

# *Revista do PJT*

nº2 2021

Coordenadores:

Fábio Fraga  
Luciano Gomes Filippo  
Diogo Ferraz  
Rafael Alves dos Santos

**PJT** | Projeto  
Jurisprudência  
Tributária

em parceria com:



# Revista 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 Autônoma 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.

## Colaboradores:

Guilherme Chambarelli  
Rodolfo Junqueira

## 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 Monguilot  
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

<b>1. CRIMINALIZAR O NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS: ANÁLISE DA COERÊNCIA E DA CONSISTÊNCIA DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL</b> <i>Ariane Costa Guimarães e Pamela Larissa Miguel Gottardini</i> .....	4
<b>2. O TOQUE DE SURREALISMO NA COBRANÇA DE ICMS SOBRE A VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA DOS COMBUSTÍVEIS</b> <i>Bruna Ramos e Fabio Silva Alves</i> .....	18
<b>3. JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 598.677 (TEMA Nº 456) PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF: CONSEQUÊNCIA AO ESTADO DE SÃO PAULO</b> <i>Bruno Romano</i> .....	32
<b>4. ANÁLISE DOS RECENTES PRECEDENTES DO STF SOBRE O ISS: CONCEITO DE SERVIÇO E TAXATIVIDADE</b> <i>Fernanda Ramos Pazello e Mariana Brandão Fantini</i> .....	43
<b>5. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE O LIMITE APLICÁVEL À APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A TERCEIROS</b> <i>Hugo Schneider Côgo e Beatriz Pravato Roldi</i> .....	58
<b>6. LEI COMPLEMENTAR E FLUXO DE POSITIVAÇÃO: UMA ANÁLISE DE RECENTE JURISPRUDÊNCIA DO STF</b> <i>Leonardo Aguirra de Andrade e Caio Cezar Soares Malpighi</i> .....	70
<b>7. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 796.376/SC E A EXTENSÃO DE IMUNIDADE QUANTO AO ITBI PREVISTO NO ARTIGO 156, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL</b> <i>Luiz Felipe Centeno Ferraz e Natalie Matos Silva</i> .....	86
<b>8. SUPERAÇÃO DA CLÁSSICA DICOTOMIA ENTRE OBRIGAÇÃO DE DAR E DE FAZER PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ISS? ANÁLISE DO JULGAMENTO DA ADI 3142 E SUAS IMPLICAÇÕES</b> <i>Marcos Correia Piqueira Maia e Gabriela Maciel</i> .....	97
<b>9. ISENÇÃO DO IRPF EM RAZÃO DE DOENÇA GRAVE SÓ VALE PARA APOSENTADOS? – ANÁLISE DE ADINº 6025</b> <i>Micaela Dominguez Dutra</i> .....	110
<b>10. O TEMA 1049 DO STJ: SUCESSÃO EMPRESARIAL POR INCORPORAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS Nº 392 DO STJ</b> <i>Rafael Alves dos Santos e Thiago Gualberto de Oliveira</i> .....	120
<b>11. COEXISTÊNCIA DOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS E O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE MEDIANTE “APELO AO LEGISLADOR” NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 607.642 / RJ</b> <i>Raquel Maluf</i> .....	129

# CRIMINALIZAR O NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS: ANÁLISE DA COERÊNCIA E DA CONSISTÊNCIA DA DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

## ARIANE COSTA GUIMARÃES

Sócia do Mattos Filho Advogados, Co-fundadora do Elas Pedem Vista, Mestre e Doutora em Direito e Políticas Públicas Fiscais, Professora de Direito Tributário no UniCeub, foi visiting researcher em Georgetown, Vice-presidente da Comissão de Reforma Tributária da OAB/DF, Vice-presidente do Comitê de Legislação da Câmara Americana de Comércio (AMCHAM), Vice-presidente da ABATDF.

## PAMELA LARISSA MIGUEL GOTTARDINI

Sócia do Mattos Filho Advogados, Bacharel em Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie,

Especialização em Direito Tributário, Universidade Presbiteriana Mackenzie. Atuação em consultoria e contencioso focados em tributação indireta e de comércio exterior. Atuação em projetos de estruturação tributária de novos negócios e/ou sua expansão em diversos segmentos de negócio (tecnologia, infraestrutura, varejo, dentre outros), assessoria em benefícios fiscais e em temas de tributação indireta e comércio exterior perante agências reguladoras e/ou órgãos governamentais (Ministérios, CONFAZ, CAMEX, Agências, etc.), além de consultoria em investimentos em operações de M&A.

## 1. INTRODUÇÃO

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o Recurso Ordinário em Habeas Corpus (RHC) 163.334, definiu que o não recolhimento do ICMS próprio declarado, de forma contumaz e com dolo, seria crime de apropriação indébita tributária, nos termos do artigo 2º, II da lei 8.137/1990, passível da imposição de pena de detenção de 06 meses a 02 anos e multa.

Muito se tem discutido acerca da decisão, seja com relação ao seu alcance para os demais casos de não recolhimento, ao seu acerto, do ponto de vista pragmático e, também, da coerência e da consistência da diretriz definida pelo STF.

Inclusive, em função da ausência de regra clara a ser extraída do aludido precedente, praticamente todos os *amici curiae* credenciados no caso opuseram embargos de declaração a fim de obterem provimento jurisdicional que efetivamente trouxesse orientação capaz de se acomodar ao ordenamento jurídico e aos próprios precedentes da Corte. Aguarda-se a análise desses embargos de declaração quando da confecção deste artigo.



Desse modo, o objetivo deste ensaio é contextualizar a decisão do STF, a partir do histórico do processo, marcar a evolução da jurisprudência sobre o tema e, ao final, identificar como esta nova orientação tem sido aplicada a fim de que seja possível trazer este panorama ao STF e, ao fim e ao cabo, a Corte possa se valer dessas informações para apreciar os embargos de declaração de modo a trazer mais previsibilidade ao campo de sua aplicação, assegurando coerência e consistência ao precedente sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS.

## **2. REFLEXÕES SOBRE A FORMAÇÃO DE PRECEDENTES.**

Para demonstrar as categorias operacionais a serem empregadas na análise de precedentes proposta, é importante tecer algumas considerações a respeito.

A teoria dos precedentes é construída para assegurar segurança jurídica aos tutelados, proporcionando previsibilidade do resultado do julgamento, uniformidade de tratamento dos jurisdicionados e afastamento da possibilidade de decisões individuais diferentes das estabelecidas nos precedentes.

A previsibilidade é inerente ao equilíbrio das relações humanas, não sendo possível imaginar uma sociedade política, social e economicamente organizada sem esse pressuposto. Como uma constante social, a previsibilidade deve estar presente no direito, sob pena de submetê-lo a quem o poderia manipular e, assim, imprimir irracionalidades na distribuição da justiça e abrir campo para desvios e inclusive para a corrupção.

O controle pelo jurisdicionado das decisões judiciais é feito pela justificação imprimida na própria decisão. Para explicar esta justificação e o ônus argumentativo, é importante dizer que a concretização da norma se dá em duas oportunidades: a primeira no plano de validade, em que a norma é justificada; a segunda à aplicação dessa mesma norma, sendo que seria impossível refletir sobre ela sem a demonstração de seu contexto concreto de aplicabilidade. A validade liga-se à aplicação por meio da universalização das normas, sendo que, em situações distintas, a norma é formada não apenas pelo discurso de validade, mas também pelo de justificação e aceitação no campo de sua aplicação.

Para a fundamentação de uma decisão, deve ser posta uma regra universal e cada decisão deve se alinhar a uma regra universal. Assim, em todo sistema jurídico e do Estado de Direito, é requisito axiomático da justificação da decisão judicial a

utilização de uma norma universal, ou seja, uma norma aplicável a todas as circunstâncias similares à examinada.

A aplicação da norma seria antecipada pela justificação, já que a sua validade se ancora na universalização (aceitação de sua validade pelos interlocutores). Isso não significa que a atividade judicante não leve a uma única resposta correta, pois a norma, considerada o resultado da atividade de cotejar texto com realidade, não se demonstra, mas se justifica. Assim, uma decisão judicial não é justificada somente pelo seu emissor ou seu avaliador a considerarem objetivamente correta, na medida em que não há correição em si mesma no direito. Esta completude e racionalidade da decisão judicial comumente é obtida com a demonstração pragmática, procedimental, ou com alusão a debates anteriores sobre o mesmo tema jurídico.

E, neste contexto, é importante dizer que a fundamentação das decisões judiciais se apoia nas convicções morais presentes no cenário político e econômico em que estão inseridas – sendo isso o que está em questão quando há dúvidas sobre a decisão correta. A tarefa do intérprete, assim, é de ordem argumentativa, incumbindo ao juiz oferecer razões que demonstrem a compatibilidade do seu posicionamento com os princípios moralmente compartilhados pela coletividade, além dos elementos apresentados pelas partes e interessados ao processo judicial.

