na análise de inconstitucionalidade material, eis que pela sistemática do Decreto Paulista, as distribuidoras de energia elétrica teriam acesso ao preço praticado pelos demais agentes do setor, o que violaria os princípios da livre concorrência e da isonomia. Ademais, também foi abordada a violação do art. 22, IV, da Carta Magna ao se entender que o Decreto paulista extrapolou a competência da União Federal para legislar sobre energia elétrica, bem como o princípio da proporcionalidade, eis que haveria modo menos gravoso para a proteção da arrecadação fiscal.

Em antecipação de voto, o Min. Edson Fachin acompanhou as conclusões lançadas pelas Ministras Ellen Gracie e Cármen Lúcia a partir da adoção da premissa de que “se está diante de ambiente de contratação livre de energia elétrica e a distribuidora não é parte dessa relação jurídica tributária”. Isto porque “a relação que há é exclusivamente entre o consumidor ou usuário final e a comercializadora”, sendo que “a distribuidora é chamada nesse processo, porque, para que isto ocorra, esta relação jurídica tributária no plano da efetividade e da concretude se vale, obviamente, da rede de distribuição”. Após a fixação de tais premissas, o Min. Fachin concluiu que a substituição tributária prevista no Decreto Paulista não encontra respaldo na modalidade de



substituição tributária prevista na lei Paulista, a qual foi definida como cláusula geral no voto condutor. Assim, foi entendida a ocorrência de violação do princípio da legalidade, além da violação da proporcionalidade e da livre concorrência em razão do Min. Fachin ter entendido, assim como a Min. Cármen Lúcia, pela disfuncionalidade das relações no setor elétrico dada a possibilidade de as distribuidoras passarem a conhecer o preço praticado pelos concorrentes. Por fim, em relação ao argumento da livre concorrência, o Min. Fachin apoiou o voto dele no RE 603.191.

Dos votos dos Ministros Luís Roberto Barroso, Ricardo Lewandowski e Gilmar Mendes, destacamos a uniformidade dos argumentos em relação à inconstitucionalidade formal do Decreto nº 54.177/09 em razão da ausência de lei que estabelecesse critérios específicos e delimitados para a instituição da substituição tributária em análise.

Acrescente-se que os Ministros Barroso e Lewandowski reforçaram a posição de que houve vício formal por violação do princípio da legalidade, eis que a Lei paulista seria genérica em relação às hipóteses de substituição tributária, não compreendendo a substituição paralela. Igualmente reconheceram que a distribuidora não tem vinculação jurídica com o fato gerador decorrente da operação de circulação de mercadoria entre comercializadora e consumidor<sup>4</sup>, o que é requisito necessário à atribuição de responsabilidade tributária, tal como decidido nos RE 194.382 e 213.396. Concluíram, ademais, que a lei paulista somente teria previsto hipóteses de substituição para as operações no mercado cativo, eis que a regulamentação pela União Federal do mercado livre é posterior à vigência dos dispositivos da Lei nº 6.374/89 que disciplinam esse tema. Por outro lado, enquanto o Min. Lewandowski não tenha sido incisivo e expresso sobre a impossibilidade de instituição de substituição tributária paralela ou concomitante<sup>5</sup>, o Min.

---

<sup>4</sup> Destaque-se o seguinte trecho do voto do Min. Barroso: “Em razão desse transporte, a distribuidora é ressarcida por contrato específico, celebrado para tal fim, que é obrigada, por lei, a firmar. No entanto, no que diz com a circulação econômica ou jurídica da mercadoria - energia elétrica entre o gerador ou importador e o consumidor livre -, a distribuidora é elemento estranho à relação e à própria cadeia produtiva. Assim, não recebe qualquer valor pelo contrato de fornecimento de energia elétrica celebrado e tampouco mantém qualquer relação com o fato gerador da obrigação tributária que o decreto estadual objetiva lhe imputar.”

<sup>5</sup> Neste sentido, destaca-se a seguinte passagem do voto do Min. Lewandowski: “Diante disso, o Decreto 54.177/2009 inovou ao atribuir às distribuidoras de energia, as quais não comercializam energia elétrica com os consumidores livres, a responsabilidade pelo ICMS incidente em cadeia da qual integra. Ora, não se poderia exigir o recolhimento de quem não tem a obrigação legal relativamente a ele. Por isso, não é possível sequer falar que o caso dos autos retrata hipótese das chamadas substituições tributárias para frente ou para trás, ficando claro, portanto, que a tentativa de simplificação na cobrança do ICMS não encontraria amparo no ordenamento jurídico pátrio”.

Barroso afastou expressamente a possibilidade constitucional da instituição de tal espécie de substituição, destacando ser necessária “(i) a previsão em lei em sentido formal; [e] (ii) que o substituto mantenha vínculo com o fato gerador da obrigação tributária”, *ex vi* do art. 128 do CTN e conforme os precedentes fixados na ADI 3426 e no RE 194.382 acima referido. Por fim, o Min. Barroso ainda propôs a seguinte tese: “São inconstitucionais as hipóteses de substituição tributária que não estejam expressamente previstas em lei e que elejam, como substituta, pessoa desvinculada do fato gerador.”

Já no voto do Min. Gilmar Mendes, embora tenha sido reconhecida a inconstitucionalidade do diploma legal em questão, por vício formal, inclusive, reforçando o princípio da reserva absoluta de lei formal para a definição dos elementos essenciais do tributo, restou fundamentado, em linha muito próxima com a posição vencida do Min. Alexandre de Moraes, de que há clara vinculação da distribuidora com o fato gerador decorrente da operação de venda de energia elétrica da comercializadora para os consumidores. Assim, haveria uma relação, ainda que indireta entre a distribuidora de energia elétrica e o fato gerador da comercialização de energia elétrica no mercado livre, tomando por premissa as características técnicas da operação de transmissão e distribuição de energia elétrica e não propriamente os vínculos jurídicos ou inexistência deles em relação à comercializadora e à distribuidora. Nesse ponto, pois, o Min. Gilmar Mendes trouxe o precedente fixado na Reclamação 5.639, na qual restou fixado o entendimento de que a partir da introdução do §7º do art. 150 da Constituição Federal desapareceu “a exigência da vinculação direta do *tertius* com o fato gerador”, assim a substituição tributária poderia ser atribuída a “um sujeito abstratamente ligado a um dever jurídico geral, e não a uma situação jurídica particular, faticamente delimitada”. Outro argumento apresentado para reconhecer a possibilidade constitucional de se atribuir a responsabilidade tributária às distribuidoras de energia foi o da praticabilidade tributária e de combate à possibilidade de evasão fiscal, os quais parecem ter prevalecido sobre a necessidade de vínculo jurídico entre o substituto e o fato gerador, o que é evidenciado pelas conclusões de que a sistemática implementada pelo Estado de São Paulo aumentou a arrecadação e que é mais fácil fiscalizar 14 distribuidoras do que 600 consumidores. Ademais, restou fundamentado que a distribuidora poderia emitir nota fiscal para cobrar o ICMS-ST, o que superaria a premissa de que o substituto deve ter a condição necessária de reter o valor do imposto.

### 4.3. PARALELO ENTRE OS VOTOS DOS MINISTROS GILMAR MENDES E ALEXANDRE DE MORAES

Apesar de conclusões diversas, uma pela inconstitucionalidade do Decreto paulista e outro pela constitucionalidade do dispositivo introduzido pelo Executivo bandeirante, a distinção entre os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes se dá apenas por este último não ter reconhecido a ofensa ao princípio da legalidade. Assim, é interessante notar que a premissa inicial ou a justificativa consequential lançada no voto do Min. Alexandre de Moraes foi a de que o Estado de São Paulo teria criado “um mecanismo para uma maior fiscalização, um mecanismo para se evitar sonegação fiscal”, ponto este também tratado e endossado pelo Min. Gilmar Mendes. Nesse sentido, o Min. Alexandre de Moraes sustentou que o “objeto da presente ação depende ... da reflexão importantíssima do respeito ao conceito de responsabilidade tributária, ou seja, cada um pagar realmente o que a legislação estabelece”.

Sobre a possibilidade de ato do Poder Executivo estabelecer responsabilidade tributária, logo no início do voto, afastando o argumento de ofensa à competência constitucional da União para legislar sobre energia elétrica, foi fundamentado que o decreto paulista “regulamenta, como um bom decreto, como ato normativo secundário, é o que os estados-membros podem fixar a forma de responsabilizar o devedor tributário para o recolhimento do ICMS”, argumento este dissonante dos demais votos acima analisados.

Ato contínuo, o Min. Alexandre de Moraes faz uma análise do texto constitucional em relação ao arquétipo das regras do ICMS, bem como da Lei Complementar nº 87/96, concluindo que o decreto paulista não alterou os conceitos de cumulatividade ou de seletividade reservados à lei complementar, bem como ser faculdade da legislação estadual a atribuição de responsabilidade tributária aos diferentes potenciais sujeitos passivos da obrigação tributária. Em tal argumentação é fixada a premissa de que a lei complementar permite a atribuição de responsabilidade ao recolhimento do ICMS às empresas distribuidoras de energia elétrica, o que, inclusive constaria da lei paulista, *ex vi* do art. 8º, VI da Lei nº 6.374/89.

Na sequência, o Min. Alexandre Moraes apresenta argumentação em relação aos limites gerais – Constituição Federal e Código Tributário Nacional – para a fixação da responsabilidade tributária, anotando ser fundamental, nos termos do CTN que o

responsável tenha vinculação direta com o fato gerador. Após concluir diferentemente do Min. Gilmar Mendes de que a substituição tributária depende de um vínculo jurídico direto do responsável tributário com o fato gerador, tal como previsto no art. 128 do CTN, o Min. Alexandre de Moraes, em aparente contradição com as premissas lógico-jurídicas até então adotadas, alinha-se ao voto de seu colega concluindo que a:

“distribuição de energia elétrica integra fisicamente— aqui não é nem uma questão só jurídica, é uma questão física – a distribuidora de energia elétrica integra fisicamente o ciclo e processo de produção, comercialização e transmissão de energia elétrica, podendo— sem, a meu ver, nenhuma dúvida – ser tomada como integrante da relação jurídica tributária decorrente”.

No mais, o Min. Alexandre de Moraes afasta o argumento de violação aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência por entender que a revelação do preço praticado entre comercializadora e consumidor às distribuidoras está inserido apenas no bojo de obrigações acessórias necessária para a quantificação do tributo.

Assim, entendendo diferentemente dos demais Ministros que votaram pela procedência da ADI, o Min. Alexandre de Moraes concluiu que a lei ordinária do ICMS já previa os contornos mínimos da regra de substituição tributária, especialmente com a definição do sujeito passivo, não ocorrendo, pois, uma delegação pura ao poder Executivo; e, em linha com o Min. Gilmar Mendes, assentou que as circunstâncias físicas e fáticas decorrente do setor elétrico – utilização da rede de distribuição para a transmissão física da energia elétrica entre comercializadora e consumidor – faz nascer uma vinculação jurídica da distribuidora com o fato gerador decorrente da relação direta de venda e compra de energia elétrica entre comercializadora e consumidor.

## **5. OS POSSÍVEIS DESDOBRAMENTOS**

A partir dos votos proferidos, é possível realizar algumas ponderações sobre as condições para a atribuição de responsabilidade tributária, bem como sobre a constitucionalidade da substituição tributária paralela e da condição essencial para a eleição do substituto tributário, além de outras consequências mais específicas à situação das distribuidoras após a declaração de inconstitucionalidade.



A primeira ponderação a ser feita é que, por maioria, o Supremo Tribunal assentou e reforçou sua própria jurisprudência no sentido de que o princípio da estrita legalidade se trata de reserva absoluta de lei formal a ser respeitada para a “definição dos elementos essenciais do tributo, tanto do antecedente da regra-matriz de incidência tributária (aspectos material, temporal e espacial), quanto do consequente (aspecto quantitativo e pessoal)”<sup>6</sup>. E, neste sentido, é inconstitucional a delegação por lei para que o Poder Executivo definia qualquer elemento do tributo, notadamente, no caso concreto, o sujeito passivo. A lei instituidora de tributo ou de sujeição passiva para além do contribuinte deve trazer todos os elementos de forma individualizada e precisa, não cabendo a delegação pura, mas tão somente a delegação técnica a exemplo do quanto decidido no RE 343.446.

No caso concreto e que foi pressuposto fático para o julgamento da ADI 4281, como visto, a única relação jurídica entre consumidor e distribuidora ou entre distribuidora e comercializadora, é a relação jurídica imposta por lei relativa ao ICMS-ST, cuja responsabilidade pelo recolhimento é atribuída à distribuidora. Nesta medida, além da discussão sobre a reserva absoluta de lei formal para instituição de responsabilidade tributária, também foi discutido pelo Supremo Tribunal Federal os limites ou condições mínimas para a atribuição de responsabilidade tributária a terceira pessoa. Em outras palavras, se seria possível atribuir sujeição passiva a terceiro não relacionado juridicamente ao fato gerador da obrigação tributária, por exemplo, à distribuidora em relação à operação de venda de energia realizada exclusivamente entre a comercializadora e o consumidor.

Sobre este ponto, identificamos que nos termos dos votos da Min. Ellen Gracie e do Min. Barroso foi expressamentereconhecida a validade ea prevalência do art. 128 do Código Tributário Nacional para regular a criação de normas jurídicas de responsabilidade tributária de forma que o responsável tributário tenha vinculação direta com o fato gerador, isto é, esteja em uma cadeia linear da operação econômica sujeita à tributação. O Min. Barroso, inclusive, propõe tese para afastar do ordenamento jurídico pátrio a possibilidade de instituição de substituição tributária paralela ou concomitante. Ainda sobre a prevalência do art. 128 do CTN, o próprio Min. Alexandre de Moraes, embora vencido por reconhecer que haveria vinculação jurídica entre a distribuidora de

---

<sup>6</sup> Conforme voto do Min. Gilmar Mendes.

energia elétrica e a operação jurídica realizada entre comercializadora e consumidor, também entendeu pela prevalência e pelo dever de obediência ao art. 128 do CTN quando da criação de normas de sujeição passiva por substituição tributária.

Já a Ministra Cármen Lúcia e os Ministros Edson Fachin e Ricardo Lewandowski embora tenham reconhecido que a distribuidora de energia elétrica não está incluída em uma cadeia linear nas operações no ambiente de contratação livre e, portanto, não está vinculada diretamente com o fato gerador, o que lhes permitiu julgar procedente a ADI, não tecerem considerações ou fundamentos específicos sobre a validade e necessidade de observância do art. 128 do CTN. Não obstante, é possível concluir que os citados ministros reconheceram a necessidade de vinculação direta do sujeito passivo com o fato gerador para que aquele possa ser incluído na regra de responsabilidade tributária. Ressalva feita aqui à incerteza acerca do voto do Min. Ricardo Lewandowski sobre a possibilidade de tal responsabilização ser efetivada apenas por lei ordinária e não por lei complementar em franca superação ao art. 128 do CTN.

Os Ministros Celso de Melo, Dias Toffoli, Luiz Fux e Marco Aurélio, bem como a Min. Rosa Weber não apresentaram manifestação expressa sobre a validade e observância do art. 128 do CTN como princípio regulador da instituição da sujeição passiva por substituição tributária. Por sua vez, o Min. Gilmar Mendes expressamente afastou a normatividade do art. 128 do CTN frente ao parágrafo 7º do art. 150 da Constituição Federal ao entender que a partir da introdução do referido dispositivo constitucional pela EC 3/1993, desapareceu “a exigência da vinculação direta do *tertius* com o fato gerador”, o que, aliás, já haveria sido assentado na Reclamação nº 5639.

Sobre a Reclamação nº 5639, esta foi julgada em 05.06.2014, por unanimidade, com a presença dos Ministros Cármen Lúcia, Gilmar Mendes, Joaquim Barbosa, Luiz Fux, Marco Aurélio, Roberto Barroso, Ricardo Lewandowski, Rosa Weber, e Teori Zavaski, sendo que na Ementa do Acórdão consta a tese de que sob o enfoque constitucional desaparece a exigência de vinculação direta do sujeito passivo por substituição com o fato gerador. Contudo, é de se observar que a Reclamação tinha por objeto a discussão sobre a autoridade do Supremo Tribunal Federal no quanto decidido na ADI 1851/AL, quando restou fixada a tese de que somente é possível a restituição do ICMS-ST na hipótese de não realização do fato gerador, e não na de sua realização inferior ao valor recolhido presumidamente. Com isso, temos que a discussão principal foi a substituição tributária para frente e o fato gerador presumido e não efetivamente a

constitucionalidade do art. 128 ou sua mitigação frente ao disposto no parágrafo 7º do art. 150 da CF. Embora no começo do voto o Min. Relator realmente tenha tratado da mitigação do citado dispositivo do CTN, toda a fundamentação do voto é acerca da constitucionalidade da substituição tributária para frente e do fato presumível, bem como da regra de restituição do ICMS, o que permite alegar que a discussão sobre a mitigação ou não do art. 128 do CTN se trata de *obiter dictum*. A conclusão sobre a qualificação da discussão do art. 128 do CTN como *obiter dictum* na Recl. 5639 é reforçada pelo fato de que no RE 603.191/MT<sup>7</sup>, julgado com repercussão geral, a Suprema Corte reconheceu que “o art. 128 do CTN condiciona a atribuição de responsabilidade (em sentido amplo, abrangendo a substituição tributária) à presença de vínculo do terceiro com o fato gerador da respectiva obrigação”.