A universalidade diz respeito ao compartilhamento do significado da premissa geral. A decisão será universalizada se atribuir sentido aos termos de modo que, dadas as mesmas circunstâncias, eles possam ser reproduzidos. Também explicita que os juízes, para formularem a decisão correta, devem considerar as consequências normativas dela decorrentes, em contraponto às demais possíveis soluções no caso concreto.

É neste ponto que se insere o contexto da coerência de uma decisão, pois tem como pano de fundo a ideia de igualdade e diálogo com a consistência. Enquanto a consistência é a inexistência de contradição entre duas ou mais regras, a coerência é a compatibilidade axiológica entre duas ou mais regras, todas justificáveis em vista de um princípio comum.

Ser coerente é importante por dois motivos: permite a compreensão das normas e do sentido atribuído à norma, bem como estabelece uma relação entre elas. Nesse mesmo sentido, é relevante a distinção entre a coerência normativa e a coerência narrativa. Enquanto a coerência normativa se exprime quando integrados os princípios e os valores, a coerência narrativa é observada quando há elo entre os eventos narrados

passados e presentes. Ambas as perspectivas da coerência refletem o ideal de sistematicidade da ordem do direito.

Dito isto, a função do Supremo Tribunal Federal, mais do que apenas expor o sentido das normas constitucionais e efetivar o controle de constitucionalidade das leis e de ajustar as sentenças a este rol sistêmico constitucional, também deve sopesar as consequências das suas decisões em dois aspectos principais: a clareza do direito, para que as suas diretrizes sejam reconhecidamente cristalinas para a aplicação pelos demais operadores do direito, bem como a manutenção de uma ordem jurídica lógica e coerente.

E, nesse aspecto, deve-se notar que as decisões e consequente interpretação das normas de direito podem ser fundamentadas não apenas na norma de direito cuja aplicação é discutida, mas em elementos morais, políticos, econômicos ou sociais.

Assim, mesmo diante de uma decisão que traga carga moral evidente em seu bojo, a coerência deve ser explicitada, mencionando-se o contexto moral que impulsiona o juiz. Assim, ou bem se admite a possibilidade de o juiz enfrentar questões que demandem incursão em outras esferas do conhecimento, como a política ou a economia, por intermédio de auxiliares experts, ou, ao contrário, este mesmo elemento continuará a permear a decisão judicial, sem deixar, no entanto, de poder ser confrontado, gerando um verdadeiro axioma às avessas no campo, um arbítrio.

Passa-se, então, ao momento da superação dos julgados, o que é perfeitamente possível, desde que haja uma nova justificação. Na aplicação da moral aos litígios, é tratada a questão da “derrotabilidade” dos precedentes, sendo que, pela coerência, o processo de inserção da exceção no interior da regra jurídica impõe o fenômeno da universalização, a partir da qual o julgamento singular se torna paradigmático e referência e modelo aos próximos julgamentos.

A consistência, por seu turno, relaciona-se à característica do julgamento que ocorre por meio de fundamentação diversas e variadas, compartilhadas no ambiente coletivo. Na verdade, o judiciário precisa buscar razão para além de suas visões pessoais; afinal, a Constituição não é simplesmente um espelho por meio do qual é possível enxergar aquilo que se tem vontade.

Estes são, portanto, os limites e os paradigmas de atuação jurisdicional constitucional, de modo que os julgamentos da Suprema Corte devem ser pautados pela coerência formal e material, seja para que suas decisões sejam universalizáveis, seja para a coerência conceitual dos termos linguísticos envolvidos nas discussões. Além

disso, devem homenagem à consistência, que se refere à fundamentação densa e explícita dos aspectos que ensejaram a tomada da decisão, a fim de que ela seja replicável.

A relevância do estabelecimento desses critérios é objetiva, já que, como salientado, a ausência de coerência e consistência da decisão pode levar a distorções na aplicação da norma, falta de previsibilidade das relações jurídicas e, num cenário agravado, a inequidades.

Dito isto, passa à análise do caso concreto objeto de estudo.

### **3. O RECURSO EM HABEAS CORPUS 163.334: O DIA EM QUE O NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS PRÓPRIO, DE FORMA CONTUMAZ E DOLOSA, SE TORNOU CRIME PELO STF**

No caso específico, os Pacientes foram acusados, em Santa Catarina, da prática do ilícito penal positivado no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/1990 (“apropriação indébita tributária”) pelo não recolhimento de ICMS próprio informado nas Declarações de Informações do ICMS e Movimento Econômico (DIME) em períodos compreendidos entre 2008 a 2010.

Sobreveio sentença que absolveu sumariamente os Pacientes por considerar atípica a conduta de não recolhimento do ICMS próprio devidamente declarado às autoridades fiscais, entendendo-se tratar de mero inadimplemento tributário, conforme a jurisprudência então prevalecente.

O Ministério Público interpôs recurso de apelação e o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina deu-lhe provimento, pois, segundo a Corte, declarado o tributo pelo sujeito passivo nas DIMEs, era seu dever o recolhimento dos valores aos cofres públicos. O inadimplemento do ICMS declarado, neste caso, caracterizaria crime de apropriação indébita tributária, nos termos do artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/1990.

A Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina impetrou Habeas Corpus perante o Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual foi autuado sob o nº 399.109. Em razão de divergência existente entre as turmas do STJ sobre a matéria, o Ministro Rogério Schietti Cruz à época suscitou questão de ordem a fim de que o feito fosse analisado pela Terceira Seção daquele tribunal, na condição de *leading case*.

A Terceira Seção decidiu, por maioria, pela manutenção do acórdão proferido pelo Tribunal Catarinense, ou seja, pela subsunção da conduta de não



recolhimento de ICMS próprio devidamente declarado à norma do artigo 2º, inciso II da Lei 8.137/1990.

Importante destacar que, na ocasião, o único critério para definição da conduta do não recolhimento do ICMS próprio como crime foi o não recolhimento do ICMS, **de forma consciente**:

“o sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a **conduta dolosa** (elemento subjetivo do tipo), **consistente na consciência** (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial”.

Na sequência, a Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina manejou Recurso Ordinário em Habeas Corpus. O primeiro argumento deduzido para a reforma da decisão diz respeito ao fato de que a apropriação indébita tributária prevista no artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/1990, quanto ao ICMS, apenas restaria caracterizada nas hipóteses de substituição tributária, nas quais haveria tributo “cobrado”, o que não se verifica no caso do ICMS próprio, conforme precedentes.

Além disso, alegou a Defensoria Pública que o mero repasse do ônus econômico do ICMS próprio ao adquirente ou ao consumidor final não tem o condão de incluir o consumidor na relação jurídica tributária subjacente à obrigação originada a partir do fato gerador deste imposto. Afirma, também, que o mero inadimplemento de obrigação tributária não seria suficiente para caracterização de ilícito penal e que é indispensável a existência de conduta adicional ao inadimplemento que demonstre sua reprovabilidade, tal como fraude, omissão, prestação de informações falsas às autoridades fazendárias e outros ardis, na linha da orientação do Supremo Tribunal Federal (ARE 999.425 RG/SC).

Por maioria, o STF manteve o reconhecimento de criminalizar o não recolhimento de ICMS declarado, desde que a conduta seja dolosa, ou seja, com intenção de apropriação de valor do tributo, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas e factuais. Ou seja, o STF restringiu as hipóteses de a conduta mencionada ser capitulada como crime.

A tese fixada foi a seguinte: “*o contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990*”.

Para justificar a criminalização do não recolhimento do ICMS próprio, o relator, Ministro Luís Roberto Barroso, define que o não recolhimento do imposto destacado equivale a uma apropriação indébita, uma vez que o ICMS não compõe o patrimônio do sujeito passivo (o contribuinte de fato é o consumidor final). Neste sentido, deveria haver coerência jurisprudencial com o que foi definido no RE 574706 (Exclusão do ICMS da base do PIS e da COFINS). É que, como o valor do ICMS, segundo esse RE, não integraria o faturamento do sujeito passivo da obrigação tributária, tal valor não pode ser considerado patrimônio desse sujeito passivo. Assim, retê-lo injustificadamente seria apropriação indébita de um valor que pertence a terceiro, no caso, ao Estado.

Neste sentido, o tipo penal de apropriação indébita não seria aplicável apenas para a hipótese de não recolhimento do ICMS por substituto tributário, mas também do ICMS próprio. Segundo a Corte, a chamada sistematicidade do direito penal indicaria a adequação típica da conduta, na medida em que a lei não faz distinção entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo a cobrança do valor do tributo acompanhada da falta do respectivo recolhimento aos cofres públicos.

Além disso, objetivando traçar conexão com a intenção do legislador, o STF fez uma digressão histórica e demonstrou a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. Além disso, socorrendo-se do direito comparado, esta tipificação não seria uma característica brasileira, pois tipos penais assemelhados estariam presentes nas legislações da Itália, Portugal e Estados Unidos.

O Ministro Barroso esclareceu que não é qualquer não recolhimento do ICMS destacado a ser considerado crime, introduzindo, neste aspecto, dois elementos relevantes para a configuração da conduta como crime, o dolo específico de apropriação e a contumácia. Segundo afirmou, as autoridades policiais e ministeriais deverão demonstrar ilicitudes, tais como inadimplência reiterada, venda de produtos abaixo do preço de custo, criação de obstáculos à fiscalização, utilização de laranjas, ausência de tentativa de regularização da sua situação fiscal e encerramento irregular de atividade com abertura de outras empresas.

Em verdade, o inadimplente eventual é totalmente diferente do devedor contumaz, que faz da inadimplência tributária o seu modo de atuação, financiando-se

com este formato de estrutura e que recebe do consumidor, o contribuinte de fato, e atua de maneira predatória no mercado. É este contribuinte que deve ser alcançado pela tipificação criminal, não o inadimplente eventual que esteja passando por uma dificuldade financeira.

Houve a apresentação de argumento extrajurídico, abordado com profundidade pelo Ministro Luiz Fux, sobre o meio para combate à sonegação fiscal, “um dos grandes males do país”, segundo o Ministro. Pontua, ainda, que a sonegação prejudica os cofres públicos sete vezes mais do que a corrupção. Afirmou também que a sonegação viola o princípio constitucional da livre iniciativa e aumenta o custo-Brasil, uma vez que o sonegador consegue obter vantagem competitiva sobre os concorrentes e expulsar empresas que pagam os tributos corretamente do Brasil.

Na mesma linha, o Ministro Alexandre de Moraes afirmou que o Direito deve punir o que chamou de “planejamento tributário criminoso”, em que o contribuinte estrategicamente pensa em modos de não pagar tributo e não sofrer nenhuma sanção penal.

Após a publicação do acórdão, houve oposição de embargos de declaração pela Defensoria Pública, Ministério Público Estadual de Santa Catarina, SINDITELEBRASIL, FIESP, OAB Federal e ABAG. Em síntese, os argumentos endereçados dizem respeito à modulação de efeitos, eis que se trata de uma nova orientação do STF a respeito do assunto e, também, pelo fato de, em se tratando de crime, a irretroatividade deve ser garantia basilar a ser observada.

Além disso, a qualificação pela contumácia e pelo dolo específico de apropriação, segundo o Ministério Público, não seria necessária para a tipificação; por outro lado, também é endereçada a ausência de definição desses conceitos seja na decisão do STF, seja na própria legislação de mesmo nível hierárquico.

Nesse contexto, depreende-se a interpretação múltipla do que decidido pelo STF, diante da existência de diversos elementos não expressamente delimitados na decisão, o que pode gerar incerteza no campo de sua aplicação.

Os referidos embargos ainda aguardam apreciação, sendo possível que venham a trazer elementos adicionais a melhor delimitar a interpretação dada pela Corte aos conceitos adotados para conclusão de criminalização do não recolhimento do ICMS próprio.

#### **4. OS DESAFIOS DE INCONSISTÊNCIA, DE INCOERÊNCIA E DE CLAREZA DA DECISÃO PROFERIDA PELO STF NO RECURSO EM HABEAS CORPUS 163.334.**

Dado o contexto, o julgamento do STF carece dos atributos de um precedente, em especial consistência, coerência e clareza, senão na totalidade, mas no grau esperado de um julgamento que irradia efeitos em todo o território nacional.

De fato, quando se trata de ICMS próprio, ele incide sobre a circulação de mercadoria e o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, é aquele que promove a circulação da mercadoria. Nada obstante, o STF decidiu que, estando o valor do ICMS embutido no preço da mercadoria, o comerciante, no momento da exigência do valor desta mercadoria do consumidor final, também estaria cobrando o ICMS. Assim, ele passa a ser responsável pelo repasse do tributo ao Fisco e, caso não o promova, comete crime de apropriação indébita.

Assim, o STF efetivamente equipara o não pagamento do ICMS próprio à retenção de tributo pela fonte pagadora ou ao ICMS na modalidade de substituição tributária. Mas são institutos jurídicos diferentes do ICMS próprio, pois tanto na retenção como no ICMS-ST, o empresário ou o consumidor não são os contribuintes. Neste caso, o empresário, se não efetuar o repasse aos cofres públicos, estaria apropriando-se de valor que não lhe pertence. Em outros termos, o valor retido nestes casos não se incorpora ao patrimônio do empresário, mas figura como um agente depositante.

Diferente, como dito, é a situação do ICMS próprio, pois, aqui, o consumidor não tem relação com o Fisco. Este consumidor não possui sequer legitimidade para ajuizar ação de restituição, apenas suportando o encargo econômico do tributo no preço. O consumidor final não será, de modo algum, cobrado do ICMS próprio, por não ter qualquer relação jurídica tributária com o Estado.

Desse modo, este aspecto do julgamento apresenta incoerência com as premissas do direito tributário aplicáveis à situação.

A incoerência, no entanto, não diz respeito apenas a esta adequação do conceito do contribuinte do ICMS próprio. Há também incoerências sistêmicas com paradigmas da esfera penal.

Com efeito, como está expresso na tese definida pela Corte, a configuração do crime de apropriação do ICMS próprio depende da presença de dois elementos qualificadores, quais sejam, a contumácia e o dolo específico de apropriação indébita.



Sendo uma definição nova de tipo penal, a observância à irretroatividade deveria ter sido considerada pela Corte, quando da definição de sua diretriz jurisprudencial sobre matéria de direito penal material. A modulação de efeitos, assim, é essencial para harmonização da diretriz jurisprudencial em foco com os direcionais do injusto penal e a proibição de retroatividade, incidente também sobre essa atividade judicial constitutiva do tipo penal.

Além disso, a decisão sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS exige, para qualificação, a presença da contumácia e do dolo específico de apropriação. O precedente não delimita de forma clara o conceito e o aspecto material de tais categorias jurídicas.

Primeiramente, não há distinção clara da conduta praticada com fraude e do simples inadimplemento. Neste particular, está evidente na decisão do STF que o bem jurídico tutelado na Lei Federal nº 8.137/1990 não é a arrecadação tributária, mas a ordem tributária, a capacidade do Erário de avaliar e aferir o quanto lhe é devido por cada contribuinte.

No entanto, não se esclarece em que circunstâncias se estará diante de um mero inadimplemento ou de uma conduta qualificada como crime.

A simples existência de débitos tributários, que envolvam o questionamento recorrente pelo fisco de determinadas operações do empresário, seria suficiente para a tipificação? O valor envolvido nesses débitos tributários e o prazo de referido inadimplemento seriam elementos a serem considerados a reforçar essa tipificação? A existência de disputa tributária, no âmbito administrativo ou judicial, pelo empresário, seria elemento que poderia refrear esse entendimento ou, ainda assim, caberia a tipificação, cuja aplicação também deveria ser discutida pelo empresário até desfecho final relacionado à própria cobrança do indébito tributário?

Depreende-se que a resposta assertiva a essas questões ainda remanesce em discussão diante da ausência de delimitação clara quanto à conduta que seria tipificada como crime, o que pode gerar distorções e efeitos adversos na aplicação do precedente, inclusive, inequidades.

Outro elemento cuja conceituação é aberta no precedente da Corte é o dolo. Por dolo, pode-se entender a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o adimplemento do dever tributário, com a intenção cristalina de não o recolher.

No caso do ICMS próprio declarado e não pago, há uma declaração, o que é, em si mesmo, incompatível com o dolo, da vontade de apropriar. Ora, se a vontade

fosse se apropriar e ocultar, não se efetuaria o destaque na nota fiscal. O compartilhamento da informação com o Fisco, ao reconhecer o débito, é óbvio que não há dolo. Ou seja, em que situações este dolo específico de apropriação indébita estaria presente?

Há um outro elemento a ser considerado, este do ponto de vista pragmático, que não diz respeito à decisão em si, mas com a repercussão dos seus efeitos, ou seja, na aplicação da decisão judicial. Diz com a provocação no empresário de que a omissão da informação do ICMS devido na nota fiscal implicaria em um inadimplemento menos evidente do que a declaração. Ou seja, estar-se-ia diante de um incentivo à marginalização do empresário?

Além disso, a decisão trata de contumácia como elemento fundante do tipo penal da apropriação indébita. É sabido que o complemento de uma lei federal que discipline crime deve estar descrito numa norma de mesma envergadura. Atualmente, não há qualquer definição do que seja devedor contumaz no contexto da legislação federal. Ao contrário, a definição está presente em proposição legislativa que aguarda deliberação no Congresso Nacional.

Segundo o Projeto de Lei no. 1.646/2019, há dois critérios para a definição do devedor contumaz: a existência de débitos, em nome do devedor ou das pessoas físicas ou jurídicas a ele relacionadas, inscritos ou não em dívida ativa da União, de valor igualou superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais); e existência de débitos em situação irregular por período igual ou superior a um ano ou o crédito tributário que não esteja garantido ou com exigibilidade suspensa, observado o disposto no art. 206 do Código Tributário Nacional.