Pois bem, reconhecida a possível inconsistência na jurisprudência da Corte Constitucional acerca da integralidade do art. 128 do CTN, temos que na composição atual, os Ministros Roberto Barroso e Alexandre de Moraes foram expressos pela necessidade de respeito do art. 128 do CTN na instituição de responsabilidade tributária por substituição. Já a Min. Cármen Lúcia e os Ministros Edson Fachin e Ricardo Lewandowski sinalizaram a necessidade de vinculação direta do substituto tributário com o fato gerador ainda que não tenham elaborado tese específica sobre o artigo 128 do CTN. E, em contraposição, o Min. Gilmar Mendes sustentou entendimento contrário a necessidade de observância do referido dispositivo do CTN, o qual teria sido superado pelo parágrafo 7º do art. 150 da Constituição Federal. Já os Ministros Dias Toffoli, Luiz Fux, Marco Aurélio e Rosa Weber não apresentaram voto ou não se manifestaram expressamente sobre o tema, além do Min. Kássio Nunes que não integrava o Supremo Tribunal Federal à época do julgamento.

Perceba-se que a falta de definição pela Suprema Corte sobre a necessidade de vinculação direta do terceiro com o fato gerador para a aferição da constitucionalidade da regra de substituição tributária, o que pode ou não vedar a instituição da substituição

---

<sup>7</sup> Ementa. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE DA RETENÇÃO DE 11% DO VALOR BRUTO DA NOTA FISCAL. ART. 31 DA LEI 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.711/1998. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestaram os Ministros Cármen Lúcia, Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski. Ministra ELLEN GRACIE Relatora. (RE 603191 RG / MT - MATO GROSSO; REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO; Relator(a): Min. ELLEN GRACIE; Julgamento: 09/09/2010; Publicação: 23/11/2010; Órgão julgador: Tribunal Pleno

tributária paralela ou concomitante, possibilita que significativa parte dos temas tratados na ADI 4281 seja novamente enfrentado pelo STF no caso, por exemplo, de o Estado de São Paulo inserir em sua lei ordinária, de forma precisa e delimitada, a hipótese de sujeição passiva das distribuidoras por substituição tributária. Em tal situação hipotética, na qual estaria superado o vício de reserva absoluta de lei, é de se indagar qual seria o resultado, i.e., se a legislação paulista seria inconstitucional por estabelecer a substituição paralela, ou se seria constitucional por tal hipótese de responsabilidade estar prevista em lei ordinária. Assim, em tal situação prevaleceria o entendimento firmado no RE 603.191 ou na Recl 5639? Prevaleceria a posição expressa do Min. Barroso de inconstitucionalidade e de prevalência do art. 128 do CTN ou aquela adotada pelo Min. Gilmar Mendes de superação das regras inseridas no CTN a partir do parágrafo 7º do art. 150 da Carta Constitucional?

Perceba-se que tal indagação é de extrema relevância, eis que a substituição paralela, tal como idealizada pelo Estado de São Paulo, pode ser aplicada em âmbito nacional em todas as operações de comercialização de energia elétrica em ambiente livre, como também para empresas de telefonia e internet em relação às operações realizadas entre os consumidores usuários e aplicativos ou serviços digitais, dentre outras possibilidades. Outra situação de constitucionalidade duvidosa, e já colocada em prática por algumas prefeituras, é a atribuição da responsabilidade tributária às distribuidoras de energia elétrica em relação ao recolhimento da Contribuição de Iluminação Pública cujo fato gerador é, materialmente, a prestação de serviços de iluminação pública pelos Municípios tendo por sujeito passivo o município<sup>8</sup>. Essa situação em específico, aliás, é muito semelhante à discussão travada na ADI 4281, eis que a vinculação da distribuidora de energia com o fato gerador não é jurídica, mas meramente física, pois, ela é quem faz a conexão dos municípios com a rede de distribuição e, igualmente, distribui a energia para o Município que, por sua vez, tem o dever de prestar o serviço de iluminação pública. As diferenças ficam por conta da inexistência de lei complementar regulamentando a CIP e que em muitos casos a distribuidora não é contribuinte em razão de não possuir estabelecimento no município, sujeito ativo da exação.

Outro ponto a ser analisado é que ao prevalecer a fundamentação lançada pelo Min. Gilmar Mendes de que o simples fato de a distribuidora poder cobrar o ICMS-ST

---

<sup>8</sup> Ver Apelação Cível 1002321-94.2017.8.26.0066 julgada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo.



em faturas relativas às operações próprias seria suficiente para assegurar o ressarcimento do imposto, há a possibilidade de sensível e direta violação do princípio da capacidade contributiva e da regra aparentemente consensual de que o substituto deve ter assegurado meios de se ressarcir do tributo quer pela retenção ou por estar inserido na posição subsequente da cadeia de comercialização fazendo jus antecipadamente ao preço. Em complemento, tem-se que na substituição paralela, o risco pelo inadimplemento é transferido da Fazenda Pública para o particular, eis que o substituto tributário deve recolher o imposto independentemente do pagamento (reembolso) pelo consumidor do valor do tributo recolhido aos cofres público. Em tal situação, o substituto tributário não tem a faculdade de reter o valor do tributo do substituído (substituição para trás) e muito menos de controlar a venda do produto recebendo antecipadamente o valor do preço (substituição para frente). O substituto simplesmente tem o dever de recolher o tributo sobre transação econômica realizada por terceiros dos quais não possui qualquer ingerência ou controle.

Por fim, sobre as consequências específicas para as distribuidoras, a improcedência da ADI 4281 implica na interrupção das obrigações de sujeição passiva por substituição tributária, o que deve ser estendido às obrigações acessórias. Igualmente, com a declaração de inconstitucionalidade parcial do art. 425 do RICMS/SP, as distribuidoras passam a ter forte argumento para a anulação de autuações e quaisquer cobranças de ICMS decorrentes de erros na apuração do referido imposto na modalidade da substituição tributária<sup>9</sup> ou, ainda, envolvendo o descumprimento de obrigações acessórias relacionadas à condição de substitutas tributárias nas operações no ambiente livre de contratação<sup>10</sup>, desde que, é claro, o argumento da inconstitucionalidade tenha sido apresentado antes do início de vigência da modulação dos efeitos da decisão ora tratada.

## 6. CONCLUSÃO

Conforme mencionado, o objetivo principal deste trabalho foi o de investigar quais seriam os possíveis limites para a instituição de regras de substituição tributária na visão do Supremo Tribunal Federal e, desta forma, entendemos que deveríamos verificar

---

<sup>9</sup> Ver Apelação Cível nºs 1003814-93.2016.8.26.0114 e 1000068-57.2015.8.26.0114, ambas julgadas no Tribunal de Justiça de São Paulo.

<sup>10</sup> Ver Apelação Cível nº 1005446-75.2018.8.26.0053 julgada pelo Tribunal de Justiça de São Paulo.

se a partir do julgamento da ADI 4281 seria possível aferir (i) se a Constituição Federal contempla a substituição tributária paralela ou concomitante; (ii) se bastaria lei ordinária para estabelecê-la; e (iii) se o critério seria a mera vinculação material, econômica ou física com o fato gerador ou se seria necessária uma efetiva vinculação jurídica, a qual implicaria na impossibilidade lógica da substituição tributária paralela ou concomitante, eis que, em tal cenário, estar-se-ia a falar ou de substituição para trás ou de substituição para frente.

A conclusão que podemos adotar é a de que a partir dos entendimentos fixados no RE 603.191/MT e na Recl. 5639, bem como considerando os votos proferidos na ADI 4281 e a atual composição de nossa Suprema Corte, não é possível afirmar que há uma posição definitiva sobre a constitucionalidade da chamada substituição tributária paralela ou concomitante e, no caso de constitucionalidade com base na redação do parágrafo 7º, do art. 150, da Constituição Federal, se bastaria lei ordinária para a respectiva instituição e mediante critério de possível vinculação física e não jurídica com o fato gerador. Da mesma forma, não é possível concluir se há um entendimento pela aplicação integral do art. 128 do CTN (RE 603.191 MT) ou se este teve seu campo de aplicação mitigado pelo citado §7º, do art. 150 da CT (Recl. 5639).

# O JULGAMENTO DO RE 878.313/SC (TEMA Nº 846) SOBRE A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO FUNDO DE GARANTIA DO TEMPO DE SERVIÇO

## PAOLA COSTA FICO

Advogada, pós-graduada em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Federal Fluminense - UFF, ex-aluna do Curso Avançado de Jurisprudência Tributária (PJT) e do curso de extensão do PJT realizado em Madri - Espanha, sócia do Costa Guedes Advogados, com experiência profissional nas áreas de contencioso tributário e consultoria empresarial.

### 1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS

Trata-se de Recurso Extraordinário (RE)<sup>1</sup> ajuizado pela Intelbras S/A - Indústria de Telecomunicação Eletrônica Brasileira, no ano de 2015, com o objetivo de obter a declaração de inconstitucionalidade da contribuição social do adicional de 10% ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, devido pelo empregador quando realizadas demissões de funcionários sem justa causa, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110 de 29 de junho de 2001.

Diversos outros casos correlatos estavam pendentes de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal na mesma época, tendo sido reconhecida a repercussão geral ao tema<sup>2</sup> por maioria de votos no Plenário Virtual, em 04/09/2015, no qual 3 (três) Ministros<sup>3</sup> foram vencidos e outros 2 (dois) Ministros<sup>4</sup> não se manifestaram.

O julgamento de mérito deste Recurso Extraordinário, o qual será objeto de análise no presente artigo, foi realizado por Sessão Plenária Virtual do STF, durante a pandemia da *Covid-19*, tendo início em 07/08/2020 e encerramento no dia 17/08/2020, de modo que as sustentações orais do contribuinte e da Fazenda Nacional foram realizadas por meio de gravações, bem como o próprio julgamento do Pleno aconteceu de forma virtual sem quaisquer debates pelos Ministros.

---

<sup>1</sup> RE nº 878.313, Relator Ministro Marco Aurélio e Redator do acórdão Ministro Alexandre de Moraes.

<sup>2</sup> Tema de Repercussão Geral nº 846

<sup>3</sup> Ministros Teori Zavascki, Rosa Weber e Edson Fachin

<sup>4</sup> Ministros Gilmar Mendes e Carmen Lucia.

Na oportunidade em que foi iniciado o julgamento, já tramitava no STF uma Ação Direta de Inconstitucionalidade<sup>5</sup>, com adoção do rito do art. 12 da Lei nº 9.868/99 (pedido de medida cautelar em ADI), sobre a mesma contribuição social, porém os julgamentos não foram realizados de forma conjunta considerando a natureza distinta dos Recursos, restando pendente de apreciação até a data de elaboração deste artigo.

Analisando o julgamento firmado pelo STF ao Tema de Repercussão Geral nº 846, o presente artigo abordará o contexto histórico que norteou a edição da Lei Complementar nº 110/2001, os principais argumentos defendidos para o reconhecimento do Recurso Extraordinário, os votos proferidos pelos Ministros e a solução da controvérsia definida pelo Supremo Tribunal Federal.

## 2. HISTÓRICO DA CONTROVÉRSIA

Nas décadas de 1980 e 1990 os planos econômicos “Verão” e “Collor I”, que objetivavam estabilizar a economia do país e controlar a inflação, não surtiram os efeitos pretendidos, de modo que repercutiram na edição de sucessivas medidas pelo Governo Federal provocando dentre outras situações, a defasagem entre a correção monetária aplicada aos depósitos existentes nas contas vinculadas do FGTS e a real inflação do período, os chamados “expurgos inflacionários”.

De modo a recompor o saldo das contas vinculadas do FGTS de todos os trabalhadores do país foi instituída, pela edição da Lei Complementar nº 110/2001, uma contribuição social devida por todo empregador nos casos de demissão de seus funcionários, sem justa causa, calculada pela alíquota de 10% (dez por cento) sobre a totalidade dos “*depósitos devidos, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), durante a vigência do contrato de trabalho, acrescido das remunerações aplicáveis às contas vinculadas*”<sup>6</sup>.

A partir de uma simples leitura da própria exposição de motivos contida no Projeto da Lei Complementar instituidora do tributo pode-se observar que havia uma finalidade e uma destinação específicas para a contribuição social, considerando a necessidade de arrecadação para recompor as perdas estimadas das contas vinculadas do FGTS dos trabalhadores de todo o país, conforme trecho do projeto colacionado:

---

<sup>5</sup> ADI nº 5.050, Relator Ministro Luis Roberto Barroso.

<sup>6</sup> Art. 1º, Lei Complementar nº 110/2001



“(…) O reconhecimento por parte do Poder Judiciário de que os saldos das contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço foram corrigidos a menos na implementação dos Planos Verão e Collor I, teve o efeito de aumentar o passivo do FGTS sem o correspondente aumento do ativo necessário para evitar um desequilíbrio patrimonial no Fundo. Diante dessa decisão da Justiça, e devido à possibilidade de que um número excessivamente elevado de trabalhadores ajuizasse demanda para correção dos saldos na mesma proporção, o que teria o efeito de paralisar o Judiciário no País, Vossa Excelência decidiu estender a todos os trabalhadores a correção automática de seus saldos, independentemente de decisão judicial. Isto criou uma necessidade de geração de patrimônio do FGTS da ordem de R\$ 42 bilhões. (...)

*No processo de negociações, várias propostas foram apresentadas e discutidas pelas partes envolvidas. A proposta daí resultante pode ser resumida da seguinte forma: - contribuição social devida nos casos de despedida sem justa causa, destinada ao FGTS, de 10% dos depósitos referentes ao Fundo (...)*<sup>7</sup>

A exposição de motivos do Projeto da Lei Complementar destaca o julgamento realizado pelo STF no RE 226.855<sup>8</sup> que reconheceu terem sido corrigidos a menor os saldos das contas vinculadas do FGTS na implementação dos Planos Econômicos “Verão” e “Collor I”, o que serviu de fundamento para a instituição da contribuição social.

Além disso, a própria legislação complementar define que o produto da arrecadação da contribuição social instituída seria repassado para a Caixa Econômica Federal e incorporado ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), conforme dispõe o § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 110/2001<sup>9</sup>, possuindo a finalidade específica de custear os complementos de correção monetária das contas vinculadas do FGTS dos trabalhadores brasileiros.

Apesar da finalidade específica e da destinação da contribuição social do FGTS ter ficado evidente, a Lei Complementar nº 110/2001 não estabeleceu um prazo determinado para sua vigência.

Muito embora, no ano de 2012, a Caixa Econômica Federal, na qualidade de agente administrador do FGTS, expediu o ofício nº 0038/2012/SUFUG/GEPAS ao

---

<sup>7</sup> Trecho contido na Mensagem nº 291/2001, do Projeto de Lei Complementar nº 195/2001, no Diário da Câmara dos Deputados, 04/04/2001, fls. 11.162 a 11.171.

<sup>8</sup> Relator Ministro Moreira Alves, DJ 13/10/2000.

<sup>9</sup> Art. 3º. (...) § 1º As contribuições sociais serão recolhidas na rede arrecadadora e transferidas à Caixa Econômica Federal, na forma do art. 11 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, e as respectivas receitas serão incorporadas ao FGTS.

Secretário Executivo do Conselho Curador do FGTS, informando que a finalidade da instituição da contribuição social já havia se esgotado, pois as contas vinculadas ao FGTS não possuíam mais saldo negativo.

Com o exaurimento da finalidade da contribuição social instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, a Câmara de Deputados e o Senado Federal aprovaram Projeto de Lei Complementar<sup>10</sup> que previa a extinção da contribuição social a partir de junho de 2013.

Além de notória, a destinação diversa da contribuição social que estava sendo realizada foi expressamente reconhecida pela Exma. Sra. Presidente da República Dilma Rousseff na mensagem de veto ao referido Projeto de Lei Complementar nº 200/2012, que pretendia extinguir a contribuição objurgada:

“(...) A sanção do texto levaria à redução de investimentos em importantes programas sociais e em ações estratégicas de infraestrutura, notadamente naquelas realizadas por meio do Fundo de Investimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FI-FGTS. *Particularmente, a medida impactaria fortemente o desenvolvimento no Programa Minha Casa, Minha Vida, cujos beneficiários são majoritariamente os próprios correntistas do FGTS.*

Essas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar o projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.”

Analisando a mensagem de veto é possível observar que, além de reconhecer expressamente que os recursos arrecadados através da contribuição social em exame eram destinados para *“investimentos em importantes programas sociais e em ações estratégicas de infraestrutura”*, desvirtuando sua finalidade específica, fundamenta a manutenção de sua cobrança exclusivamente para o desenvolvimento de projetos sociais, que não possuem qualquer vinculação com a destinação pretendida originalmente para a contribuição social.

Por todos os desdobramentos apresentados os contribuintes deste tributo por se sentirem lesados recorreram ao Poder Judiciário para desnaturar a referida cobrança, uma vez que diversos fundamentos poderiam ser apresentados para justificar a pretensão.

E neste contexto se origina a controvérsia em análise.

---

<sup>10</sup> Projeto de Lei Complementar nº 200/2012

### 3. O JULGAMENTO EM DEBATE

No caso em tela estamos diante de Recurso Extraordinário que pretende o reconhecimento da inconstitucionalidade da contribuição social devida pelos empregadores nos casos de demissão de seus funcionários, sem justa causa, calculada pela alíquota de 10% sobre a totalidade dos depósitos realizados na conta vinculada do FGTS durante a vigência do contrato de trabalho, instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001.

Os principais argumentos defendidos no Recurso Extraordinário para impugnar o acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região foram: (i) a natureza jurídica da contribuição social; (ii) o esgotamento da finalidade e o desvio de destinação dos recursos da contribuição; e (iii) a ofensa aos arts. 149 e 154, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Por outro lado, a Procuradoria Geral da República defendia que o Recurso Extraordinário deveria ser conhecido e desprovido por não estarem presentes no processo os elementos comprobatórios do esgotamento da finalidade da referida contribuição social, de modo que o STF deveria reconhecer a constitucionalidade do tributo.

O STF reconheceu que a controvérsia possuía repercussão geral, por maioria de votos, por julgamento realizado no Plenário Virtual, em 04/09/2015, adotando como Tema de Repercussão Geral nº846, para verificar se o objetivo da contribuição social (custeio dos expurgos inflacionários das contas vinculadas do FGTS) havia se exaurido de modo a extinguir o tributo ou se deveria ser admitida sua manutenção, ainda que o produto da arrecadação fosse destinado a fim diverso do originalmente pretendido.

Passados quase 5 (cinco) anos do reconhecimento da repercussão geral ao caso o processo foi incluído no Plenário Virtual para julgamento durante a pandemia da *Covid-19*, realizado entre os dias 07/08/2020 e 17/08/2020, de modo que as sustentações orais do contribuinte e da Fazenda Nacional foram realizadas através do envio de arquivos de mídia eletrônica contendo gravações dos argumentos defendidos por cada parte, sem quaisquer debates pelos Ministros, apesar do Ministro Relator ter sido vencido, contendo apenas 2 (dois) votos escritos, o do Relator e aquele do Redator para acórdão.

Para uma melhor compreensão da controvérsia se faz necessária a análise dos principais pontos analisados no Recurso Extraordinário pelos Ministros Relator e Redator

para acórdão, nos dois únicos votos escritos apresentados no caso, conforme será demonstrado a seguir.

### **3.1. VOTO VENCIDO DO MINISTRO RELATOR MARCO AURÉLIO**

O Ministro Relator inicia seu voto apresentando um relatório detalhado da controvérsia e inicia sua argumentação destacando que o tema não é novo e o STF já teve a oportunidade de analisá-lo por um ângulo diverso anteriormente.

O STF inicialmente analisou o tema em junho/2012 ao julgar o mérito da ADI nº 2.556<sup>11</sup>, em julgamento conjunto com a ADI nº 2.568<sup>12</sup>, as quais foram parcialmente acolhidas pelo Plenário para declarar a constitucionalidade da criação da referida contribuição social prevista no art. 1º da LC nº 110/2001, entendendo válido, naquele momento, que toda a sociedade fosse chamada a contribuir com os recursos necessários para garantir a estabilidade financeira das contas vinculadas do FGTS.

A questão apresentada em ambas as ADIs se restringiu a análise da constitucionalidade da criação da contribuição social para custeio de uma despesa com o FGTS, deixando expressa a ressalva da possibilidade de se reconhecer uma inconstitucionalidade superveniente por outros argumentos no futuro, como bem destacou o Relator em seu voto no caso em debate.

E é justamente isso que ocorre no Recurso Extraordinário nº 878.313 objeto deste artigo, que invocou outros fundamentos diversos daqueles apresentados nas ADIs anteriormente julgadas pelo STF ao sustentar a perda na finalidade e um desvirtuamento da destinação dos recursos da contribuição social instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001.

Inclusive, ao analisar a Medida Cautelar na mesma ADI nº 2.556<sup>13</sup> o STF definiu que o tributo em exame se trata de uma contribuição social geral, instituída com fundamento no art. 149 da Constituição Federal de 1988.

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas,

---

<sup>11</sup> Relator Ministro Joaquim Barbosa.

<sup>12</sup> Relator Ministro Joaquim Barbosa.

<sup>13</sup> Relator Ministro Moreira Alves, julgamento realizado em 09/10/2002.



observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

Dessa forma, estamos diante de uma contribuição social geral, espécie tributária desvinculada de qualquer atividade do Estado, mas que deve ser restrita a uma finalidade e destinação específicas para a qual foi criada, sob pena de se estar violando as regras impostas em nosso sistema constitucional tributário.

Entendeu o Relator que, com o desvio da finalidade e o esgotamento do objetivo da instituição da contribuição social não haveria mais fundamento constitucional para a manutenção do tributo, destacando o ofício enviado pela Caixa Econômica Federal, o Projeto de Lei Complementar nº 200/2012 (com a possibilidade de extinção do tributo a partir de Julho/2013) e a mensagem de veto da Presidente da República da época ao Projeto.

Além disso, discorreu o Ministro que a União poderia instituir outras contribuições para fazer frente às despesas diversas daquelas inicialmente pretendidas pela Lei Complementar nº 110/2001, de modo que, com o exaurimento da finalidade originária da contribuição social, a destinação conferida aos recursos arrecadados não se verificaria mais constitucional.

O Relator finaliza seu voto acolhendo parcialmente o pleito contido no Recurso Extraordinário declarando a inconstitucionalidade da contribuição social a partir de Julho/2012 considerando o alcance do objetivo pretendido, fixando a seguinte tese em repercussão geral ao tema: *“A perda do suporte fático de validade da contribuição social torna-a insubsistente sob o ângulo constitucional”*.

Ocorre que o voto do Ministro Relator não foi acolhido pela maioria do colegiado do STF, sendo acompanhado apenas pelos Ministros Rosa Weber, Roberto Barroso e Edson Fachin.

### **3.2. VOTO DIVERGENTE DO MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES**

O Ministro Alexandre de Moraes diverge do Ministro Relator e apresenta voto escrito, o qual se inicia levando a exame a tese de repercussão geral definida pelo Ministro Relator e destaca um breve resumo do caso.

Inicialmente, relata o Ministro as mesmas questões narradas pelo Relator em seu voto discorrendo sobre o reconhecimento da natureza tributária da contribuição social

e sua característica quanto a necessidade de destinação específica do produto de sua arrecadação, como definido no julgamento realizado pelo STF nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 2.556 e 2.568.

A partir dessa premissa o Ministro passa a analisar em seu voto a finalidade da contribuição social, prevista no art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001, e a identificar se, de fato, ocorreu o seu exaurimento como pretendido no Recurso Extraordinário em debate.

Discorre o Ministro que não se pode confundir a finalidade pretendida pela contribuição social com os motivos determinantes para sua criação, destacando que a partir da leitura da lei instituidora não é possível extrair que sua finalidade tenha sido exclusivamente a recomposição financeira das contas vinculadas do FGTS.

De modo a justificar seu entendimento o Ministro destacou que a Lei Complementar determinou a incorporação das receitas arrecadadas com a contribuição social ao FGTS (art. 3º, § 1º)<sup>14</sup> e autorizou que tais receitas complementassem a atualização monetária dos saldos das contas mantidas do FGTS (art. 4º, *caput*)<sup>15</sup>, mas que essa não seria sua finalidade exclusiva. Entendeu o Ministro que a contribuição em debate, na verdade, possui como finalidade a preservação do direito social dos trabalhadores, previsto no art. 7º, inciso III, da CF/88<sup>16</sup>.

Prossegue o Ministro nesta linha de raciocínio relatando que a contribuição social em tela não possui como única destinação a recomposição dos saldos das contas do FGTS, o que seria ratificado pelo art. 13 da lei instituidora<sup>17</sup> ao estabelecer que as receitas decorrentes da arrecadação da contribuição até o ano de 2003 teriam destinação integral ao FGTS, ou seja, que a partir de 2004 a destinação do produto da arrecadação poderia ser diverso, desde que respeitada a preservação dos direitos decorrentes do FGTS.

---

<sup>14</sup> Art. 3º. (...). § 1º As contribuições sociais serão recolhidas na rede arrecadadora e transferidas à Caixa Econômica Federal, na forma do art. 11 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, e as respectivas receitas serão incorporadas ao FGTS.

<sup>15</sup> Art. 4º. Fica a Caixa Econômica Federal autorizada a creditar nas contas vinculadas do FGTS, a expensas do próprio Fundo, o complemento de atualização monetária resultante da aplicação, cumulativa, dos percentuais de dezesseis inteiros e sessenta e quatro centésimos por cento e de quarenta e quatro inteiros e oito décimos por cento, sobre os saldos das contas mantidas, respectivamente, no período de 1º de dezembro de 1988 a 28 de fevereiro de 1989 e durante o mês de abril de 1990, desde que:

<sup>16</sup> Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) III – fundo de garantia do tempo de serviço.

<sup>17</sup> As leis orçamentárias anuais referentes aos exercícios de 2001, 2002 e 2003 assegurarão destinação integral ao FGTS de valor equivalente à arrecadação das contribuições de que tratam os arts. 1º e 2º desta Lei Complementar.

Em seu voto prossegue o Ministro apresentando um exemplo da destinação diversa do produto da arrecadação da contribuição social que respeitaria os direitos decorrentes do FGTS ao citar “o Programa Minha Casa Minha Vida, cujos destinatários são justamente, em sua grande maioria, os mesmos beneficiários do referido Fundo.”. E, igualmente, discorre que este foi o motivo do veto apresentado pela Exma. Sra. Presidente ao vetar o projeto de Lei nº 200/2012, reconhecendo o interesse público na manutenção da contribuição social, mesmo tendo sido exaurida uma das finalidades para a qual foi estabelecida.

Dessa forma, o Ministro finaliza seu voto divergindo do Relator e negando provimento ao Recurso Extraordinário, apresentando tese para fixação do tema de repercussão geral nos seguintes termos: “*É constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída.*”.

#### **4. CONCLUSÃO DA CONTROVÉRSIA**

O voto divergente apresentado pelo Ministro Alexandre de Moraes foi acolhido pelo demais Ministros que votaram no caso<sup>18</sup> e o julgamento do Recurso Extraordinário foi finalizado por maioria de votos, negando provimento ao RE para reconhecer a constitucionalidade da contribuição social em debate, com a definição do seguinte Tema de Repercussão Geral nº 846, “*É constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída.*”.

Cabe destacar que, antes mesmo do início do julgamento em Plenário do Recurso Extraordinário analisado, foi editada a Lei nº 13.392/2019, em 11/12/2019, que previa em seu art. 12<sup>19</sup> a extinção da contribuição social instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 a partir de 1º de janeiro de 2020.

A edição da referida lei apenas confirmou o exaurimento da finalidade da contribuição social instituída pelo Governo Federal e, ainda, deixou os contribuintes apreensivos quanto ao resultado do julgamento do RE analisado pois, a depender do

---

<sup>18</sup> Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Carmen Lucia, Luiz Fux e Dias Toffoli (Presidente), não tendo participado do julgamento o Ministro Celso de Mello.

<sup>19</sup> Art. 12. A partir de 1º de janeiro de 2020, fica extinta a contribuição social instituída por meio do art. 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001.

resultado a ser conferido ao caso, os contribuintes poderiam pleitear a repetição do indébito pago nos últimos 5 (cinco) anos, o que não ocorreu.

Ao declarar a constitucionalidade da contribuição social instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 o Supremo Tribunal Federal resguardou a manutenção da cobrança do referido tributo até a data em que a Lei nº 13.392/2019 a extinguiu, ou seja, até 31/12/2019.

Frise-se que a legislação ordinária que removeu a contribuição social em exame do ordenamento jurídico foi publicada mais de 8 (oito) meses antes da realização do julgamento em Sessão Virtual pelo STF e em nenhum momento tal informação é apresentada nos votos contidos no processo.

Um questionamento ao caso diz respeito a forma de realização do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal através de Sessão Plenária Virtual, que dificulta os debates sobre o tema e não permite que as partes assistam as sustentações orais, que são direcionadas apenas aos julgadores, e nem mesmo ocorrem argumentos dos Ministros, pois estes apenas lavram seu voto no sistema eletrônico do Tribunal.

No caso em debate, o sistema do STF permite a apresentação de votos pelos Ministros durante o período de duração da Sessão, realizada entre os dias 07 a 17 de agosto de 2020, ou seja, em um intervalo de 10 (dez) dias.

Nesse caso, podemos observar que apenas dois Ministros apresentaram manifestação escrita nos autos, não havendo qualquer tipo de posicionamento dos demais além do voto final lavrado por cada um no sistema eletrônico do Tribunal.

O momento de pandemia sanitária demandou uma solução à dificuldade de realização de julgamentos presenciais, de modo que as Sessões Plenárias Virtuais passaram a ser adotadas em muitos casos.

Porém, fica a dúvida sobre um possível prejuízo nos julgamentos realizados dessa forma em comparação aqueles firmados em sessões plenárias presenciais, onde as partes podem apresentar suas razões ao vivo e os Ministros podem debater ao proferir seus votos, principalmente em casos como o presente onde está sendo analisado um tema com repercussão geral reconhecida.

## **5. LISTA DE PRECEDENTES**

STF. RE 226.855, Relator Ministro Moreira Alves, Plenário, DJ 13/10/2000.

STF. ADI-MC nº 2.556, Relator Ministro Moreira Alves, Plenário, DJ 08/08/2003.



STF. ADI nº 2.556, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, DJ 20/09/2012.

STF. ADI nº 2.568, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Plenário, DJ 20/09/2012.

**ITBI. MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. CESSÕES DE DIREITOS AQUISITIVOS SOBRE IMÓVEIS. JULGAMENTO PELO STF DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO Nº 1.294.969**

**RICARDO ALMEIDA RIBEIRO DA SILVA**

Mestre em Direito Público pela UERJ; Professor do PJT/ABDF e da Pós-Graduação em Direito Tributário da UERJ; Membro do Forum Permanente de Direito Tributário da EMERJ e da International Fiscal Association – IFA; Diretor da ABDF – Associação Brasileira de Direito Financeiro; Procurador do Município do Rio de Janeiro; Assessor Jurídico da ABRASF – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais; Advogado.

## **1. INTRODUÇÃO**

O Supremo Tribunal Federal julgou em Plenário Virtual o Recurso Extraordinário nº 1.294.969, cujo objeto foi delimitado pelo Relator, Ministro Luiz Fux, nos seguintes termos: *“possibilidade de incidência do imposto sobre transmissão inter vivos de bens imóveis (ITBI) em cessão de direitos de compra e venda, mesmo sem a transferência de propriedade pelo registro imobiliário”*.

O recurso fora protocolado em outubro de 2020 e teve tramitação com velocidade recorde, tendo saído da conclusão em novembro de 2020 e logo afetado ao Plenário Virtual em onze de dezembro de 2020. O fato relevante é que o julgamento não se limitou à verificação da Repercussão Geral da matéria. O Ministro Relator, Luiz Fux, já presidente do STF, apresentou voto propondo que se decidisse, ao mesmo tempo, o mérito da matéria, por meio de “reafirmação de jurisprudência dominante da Corte” – dando provimento ao agravo para conhecer do recurso extraordinário do Município de São Paulo, mas julgando este improcedente.

Desta forma, não foram asseguradas às partes os debates orais e a apresentação de memoriais antes do julgamento de mérito – e, tampouco, a oportunidade para impugnação da decisão que decretou a Repercussão Geral, pela primeira vez apreciada pela Corte no tema.

O julgamento foi concluído com onze votos a favor da declaração de repercussão geral da matéria e com nove votos concordando com a proposta do Relator de que o julgamento poderia se dar pela simples reafirmação da jurisprudência do STF sobre o tema. O Ministro Gilmar Mendes não se pronunciou sobre o mérito e o Ministro

Marco Aurélio Mello entendeu, adiante-se já aqui, que a matéria deveria ser objeto do devido processo legal constitucional, para julgamento posterior do mérito em Plenário.

Entretanto, como será analisado na parte da análise crítica deste artigo, o STF ainda não havia formado um único precedente de Plenário ou mesmo proferido decisão em qualquer de suas Turmas enfrentando o mérito amplo do debate, inclusive fundamentos diversos acerca do momento de ocorrência do fato gerador do ITBI nas cessões de direitos aquisitivos de imóveis.

## **2. DEFINIÇÃO E SUBMISSÃO DO TEMA DO ARE 1.294.969 AO REGIME DE REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. ANÁLISE DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO PLENÁRIO VIRTUAL DUPLO.**

A proposta de voto do Ministro Relator em relação à existência de repercussão geral era sintética, conforme se verifica nos seguintes destaques da manifestação de Sua. Exa., *in verbis*:

Com efeito, a matéria aqui suscitada possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da existência de repercussão geral, competindo a esta Suprema Corte, em julgamento qualificado, definir o alcance do artigo 156, II, da Constituição Federal, no que diz respeito à cobrança do ITBI, por municípios brasileiros, sobre a cessão de direitos de compra e venda de imóvel, mesmo sem o registro em cartório de imóveis. Demais disso, a temática revela potencial impacto em outros casos, tendo em vista a multiplicidade de recursos sobre essa específica questão constitucional, os quais continuam a aportar nesta Corte, a despeito das sucessivas decisões do Supremo Tribunal Federal, como revela simples pesquisa de jurisprudência, que aponta para centenas de julgados desta Suprema Corte, seja no campo unipessoal ou por seus órgãos colegiados. In casu, observo que os recorridos impetraram mandado de segurança com pedido de declaração de nulidade da exigência de recolhimento de ITBI pelos Impetrantes por conta da cessão de direitos atinentes ao instrumento de compromisso de compra e venda de imóvel (...) (Doc. 1, p. 11, grifei). O acórdão recorrido, ao manter a sentença concessiva da segurança, consignou que referida obrigação tributária nasce com o registro no cartório de imóveis. Por oportuno, transcrevo trecho do voto condutor.

Com relação ao mérito, o Ministro Relator foi ainda mais expedito, enunciando o tema do caso *sub examine* para afirmar sua conformidade com os precedentes jurisprudenciais invocados e que deveriam ser reafirmados, nos seguintes termos:

Com efeito, o artigo 156, inciso II, da Constituição Federal estabelece a competência tributária para instituir e cobrar o ITBI: Compete aos Municípios instituir impostos sobre: II - transmissão intervivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

Assim, a exigência do ITBI ocorre com a transferência efetiva da propriedade, que se dá com o registro imobiliário, não se operando na cessão de direitos, como pretendido pelo Município.