A legislação do Distrito Federal, por seu turno, disciplina devedor contumaz como aquele que se omitir habitualmente do cumprimento de obrigação relativa ao ICMS, no todo ou em parte, caracterizando conduta orientada a prejudicar a concorrência ou dificultar a satisfação do direito de crédito da Administração direta e indireta do Distrito Federal. Além disso, o contribuinte que se omite, em relação a cada estabelecimento ou profissional autônomo, do cumprimento de obrigação relativa ao ISS declarado em formato definido pela legislação, caracterizando conduta orientada a prejudicar a concorrência ou dificultar a satisfação do direito de crédito ou, ainda, quando a dívida no Distrito Federal for superior a 30% (trinta por cento) do patrimônio total da pessoa jurídica; ou 30% (trinta por cento) do faturamento anual declarado pela pessoa jurídica em formato definido pela legislação tributária do Distrito Federal.

Na legislação de São Paulo, o critério de devedor contumaz está embasado num período específico de não recolhimento de ICMS declarado: débito, inscrito ou não em dívida ativa, relativamente a 6 (seis) períodos de apuração, consecutivos ou não, nos 12 (doze) meses anteriores ou débitos de ICMS inscritos em dívida ativa, que totalizem valor superior a 40.000 (quarenta mil) UFESPs e correspondam a mais de 30% (trinta por cento) de seu patrimônio líquido, ou a mais de 25% (vinte e cinco por cento) do valor total das operações de saídas e prestações de serviços realizadas nos 12 (doze) meses anteriores.

Na Bahia, o devedor contumaz é aquele que esteja inadimplente com o recolhimento do ICMS declarado referente a 3 (três) meses, consecutivos ou alternados, de apuração do imposto ou débitos tributários inscritos em Dívida Ativa, sem exigibilidade suspensa, em valor superior a R\$500.000,00 (quinhentos mil reais), desde que ultrapasse 30% (trinta por cento) do seu patrimônio líquido ou 25% (vinte e cinco por cento) do faturamento do ano imediatamente anterior.

Já no Rio Grande do Sul, devedor contumaz é o que não recolhe o ICMS, sucessiva ou alternadamente, de 8 (oito) no período de 12 meses ou cuja dívida supere o valor a ser publicado em instruções editadas pelo Estado.

Da simples análise do conteúdo normativo destacado nesses Estados, há divergência flagrante quanto à conceituação e mesmo interpretação dos elementos que enquadrariam determinado contribuinte como devedor contumaz.

Ademais, destaca-se que referidos normativos existentes não trazem a clareza quanto aos elementos materiais que circundariam o conceito de devedor contumaz, pois não há segurança se os contribuintes que discutam seus débitos administrativa ou judicialmente estariam salvaguardados da aplicação dessa decisão ou, ao revés, estariam sujeitos aos efeitos dessa decisão de criminalização do não recolhimento do imposto.

Essa clareza é essencial, pois a consistência e a coerência da decisão do STF caso não observadas, poderão trazer efeitos adversos à aplicação do precedente, inclusive, no que se refere à violação de princípios essenciais à higidez do sistema, tais como segurança jurídica, previsibilidade das relações jurídicas, direito ao contraditório e ampla defesa.

Nesse contexto, de acordo com o direito fundamental de petição, contraditório e ampla defesa, o seu exercício não poderia implicar numa criminalização, pois se estaria a restringi-lo.

Enfim, notória falta de clareza da diretriz jurisprudencial e, adotando-se os conceitos hoje existentes, inconsistências da decisão.

Estes problemas estruturais de incoerência, de inconsistência e de falta de clareza do precedente podem ser aferíveis em decisões que se valeram da nova diretriz do STF sobre o assunto na tomada de decisão. A este respeito, é importante apresentar algumas decisões do STJ sobre o tema após o julgamento do STF.

No julgamento do Habeas Corpus 556.551, em 2020, o STJ capitulou como crime de apropriação indébita a conduta praticada de não recolhimento do ICMS declarado nos períodos de outubro a dezembro de 2012 e janeiro, maio, junho e agosto de 2013, no valor de R\$ 48.465,00. Este fato foi considerado como continuado, sem consistência mais profunda do porquê o dolo específico e a contumácia estariam presentes. Em verdade, o que se verifica é que o fundamento mais expressivo nas razões de decidir se refere ao fato de que o não recolhimento do ICMS próprio é enquadrado como apropriação indébita, sem atenção para as qualificações necessárias para o seu reconhecimento como crime.

Essa interpretação objetiva para a tipificação de determinada conduta como crime de apropriação indébita implica em verdadeiro desvio de interpretação, já que baseada na prescindibilidade dos elementos subjetivos, os quais, pelo contrário, são intrínsecos e indissociáveis nesse caso, devendo ser integralmente observados para a avaliação sobre a tipificação de determinada conduta como apropriação indébita.

Por seu turno, quando da apreciação do Agravo em Habeas Corpus 609.039, em 2020, o STJ também manteve a configuração do tipo penal. No caso concreto, a despeito das alegações de dificuldades financeiras que não teriam permitido o adimplemento do tributo (no valor total de R\$ 231.874,23), a parte não teria comprovado a existência de real obstáculo ao adimplemento, além de não ter arrolado testemunhas e deixado de apresentar evidências de falta de recursos à época para quitar suas obrigações perante os cofres públicos, o que reforça a presunção do dolo de sonegar o imposto.

Neste caso, o enquadramento do dolo foi feito por presunção, o que se trata de uma interpretação elastecida, numa primeira leitura, da diretriz do STF, mas que, pela falta de clareza, poderia ser extraída como solução possível.

De outra banda, no julgamento do Recurso Especial 1.865.750, houve absolvição do agente, tendo em vista que não recolher o tributo por três meses, nos meses de julho, agosto e outubro de 2011 não se enquadra, segundo o Relator, Ministro



Nefi Cordeiro, contumácia, além do fato de inexistir processo administrativo fiscal para apurar apropriação em períodos posteriores a esse lapso temporal.

## 5. CONCLUSÃO

Esses casos evidenciam que a ausência de apreciação desses aspectos e da delimitação clara dos conceitos adotados para a configuração do crime de apropriação indébita, por parte dos julgadores na formação deste precedente está implicando em interpretações distintas e alcances não refletidos pelo próprio Tribunal quando do julgamento do Recurso em Habeas Corpus.

Nesse passo, é importante reafirmar que a decisão do STF não é dotada de vinculação obrigatória, tratando-se de precedente persuasivo. No entanto, como o processamento do caso se deu com algum tipo de exposição, em especial pelo fato de ter havido audiência pública sobre o tema no STF, não se pode desconsiderar os efeitos deste julgado.

Isto pode ser relevante porque impediria os juízes de seguirem a orientação do STF, o que poderia gerar a não criminalização desta conduta, mas, de outra banda, pode significar uma carta em aberto para outros julgadores, diante da ausência de parâmetros objetivos e claros na criminalização destas condutas.

Destaque-se, inclusive, que referido precedente, apesar de não ser vinculante, vem sendo mencionado e invocado por uma série de autoridades policiais para instauração de inquéritos.

Feitas essas considerações, depreende-se que há ainda diversas arestas a serem preenchidas para que sejam asseguradas a coerência e a consistência a este precedente do STF sobre a criminalização do não recolhimento do ICMS, o que se espera, sejam endereçadas quando da apreciação dos embargos de declaração, especialmente para que sejam garantidas a segurança jurídica e previsibilidade ao campo de aplicação do precedente.

## **O TOQUE DE SURREALISMO NA COBRANÇA DE ICMS SOBRE A VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA DOS COMBUSTÍVEIS .**

### **FABIO SILVA ALVES**

Gerente Jurídico-Tributário na Ipiranga Produtos de Petróleo S/A; Professor em Cursos Profissionais; Membro da Comissão de Defesa do Contribuinte e Política Fiscal da OAB/RJ; Coautor e organizador do livro “Tributação na Distribuição de Combustíveis”, publicado pela editora Lumen Juris em 2018; Pós Graduado em Auditoria Tributária pela UFRJ; Pós Graduado em Direito Tributário pelo IBET; Graduado em Direito pela UFF; Graduado em Jornalismo pela UFRJ.

### **BRUNA RAMOS**

Advogada do Jurídico-Tributário na Ipiranga Produtos de Petróleo S/A; Coautora do livro “Tributação na Distribuição de Combustíveis”, publicado pela editora Lumen Juris em 2018; Pós Graduada em Direito Público pela Universidade Candido Mendes; Graduada em Direito pela PUC/RJ.

## **I - INTRODUÇÃO**

Não é de hoje que as Fazendas estaduais e os contribuintes que têm dentre suas atividades empresariais a distribuição e a venda de combustíveis discutem a “surreal” (v. “embasamento” jurisprudencial adiante) plausibilidade jurídica da cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS) nos casos conhecidos na prática jurídica como “perdas e ganhos” ou “sobras e faltas”.

Trata-se de operações nas quais são verificadas pequenas diferenças nos estoques dessas empresas, quando contrapostas às entradas e saídas, decorrentes das variações volumétricas a que estão submetidas as mercadorias por elas comercializadas. Se a divergência encontrada nas informações referentes a entradas e a saídas é “a menor”, há “perdas”. Se “a maior”, há “ganhos”. E é para esta última que, por óbvio, os órgãos de fiscalização e mesmo o Poder Legislativo dos Estados focam suas atenções.