(...)

Com efeito, é descabida a exigência tributária feita pelo Município, no que tange ao recolhimento do ITBI, vez que a obrigação tributária nasce com o registro imobiliário; já que não se admite a incidência do tributo sobre bens que não tenham sido transmitidos. (Doc. 8, p. 3-5, grifei).

Como se observa, o acórdão recorrido está em sintonia com o entendimento pacífico desta Corte no sentido de que, o fato gerador do imposto sobre transmissão intervivos de bens imóveis (ITBI) somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade imobiliária, que se dá mediante o competente registro. Seguindo essa orientação destaque, dentre muitos outros, os seguintes julgados:

Ao citar os julgados, o Relator coleciona doze decisões colegiadas das duas Turmas, assim identificadas:

- 1) ARE 1.037.372-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, *DJe* de 24/6/2019
- 2) ARE 825.019-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, *DJe* de 18/3/2016
- 3) ARE 805.859-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, *DJe* de 9/3/2015
- 4) ARE 825.019-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, *DJe* de 18/3/2016
- 5) ARE 759.964-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Primeira Turma, *DJe* de 29/9/2015
- 6) ARE 839.630-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Primeira Turma, *DJe* de 17/12/2014
- 7) AI 764.432-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, *DJe* de 25/11/2013
- 8) ARE 934.091-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, *DJe* de 5/12/2016
- 9) ARE 798.004-AgR, Rel. Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, *DJe* de 7/5/2014
- 10) ARE 798.241-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, Segunda Turma, *DJe* de 14/4/2014
- 11) AI 646.443-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, *DJe* de 24/4/2009



12) AI 603.309-AgR, Rel. Min. Eros Grau, Segunda Turma, DJ de 23/02/2007

As citações trazem apenas as ementas dos Acórdãos referidos, podendo ser resumidas, todas, com os seguintes comandos:

- 1) “PROMESSA DE CESSÃO DE DIREITO À AQUISIÇÃO DE PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA – INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE TRANSMISSÃO 'INTER VIVOS' DE BENS IMÓVEIS (ITBI) – IMPOSSIBILIDADE”;
- 2) “ITBI. FATO GERADOR. TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE MEDIANTE REGISTRO EM CARTÓRIO”.

Importante anotar que, apenas um único caso citado como precedente versava o tema da incidência sobre a “cessão de direitos aquisitivos imobiliários”: o Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo nº 805.859, da relatoria do Ministro Roberto Barroso. E, como se verá na análise crítica abaixo, este tema não foi enfrentado pela 1ª Turma do STF em qualquer dos seus fundamentos constitucionais.

Anote-se, também, que o fundamento da “antecipação do fato gerador, nos termos do §7º do art. 150” também só fora tratado em um único caso pregresso: o ARE 821.162-AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe de 21/6/2016. Neste caso também não fora enfrentada a discussão de fundo, como se buscará detalhar em item próprio mais adiante neste trabalho.

Ao final, a Ementa e o anúncio da decisão do ARE 1.294.969 ficaram assim redigidos, *in verbis*:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS - ITBI. FATO GERADOR. COBRANÇA DO TRIBUTOS SOBRE CESSÃO DE DIREITOS. IMPOSSIBILIDADE. EXIGÊNCIA DA TRANSFERÊNCIA EFETIVA DA PROPRIEDADE IMOBILIÁRIA MEDIANTE REGISTRO EM CARTÓRIO. PRECEDENTES. MULTIPLICIDADE DE RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. CONTROVÉRSIA CONSTITUCIONAL DOTADA DE REPERCUSSÃO GERAL. REAFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL

FEDERAL. AGRAVO CONHECIDO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. Não se manifestou o Ministro Gilmar Mendes. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Não se manifestou o Ministro Gilmar Mendes. No mérito, por unanimidade, reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria. Não se manifestou o Ministro Gilmar Mendes.

Neste último parágrafo que anuncia o resultado, há também equívoco, pois o Ministro Marco Aurélio Mello arrematou o seu voto-vista sem qualquer adesão à “reafirmação de jurisprudência”. Ao contrário: concluiu a sua manifestação encaminhando o processo para a “*abertura de prazo de sustentação oral, respeitando-se o devido processo legal*”. Vale conferir a parte final do seu voto, *in verbis*:

Voto-vista (Min. Marco Aurélio)

“Tem-se questão de envergadura constitucional, a reclamar o crivo do Supremo. Cumpre ao Tribunal definir se configurado, ou não, fato gerador do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI havendo cessão de direitos decorrentes de compromisso de compra e venda, ausente registro imobiliário.

Não cabe o julgamento de fundo. *A matéria deve ser analisada em momento posterior, no que aberta oportunidade à sustentação oral, observando-se o devido processo legal*”.

Portanto, verifica-se aí um erro material cometido ao se anunciar o resultado da decisão. Equívoco por si só eloquente e indicativo do atropelo ocorrido no julgamento deste ARE 1.294.969, que versou importante matéria para a tributação municipal, para os tabeliães de notas e oficiais registros imobiliários, assim como para todos aqueles que realizam transações imobiliárias no país.

### **3. ANÁLISE CRÍTICA DO ACÓRDÃO.**

#### **3.1. PRINCIPAIS ASPECTOS CRÍTICOS:**

**(A) JULGAMENTO CONJUNTO DE REPERCUSSÃO GERAL E DE MÉRITO POR REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA VIOLA O REGIMENTO INTERNO DO STF, O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E OS PRINCÍPIOS DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL FORMAL E MATERIAL, SOBREVAVADOS NO PROCESSO DE CONTROLE DE**

**CONSTITUCIONALIDADE, DADO OS SEUS EFEITOS VINCULANTES PANPROCESUAIS;**

**(B) A MATÉRIA JULGADA (ITBI INCIDENTE SOBRE CESSÕES DE DIREITOS AQUISITIVOS IMOBILIÁRIOS) NÃO ENCONTRA DISCUSSÃO PRÉVIA NOS PRECEDENTES INVOCADOS, INEXISTINDO DECISÃO PRÉVIA, COM GRAU DE VINCULATIVIDADE SUFICIENTE, ANTE A FALTA DE MANIFESTAÇÃO DO PLENÁRIO DO STF E DE APRECIÇÃO AMPLA E ESGOTATIVA DOS PRINCIPAIS FUNDAMENTOS DO DEBATE.**

A análise do ARE 1.2949.969 revela que, além de não existir prévia decisão de REPERCUSSÃO GERAL sobre a matéria em caso outro, impediu-se que o tema fosse submetido ao crivo recursal das partes em litígio e à eventual atuação das entidades interessadas, na qualidade de *amici curiae* – *de modo a assegurar a participação democrática da sociedade* diante de um tema de grande impacto financeiro, que interessa a *TODOS OS MUNICÍPIOS BRASILEIROS*.

Aliás, assinala-se que o julgamento conjunto e pioneiro de *repercussão geral* e do mérito do recurso extraordinário por meio de reafirmação de jurisprudência dominante sempre implicará em violação do devido processo legal, não sendo autorizado pelo artigo 323 do Regimento Interno do STF ou por qualquer outro dispositivo da legislação processual pátria.

Como se verá mais abaixo, os julgados colecionados e expostos por suas ementas no voto-proposta de reafirmação de jurisprudência do Relator, Ministro Luiz Fux, não apresentaram uma única linha argumentativa acerca da discussão sobre a incidência do ITBI sobre a celebração de escrituras de cessão de direitos aquisitivos.

Com efeito, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL *nunca* houvera proferido decisão de mérito, colegiada e de plenário sobre o tema “*incidência do ITBI em cessões de direitos aquisitivos*”.

É verdade que o Superior Tribunal de Justiça firmara entendimento, avançando no mérito do debate e enfrentando alguns argumentos trazidos pelos contribuintes e fiscos municipais, concluindo por vincular a definição de “transmissão de bens imóveis” prevista no inciso II do artigo 156 da Carta de 1988<sup>1</sup>, ao conceito

---

<sup>1</sup> “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, *bem como cessão de direitos a sua aquisição*”.

civilista brasileiro de aquisição formal da propriedade imobiliária, que só se opera com o registro do título aquisitivo.

Contudo, como se verá mais adiante, as decisões sobre o tema que existiam (e existem) no âmbito do STF, versaram apenas a incidência do ITBI sobre a *celebração de PROMESSAS DE COMPRA E VENDA*. E as promessas de compra e venda *não se confundem com as CESSÕES DE DIREITOS AQUISITIVOS RELATIVOS A IMÓVEIS*. Ao menos para fins de aplicação no âmbito da tributação, pois o *fato gerador de cada uma dessas hipóteses contempla previsões específicas e distintas* no próprio texto da Constituição de 1988.

Com efeito, *as cessões de direitos são fatos geradores autônomos do ITBI*, diferentes dos contratos de compra e venda de bens. A transmissão dos direitos aquisitivos ocorre com a celebração da escritura de compra e venda, cuja escrituração pública já é suficiente para dar publicidade e garantir a anterioridade desse direito pessoal, com repercussão e efeitos sobre o direito real de propriedade.

Cumpra assinalar que o único caso relativo à *cessão de direitos* foi julgado em 18/11/2016, pela Primeira Turma no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 934.091. Mas, neste caso isolado, a matéria sequer foi conhecida em seu caráter constitucional específico, tendo sido, data vênia, atropelada, sob a invocação de precedentes de tema distinto, *relativo à cobrança do ITBI na celebração de promessas de compra e venda*.

Afinal, a promessa de compra e venda é um *contrato preliminar* que, repita-se, *NÃO SE CONFUNDE COM A CESSÃO DE DIREITOS por escritura definitiva*.

Por outro lado, como se verá em item próprio, mesmo em relação à promessa de compra e venda há *decisões* monocráticas no âmbito do STF, *favoráveis à incidência pela transmissão* (escritura pública) *ou como antecipação do fato gerador* do ITBI, em decisões proferidas no *ARE 759.964* (Rel. Min. Ricardo Lewandowski) e na *Suspensão de Segurança SS 5008*.

Por fim, há outros fundamentos jurídicos, que deveriam ser conhecidos no processo objetivo de controle de constitucionalidade, uma vez que é pacífico o entendimento no STF acerca possibilidade da ampliação da cognição de outros argumentos que sustentem a *causa petendi* ou a fundamentação do pedido<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> “O STF, ao julgar as ações de controle abstrato de constitucionalidade, não está vinculado aos fundamentos jurídicos invocados pelo autor. Assim, pode-se dizer que na ADI, ADC e ADPF, a *causa de*



Portanto, além do caráter distinto entre CESSÃO DE DIREITOS e PROMESSA DE COMPRA E VENDA, há outros fundamentos - não enfrentados no presente caso - que, por si sós, são suficientes para se reconhecer a constitucionalidade da cobrança do ITBI no momento da celebração das *Cessões de Direito*:

- 1) Antecipação do fato gerador do ITBI na celebração de escrituras públicas de contratos preliminares (promessa) ou definitivos (cessão de direito), uma vez que se pode, ordinária e seguramente, presumir o registro do título translativo no Registro de Imóveis. Trata-se, portanto, de fato gerador presumido, expressamente previsto na lei municipal, em consonância com o §7º do artigo 150 da Constituição (que admite a presunção não só nas “cadeias de produção/consumo”. Basta ler a sua redação: *A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido;*
- 2) Mesmo que se entenda o ato de registro com fundamental à caracterização transmissão prevista no inciso II do artigo 156 da Constituição, o Código Tributário Nacional admite expressamente a possibilidade de fixação do aspecto temporal do ITBI, no momento em que são praticados os primeiros atos essenciais à realização da transmissão. Neste sentido o artigo 116, que diz: *Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...) II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

Mais adiante será demonstrado, especialmente pelo esforço histórico da jurisprudência do STF, que o Supremo nunca houvera *debatido* esta matéria (relativa à incidência do ITBI *sobre cessões de direitos*), sobretudo em Plenário, depois da Constituição de 1988.

Merece destaque no histórico da jurisprudência do STF que o debate realizado por décadas na Corte sobre a incidência do ITBI nas promessas de compra e venda (como contratos preliminares ou definitivos) proibia a incidência do imposto apenas sobre a promessa de compra e venda *enquanto mero contrato preliminar*. Por outro lado, a Corte Suprema sempre admitiu a incidência do ITBI *no momento da celebração das escrituras públicas de compra e venda (e promessas equivalentes) DEFINITIVAS, ASSIM COMO NAS CESSÕES DE DIREITO (POIS SEMPRE*

---

*pedir (causa petendi) é aberta*. Isso significa que todo e qualquer dispositivo da Constituição Federal ou do restante do bloco de constitucionalidade poderá ser utilizado pelo STF como fundamento jurídico para declarar uma lei ou ato normativo inconstitucional [ou constitucional]”. STF. Plenário. ADI 3796/PR, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 8/3/2017 (Info 856). Grifos acrescentados.

*DEFINITIVAS*), como se verá abaixo.

### **3.2 HISTÓRICO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF SOBRE O MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ITBI.**

#### **3.2.A) NÃO HÁ JURISPRUDÊNCIA NO STF TRATANDO DA INCIDÊNCIA DO ITBI (OU SEU MOMENTO/ASPECTO TEMPORAL) EM RELAÇÃO À CESSÃO DE DIREITOS AQUISITIVOS (QUE É FATO GERADOR PREVISTO AUTONOMAMENTE NA CONSTITUIÇÃO - INCISO II, DO ART. 156).**

Ao contrário do que presumido pela proposta do Relator e assumido pelo Acórdão prolatado pelo Plenário Virtual do STF, o tema da incidência do ITBI sobre a *Cessão de Direitos* não conheceu debate anterior na Corte, especialmente diante da autonomia dessa hipótese de incidência prevista de forma expressa e destacada na matriz constitucional deste imposto municipal (parte final do inciso II do artigo 156 da Constituição).

Como acima mencionado, só havia um único julgado da 1ª Turma do STF tratando da incidência do ITBI sobre Cessões de Direitos. Confira-se o excerto do voto do Ministro Relator deste caso, *in litteris*:

*1ª Turma - STF*

*Ag. Reg. RE Agr. 934.091/SP*

*Excerto do Voto:*

4. A conclusão do Tribunal de origem não diverge da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a qual entende que o fato gerador do ITBI somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade no cartório de registro de imóveis. Confirmam-se os seguintes julgados:

“Agravo regimental no agravo de instrumento. Imposto de transmissão intervivos de bens imóveis. ITBI. Momento da ocorrência do fato gerador. *Compromisso de compra e venda*. Registro do imóvel. 1. Está assente na Corte o entendimento de que o fato gerador do ITBI somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade imobiliária, ou seja, mediante o registro no cartório competente. Precedentes. 2. Agravo regimental não provido.” (AI 764.432-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli).

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO DE BENS IMÓVEIS. FATO GERADOR. *PROMESSA DE COMPRA E VENDA*. IMPOSSIBILIDADE. 1. A cobrança de ITBI é devida no momento do registro da compra e venda na matrícula do imóvel. 2. A jurisprudência do STF considera ilegítima a exigência do ITBI em momento anterior ao

registro do título de transferência da propriedade do bem, de modo que exação baseada em promessa de compra e venda revela-se indevida. 3. Agravo regimental provido.” (ARE 759.964-AgR, Rel. Min. Edson Fachin)

Como se pode verificar neste caso, a decisão invoca como fundamentação precedentes que tratam apenas da ocorrência do fato gerador nas *promessas de compra e venda*, não discutindo o tema da autonomia da hipótese de incidência da CESSÃO DE DIREITO.

Poder-se-ia até *imaginar* que a vinculação da “transmissão” ao registro do título aquisitivo no Registro de Imóveis pudesse resolver a questão. Contudo, não se pode presumir um fundamento e muito menos uma deliberação de mérito plenária deste jaez em relação a um fato gerador previsto de modo destacado e independente da própria compra e venda futura, no texto constitucional.

Com efeito, afigura-se irresponsável o fato de que a locução “*bem como, cessões de direitos à sua aquisição*” representa uma hipótese DISTINTA daquela outra, descrita na parte inicial do dispositivo. E, de fato, tal questão não foi sequer enfrentada pelo STF no julgamento deste ARE 1.294.969, objeto desta análise crítica.

E esta leitura decorre, no mínimo, da literalidade do dispositivo constitucional sob análise, repita-se aqui a sua redação:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

II – [1ª Parte] transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, [2ª Parte] e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, [3ª Parte] *bem como cessão de direitos a sua aquisição*;

Ao contrário, os julgados que foram invocados (equivocadamente) para sustentar as primeiras decisões (monocráticas) do STF após a Constituição de 1988 acerca do tema das promessas de compra e venda (como contratos preliminares), *ressalvavam expressamente as hipóteses de constituição de direitos reais de garantia e de cessão de direitos aquisitivos como sendo aquelas que, por si só, ensejavam a incidência do ITBI.*

Este tema será mais bem demonstrado em item próprio, abaixo, mas já vale conferir o seguinte excerto da Representação de Inconstitucionalidade n. 1.121-6/GO (RTJ 109/899), relatada pelo Ministro Moreira Alves, *verbis*:

*REPRESENTAÇÃO DE INCONSTITUICIONALIDADE N. 1.121-6/GO*  
*Excerto do Voto do Relator (Ministro Moreira Alves)*

(...)

Em consequência, por ele [compromisso de compra e venda] não há transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou acessão física e de direitos reais sobre imóveis, *exceto os de garantia*, nem configura ele *cessão de direitos à aquisição desses direitos reais, ÚNICOS FATOS GERADORES que, em face do inciso I do artigo 23 da Constituição Federal, dão nascimento à relação jurídica tributária concernente ao imposto de transmissão*”.

Portanto, a CESSÃO DE DIREITOS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DIZ RESPEITO A DIREITO PESSOAL relativo a imóveis, assim como os direitos reais de garantia (também fato gerador autônomo do ITBI), não dependem da *transmissão da propriedade imobiliária*.

Esse, sim, o correto entendimento histórico do STF sobre matéria.

**3.2.B) DECISÕES DE MÉRITO (HISTÓRICAS) DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL AFASTARAM APENAS A FIXAÇÃO DO MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO ITBI NOS CONTRATOS PRELIMINARES DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA – NUNCA NO MOMENTO DA CELEBRAÇÃO DO TÍTULO DEFINITIVO DE COMPRA E VENDA (OU MESMO DA PROMESSA QUE SUBSTANCIALMENTE SEJA APTA A TRANSFERIR A PROPRIEDADE).**

A par da constatação de que não há julgados no STF que enfrentam a discussão da hipótese de incidência do ITBI *na cessão de direitos aquisitivos*, cumpre assinalar que também não há decisão plenária e de mérito que afirme a inconstitucionalidade da incidência do ITBI ou mesmo da antecipação do vencimento da obrigação tributária em relação à celebração de escrituras definitivas, antes do registro do título no Registro de Imóveis.

Com efeito, os primeiros julgados proferidos após a Constituição de 1988 basearam-se em decisões das décadas anteriores, as quais JAMAIS AFIRMARAM A INCONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA NA CELEBRAÇÃO DAS ESCRITURAS PÚBLICAS DE COMPRA E VENDA (OU DE PROMESSAS COM EFEITOS EQUIVALENTES). Elas apenas e tão-somente apontaram a impossibilidade de incidência no momento da celebração de PROMESSAS DE COMPRA E VENDA



## ENQUANTO CONTRATOS PRELIMINARES.

Como já mencionado, o *Superior Tribunal de Justiça* firmara jurisprudência anterior no sentido de que a *transmissão de bens imóveis* só ocorreria com o registro do título aquisitivo no devido ofício do Registro de Imóveis. Contudo, este entendimento *nunca foi deliberado no âmbito do Supremo Tribunal Federal*.

Ao contrário, os primeiros julgados após a Constituição de 1988 foram decisões monocráticas, invocando especialmente o julgamento do STF proferido na Representação de Inconstitucionalidades n. 1.211/RJ e 1.121/GO.

Ambas as RPs declararam inconstitucionalidade da incidência porque as *promessas de compra e venda eram contratos PRELIMINARES, não ostentando o caráter de títulos aquisitivos*. Confira-se a Ementa da RP 1.211/RJ:

“Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos. Fato gerador. O compromisso de compra e venda e a promessa de cessão de direitos aquisitivos, *dada a sua natureza de contratos preliminares no direito privado brasileiro, não constituem meios idôneos à transmissão, pelo registro, do domínio sobre o imóvel, sendo, portanto, inconstitucional a norma que os erige em fato gerador do imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos*”. (Relator Min. Otávio Galotti).

Os primeiros julgados do STF após a Constituição de 1988 que se basearam na RP 1.121 foram os seguintes:

ANO                      *Número dos Recursos no STF*  
2005                      *AI 554.586 (Decisão Monocrática - Min. Gilmar Mendes)*  
Fundamento da Inadmissão do RE: *RP 1.121*  
*AI 457.177 (Decisão Monocrática – Min. Joaquim Barbosa)*  
Fundamento da Inadmissão do RE: *RP 1.121*.

Mesmo assim, estes julgados acabaram mantendo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça que não admitia a incidência do ITBI na escritura definitiva de compra e venda, mesmo que JAMAIS SE TENHA ANALISADO, SOB O ÂNGULO CONSTITUCIONAL, a matriz do ITBI contida no inciso II do artigo 156 da Carta de 1988, que fala em *transmissão, para qualificá-la como: igual a registro do título aquisitivo*.

O julgamento seguinte proferido no âmbito do STF foi o AgR-AI-RE 603.309, na qual a 1ª Turma do STF não conheceu o Recurso Extraordinário por considerar ser INFRACONSTITUCIONAL a matéria submetida ao crivo da Suprema Corte.

O Agravo Regimental no Agravo de Instrumento em Recurso Extraordinário em foco foi julgado em 18 de dezembro de 2006 sob a Relatoria do Ministro Eros Grau, e recebeu a seguinte Ementa:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONTRATO DE COMPROMISSO DE COMPRA E VENDA. NÃO-INCIDÊNCIA DO ITBI.

1. *Controvérsia decidida à luz de normas infraconstitucionais. Ofensa indireta à Constituição do Brasil.* 2. A celebração de contrato de compromisso de compra e venda não gera obrigação ao pagamento do ITBI. Agravo regimental a que se nega provimento.

Não se pode considerar que a referência à RP 1.121/RJ (já analisada) seja sequer um *obiter dictum*, diante do não-conhecimento do recurso. Mas ainda que seja assim considerado, não pode este decisum servir de precedente novo (superando ou renovando aquele decidido antes da Constituição de 1988) SOBRETUDO PORQUE O CASO DA INCONSTITUCIONALIDADE ADOTADO PELA RP 1.121 SE REFERE A CONTRATO PRELIMINAR – E NÃO A ESCRITURAS DEFINITIVAS DE COMPRA E VENDA (E MUITO MENOS DE CESSÃO DE DIREITOS).

Entretanto, este Acórdão (RP 1.121) acabou servindo (indevidamente) de espeque para futuras decisões pontuais do STF, induzindo a ideia de que houvera enfrentamento da matéria no seu mérito – o que, a rigor, jamais ocorreu, com se verá abaixo.

Em 2008, foi julgado o AI 646.443, da Relatoria do Ministro Marco Aurélio, no qual se invoca apenas a decisão do Superior Tribunal de Justiça proferida no Recurso Especial n. 264.064-DF (Relator Ministro Garcia Vieira) para aduzir, sem qualquer debate acerca do tema de fundo e de modo singelo que: “apesar de ser possível a cobrança na cessão de direitos [que não foi comprovada nos autos, como assemelhada ao mandato], impõe-se o registro em cartório”.

Em 2012 o STF voltou a se manifestar sobre o tema no AgR-RE 666.096, da Relatoria da Ministra Carmen Lucia, invocando como precedente o Acórdão proferido no AgReg AI RE 603.309, acima referido, que, como visto, NÃO-CONHECEU DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO e não julgou o seu mérito.

Ou seja, uma invocação do chamado “falso precedente”, sem qualquer fundamentação, incorrendo no equívoco expressamente proscrito pelo Código de

Processo Civil brasileiro vigente, *in verbis*:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

(...)

§ 1º *Não se considera fundamentada* qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

V - *SE LIMITAR A INVOCAR PRECEDENTE OU ENUNCIADO DE SÚMULA, SEM IDENTIFICAR SEUS FUNDAMENTOS DETERMINANTES NEM DEMONSTRAR QUE O CASO SOB JULGAMENTO SE AJUSTA ÀQUELES FUNDAMENTOS;*

Ainda em 2012 a 1ª Turma julgou o *Ag-RE 696.263*, sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, deixando de conhecer o recurso por falta de demonstração do requisito de Repercussão Geral.

Em 2013, a 1ª Turma do STF julgou o Agravo de Instrumento em Recurso Extraordinário n. 764.432, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, invocando quase todos os casos acima apontados, para se eximir do enfrentamento do debate constitucional, uma vez que a decisão recorrida estaria em harmonia com a jurisprudência do STF.

Ademais, a decisão atacada está em harmonia com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que o fato gerador do ITBI somente ocorre com a transferência efetiva da propriedade imobiliária, mediante o registro no cartório competente, conforme se observa do julgamento do AI 646.443-AgR/DF, Relator o Ministro Marco Aurélio, 1ª Turma, DJe 23/4/09, cuja ementa transcrevo a seguir:

(...)

Ainda as seguintes decisões monocráticas: AI 454.767/DF, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, DJe 10/12/09; AI nº 646.443/DF, Relator o Ministro Marco Aurélio, DJe 8/10/07; AI nº 522.048/DF, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 4/5/06.

E esta decisão (ARE 764.432) diz mais - e gravíssimo equívoco - que as decisões anteriores estariam em consonância com o Acórdão proferido na RP 1.121/RJ, valendo destacar o seguinte excerto:

No mesmo sentido, *embora se reportando à Constituição pretérita*, a RP 1.121, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 13/4/1984, *que guarda perfeita sintonia com a questão versada nestes autos.*

Contudo, a leitura do Acórdão proferido em 1983 sobre Lei do Estado do Rio de Janeiro (ente federado competente à época para cobrar o ITBI) deixa claro e inequívoco que o entendimento do STF *NÃO IMPEDIA A COBRANÇA NA ESCRITURA DEFINITIVA, MAS TÃO-SOMENTE NAS PROMESSAS DE COMPRA E VENDA, QUANDO CONFIGURASSEM CONTRATOS PRELIMINARES* – e muito menos nas hipóteses de celebração de escrituras públicas de cessões de direitos.

Em 2014, a 2ª Turma julgou Agravo Regimental no Recurso Extraordinário com Agravo n. 798.241, da Relatoria da Ministra Carmen Lúcia, invocando novamente os referidos “falsos precedentes”: o AgR-RE 666.096 (Rel. Ministro Eros Grau) e o AgReg AI RE 603.309 (Relatora a própria Ministra Carmen Lúcia). Como já assinalado acima, ambos os julgados não enfrentaram o mérito da matéria, sendo que o primeiro cita o acórdão proferido em 1983 na RP 1.121/RJ o qual, repita-se, *ADMITIU A INCIDÊNCIA DO ITBI NA ESCRITURA DEFINITIVA DE COMPRA E VENDA*, ao contrário do que preconizados nas decisões referidas, posteriores à Constituição de 1988.

Ainda em 2014 foi julgado o Ag-ARE 798.004 pela 2ª. Turma do STF, sob a relatoria do Ministro Teori Zavascki, o qual não conheceu do recurso por fundamentação deficiente. Inobstante, usou como argumento de reforço (em *obiter dictum*) para escudar o não-conhecimento do caso, a suposta jurisprudência do STF sobre o debate, invocando novamente o AgReg AI RE 603.309 e o seu sucedâneo, o Agravo n. 798.241, ambos de relatoria da Ministra Carmen Lúcia.

Neste julgado, rebateu-se pela primeira vez, mas *sem qualquer discussão*, duas alegações relevantes do Município do então recorrente (Município do Rio de Janeiro) 1) havia no STF *decisões favoráveis à tese municipal* exaradas pelo Ministro Ricardo Lewandowski (v.g. ARE 759.764 e nas Suspensões de Segurança n. 5008); 2) O fundamento da cobrança na celebração da escritura definitiva também está lastreado pela antecipação do fato gerador, como hipótese de incidência presumida, nos termos previstos no §7º do artigo 150.

Para rebater este último argumento, o Ministro Relator (Luiz Fux) simplesmente registrou que: “o artigo 150 §7º aplica-se a outros impostos distintos do *ITBI*”, sem mais acrescentar. Com efeito, o voto não trouxe um único fundamento material ou formal, mínimo ou suficiente que fosse, para afastar a aplicação do apontado dispositivo constitucional à cobrança (antecipada) do ITBI no momento da efetivação



da escritura pública definitiva de compra e venda.

Neste mesmo ano a 1ª Turma julgou o ARE 839.630, da Relatoria da Ministra Rosa Weber, invocando os últimos dois julgados, da Relatoria do Ministro Teoria Zavascki (Ag-ARE 798.004) e o outro da Relatoria do Ministro Dias Toffoli (AI 764.432), cometendo, assim, os mesmos equívocos na fundamentação dos votos anteriores dos outros julgados, cujo resultado prático é a NÃO-ANÁLISE DO MÉRITO DO DEBATE CONSTITUCIONAL, nos diversos fundamentos que envolvem a questão do momento da incidência do ITBI ou o momento da sua cobrança (caso se entenda ser hipótese de antecipação de pagamento do fato gerador presumido).

Em 2015, a 1ª Turma do STF julgou o Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 805.859, sob a relatoria do Ministro Roberto Barroso.

Neste caso, pela primeira vez o STF enfrentou alguns dos argumentos de mérito ventilados pelas partes. Contudo, deixou de afetar o caso ao regime de Repercussão Geral, frustrando o debate amplo da matéria perante o Plenário do Supremo Tribunal – ocasião em poderiam ter sido ventilados outros argumentos não manejados naquele caso, inclusive por meio da participação de terceiros (v.g. *amici curiae*). Com isso, restaram violados os preceitos básicos de um regime de formação de precedentes, que se pretende consistente e duradouro.

Em 2015, a 1ª Turma do STF julgou o Ag-ARE 759.964, já sob a relatoria do Ministro Edson Fachin, reformando a decisão monocrática do relator originário (Ministro Ricardo Lewandowski), então ocupando a Presidência do STF – que houvera dado provimento monocrático ao Recurso Extraordinário do Município do Rio de Janeiro, com base em diversos julgados outros, que trataram a antecipação do momento da cobrança de impostos (como ICMS), cujo fato gerador poderia ser presumido, nos termos do §7º do artigo 150 da Constituição.

Contudo, nem mesmo neste caso, em que se estabeleceu claramente a DIVERGÊNCIA no âmbito do STF em relação a um dos argumentos de mérito que lastreiam os questionamentos sobre a matéria, logrou a Suprema Corte enfrentá-lo.

Em 2016 a 1ª Turma do STF julgou um novo caso, agora sob a relatoria do Ministro Roberto Barroso: o Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo n. 934.091. Neste caso operou-se a mesma dinâmica processual vista nos anteriores, desconforme aos bons fundamentos de um sistema de precedentes que se pretende consistente e duradouro, impedindo que matéria alcançasse o patamar de REPERCUSSÃO GERAL e fosse objeto do amplo e devido debate constitucional acerca

de tão relevante matéria para a tributação municipal e para os negócios imobiliários em todo o país.

Como se pode verificar dos julgados proferidos por órgãos fracionários dessa E. Suprema Corte, apesar de colegiados, apenas um deles ingressou parcialmente no mérito dos debates, deixando, contudo, de afetá-lo ao Plenário da Corte e submetê-lo ao regime de REPERCUSSÃO GERAL, garantindo que todos os interessados se habilitassem ao debate amplo e democrático, diante de tema crucial para a higidez do ITBI e para as Finanças Municipais.

Por estas razões é que se deve manter a REPERCUSSÃO GERAL conferida nestes autos em Plenário Virtual. Entretanto, afigura-se IMPERATIVA A RETIRADA DO CASO DO JULGAMENTO DE MÉRITO NO PLENÁRIO VIRTUAL, uma vez que NÃO HÁ JURISPRUDÊNCIA SÓLIDA OU HARMÔNICA NO ÂMBITO DO STF, muito menos permitindo o debate amplo e esgotativo dos argumentos de mérito suficientes para definir a (in)constitucionalidade da cobrança do ITBI na celebração de escrituras definitivas, sobretudo de Cessões de Direitos (que não se confundem com as de compra e venda ou de constituição de direitos reais de garantia).

E mais, repita-se: o único precedente de mérito que sustentou toda a cadeia de julgados auto referentes e sucessivos no âmbito dessa Suprema Corte é aquele oriundo da Representação de Inconstitucionalidade n. 1.121/RJ, de 1983, o qual, ao contrário do que assumido pelas decisões que o invocaram, NÃO VEDAVA A INCIDÊNCIA DO ITBI NO MOMENTO DA CELEBRANÇÃO DAS ESCRITURAS DEFINITIVAS DE COMPRA E VENDA (MUITO MENOS DE CESSÕES DE DIREITOS AQUISITIVOS!), POIS REFERIA-SE APENAS A PROMESSAS DE COMPRA E VENDA ENQUANTO CONTRATOS PRELIMINARES.

De toda esta análise pode-se concluir que, somente quando houver a afetação regular ao Plenário do STF, do tema relativo ao momento da ocorrência o fato gerador sobre as cessões de direitos aquisitivos imobiliários, ou da antecipação da cobrança do ITBI sobre estas transmissões de direitos, é que se permitirá às partes e aos terceiros interessados o pleno exercício da ampla defesa dos seus argumentos. Este é o devido processo legal e substancial para que se possa construir um precedente robusto e duradouro sobre a matéria, cujas peculiaridades foram acima ressaltadas: ITBI incidente sobre a CESSÃO DE DIREITOS AQUISITIVOS: hipótese autônoma de incidência prevista na parte final do inciso II do artigo 156 da Constituição de 1988.

#### 4. OS FUNDAMENTOS DA MATÉRIA CONSTITUCIONAL AINDA NÃO ENFRENTADOS PELO STF NA (PRETENSA) REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA REALIZADA NO JULGAMENTO ARE 1.294.969.

Além do indispensável *distinguishing* entre a matéria veiculada no ARE 1.204.969 e aquela versada nos precedentes invocados pelo Relator, nos termos acima apontados, cumpre assinalar que ainda restavam (e restam) vários fundamentos que sustentam a incidência do ITBI no momento da celebração do título de transmissão *intervivos*, pois não foram apreciados.

Analisa-se, aqui, argumentos que valem tanto para a celebração de títulos de cessão de direitos aquisitivos imobiliários (previstos como fatos geradores autônomos na parte final do inciso II, do artigo 156 da Constituição), quando nas “operações” de compra e venda, que iniciam (1ª parte) a matriz constitucional do ITBI.

O objetivo aqui é apenas de pontuá-los, sem entrar em considerações doutrinárias mais aprofundadas.