Isso porque, de acordo com a posição das autoridades fiscais (e até legislativas), feito o levantamento quantitativo do estoque e identificando-se divergência

a maior de mercadorias – “menos” entradas X “mais” saídas –, estaria atestada a falta de recolhimento do ICMS. Sustentam, na maioria das autuações, que essa diferença seria resultado de saída de mercadoria desacompanhada do respectivo documento fiscal. Ou seja, as Fazendas estaduais têm efetivado esse tipo de cobrança, com base nas frequentes justificativas de omissão de entradas ou de saídas de mercadorias desacompanhadas dos respectivos documentos fiscais, havendo a “presunção” de falta de recolhimento de tributo.

Ocorre que, não há que se cogitar o nascimento da obrigação de pagar o ICMS quando da ocorrência de operações nas quais são verificadas pequenas diferenças nos estoques das empresas voltadas à atividade de distribuição e venda de combustíveis, decorrentes de variações volumétricas. E isso não apenas com fundamento em disposições legais jurídico-tributárias, mas também com base em questões regulatórias.

Assim, para esclarecer todas as questões relacionadas ao tema passaremos a identificar no presente artigo tanto as questões regulatórias como as tributárias que envolvem esse tipo de cobrança fiscal.

## **II – DOS ÍNDICES DE VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA ADMITIDOS COMO RAZOÁVEIS – QUESTÕES REGULATÓRIAS ATINENTES AO CASO .**

É rigorosamente natural que as mercadorias comercializadas pelas empresas atuantes na atividade de distribuição e venda de combustíveis estejam submetidas a peculiaridades físico-químicas, resultado de suas próprias essências. Dentre estas, está a dilatação volumétrica, consequência direta da variação de temperatura à qual estão submetidas, em especial quando dos seus armazenamento e transporte.

Ante essas e outras especificidades, coube à Administração Pública Federal a normatização da atividade, atualmente feita por meio da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP<sup>1</sup>), em observância ao artigo 177<sup>2</sup>, § 2º,

---

<sup>1</sup> Autarquia vinculada ao Ministério de Minas e Energia, cuja finalidade é "promover a regulação, a contratação e a fiscalização das atividades econômicas integrantes da indústria do petróleo, do gás natural e dos biocombustíveis (...)" (artigo 8º da Lei nº 9.478/97).

<sup>2</sup> Art. 177. Constituem monopólio da União:

(...) § 2º A lei a que se refere o § 1º disporá sobre:

(...) III - a estrutura e atribuições do órgão regulador do monopólio da União;"

inciso III, da Constituição de 1988. Vale lembrar que, antes mesmo da promulgação da atual Carta, os órgãos regulatórios federais já tinham a incumbência de normatizar o mercado de distribuição de combustíveis.

Nesse contexto, em respeito justamente a atos normativos editados por esses órgãos do passado e do presente é que as empresas que atuam em referido segmento, há tempos, encontram-se obrigadas a adquirir os produtos à temperatura de 20°C<sup>3</sup>. Em seguida, devem aliená-los à temperatura ambiente o que, em um país tropical como o Brasil, está em geral acima desse patamar. Logo, uma vez adquiridos e armazenados a 20°C e posteriormente distribuídos a temperaturas mais elevadas, é natural que tais mercadorias tenham sofrido os efeitos da dilatação volumétrica.

Diante desse cenário, esses mesmos órgãos regulatórios - dentre os quais, além da ANP, inclui-se, por exemplo, o Instituto Brasileiro de Petróleo, Gás e Biocombustíveis (IBP) - entendem como “razoáveis e admissíveis” índices de variação situados até o limite de 0,6% para destilados leves e médios, como é o caso da Gasolina e Diesel, e 0,4% para no caso de álcool etílico para fins combustíveis, com base nos seguintes documentos regulatórios:

✓ **OFÍCIO Nº 2910/SAB**, da lavra do Sr. César Antonio Gonçalves, Superintendente de Abastecimento da ANP, no qual resta expresso que **“estão sujeitos à expansão, contração e evaporação na estocagem”** em decorrência **“da temperatura ambiente, umidade relativa do ar, bem como dos meios e condições de movimentação e armazenamento”**, sendo que os seus percentuais de perdas e sobras considerados razoáveis pelo órgão regulador **“variam de 0,4% a 0,72%, em função do tipo do produto e de condições de movimentação e estocagem”**;

✓ **RESOLUÇÃO CNP (CONSELHO NACIONAL DO PETRÓLEO) Nº 07, DE 17 DE JUNHO DE 1969**, cujo artigo 9<sup>o</sup><sup>4</sup> assegura à distribuidora o direito à

---

<sup>3</sup> Após estudos procedidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia e pelo Conselho Nacional de Petróleo, o Ministério do Trabalho, Indústria e Comércio publicou, em 19 de fevereiro de 1959, editou a Portaria MTIC nº 27, que adotou a temperatura de 20° C como referência para a medição do petróleo e seus derivados. Posteriormente, a Resolução nº 6/1970 do Conselho Nacional do Petróleo - CNP, precursor da atual ANP - igualmente aprovou para o uso na comercialização dos derivados do petróleo a referência de 20° C. Quase três décadas depois, foi publicado o Decreto nº 2.705, de 03 de agosto de 1998, cujo artigo 3º definiu os critérios para cálculo e cobrança na produção de petróleo, estabelecendo, dentre outros, que a temperatura de 20° C é a aferível na "Condição Padrão de Medição". Por fim, o Ministério da Fazenda, através da Portaria nº 60, de 29 de março de 1996, trouxe previsão sobre o assunto em seu Item 1, constante das notas explicativas. Na mesma, consta que "os preços de venda do produtor quando por unidade de volume são tabelados considerada a temperatura ambiente de 20° C".

<sup>4</sup> **Art. 9º.** A distribuidora terá direito a ser ressarcida, a título de perdas por evaporação a manuseio na cabotagem, da importância correspondente a 0,6% (**seis décimos por cento no caso dos destilados leves e médios**), a 0,5% (cinco



restituição, a título de perdas por evaporação e manuseio na cabotagem, da importância correspondente a 0,6% no caso de derivados claros (gasolina, diesel, querosene) e 0,5% no caso de derivados escuros (lubrificantes);

✓ **PARECER DO INSTITUTO BRASILEIRO DE PETRÓLEO** - no qual é citada a Resolução CNP n.º 07/69 -, dispondo acerca dos percentuais de perdas aceitáveis no manuseio dos combustíveis derivados de petróleo e do álcool etílico, *verbis*:

**“Muito embora essas perdas ou diferenças possam sofrer pequenas variações entre empresas do mesmo setor de atividade, a literatura técnica especializada e a própria legislação do órgão regulador estipulam parâmetros para que tais perdas possam ser consideradas razoáveis, A PARTIR DA PROPORCIONALIZAÇÃO EM RELAÇÃO AO TOTAL VOLUMÉTRICO MOVIMENTADO EM DETERMINADO PERÍODO.**

**Assim é que entre outras disposições, a legislação então emanada pelo órgão regulador, entende como diferenças razoáveis aquelas situadas nos percentuais determinados, por exemplo, nas Portarias CNP n.º 07/69 (0,6% no caso de destilados leves e médios, como gasolina e diesel), e 14/82 (0,4% no caso de álcool etílico para fins combustíveis).** (sem grifos no original)

Assim, ao serem aferidas diferenças nos estoques das empresas, quando contrapostas entradas e saídas, dentro desses percentuais, os mesmos são tidos por “razoáveis e admissíveis”.

Todavia, ressalte-se que essa “razoabilidade” não se dá porque a legislação do Estado A, B ou C assim prescrevem. E sim porque, antes mesmo de qualquer discussão tributária, tais “percentuais tidos como razoáveis” estão previstos em atos normativos editados pelos órgãos federais competentes constitucionalmente<sup>5</sup> para tal.

Até porque, se prevalecesse o entendimento das Fazendas estaduais, as quais insistem na cobrança do ICMS mesmo em casos em que as diferenças nos estoques estão dentro dos limites regulatórios, as empresas teriam que optar:

(i) ou cumpririam a legislação regulatória federal, adquirindo produto a 20% C e alienando-o na temperatura ambiente, mas “descumpririam” a legislação estadual fiscal;

---

décimos por cento) no caso dos fundos e resíduos e a 0,35% (trinta e cinco centésimo por cento) no caso de óleos lubrificantes básicos. (grifamos)

<sup>5</sup> Essa previsão constitucional está explicitada justamente no artigo 177, I c/c §§ 1º e 2º, inciso III, já transcrito.

(ii) ou descumpririam a federal, não mais adquirindo a mercadoria a 20° e/ou vendendo-a na temperatura ambiente, ao ponto de que, do resultado desse “cálculo”, não mais haveria qualquer “diferença para mais ou para menos, entre a quantidade que foi base para retenção e a que foi efetivamente comercializada (...)”.

Como se trata de infundada encruzilhada fiscal, fato é que se o percentual de variação estiver dentro dos limites fixados, como razoáveis, pelos órgãos incumbidos de regular a atividade de distribuição de combustíveis - pautados, que são, em análises técnicas –, estará de acordo não apenas com as normas regulatórias, mas com a própria Carta Magna, por respeito, sobretudo, ao princípio da razoabilidade.

Diante desse cenário, não à toa, a existência dessa variação é reconhecida por todos os Estados da federação. Tanto é assim que, em 27.07.2015, foi editado o Convênio ICMS nº. 61/2015, acrescentando no Convênio ICMS 110/07 o Fator de Correção de Volume (FCV), com fins justamente de regradar, no âmbito estadual (via Convênio ICMS), as questões relativas à variação volumétrica causada em razão da aquisição do combustível a 20° C e sua posterior venda (pela distribuidora) a temperatura ambiente.

Ainda que altamente questionável quando contraposta ao princípio da legalidade – o qual se verá adiante –, fato é que foi a partir da incorporação do convênio às legislações estaduais é que os contribuintes passaram a ter a (questionável) obrigação<sup>6</sup> de considerar no cálculo da base de cálculo do ICMS a existência dessa variação.

Dito isso, resta claro que a previsão constante da legislação regulatória tende a gerar, por si só, diferenças volumétricas nas operações com combustíveis aqui descritas. Seja como for, conforme se analisará a seguir, independentemente da previsão regulatória dessas variações, as “consequentes” cobranças efetuadas pelo Fisco não encontram respaldo constitucional ou legal sob o ponto de vista tributário.

### **III – DA AUSÊNCIA DE LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE NA**

---

<sup>6</sup> Somente após a edição do Ato COTEPE nº 48/2015 é que as Distribuidoras de combustível passaram a ter a obrigação de registrar nos relatórios do Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis - SCANC o volume decorrente da variação de temperatura dos combustíveis.

## COBRANÇA DO ICMS SOBRE A VARIAÇÃO VOLUMÉTRICA – ATUAL ENTENDIMENTO DO STJ SOBRE O TEMA (RESP 1.884.431/PB).

De início, válido lembrar que, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88<sup>7</sup>, coube genericamente ao artigo 114 do Código Tributário Nacional (CTN) – recepcionado pela CF/88 com o *status* de lei complementar - conceituar o “fato (gerador) como o “aspecto material” da norma de incidência impositiva:

**Art. 114.** Fato gerador da obrigação tributária principal é a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (grifamos)

Igualmente em obediência ao comando constitucional, restou à Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, prever, em seu artigo 2º, as hipóteses de incidência do ICMS, ou seja, os aspectos materiais da norma impositiva desse tributo. Com destaque, para os fins da presente análise, ao inciso “I” do *caput*:

**Art. 2º** O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também:

I - sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

II - sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III - sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto

---

<sup>7</sup> **Art. 146-A.** Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

ao Estado onde estiver localizado o adquirente. (grifamos)

Assim sendo, o aspecto material da norma de incidência tributária, no tocante ao ICMS, se efetiva quando da concretização de algum dos fatos acima relacionados. Se não ocorrer qualquer das situações taxativamente previstas na norma geral (artigo 2º da LC nº 87/96), não nascerá a obrigação tributária. Nem, muito menos, o crédito e a sua conseqüente necessidade de pagamento. O que se aplica não só ao ICMS, mas a todos os tributos. Sem “considerações” ou “presunções”.

Ou seja, para que ocorra a obrigação do recolhimento de ICMS, é necessário que seja comprovada a existência dos critérios materiais para a cobrança do imposto<sup>8</sup>. Resumidamente, a incidência do imposto só vai ocorrer se, simultaneamente, se derem as seguintes situações:

#### **Incidência do ICMS = operação + mercadoria + circulação**

Assim, voltando para o caso da omissão de entradas ou saídas por conta da variação volumétrica, NÃO HÁ CONFIGURAÇÃO DE OPERAÇÃO MERCANTIL, afastando-se esse “fato”, da matriz constitucional do ICMS.

Em outras palavras, está-se diante, em verdade, de simples PROCESSO FÍSICO, não traduzido em fato gerador do ICMS.

Ademais, destaque-se que ainda que a variação volumétrica dos combustíveis possa resultar em conseqüências econômicas e/ou financeiras em favor da Fazenda Pública ou dos contribuintes, tal circunstância é irrelevante para fins de tributação do ICMS. Isso porque, o que vai determinar a sua incidência é a previsão legal, a qual, como visto, não existe (e nem poderia existir, diante da regra matriz do ICMS, acima analisada).

Ora, como se nota, o “ganho” decorrente das alterações de volume sofridas pelos combustíveis não serve para justificar a cobrança fiscal do ICMS, eis que tal hipótese não se encontra (e nem poderia) arrolada pela legislação vigente como sujeita à

---

<sup>8</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 12ª ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 13.



tributação deste imposto.

Logo, em síntese, a variação volumétrica dos combustíveis não encontra amparo dentre aquelas que suportam a incidência tributária do imposto em questão. Haverá tributação desse eventual “ganho”? Sim, seja pelo Imposto de Renda, seja por contribuições sociais, entre outros. Mas NÃO PELO ICMS, por total falta de previsão legal e de “descasamento” com a regra matriz desse tributo.

Não à toa, no âmbito do E. Superior Tribunal de Justiça, foi reconhecido expressamente que no caso das operações com combustíveis “*o fato gerador presumido será calculado sobre a quantidade que a refinaria negociou, e não sobre a quantidade recebida pelo posto varejista*”. Além disso, a Corte Superior de Justiça, no mesmo julgado, igualmente afirmou que eventuais variações no volume dos produtos são inerentes ao próprio negócio e devem ser assumidas por aqueles que atuam no mercado (AgRg no Resp N° 1.029.087/PE, Relator: Ministro Humberto Martins, órgão Julgador: Segunda Turma, Data do Julgamento: 14/10/2008).

Portanto, resta claro que, há tempos, o E STJ já direcionava sua posição no sentido de que as variações de volume de combustíveis, nas situações aqui expostas, não estariam sujeitas à incidência do ICMS.

Aliás, nem haveria como ser diferente. Isso porque, dentre outros, vale lembrar que, ainda que fosse possível a cobrança de ICMS complementar pelos Fiscos Estaduais no caso da variação sofrida pelos combustíveis, não se poderia cogitar que a referida exigência recaísse sobre aqueles que não praticaram o fato gerador presumido (comercialização ao último elo da cadeia).

Até porque, por óbvio, enquanto não ocorrer a venda ao consumidor final, certamente, o combustível ainda sofrerá novas alterações em seu volume!

Feita essa consideração – em linha com a do AgRg no Resp N° 1.029.087/PE –, certo é que a variação volumétrica – que aumenta ou diminui o volume – não é determinante para fins de incidência de ICMS.

Portanto, tem-se que, as cobranças efetuadas pelos Fiscos estaduais incidentes sobre essa variação sofrida nos estoques de combustíveis não apresentam o “aspecto material” da norma de incidência impositiva, pois:

(i) como demonstrado, fundamentam-se em “considerações” e “presunções”, o que, ontologicamente, já lhes retira a possibilidade de serem definidos como “fatos” e, conseqüentemente, de serem conceituados como “fatos geradores”; e

(ii) mesmo que fosse juridicamente sustentável a concretização de fatos geradores “considerados” ou “presumíveis” – o que, repita-se, é evidentemente antagônico –, as hipóteses de incidência prescritas em referidos atos normativos estaduais não estão relacionadas na norma geral que trata sobre a matéria, ou seja, no artigo 2º da LC nº 87/96.

Pois bem. Em sequência à análise deste segundo ponto, verifica-se que as cobranças de ICMS decorrentes de variação volumétrica afrontam o princípio da Legalidade Tributária, previsto tanto na Constituição (artigo 150<sup>9</sup>, inciso I), quanto no CTN (artigo 97, inciso I<sup>10</sup>). E isso justamente porque essa hipótese de incidência criada pelos Estados sequer está disposta dentre aquelas presentes na Lei Complementar nº 87/96.

Como não poderia deixar de ser, mais uma vez tal entendimento – após ter sido confirmado reiteradamente em decisões sobre o tema nos Tribunais de Justiça Estaduais – foi ratificado pelo Superior Tribunal de Justiça em recente decisão, proferida no dia 08.09.2020, por meio do julgamento do REsp nº 1.884.431. Nesse caso, a Ministra Regina Helena Costa inclusive destacou que o caso **“mostra o que a tributação não deve ser. Exigir ICMS de dilatação volumétrica é uma coisa realmente SURREAL (...) É a tributação sobre uma ficção!”**. Inclusive, vale destacar a ementa do primeiro acórdão transitado em julgado no STJ a tratar especificamente do tema:

EMENTA PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. NÃO OCORRÊNCIA. ICMS. COMBUSTÍVEIS. VARIAÇÃO DE TEMPERATURA DE CARREGAMENTO E

<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:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"

<sup>10</sup> "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;"

**DESCARREGAMENTO. DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA DE COMBUSTÍVEL. FENÔMENO FÍSICO. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR TRIBUTÁRIO. NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A DILATAÇÃO VOLUMÉTRICA. PREJUDICADA A ANÁLISE DA DECADÊNCIA.**

1. Afasta-se a alegada violação do artigo 1.022 do CPC/2015, porquanto o acórdão recorrido manifestou-se de maneira clara e fundamentada a respeito das questões relevantes para a solução da controvérsia.