O primeiro dos argumentos interpreta a matriz constitucional do ITBI e a locução *transmissão onerosa* à luz do princípio da capacidade contributiva. Afinal, a boa técnica normativa pontua no tempo a incidência em coordenação com o momento em que o contribuinte manifesta a sua *capacidade contributiva*. E, no caso da transmissão de imóveis, pagamento pela aquisição do bem e início do exercício útil do domínio não ocorre no momento do registro do título, mas sim no momento da celebração do título aquisitivo ou da configuração da definitividade que intitula o adquirente ao exercício da posse direta, o uso e fruição do bem imóvel.

Este argumento traz ainda considerações acerca da superioridade econômica e patrimonial da posse (sobretudo no Brasil) em relação à titulação formal da propriedade, para também confirmar que a norma constitucional elegeu o momento da constituição do título aquisitivo, como aquele que autoriza a definição legal da incidência do imposto de transmissão.

Outro argumento de reforço, ventilado pelas municipalidades e que não foi sequer conhecido pelo STF, diz respeito às consequências práticas do entendimento de que “apenas no registro do título aquisitivo” é que se verificaria a ocorrência do fato gerador do ITBI. A realidade econômica do país, sobretudo diante das dificuldades financeiras de pessoas físicas e jurídica, tem provocado o retardamento do registro dos títulos aquisitivos suficientes à transferência formal da propriedade nos registros de

imóveis, exatamente para não se pagar o “imposto de transmissão”. Isto acarreta, ainda, a celebração de seguidas cessões de títulos aquisitivos, provocando o acúmulo de passivos de ITBI para o momento (quando ocorre) do registro das transferências realizadas em sequência, a demora e a evasão de receitas tributárias por parte dos transmitentes de domínio (sem registro).

Essa realidade atenta contra os princípios da praticidade e da praticabilidade da tributação, depondo veemente contra o entendimento de que a norma constitucional elegeu o *registro* como o ato ou situação material apta a ensejar a incidência e a cobrança do imposto. Afinal, o ITBI não é um imposto sobre registro, mas sobre transmissão onerosa (fato conceitual e economicamente estranho ao ato de registro formal do título aquisitivo).

O terceiro argumento apresentado ao STF pelos Municípios, e que não foi até a presente data adequadamente enfrentado em seus fundamentos constitucionais, diz respeito à possibilidade da *lei municipal prever a antecipação do vencimento do ITBI*, mesmo que se admita que o aspecto temporal do fato gerador do imposto está atrelado ao registro do título perante o ofício de registro de imóveis. De acordo com o §7º e como próprio *caput* do artigo 116 do Código Tributário Nacional, pode a lei que institui o imposto no Brasil, exigir o seu pagamento, diante de ato ou fato que permita presumir a sua ocorrência futura, em bases razoáveis e formais. E esta é exatamente a hipótese do ITBI: há presunção (quase absoluta) de que os celebrantes de uma escritura de compra e venda ou mesmo de cessão de direito, irão inexoravelmente levá-la ao registro imobiliário. O registro imobiliário é praticamente um exaurimento da constituição do título aquisitivo – e não propriamente um ato constitutivo da transmissão. O fato de que a legislação brasileira (diferentemente da alemã ou dos EUA, v.g.) ter elevado o registro imobiliário a uma sacralização para fins de aferição da propriedade, diante da desconfiança dos títulos aquisitivos “no país da grilagem”, não altera a essência da relação obrigacional em sua materialidade econômica, e muito menos em relação aos seus objetivos, cujo conteúdo negocial se verifica na celebração do título aquisitivo – nunca no ato (unilateral) do registro imobiliário.

## **5. A TÉCNICA DA REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA E OS CUIDADOS QUE O STF DEVERIA ADOTAR.**



A possibilidade de julgamento de mérito no Plenário Virtual de questões com repercussão geral em casos de reafirmação de jurisprudência dominante do STF está prevista no Regimento Interno da Corte desde 2010, em razão da atualização do art. 323-a diante da emenda regimental 42/10, redigida nos seguintes termos:

Art. 323-a. O julgamento de mérito de questões com repercussão geral, *nos casos de reafirmação de jurisprudência dominante da Corte, também poderá ser realizado por meio eletrônico.*

Parágrafo único. Quando o relator não propuser a reafirmação de jurisprudência dominante, outro ministro poderá fazê-lo, *mediante manifestação devidamente fundamentada.*

Entretanto, como já assinalado acima, o julgamento conjunto e pioneiro de *repercussão geral* e do mérito do recurso extraordinário por meio de reafirmação de jurisprudência dominante, *não está autorizado pelo artigo 323-a* do Regimento Interno do STF ou por qualquer outro dispositivo da legislação processual pátria. Sua realização sempre implicará em violação do devido processo legal e da ampla defesa, sobrelevados em seu alcance no âmbito do processo de controle de constitucionalidade de leis, com efeitos panprocessuais e vinculantes.

E mais: para que se verifique a hipótese de reafirmação de jurisprudência, é necessário que o relator do processo se manifeste neste sentido. Diante da proposta do Relator, os demais ministros têm um prazo de vinte dias para se manifestar sobre a existência de repercussão geral e se há, ou não, jurisprudência dominante. Caso o Relator não aponte “jurisprudência dominante da Corte” para fins de sua reafirmação, outro Ministro poderá fazê-lo, mediante manifestação devidamente fundamentada.

De acordo com a CF (art. 102, §3º), para o não reconhecimento da repercussão geral é necessária a manifestação expressa de pelo menos oito ministros. Nos casos em que um ministro não vota, a omissão é computada como "sim".

Contudo, não há regra especial para a “reafirmação de jurisprudência”, devendo o quórum mínimo de declaração de inconstitucionalidade ser o mesmo daquele exigido nos julgamentos colegiados do STF (oito ministros presentes, no caso do Plenário).

A omissão ou o “não-voto” dos Ministros na sessão virtual até o momento da conclusão da “janela de votação” – isto é, do período de julgamento – era computada como um voto favorável à tese do Relator a favor da Repercussão Geral e, se fosse o caso, de Reafirmação de Jurisprudência.

Entretanto, essa inusitada forma de colher a manifestação de vontade dos integrantes da Corte – uma espécie de “concordância tácita” - foi objeto de indignação da comunidade jurídica<sup>3</sup>, tendo sido alterada pela Resolução n. 690/2020, que introduziu sob o artigo 2º da Resolução n. 642/2019, que ampliara as hipóteses e o escopo do Plenário Virtual, os seguintes parágrafos:

Art. 2º As sessões virtuais serão realizadas semanalmente e terão início às sextas-feiras, respeitado o prazo de 5 (cinco) dias úteis exigido no art. 935 do Código de Processo Civil entre a data da publicação da pauta no DJe, com a divulgação das listas no sítio eletrônico do Tribunal, e o início do julgamento. (...)

§ 3º O ministro que *não se pronunciar* no prazo previsto no § 1º terá sua não participação registrada na ata do julgamento.

§ 4º Não alcançado o quórum de votação previsto nos arts. 143, caput e parágrafo único, e 147 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal ou havendo empate na votação, o julgamento será suspenso e incluído na sessão virtual imediatamente subsequente, a fim de que sejam colhidos os votos dos ministros ausentes.

§ 5º O disposto no § 4º aplica-se à hipótese prevista no art. 173, parágrafo único, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, não está claro qual o procedimento e os requisitos instrumentais para o desenho e fundamentação da “reafirmação de jurisprudência” dominante.

Em primeiro lugar porque há uma inegável polissemia na legislação brasileira que disciplina o processo civil constitucional sobre quais decisões possuem grau de vinculatividade suficiente para determinar que um precedente seja de seguimento obrigatório. O Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015), por exemplo, tem dispersões conceituais que reforçam essa indefinição, deixando ampla margem para os magistrados invocarem (ou não) julgados anteriores, como se fossem precedentes mais ou menos vinculantes. O CPC se vale de diferentes expressões e instrumentos, tais como: jurisprudência pacificada (1 vez); dominante (3 vezes); precedente (5 vezes); Repercussão Geral (25 vezes); Repetitivo (53 vezes); além das previsões dos seguintes instrumentos de uniformização e consolidação de jurisprudência: IRDR – Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas - IRDR; Incidente de Assunção de Competência – IAB, Seleção de Paradigma (Grupo de Representativos), Súmula Vinculante (3 vezes) e Súmulas (18 vezes).

---

<sup>3</sup> Cf. O pertinente artigo de Lênio Luiz Streck publicado em <https://www.conjur.com.br/2020-jun-11/senso-incomum-inconstitucional-abstencao-ministro-contar-favor-relator> (visitado em 15/02/2021).

A técnica da “reafirmação de jurisprudência” merece ser disciplinada em maior detalhe no próprio Regimento Interno do STF, evitando

A sua importância é superlativa não só porque irá fixar um entendimento para o futuro com vinculação rigorosa e panprocessual para casos pendentes e futuros. Mas, sobretudo, porque há possibilidade de sua realização por meio de procedimento expedito-eletrônico, o qual suprime etapas elementares do devido processo legal constitucional. Com efeito, o Plenário Virtual estendido para englobar no mesmo momento o julgamento de repercussão geral e a reafirmação de jurisprudência, elimina a oportunidade das partes da relação processual subjetiva originária, assim como dos terceiros potencialmente interessados, de se manifestarem nos autos perante dos Ministros, apresentando memoriais e sustentações orais, assim como eventuais questões de ordem e esclarecimentos de fato, antes da conclusão súbita do julgamento eletrônico.

A falta de critérios e rigor na demonstração formal e substancial da jurisprudência pretérita (pretensamente reafirmada) tem resultado com frequência em equívocos, como, por exemplo, a invocação de precedentes “falsos” ou que tratam parcialmente da matéria, a assunção de *obiter dicta* como *ratio decidendi*, ou de ementas que dizem algo que não foi tratado no caso ou vão além, ou daquelas de sentido dúbio ou vago, dando margem a compreensões distintas das que foram (ou deveriam ter sido) objetivamente assentadas no julgamento<sup>4</sup>.

Essa liberdade tem gerado precedentes equivocados ou incompletos, cuja fragilidade enfraquece a sua legitimidade e a coercitividade futura<sup>5</sup>, colocando em xeque a construção de um sistema de precedentes convincente e duradouro, apto a produzir segurança jurídica na comunidade como um todo, como a que se verificou no presente caso.

## 6. CONCLUSÃO

O presente caso analisado revela considerável insegurança jurídica na eleição de precedentes que não se referem inteira e substancialmente à matéria objeto do

---

<sup>4</sup> Apelidei essas “Ementas” de “*Inventimentas*” (no caso daquelas que dizem algo que não foi julgado e decidido) e de “*Enigmentas*” (no caso das que são dúbias ou vagas, dando margem a interpretações distintas às estritamente pertinentes ao julgado).

<sup>5</sup> Essas patologias verificadas nos atos e procedimentos atuais adotados nos Tribunais brasileiros parecem provocar a perigosa síndrome dos “Precedentes que não pegam”, apontado no artigo que publiquei com o Professor Fábio Fraga e disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/07/10/precedentes-que-nao-pegam.ghtml>

juízo de constitucionalidade. A recurso analisado exigia, entre outros aspectos, a necessária distinção (ou, por absurdo, igualação) da cessão de direitos aquisitivos imobiliários em relação a promessa de compra e venda. Afinal, são literalmente hipóteses distintas no texto constitucional e, na compreensão deste autor, suficientes por si sós para a incidência do ITBI, à luz inciso II do artigo 156 da Constituição.

Além disso, o voto-proposta, que conduziu o Acórdão de nove votos favoráveis à tese, desprezou outros fundamentos, antigos e novos, lançados pelas partes e por terceiros interessados, como o da aplicação do §7º do artigo 150 da Constituição.

Por fim, e não menos importante, vários dos julgados citados pelo voto-condutor e pelo Acórdão final, tinham por base outras decisões do STF que, por sua vez, tomaram como espeque o Acórdão prolatado na Representação de Inconstitucionalidade n. 1.121, julgada em 1983, a qual admitia explicitamente a incidência sobre contratos de aquisições de imóveis, desde que definitivos, repelindo, por inconstitucionais, apenas os contratos preliminares de promessa de compra e venda.

A análise do Acórdão do ARE 1.294.969 demonstra a violação da legislação processual, uma vez que não há autorização legal ou mesmo regimental para se realizar o julgamento *concomitante e pioneiro de repercussão geral* e do mérito de recurso extraordinário por reafirmação de jurisprudência. Em última análise, este atropelo procedimental sacrifica a ampla defesa e o devido processo legal formal e material, sobrelevados no processo de controle de constitucionalidade diante dos seus efeitos vinculantes panprocesuais.

Cumpre destacar, ainda, a importância do Supremo Tribunal Federal rever, detalhar e requalificar o procedimento de formação do voto-proposta para fins de *reafirmação de jurisprudência “dominante”*, de modo a evitar a citação de falsos precedentes e de ementas vagas e dúbias (“enigmentas”) ou inventivas de fundamentos não discutidos no aresto (“*inventimentas*”).

Neste sentido, afigura-se imprescindível o rigor do voto-proposta (e do futuro aresto) no encadeamento lógico, cronológico e o cotejo substancial de todos os fundamentos dos precedentes invocados com aqueles apresentados pelas partes por ocasião do novo processo, guindado à condição de repercussão geral com reafirmação de jurisprudência “dominante”.

É preciso, ainda, definir o que se pode entender como jurisprudência dominante, quais julgados de plenário e acórdãos de órgãos fracionários podem ser invocados para fins de confirmação – valendo sublinhar que decisões monocráticas e



*obiter dicta* não deveriam jamais consubstanciar elementos de sedimentação e dominância de uma jurisprudência que se quer consolidar por seus fundamentos meritórios.

Quanto à conclusão final do julgamento do ARE 1.294.969, cumpre assinalar novamente que, no momento da elaboração deste artigo, o STF ainda não havia concluído a apreciação dos embargos de declaração opostos pelo Município de São Paulo contra o Acórdão ora analisado.

Em sua peça recursal a municipalidade paulistana protocolada em 02 de março de 2020 pediu, em resumo, que, *verbis*:

Conclui-se que a cessão em questão constituiu fato gerador do ITBI-IV diverso do compromisso de compra e venda, este exigível no registro perante o Cartório de Registros Imobiliários, conforme inúmeros julgados deste Colendo Supremo Tribunal Federal, e aquela exigível no momento de formalização do ato, de acordo com expressa previsão constitucional. Insista-se, portanto, que, para fins de incidência do ITBI sobre as cessões de direitos decorrentes de compromissos de compra e venda, é absolutamente irrelevante, à luz do disposto pela norma constante do art. 156, II, parte final, da Constituição da República, se tenha levado o respectivo título a registro. Nessa esteira, a r. decisão embargada ao reafirmar a jurisprudência da Corte Suprema, traz à baila julgados acerca da não incidência do ITBI na hipótese da celebração do compromisso de compra e venda e da necessidade de registro para cobrança do imposto, sem levar em conta que cessão de direitos à aquisição de imóveis não é um direito real, mas sim direito obrigacional. Dessa forma, cumpre ressaltar que o Tribunal Pleno deste C. STF não possui precedentes de mérito especificamente acerca da higidez da cobrança do ITBI na cessão de direitos à aquisição de imóveis, hipótese de incidência expressamente prevista na Constituição Federal. Diante de todo o exposto, o Município de São Paulo requer, respeitosamente, o acolhimento dos presentes embargos de declaração para o fim de sanar a contradição e a omissão apontadas e, em consequência, determinar a livre distribuição do recurso extraordinário para julgamento da questão constitucional suscitada, relativa à incidência do ITBI sobre cessão de direitos a aquisição de bem imóvel ou de direitos reais sobre imóveis, hipótese autônoma e expressamente prevista pelo legislador constituinte (artigo 156, II, *in fine*).

Portanto, é possível que o STF, acolhendo os argumentos acima e os outros, também ventilados nos autos pela Associação Brasileira das Secretarias das Finanças das Capitais - ABRASF, possa efetivamente enfrentar o tema na sua materialidade própria, ainda na sede do ARE 1.294.969, encarando todos os fundamentos lançados pelas partes e interessados, realizando o devido julgamento de cognição ampla junto ao Plenário por

videoconferência ou presencial, uma vez que, a rigor, até a presente data o tema não foi julgado pela Corte com a profundidade que ele merece.

# UMA ANÁLISE JURISPRUDENCIAL SOBRE O CONCEITO DE SERVIÇOS PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS E A NECESSIDADE DE APRIMORAMENTOS NAS DECISÕES DO STF PARA CONSTRUÇÃO DE UM SISTEMA SÉRIO DE PRECEDENTES NO BRASIL

VANESSA BLUVOL BEITLER

Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro. Pós graduanda em direito público e privado pelo ISMP. Advogada do departamento jurídico financeiro e tributário do BNDES.

## I. INTRODUÇÃO

A necessidade de definição do conceito constitucional de serviço para fins de incidência do ISS ganha relevância no mundo moderno em que as relações sociais estão mais complexas e dinâmicas e em virtude de a definição de competências tributárias no arquétipo constitucional contribuir sobremaneira para a existência de conflitos entre os entes federados. Como consequência disso, há nítido agravamento do contencioso tributário, gerando um maior congestionamento do Poder Judiciário.

Essa conhecida crise do Poder Judiciário levou o Poder Legislativo a fazer alterações no ordenamento jurídico de forma a aproximar o sistema brasileiro de nítida tradição romano-germânica do *civil law* para o sistema do *common law*. De fato, desde a denominada reforma do Poder Judiciário, iniciada com a EC 45/2004, que introduziu as súmulas vinculantes e a necessidade de repercussão geral no recurso extraordinário<sup>1</sup>, passando, principalmente, pelo Código de Processo Civil de 2015, foi enfatizada a necessidade de uniformização da jurisprudência, notadamente dos Tribunais Superiores a fim de garantir a previsibilidade, isonomia, segurança jurídica, celeridade processual visando, em última análise, garantir uma ordem jurídica estável.

---

<sup>1</sup> A exigência de repercussão geral no recurso extraordinário (RE) trouxe um processo de objetivação do RE que foi bem notado por Luiz Fux na análise dos segundos Embargos de Declaração no RE ora em análise: “De fato, é inegável o processo de objetivação pelo qual tem passado o julgamento do recurso extraordinário, marcado pela convergência entre os modelos clássicos de controle de constitucionalidade: difuso e concentrado. Como reflexo desse movimento de transição no ordenamento jurídico brasileiro, foi criado o instituto da repercussão geral, pela Emenda Constitucional nº 45/04, que, em linha com instrumentos existentes em outros ordenamentos, como o “*writ of certiorari*” do direito americano e a “importância fundamental” do direito alemão, inseriu o §3º no art. 102 da Constituição Federal (...)”.

Com efeito, nesse sistema de precedentes, ganha relevo a atuação do Poder Judiciário. Isso porque é a partir das decisões dos Tribunais Superiores que serão estabelecidos parâmetros relevantes que nortearão as relações jurídicas análogas.

Desse modo, é necessário que os ministros tenham plena consciência do relevante papel que desempenham, ainda mais no cenário de julgamento no Plenário Virtual<sup>2</sup>, sendo-lhes imposto pelos arts. 926 e 927 introduzidos pelo CPC/15<sup>3</sup>, que realizem a adequada fundamentação da decisão (*ratio decidendi*), contemplando, de um lado, a análise dos precedentes relativos ao caso e também a reunião de todas as demandas idênticas para julgamento em conjunto com enfrentamento da superação ou não do entendimento anterior e de todas as teses relevantes sobre o assunto e, por outro, evitando a utilização excessiva de argumentos consequencialistas<sup>4</sup>.

Nessa perspectiva, em um sistema sério de precedentes ao se verificar que tipo de conceito de serviços vem sendo adotado pelo STF (jurídico, jurídico mais amplo ou econômico), seria possível ao aplicador do Direito avaliar se a Corte Suprema vai, em outros casos, entender que, em determinada relação jurídica prevalece a prestação de serviço e, em consequência, admitir a tributação pelo ISS. Tal tema adquire ainda maior importância nas operações mistas/complexas porque nelas, muitas vezes, é difícil verificar se estamos diante de um serviço sujeito ao ISS ou do fornecimento de mercadoria sujeito ao ICMS, havendo, em alguns casos, a análise casuística do STF sobre qual prevalece. De qualquer forma, quando os julgados tem a *ratio decidendi* adequada é

---

<sup>2</sup> A importância da atuação do Judiciário na formação dos precedentes com força normativa também foi bem abordada pela série de artigos de autoria de Diogo Ferraz publicados no Jota, nos quais foi exposto que o risco de construção do falso precedente, da prolação de decisão que não decide ou de julgamentos permeados por obscuridades é ainda agravado nos julgamentos realizados no Plenário Virtual do STF. Isso porque, nesse sistema informatizado de julgamento remoto, não há interação entre as partes e os julgadores, não há sustentações orais e os votos são postados e estanques, sem qualquer debate ou interlocução entre os ministros.

<sup>3</sup> Art.927 Os juízes e os tribunais observarão:

I- as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade;

II – os enunciados de súmula vinculante;

III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;

IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional;

V – a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.

<sup>4</sup> A importância da atuação do Judiciário na formação dos precedentes com força normativa também foi bem abordada pela série de artigos de autoria de Diogo Ferraz, nos quais foi exposto que o risco de construção do falso precedente, da prolação de decisão que não decide ou de julgamentos permeados por obscuridades é ainda agravado nos julgamentos realizados no Plenário Virtual do STF. Isso porque, nesse sistema informatizado de julgamento remoto, não há interação entre as partes e os julgadores, não há sustentações orais e os votos são postados e estanques, sem qualquer debate ou interlocução entre os ministros.



possível perquirir como serão replicados os conceitos nos julgamentos subsequentes de modo a delimitar a hipótese de incidência de determinados tributos.

Ademais, para tornar a discussão ainda mais relevante, verifica-se a existência de uma súmula vinculante<sup>5</sup> que adota o conceito jurídico de serviço (consistente em obrigações de fazer) e alguns acórdãos recentes apreciados no Plenário Virtual do STF que vem sinalizando a possibilidade de ampliação do conceito de serviços, dentre os quais se destaca o das franquias, farmácia de manipulação e software.

Portanto, considerando: (i) a complexidade das relações jurídicas modernas; (ii) a dificuldade de compreensão do sistema constitucional tributário e o ensejo daí decorrente de diversos conflitos de competência; e (iii) a não utilização adequada do sistema de precedentes pelo Brasil, passa-se à análise mais aprofundada do conceito constitucional de serviços a partir do RE 651.703/PR com enfrentamento das suas consequências em relação à Súmula Vinculante nº 31, bem como com críticas em relação aos votos de alguns ministros em julgados correlatos ao tema e com a propositura, ao final, de fixação de critérios claros para essas hipóteses de operações mistas/complexas.

## II. DO JULGADO

O RE 651.703/PR tem como objeto principal a questão da incidência do ISS sobre os planos de saúde. O processo foi originado por meio de Mandado de Segurança preventivo impetrado pelo Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. visando à declaração do direito líquido e certo a não tributação pelo ISS sobre sua atividade de operadora de plano de saúde.

Sobreveio sentença, confirmada pelo acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná que denegou o direito ao contribuinte, destacando a previsão nos itens 4.22 e 4.23 da lista anexa à LC 116/03 e o fato de esses subitens não afrontarem o conceito de serviço porque se caracterizam como obrigação de fazer.

Em contrarrazões, o Município sustentou a constitucionalidade da tributação pelo ISS, já que estaria na sua esfera de competência conferida pelo art. 156, III, da CF/88 e que as operações em tela não estariam compreendidas no art. 155, II. Ademais, sustentou a existência de norma municipal e federal tributando o serviço e, portanto, o seu afastamento dependeria do reconhecimento da ilegalidade e da inconstitucionalidade

---

<sup>5</sup> Súmula Vinculante nº 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

das leis. Expôs, ainda, que a atividade desenvolvida pelo plano de saúde configura obrigação de fazer, já que se perfaz ao longo do tempo, ao contrário da obrigação de dar, que é concluída em um único ato. A repercussão geral foi reconhecida por quase todos os Ministros, exceto Joaquim Barbosa que não votou (Tema 581).

No mérito, vencido apenas o Ministro Marco Aurélio, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no dia 29/09/2016, que incide o ISS sobre as atividades de plano de saúde. Antes de adentrar ao mérito da questão, O Relator, Ministro Luiz Fux, estabeleceu premissas necessárias para melhor compreensão do tema.

Primeiramente, registrou que o art. 156, inciso III, da CRFB/88 estabelece a competência municipal para tributação dos serviços pelo ISS.

Expôs que, a partir da leitura do artigo supratranscrito, seria possível depreender que este tributo pode incidir sobre serviços de qualquer natureza não abrangidos pelo ICMS. Esclareceu que o Constituinte quis evitar conflitos de competência porque, como se sabe, há várias situações na realidade moderna, que é cada vez mais complexa, em que não há uma grande clareza sobre se a relação jurídica envolvida é de prestação de serviços ou de fornecimento de mercadoria.

Além disso, consignou que a lei complementar a que a Constituição se remete é a LC nº 116/2003.

Embora não conste do voto do Relator, é importante registrar que, tal como assinalado no RE 605.552, a Corte tradicionalmente resolve as ambiguidades entre o ISS e o ICMS com baseno critério objetivo de prestígio à previsão contida na lista anexa à Lei complementar: incide apenas o primeiro se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva a utilização ou o fornecimento de bens (art.1º *caput* e §2º da LC 116/03 e dicção do art.156, III, CF/88), ressalvadas as exceções previstas na lei; ou incide apenas o segundo se a operação de circulação de mercadorias envolver serviço não definido por aquela Lei Complementar (art.2º, IV e V e 3º da LC 87/96 e art. 155, §2º, IX, 'b' da CF/88).

Contudo, é evidente que a solução oferecida pela lei complementar não pode ser soberana, insindicável à apreciação da jurisdição constitucional. É que o legislador fica vinculado aos sentidos mínimos que são extraídos das locuções empregadas pelo Texto Constitucional na definição da competência tributária. Assim, mesmo que haja previsão na LC 116/03 e não esteja sujeito ao ICMS, se materialmente não puder se enquadrar no conceito de serviço estabelecido pela CF/88, inexistirá a hipótese de incidência do ISS por estar a Lei Complementar maculada de inconstitucionalidade.

Desse modo, o critério objetivo da previsão em lei complementar pode ser afastado (i) se o legislador complementar definir como tributáveis pelo ISS serviços que, ontologicamente, não são serviços ou (ii) sempre que o fornecimento de mercadorias seja de vulto significativo e com efeito cumulativo, ou seja, prevalecer na cadeia produtiva.

Nessa seara, cumpre aprofundar o que seria o conceito ontológico de serviços. Há, basicamente, dois entendimentos acerca desse conceito. O primeiro defende o conceito jurídico de serviços e se baseia no art. 110 do CTN e na organicidade do direito para defender que tal definição deve ser extraída do Direito Privado, notadamente do Direito Civil. Assim, somente seria serviço o esforço humano consubstanciado numa obrigação de fazer (arts. 247 a 249 e art. 594 do Código Civil).

Embora não citado no voto do Relator, os defensores do conceito jurídico de serviço também citam o argumento de que, como a definição de serviços é uma forma de limitação/definição de competência tributária do município, em restrição à autonomia municipal insculpida no art. 30, III, da CF/88, seria um conceito fechado e unívoco e não um tipo aberto, vago.

Nesse ponto, cabe abrir um parêntese para o fato de que o STF costumava pensar de forma conceitual, mas vem se verificando uma mudança para o pensamento tipológico e, com isso, ocorre um desprestígio da CF/88 e uma valorização da lei que passa a não ter controles/garantias constitucionais.

Já o entendimento que adota o conceito econômico de serviço argumenta que se trata de conceito mais amplo e não restrito àquele previsto no diploma civilista, sendo defendido pelo Relator, Ministro Luiz Fux: “serviços poderiam ser conceituados como relacionado ao *oferecimento de uma utilidade para outrem*, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.

Sobre o argumento de que o art. 110, do CTN limitaria o conceito de serviços às obrigações de fazer, os defensores do conceito econômico afirmam que seria uma hipótese de não incidência desse dispositivo legal, pois o legislador infraconstitucional não poderia engessar a previsão constitucional sob pena de violação do princípio da

supremacia constitucional<sup>6</sup>. Ademais, a organicidade da Constituição seria axiológica e não restrita ao próprio Direito<sup>7</sup>.

Em seu voto, o Ministro Luiz Fux deixou bem claro que “não se preconiza a tese da interpretação econômica no Direito Tributário, o que enfraqueceria a segurança jurídica, mas, também, não se predica o primado do Direito Privado como o único critério a nortear a interpretação do texto constitucional.”

Outro argumento interessante desse entendimento é no sentido de que a expressão “de qualquer natureza” do art. 156, III, da CF/88 denotaria a intenção do constituinte de conferir um alcance mais amplo para o conceito de serviços de modo a abarcar toda a residualidade de operações não contida no ICMS apenas para evitar o vazio constitucional ou, no caso das operações mistas, para incidir ISS quando prevalecer a prestação de serviço (art. 1º, § 2º, da LC 116/2003).

Oportuno, nessa seara de ideias, tecer nossa opinião no sentido de que essa amplitude dada pelo conceito econômico de serviço não é compatível com o arquétipo constitucional vigente, diversamente do que ocorre com o IVA europeu em que tudo que não é fornecimento de mercadoria seria fornecimento de serviço<sup>8</sup>. Isso porque a expressão “de qualquer natureza” se refere a serviços.

Sendo assim, não é possível ampliar a competência municipal para enquadrar no arquétipo constitucional tudo que não é fornecimento de mercadoria em nítida afronta ao conceito ontológico de serviços. Desse modo, caso o legislador preveja como serviço algo que não é ontologicamente considerado como serviço terá incidido em inconstitucionalidade.

A nosso sentir, em verdade, o que se verifica é uma tentativa arrecadatória desesperada que veio a se acentuar ainda mais no período da pandemia da COVID-19, pois, conforme bem exposto no artigo consequencialismo seletivo de Diogo Ferraz<sup>9</sup>, 75%

---

<sup>6</sup> Ver, nesse sentido, confira-se excerto do voto do Ministro Joaquim Barbosa no bojo do presente RE: “Ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para prestação de serviços de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não é condicionado de forma imutável por ele. De outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo que haveria confusão entre os planos normativos”.

<sup>7</sup> Verifica-se a adoção de uma “jurisprudência de valores” e não uma “jurisprudência de conceitos”.

<sup>8</sup> Confira-se, nesse sentido, voto do Ministro Joaquim Barbosa na ADI 4389/DF: “Ao invés de adotar modelo harmônico de tributação pelo valor agregado, o sistema tributário atribuiu distintamente a cada ente federado competência para cobrar impostos com base nos aspectos industrial (União), comercial (estados e Distrito Federal) e de prestação de serviços (municípios e Distrito Federal) da atividade econômica. Trata-se de concepção fortemente arraigada nas noções mercantilistas e industriais que dividem a atividade econômica em setores primário, secundário, terciário e quaternário”.

<sup>9</sup> Artigo publicado no Valor Econômico, dia 02/02/2021, sob o título Consequencialismo seletivo no STF.



dos julgamentos ocorridos no plenário virtual foram favoráveis ao Fisco, merecendo destaque o caso da constitucionalidade da cobrança da contribuição social devida ao Sebrae (RE 382.928).

Registra-se que, embora, pelo modelo brasileiro, possa haver hipóteses que, sim, estariam no denominado “vazio constitucional” por não estarem sujeitas a nenhuma exação, há uma tendência da adoção do conceito econômico de serviço bem ampla de modo a tratar como serviço o que ontologicamente não o é, notadamente diante do consequentialismo arrecadatário. Confirmam-se, respectivamente, excertos do voto do Ministro Lewandowski no RE 547.245 e do Ministro Luís Roberto Barroso no RE em análise:

“Entendo também que o contrato de leasing é um contrato complexo, em que predomina a prestação de serviço e, como tal, é tributável pelo ISS. *Observo que os operadores de leasing estão no melhor mundo possível porque eles não pagam ISS, não pagam ICMS, não pagam IOF.* Qual seria o tributo, então, que incidiria sobre essa operação? Ele está indicado na lei complementar. E essa lei complementar, como demonstrado à sociedade, não conflita com a Constituição Federal. Assim, a meu ver, esse é o tributo que recai sobre tal tipo de operação. Portanto, acompanho o Relator.”

\*\*\*

“Fica evidente que a definição de serviço disposta na Constituição buscou englobar todas as complexas relações econômicas atualmente existentes no mercado, *de modo a impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação*”. (gn).

Aqui cabe destacar que, no nosso entender, o art. 154, I, da CF/88 serve justamente para abrir possibilidade de a União criar imposto para tributar relações jurídicas que não estariam *a priori* submetidas a nenhum tipo de exação segundo o arquétipo constitucional.

Em conclusão, no caso específico dos planos de saúde, os Ministros entenderam que se trata de operação mista/complexa, em que prevalece a prestação de serviço porque as atividades de credenciamento de médicos, negociação com laboratórios, etc. consubstanciam obrigações de fazer, sendo a ótica do reembolso (obrigação de dar) excepcional. Também foi considerada a existência de previsão expressa nos itens 4.22 e 4.23 da lista anexa à LC nº 116/03 para tributação dos planos de saúde pelo ISS. Em outros termos, a *ratio decidendi* foi de admitir a tributação das operadoras de plano de saúde pelo ISS porque prevalece obrigação de fazer numa

operação mista (conceito jurídico mais amplo) e não por adotarem o conceito econômico de serviço.

Verificada a existência de, basicamente, três concepções para o conceito de serviços: econômica, jurídica e a jurídica mais ampla (elástica) adotada esta nos casos de operações mistas, bem como feita a análise dos principais argumentos de cada entendimento, passa-se a fazer um breve resumo sobre como o STF se posicionou ao longo do tempo acerca desse tema para, em momento posterior, haver elementos suficientes para enfrentar se já houve ou não a superação do conceito jurídico de serviços (cuja essência foi a *ratio decidendi* da Súmula Vinculante nº 31).

### III. ANÁLISE DO JULGADO E COTEJO COM OUTROS PRECEDENTES CORRELATOS

Como visto, é importante conhecer o conceito de serviços que tem sido adotado pela jurisprudência do STF a fim de se perquirir qual tributo incidente, principalmente nesses casos de operações mistas.

A primeira posição do STF sobre o tema foi tomada no RE 112.947-6, de 7 de agosto 1987, no sentido de que a locação de guindastes estaria sujeita à incidência do imposto porque, embora não fosse “locação de serviços ou fornecimento de trabalho”, ela constituiria “venda de bem imaterial (venda do direito de uso e gozo da coisa), fato que constitui serviço”. Considerou-se, assim, a utilidade econômica do bem que, no caso, era a construção civil, tendo sido adotado um conceito econômico de serviço bem amplo.