**2. A entrada a maior do combustível, em razão da variação da temperatura ambiente de carregamento e descarregamento se constitui em um fenômeno físico de dilatação volumétrica.**

**3. A fenomenologia física de dilatação volumétrica do combustível não se amolda à descrição normativa hipotética que constitui o fato gerador do ICMS.**

**4. Na hipótese, se o volume de combustível se dilatou ou se retraiu, não há se falar em estorno ou cobrança a maior do ICMS, uma vez que, na hipótese, não há que se qualificar juridicamente um fenômeno da física, por escapar da hipótese de incidência tributária do imposto.** Nesse sentido: "Não procede o reclamo de creditamento de ICMS em razão da evaporação do combustível, pois a sua volatilização constitui elemento intrínseco desse comércio, a ser, portanto, considerado pelos seus agentes para fins de composição do preço final do produto. Esse fenômeno natural e previsível difere, em muito, das situações em que a venda não ocorre em razão de circunstâncias inesperadas e alheias à vontade do substituído. Ademais, o STJ, analisando questão análoga, concernente à entrada de cana-de-açúcar na usina para produção de álcool, já se pronunciou no sentido de que a quebra decorrente da evaporação é irrelevante para fins de tributação do ICMS" (REsp 1.122.126/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/6/2010, DJe 1/7/2010).

**5. Não há novo fato gerador ocorrido com a variação volumétrica de combustíveis líquidos, uma vez que não se está diante de uma nova entrada ou saída intermediária não considerada para o cálculo do imposto antecipado, mas de mera expansão física de uma mercadoria volátil por natureza.**

6. Recurso especial não provido. (grifamos)

(REsp 1.884.431/PB, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2020, DJe 10/09/2020).

Note-se que todo o exposto até aqui sempre apresentou, na visão da maioria dos contribuintes, “traços” clássicos de mestres do Surrealismo. Ocorre que, no recente julgado, na “exposição” do assunto, viram-se no primeiro julgamento “de mérito” específico do tema acompanhados pelos magistrados da Corte Superior. Estes, mesmo acostumados com situações extremas de tentativa de cobrança de tributos, adjetivaram – nas palavras da ministra Regina Helena – a exigência de ICMS sobre variação volumétrica da forma como todo e qualquer contribuinte a faz há anos: “surreal”, ou seja, “aquilo que se encontra para além do real”. Perfeito.

Ademais, deixando um pouco de lado esse “campo das Artes”, é importante destacar que os percentuais de variação admitidos como razoáveis pelos órgãos reguladores, tal como indicado no tópico anterior, foram fixados tomando por base estudos técnicos acerca do impacto da temperatura e de outros fatores sobre os combustíveis, obedecendo a critérios tanto físico-químicos, quanto de bom senso e razoabilidade. Sendo o trabalho das autoridades, inclusive fiscais, justamente, o de fiscalizar se essas variações estão dentro dos percentuais admitidos.

Todavia, esse mesmo trabalho de fiscalização não pode ser exercido de maneira arbitrária, desacompanhada dos princípios e regras constitucionais e legais. É certo que Administração Pública dispõem de suportes legais para fiscalizar, apurar e cobrar o tributo eventualmente não recolhido.

Dentre esses suportes está o artigo 142 do CTN, que não é pautado em “considerações” ou “presunções”, mas na efetiva verificação da “ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente”. Se nesse trabalho a Fiscalização atestar a concretização de “operações relativas à circulação de mercadorias”, por exemplo, deverá “constituir o crédito tributário pelo lançamento (de ofício)”, calculando o montante do tributo devido (se for o caso) e “propor a aplicação da penalidade cabível”. Mas isso, frise-se, porque foi identificada precisamente a ocorrência de “operações relativas à circulação de mercadorias” e não porque a mesma foi “presumida” com base nesta ou naquela norma estadual, desacompanhadas que são da lei complementar nacional que rege as hipóteses de concretização do fato gerador da obrigação tributária.

Portanto, uma vez que a diferença de estoque em questão se mostra perfeitamente razoável, simplesmente não há qualquer indício que possa ser utilizado pelo Fisco para sustentar a ocorrência de omissão de entrada de mercadorias. Do contrário, estar-se-á, conforme exposto, violando também o princípio da Legalidade e indo de encontro à posição do E. Superior Tribunal de Justiça.

No mais, é importante destacar ainda um aspecto relacionado especificamente com o mercado de combustíveis. Isto porque, seguindo a cadeia produtiva da venda de combustíveis, com base na sua própria sistemática de tributação,



não há como ter ocorrido falta de recolhimento de ICMS pela Distribuidora, já que a Refinaria recolhe todo o imposto devido sobre os produtos comercializados, sendo certo que a Distribuidora em momento algum “produz” o referido produto. É o que será aclarado a seguir.

#### **IV – DA DEFINITIVIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ATUAL ENTENDIMENTO E APLICAÇÃO DO PRECEDENTE DO STF (RE N° 593.849).**

Nesse terceiro ponto, inicialmente é importante lembrar que a substituição tributária nos combustíveis foi instituída com o intuito principal de viabilizar a tributação e fiscalização do ICMS incidente sobre esta atividade. Muito se discutiu sobre a constitucionalidade da definitividade da substituição tributária, sobretudo, em relação à possibilidade de ressarcimento da diferença entre o ICMS sobre o valor presumido (pago antecipadamente pela refinaria) e o ICMS sobre o valor efetivo da venda do produto pela distribuidora.

Todavia, pondo fim a anos de discussão, o Supremo Tribunal Federal havia pacificado a questão ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade n° 1.851/AL, ratificando o que ficou conhecido como “definitividade da substituição tributária” e consolidando o entendimento de que na aplicação do instituto da substituição tributária não cabe restituição ou complementação do imposto pago pelo contribuinte substituto.

Ocorre que, em 2016, o STF alterou o seu entendimento por meio do julgamento do RE 593.849, em que foi decidida a possibilidade de o contribuinte requerer o ressarcimento do imposto recolhido a maior nos casos em que fatos geradores ocorreram em valores inferiores aqueles estabelecidos na base de cálculo presumida.

Ou seja, com base nesse entendimento, se o contribuinte poderia reaver os valores pagos a maior, o Fisco igualmente poderia requerer a complementação do ICMS supostamente devido por conta da realização da operação em valor superior aquele presumido no início da cadeia.

Todavia, por meio do julgamento da ADIN nº 2.777 – efetivado em conjunto ao do RE nº 593.849/MG –, através do qual o Estado de São Paulo buscava a declaração de inconstitucionalidade da lei paulista que deferia a restituição da diferença de ICMS recolhido por substituição, consignou-se que não seriam modulados os efeitos da decisão porque a lei paulista impugnada deferia um benefício contribuinte (o da restituição). Ou seja, mencionada legislação assegurava posição mais favorável ao contribuinte.

Com efeito, igualmente, tem-se que a exigência de complemento do ICMS em período anterior à fixação da tese pelo STF, por força ainda da modulação feita no RE nº 593.849-2/MG, é indevida, já que não configura benefício ao contribuinte.

De toda sorte, por simples raciocínio lógico, ainda que se defenda a possibilidade de exigência do complemento a partir do julgamento do RE 593.849/MG, fato é que, se é incabível buscar a restituição do imposto pago pelo contribuinte substituto em função da diferença entre o preço real e presumido para os fatos ocorridos até o julgamento do STF (outubro/2016), também é incabível ao Fisco pretender cobrar qualquer complementação em período anterior ao julgado.

Logo, no que se refere ao tratado no presente, ainda que fossem superados os dois pontos anteriores, mesmo assim não haveria que se cogitar a exigência de complemento do ICMS decorrente da sistemática da substituição tributária para frente – supostamente aferida em decorrência da variação de volume de mercadorias que foram integralmente tributadas na primeira etapa por toda a cadeia –, para fatos geradores ocorridos antes de outubro/2016.

Repita-se: nem poderia ser diferente, já que o legislador tinha plena ciência das características físico-químicas dos combustíveis e seus derivados e, mesmo assim, OPTOU pela cobrança do ICMS através da substituição tributária.

## **V – CONCLUSÃO**

Considerando todos os fatos e argumentos aqui expostos, apesar da impossibilidade jurídica de cobrança de ICMS nesses casos de “perdas e ganhos”, não

raro os Poderes Executivo e Legislativo estaduais pautam suas respectivas atuações e legislações no possível “enriquecimento ilícito ou sem causa do contribuinte”. Ou seja, tributa-se como consequência do ganho auferido pela variação volumétrica do combustível.