Esse foi o conceito de serviço que prevaleceu por uma década e meia, até que, com o julgamento do RE 116.121/SP, de que foi relator para o acórdão o ministro Marco Aurélio, o STF mudou a sua jurisprudência (*overruling*) para passar a entender que conflita com a Constituição Federal dispositivo que imponha a incidência do imposto municipal sobre a locação de bens móveis. Com essa nova posição, o Tribunal deu também nova feição ao conceito de “serviço”, para fins de incidência do ISS, adotando o conceito jurídico restringindo a incidência do tributo apenas às obrigações de fazer assim entendidas nos moldes do Direito Civil. Dessa forma, no caso concreto, como a locação de guindastes seria obrigação de dar e não uma obrigação de fazer, não seria possível a cobrança do ISS.

Em 2009, houve julgamento de um precedente clássico que foi o julgamento conjunto dos RE 592.905 e RE 547.245, de relatoria do Min. Eros Grau, que tratou da

tributação do leasing pelo ISS. Entendeu-se que há três modalidades de leasing, sendo que no leasing financeiro e no leaseback prevaleceria o serviço de financiamento, sujeitando essas operações à incidência do ISS. Já no leasing operacional, prevaleceria o aspecto da locação e não caberia incidência do ISS, pois não haveria obrigação de fazer e sim de dar. Importante registrar que se consignou a irrelevância de, ao final, do leasing haver opção de compra pelo arrendatário, pois o importante seria o que prevalece e, no leasing financeiro e leaseback predominaria o financiamento. Estes julgados são emblemáticos, pois foi a primeira vez que o STF adotou um conceito jurídico mais amplo de serviços (ver o que prevalece nas operações mistas/complexas).

Em 2010, foi aprovada a Súmula Vinculante nº 31 que destaca a inconstitucionalidade da incidência do ISS nas locações de bens móveis. Aqui importante pontuar que, ao que tudo indica, essa Súmula Vinculante permanece vigente, mas ela só se aplica nos casos de locação pura e simples e não nos casos de operações complexas/mistas.

Em 2016, houve o julgamento de que trata a presente análise – RE 651.703 (Tema 581), de Relatoria do Min. Luiz Fux, no qual se entendeu que, nas operações de plano de saúde, prevaleceria obrigação de fazer (negociação com laboratórios, médicos, manutenção de rede conveniada) e não de dar (reembolso seria excepcional), cabendo, assim, a incidência do ISS. Na ocasião, a maioria dos ministros defendeu a adoção de um conceito jurídico de serviços mais amplo, tendo os votos de Fux e Barroso ido além e adotado o conceito econômico de serviços.

Em 16 de junho de 2020, no plenário virtual, foi julgado o RE 603.136, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, que assentou a incidência do ISS sobre as franquias, que são operações mistas/complexas e prevaleceria a cessão de direito de uso da marca sobre os demais itens, cabendo, assim, a incidência do ISS. Adotou-se, desse modo, um conceito jurídico mais amplo, tendo o Relator destacado que “a velha distinção entre as ditas obrigações de dar e de fazer não funciona como critério suficiente para definir o enquadramento do contrato de franquia no conceito de ‘serviço de qualquer natureza’, previsto no texto constitucional”, sem, contudo, ter rompido expressamente com a jurisprudência que restringe o conceito de serviço às obrigações de fazer do Direito Civil<sup>10</sup>. Em textual:

---

<sup>10</sup> Confira-se, também, voto do Min. Marco Aurélio no RE franquias: “*Não houve, a meu ver, inequívoca superação do modelo civilístico, na contramão do entendimento tradicionalmente construído pelo Supremo. A despeito de referir-se à construção de compreensão elasticada quanto ao alcance do conceito de serviço,*

“Entretanto, como as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde foram consideradas de natureza mista (isto é, englobam tanto um “dar” quanto um “fazer”), não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar. Pode-se assentar, contudo, que, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal, o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar”.

Todavia, o voto do ministro Alexandre de Moraes no RE franquia indica que aquela jurisprudência que deu ensejo a uma súmula vinculante teria sido superada e o STF estaria adotando um conceito econômico de serviços e não um conceito jurídico mais elástico:

“Conforme registrado pelo ilustre Relator, num primeiro momento, a jurisprudência desta CORTE sinalizou que o conceito de serviço referia-se apenas a obrigações de fazer. Essa ideia está claramente presente na Súmula Vinculante 31 (É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis). Em assentada posterior, esta SUPREMA CORTE, no julgamento do RE 547245, rel. Min. EROS GRAU, Tribunal Pleno, DJe. 5/3/2010, em que se discutia a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil, deu interpretação mais larga ao conceito de serviço. (...) Posteriormente, nos autos do RE 651703, Rel. Min. LUIZ FUX, julgado sob o rito da repercussão geral (Tema 581), o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL reafirmou a *interpretação ampliativa do termo serviço*: “21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”. (gn).

Porém, essa concepção econômica de serviços constou de apenas dois votos do RE do plano de saúde (do Relator e do Min. Roberto Barroso<sup>11</sup>), enquanto os demais

---

a sempre ilustrada maioria concluiu figurar, no núcleo do negócio entabulado entre operadora de plano de saúde e usuário, obrigação de fazer alusiva à disponibilização de rede credenciada e garantia da cobertura de sinistros ao contratante, e não situação de contrato de seguro, como por mim assentado. *Mesmo que se diga haver o Tribunal conferido interpretação ampliativa ao vocábulo “serviço” contido no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal, articular com a completa superação da óptica relativa à necessidade de demonstração de um fazer a respaldar a incidência do ISS é passo demasiado largo.* Do contrário, como justificar a permanência, até os dias de hoje, da eficácia do enunciado vinculante nº 31 da Súmula do Supremo? (gn).

<sup>11</sup> Confira-se excerto do voto do Ministro Barroso: A amplitude semântica do termo “qualquer natureza” parece denotar a intenção do constituinte de incluir todas as atividades empresariais cujos produtos tenham características semelhantes a serviços e que não estejam englobadas no conceito de serviço de comunicação e serviço de transporte interestadual ou intermunicipal (tributáveis pelo ICMS, nos termos do art. 155, II, CF/88) ou serviços financeiros e securitários (tributáveis pelo IOF, nos termos do art. 153, V, CF/88). *Em*



ou não se pronunciaram expressamente, ou se ativeram, de uma ou outra maneira, ao conceito de serviço como obrigação de fazer e admitiram a tributação com base em um conceito jurídico mais amplo de serviços (contemplando os casos em que prevalece obrigação de fazer nas operações mistas/complexas). Essa análise foi, inclusive, feita expressamente pelo Relator Min. Luiz Fux quando da análise dos primeiros embargos de declaração opostos. Confira-se:

“E aqui tomo a liberdade de fazer um importante esclarecimento em respeito à confiança que se espera da atuação judicial. Apesar de ressaltar o meu ponto de vista pessoal durante o julgamento de mérito, no sentido de que a classificação dicotômica entre “obrigação de dar” e “obrigação de fazer”, com o pretense objetivo de recortar a realidade econômica em duas categorias estanques, possui cunho eminentemente civilista e não corresponde à classificação efetuada pelo constituinte ao atribuir competências aos entes federados, assumo que essa não foi a ratio decidendi de todos os votos proferidos na sessão de 29/09/16. Esse é o principal ponto que denota a não superação ainda do precedente do RE 116.121 (...)

Não obstante, essa opção clara pela superação completa da classificação civilista não foi debatida pela Corte e não representa a posição externada pela maioria dos Ministros presentes à sessão de julgamento de 29/09/16. Por isso, digo que o Colegiado entendeu que prevalece no caso o elemento inerente ao “fazer”, devido às características específicas dos contratos de assistência privada à saúde celebrados pelas operadoras de planos de saúde, de natureza complexa”. (gn).

Aqui é relevante destacar que, embora o STF tenha adotado um conceito mais amplo de serviços, isso não significa que ele admite a tributação de qualquer atividade econômica como serviço nem mesmo aquelas que ficariam isentas de qualquer exação caso não fossem tributadas pelo ISS, como, por exemplo, a locação pura de bens móveis (desacompanhada de prestação de serviços) continua sendo entendida como obrigação de dar e, por isso, não admite incidência do ISS. Houve, inclusive, veto presidencial tendo como fundamento o entendimento do STF quando tentaram incluir a locação de bem móvel na lista anexa à LC 116/03.

---

outras palavras, excetuando as atividades em que o constituinte determinou a incidência de ICMS ou IOF, todas as demais que envolvam a prestação de uma utilidade com elementos de um serviço devem ser tributadas pelo ISS. (...) Em segundo lugar, o perfil constitucional do conceito de serviço é necessariamente intermediado por uma definição legal. Vale dizer: a Constituição determinou que os contornos jurídicos do serviço de qualquer natureza deveriam ser delimitados por lei complementar específica”. Admitiu, ainda, na linha do conceito econômico de serviço, a incidência do ISS sobre atividade que não caracterizasse serviço apenas para não haver vazio constitucional.

Portanto, a Súmula Vinculante nº 31 permanece em vigor e, embora o STF venha flexibilizando o conceito de serviço (adotando um conceito jurídico mais amplo), a Corte ainda procura verificar se há uma obrigação de fazer, não tendo, diferentemente do exposto pelo Ministro Alexandre de Moraes, passado a adotar a concepção econômica de serviços. Assim, a maioria do STF não admite a tributação de atividades econômicas que não se enquadrem como serviços apenas para evitar que fiquem isentas de qualquer tributação.

Também é válido citar que, no RE 605.552/RS (Tema 379), que tratou da incidência do ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda e da incidência do ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira, a maioria dos ministros entendeu se tratar de operação mista e prevaleceria serviço nos medicamentos feitos sob encomenda pelas farmácias de manipulação por enquadrarem-se no item 4.07 da lista anexa à LC nº 116/03 enquanto que prevaleceria mercadoria nos medicamentos de prateleira destinados ao público em geral, de modo similar à diferenciação feita em relação aos softwares no precedente RE 176.626/SP, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, DJ de 11 de dezembro de 1998.

Cabe aqui uma crítica ao dever de coerência, pois o Ministro Toffoli, relator da ADI 5659/MG<sup>12</sup> referente à tributação de softwares adotou *ratio decidendi* diversa da adotada no RE 605.552<sup>13</sup>, não fazendo a distinção segundo o critério funcional e entendeu que sempre incidirá ISS no caso dos softwares independentemente de ser sob encomenda ou de prateleira em razão da natureza jurídica do bem (critério ontológico). Ambos julgados são de sua relatoria e com espaço de tempo mínimo entre eles.

Também foi possível visualizar a adoção de uma interpretação histórica legislativa por parte de dois ministros (Fachin e Gilmar Mendes). *É relevante, independentemente de qual tributo incidirá nos casos apreciados, estabelecer balizas uniformes e coerentes a fim de garantir certa previsibilidade aos jurisdicionados e construir um sistema sério de precedentes calcado na segurança jurídica e na isonomia*<sup>14</sup>.

---

<sup>12</sup> Julgamento encerrado em 23/02/2021.

<sup>13</sup> DJ 06/10/2020.

<sup>14</sup> Em aula do PJT, Ricardo Almeida sustentou, com razão, ser importante ter uma previsão no Regimento Interno do STF exigindo que seja trazido um histórico dos precedentes no caso a ser julgado e a reunião de todas as ações correlatas pendentes para julgamento em conjunto.

A título de exemplo, sugerem-se os seguintes critérios: (i) o que prevalece na cadeia produtiva (o que é principal – atividade-fim e o que é acessório – atividade-meio)<sup>15</sup>; (ii) a finalidade pretendida pelo credor da obrigação (comercializar em série – mercadoria ou obter um serviço individualizado – também denominado de critério funcional); (iii) destinatário é ou não consumidor final (se não for – seria mais tendente a ser mercadoria); e (iv) a interpretação histórica legislativa (verificar vontade do legislador) para saber se é possível interpretação extensiva do item da lista.

Do exposto, verifica-se que, inicialmente e por vários anos, o STF adotou o conceito econômico de serviços. Em 2001, por ocasião do RE 116.121, realizou o *overruling*, passando a adotar o conceito jurídico de serviços. A partir de 2009, nos julgamentos dos RE do leasing, passou a adotar conceito jurídico mais amplo de serviços, admitindo a tributação pelo ISS da totalidade do negócio jurídico nas operações mistas, posição esta chancelada no RE de plano de saúde, franquias, farmácia de manipulação e na ADI que apreciou tributação de software. Em 2010, foi aprovada a Súmula Vinculante 31 que permanece em vigor, pois somente se aplica para operações puras de locação. Até porque, como visto, o STF ainda não adota conceito econômico de serviços (sendo esta posição defendida apenas pelo Barroso e pelo Fux), pois a maioria dos demais Ministros buscam avaliar se há obrigação de fazer nos moldes do Direito Civil. Então, não basta ter previsão na lista anexa à LC 116/03 para incidir ISS sobre totalidade da operação porque esta pode revelar-se inconstitucional se afrontar o conceito ontológico de serviço previsto na CF/88 que, segundo o STF, seria o conceito jurídico mais amplo nas operações mistas (o que prevalece na cadeia produtiva).

#### IV. CONCLUSÃO

Diante do exposto, entende-se que, na interpretação constitucional dos conceitos que definem competências tributárias, em razão da modernidade e das relações cada vez mais complexas, há de admitir, como tem feito o STF, uma certa elasticidade

---

<sup>15</sup> Na ADI nº 4.389/DF-MC, cujo Relator foi o Ministro Joaquim Barbosa, a Corte deu interpretação conforme ao subitem 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, decidindo pela incidência do ICMS sobre as operações de industrialização por encomenda de embalagens, ainda que a composição gráfica faça parte do processo produtivo, quando destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Naquele caso, todavia, o objeto principal do contrato era a produção e a entrega de embalagens com tais e quais características, e não o serviço gráfico.

aos conceitos constitucionais como o de serviço (de modo a abranger operações mistas/complexas) não contemplando apenas obrigação de fazer prevista no Código Civil.

Contudo, nos parece que não se pode adotar conceito econômico de serviço sob pena de ampliá-lo em demasia e causar insegurança jurídica, pois o entendimento acerca desse conceito seria construído pelo Judiciário e não pelo Legislativo e, infelizmente, como visto, o atual sistema de precedentes brasileiro ainda não pode ser considerado como sério.

Ademais, embora o STF venha caminhando para um pensamento mais tipológico e aberto, não tem, de outra via, buscado estabelecer critérios objetivos em situações recorrentes como é o caso da tributação das operações complexas. Ressalte-se que os parâmetros aqui sugeridos foram obtidos a partir da própria análise da jurisprudência do STF, quais sejam: (i) o que prevalece na cadeia produtiva (o que é principal – atividade-fim e o que é acessório – atividade-meio)<sup>16</sup>; (ii) finalidade pretendida pelo credor da obrigação (comercializar em série – mercadoria ou obter um serviço individualizado – também denominado critério funcional); (iii) destinatário é ou não consumidor final (se não for – seria mais tendente a ser mercadoria); e (iv) interpretação histórica legislativa (verificar vontade do legislador) para saber se é possível interpretação extensiva do item da lista.

Na verdade, ao revés, o que se verifica é que não há essa preocupação e cuidado por parte dos Ministros, conforme se percebe nos seguintes casos: (i) há votos dizendo que o entendimento da Corte Suprema mudou acerca do conceito constitucional de serviços quando, de fato, ainda não se poderia ter tal afirmação com segurança diante da análise do voto de outros ministros; (ii) não é colocado com clareza se o entendimento adotado importa ou não em superação de Súmula Vinculante sobre o tema (foram necessários embargos de declaração para Fux esclarecer a questão e esta foi dita como superada por Alexandre de Moraes e dita como mantida por Gilmar Mendes no mesmo julgamento); (iii) os Ministros utilizam argumentos consequencialistas ao extremo (“vazio constitucional”) enfraquecendo as teses jurídicas e que em nada contribuem para entendimento da fundamentação a ser adotada em casos análogos; (iv) faltam com a

---

<sup>16</sup> Na ADI nº 4.389/DF-MC, cujo Relator foi o Ministro Joaquim Barbosa, a Corte deu interpretação conforme ao subitem 13.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003, decidindo pela incidência do ICMS sobre as operações de industrialização por encomenda de embalagens, ainda que a composição gráfica faça parte do processo produtivo, quando destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Naquele caso, todavia, o objeto principal do contrato era a produção e a entrega de embalagens com tais e quais características, e não o serviço gráfico.



coerência – raciocínio desenvolvido pelo Ministro Toffoli no RE da farmácia de manipulação (critério funcional-finalidade pretendida) é diverso do adotado na ADI dos softwares e tudo isso ainda é agravado em razão da falta de debates no Plenário Virtual.

Também, como já dito, não foi enfrentada claramente a questão da superação ou não da Súmula Vinculante n. 31. Entretanto, a partir da análise das *ratio decidendi* dos votos recentes proferidos no STF, parece que não foi superada, sendo aplicável aos casos de locação pura porque a maioria dos ministros ainda parece adotar apenas um conceito jurídico mais amplo de serviços nas operações mistas, mas não adotam um conceito econômico de modo a admitir a tributação de locação de bens móveis como serviço.

Portanto, nesse cenário de mudança para um pensamento mais tipológico, aberto e aderente, em grande medida, à complexidade das relações jurídicas modernas, é urgente que se o STF se preocupe em estabelecer critérios nesses casos de operações mistas de forma a assegurar a estabilidade e a segurança jurídica do sistema de precedentes brasileiro. A Corte Suprema, deve, ainda, sempre que possível, implementar debates, ouvir as partes em sustentação oral, fixar premissas claras, citar precedentes correlatos, expor se o julgamento levou ou não à superação de entendimentos anteriores, reunir os feitos idênticos ao invés de trazer informações imprecisas em votos que mais confundem do que esclarecem sobre o entendimento da Corte, dificultando a previsibilidade sobre o entendimento a ser adotado em casos análogos.

***Revista  
Trimestral  
do PJT  
1ª Edição***

PJT