Acontece que, nos termos expostos ao longo da presente análise, a existência dessa diferença – para mais ou para menos – está em acordo perfeito com a legislação regulatória competente. Com isso, é juridicamente insustentável exigir-se a complementação do ICMS recolhido pelo substituto tributário, com base na mera dilatação térmica dos combustíveis, seja pela ausência de fato gerador do imposto, em ofensa ao princípio da Legalidade – conforme entendimento do Superior Tribunal de Justiça nos termos do REsp 1.884.431/PB –, seja em observância à eventual modulação dos efeitos do entendimento do Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do RE 593.849/MG.

Como visto, fato gerador não se presume. Fato gerador se atesta, verificando-se ou não a sua ocorrência, podendo a Fiscalização valer-se de todas as “armas” constitucionais e legais para tal. Entretanto, dentre essas “armas” não está a criação de lei - e muito menos de decreto - que pretenda criar hipótese de incidência tributária diferente das dispostas no artigo 2º da Lei Complementar nº 87/96.

Por todo o exposto, cobrar ICMS com fundamento na “consideração” ou na “presunção” de ocorrência de fato gerador vai de encontro, ao menos, aos basilares dispositivos constitucionais e legais explicitados nesse estudo. Não à toa, a merecida adjetivação “surrealista” dessa cobrança, nas palavras de quem diz a lei, diz o Direito, e, aqui, aproveitou também para dizer que (não) é Arte.

# JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 598.677 (TEMA Nº 456) PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF: CONSEQUÊNCIA AO ESTADO DE SÃO PAULO

## 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 e em Contabilidade 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 analisar a decisão do Supremo Tribunal Federal (“STF”), quando do julgamento do Recurso Extraordinário (“RE”) nº 598.677 (Tema nº 456), que fixou a tese de que “[a] antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito” e de que “[a] substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal”.

Isso porque o STF, quando do julgamento do RE nº 598.677, compreendeu ser inconstitucional a exigência constante no Decreto nº 37.699/1997 – Regulamento do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes e de Comunicações do Rio Grande do Sul (“RICMS/RS”) – que determina o recolhimento *antecipado* do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transportes e de Comunicações (“ICMS”).

Com base na análise da decisão e da legislação do Estado do Rio Grande do Sul, estudar-se-á a legislação do Estado de São Paulo que também estipula o recolhimento antecipado do ICMS, tanto na sistemática do imposto “próprio”, quanto no regime da substituição tributária (“ICMS-ST”), verificando a consequência da decisão do STF ao Estado de São Paulo.

A partir de tal análise, buscar-se-á responder ao seguinte questionamento: Em razão da decisão exarada pelo STF no RE nº 598.677 (Tema nº 456), qual será a consequência desse *decisum* ao Estado de São Paulo?



Por fim, diante do estudo da decisão do STF no RE nº 598.677 (Tema nº 456), bem como com base na análise das legislações dos Estados do Rio Grande do Sul e de São Paulo, verificar-se-á que a exação contida na legislação paulista, que também determina a cobrança antecipada do ICMS “próprio” e do ICMS-ST, também é inconstitucional.

## **2. LEGISLAÇÃO DO ESTADO RIO GRANDE DO SUL**

Para compreender a decisão exarada pelo STF no RE nº 598.677 (Tema nº 456), tem-se de rigor analisar, inicialmente, a legislação do Estado do Rio Grande do Sul questionada na ação judicial proposta pelo contribuinte com vistas a ver desconstituída a cobrança da antecipação do ICMS.

No caso, a Lei nº 8.820/1989, no § 7º de seu artigo 24, possui uma previsão que delega ao Poder Executivo a possibilidade de instituir a cobrança antecipada do ICMS. Isso porque a mencionada norma dispõe que “sempre que houver necessidade ou conveniência, poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser realizada pelo próprio contribuinte”.

Diante dessa delegação normativa, o Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul, valendo-se desse permissivo legal, instituiu a cobrança antecipada do ICMS.

Isso porque o inciso VI do artigo 46 do RICMS/RS, com redação dada pelo Decreto nº 40.900/2001, dispõe que deve “o imposto ser pago no momento da entrada das mercadorias relacionadas no Apêndice XX no território deste Estado, se recebidas de outra unidade da Federação por estabelecimento que comercialize mercadorias”.

E como se trata de recolhimento antecipado relativo a fato jurídico tributário que ainda não ocorreu (ou seja, trata-se de presunção de ocorrência de fato gerador futuro), a Nota 01 do inciso VI do artigo 46 do RICMS/RS complementa que “[o] valor do imposto a ser pago será calculado mediante a aplicação da alíquota interna e, se for o caso, do percentual de base de cálculo reduzida, sobre o valor de aquisição da mercadoria constante da Nota Fiscal, deduzindo-se, após, o valor do ICMS destacado no referido documento, relativo a essa mercadoria”, tratando-se de uma base de cálculo presumida.

Continuamente, o Apêndice XX do RICMS/RS, com redação dada pelo Decreto nº 40.900/2001, disciplina sobre a “obrigatoriedade do pagamento de ICMS no

momento da entrada no território deste Estado das mercadorias relacionadas neste Apêndice, se recebidas de outra unidade da Federação por estabelecimento que comercialize mercadorias”.

Por conta disso, verifica-se que o Estado do Rio Grande do Sul delegou, por meio do § 7º de seu artigo 24 da Lei nº 8.820/1989, a possibilidade de o Poder Executivo instituir a cobrança antecipada do ICMS, o que foi feito por meio do inciso VI do artigo 46 e do Apêndice XX do RICMS/RS, com redação dada pelo Decreto nº 40.900/2001.

### 3. DECISÃO DO STF

Diante de o Estado do Rio Grande do Sul, por meio do inciso VI do artigo 46 e do Apêndice XX do RICMS/RS, com redação dada pelo Decreto nº 40.900/2001, ter instituído a cobrança antecipada do imposto, foi proposta ação judicial com vistas a ver desconstituída a cobrança da antecipação do ICMS, momento em que a matéria foi levada ao STF (RE nº 598.677 – Tema nº 456), tendo a Suprema Corte fixado a tese de que “[a] antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS [próprio] para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito” e que “[a] substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal”.

Todavia, para melhor compreensão da tese fixada pelo STF, tem-se de rigor a análise do *decisum* exarado no RE nº 598.677, não apenas da tese que foi fixada.

Isso porque da mera análise da tese fixada, poder-se-ia dizer que a exigência instituída por meio do inciso VI do artigo 46 e do Apêndice XX do RICMS/RS, com redação dada pelo Decreto nº 40.900/2001, não seria inconstitucional, visto que o Poder Executivo do Estado do Rio Grande do Sul teria recebido uma autorização por delegação, conforme disposição do § 7º de seu artigo 24 da Lei nº 8.820/1989, para instituição da mencionada antecipação.

Ocorre que o STF, quando do julgamento do RE nº 598.677 (Tema nº 456), consignou o entendimento de que a exigência instituída por meio do inciso VI do artigo 46 e do Apêndice XX do RICMS/RS, com redação dada pelo Decreto nº 40.900/2001, não possui fundamento de validade no § 7º de seu artigo 24 da Lei nº 8.820/1989.

Isso porque nos termos do voto do Ministro Relator Dias Toffoli, “a delegação prevista na Lei Estadual nº 8.820/89 seria suficiente para autorizar a antecipação do momento da ocorrência do fato gerador pela via de decreto estadual”,

razão pela qual “o art. 24, § 7º, do diploma confere ao regulamento, de maneira genérica e ilimitada, a possibilidade de se exigir o recolhimento antecipado do imposto sempre que houver necessidade ou conveniência”, sendo, portanto, lei “em branco”, o que não é admitido por esta Corte”.

Para melhor compreensão do entendimento fixado do STF, veja-se o entendimento consignado pelo Relator, Ministro Dias Toffoli, bem como no voto vista que o acompanhou do Ministro Luís Roberto Barroso:

Voto do Ministro Relator, Dias Toffoli:

“Nem se argumente que a delegação prevista na Lei Estadual nº 8.820/89 seria suficiente para autorizar a antecipação do momento da ocorrência do fato gerador pela via de decreto estadual. Com efeito, o art. 24, § 7º, do diploma confere ao regulamento, de maneira genérica e ilimitada, a possibilidade de se exigir o recolhimento antecipado do imposto sempre que houver necessidade ou conveniência. Como se nota, o diálogo com o ato infralegal se deu em branco, o que não é admitido por esta Corte.”

Voto do Ministro Luís Roberto Barroso:

“9. Por fim, registro que a delegação genérica prevista no art. 24, § 7º, da Lei nº 8.820/1989 do Estado do Rio Grande do Sul não é suficiente para embasar a antecipação promovida pelo Decreto gaúcho. O mencionado permissivo legal confere poder ao Chefe do Executivo para criar tantos fatos geradores presumidos quando entender cabível, sem qualquer parâmetro ou limitação prévia. De modo que o próprio art. 24, § 7º, da lei estadual mencionada é inconstitucional por violação também ao princípio da legalidade tributária.”

Ademais, o STF fez questão de diferenciar o tratamento para a antecipação do ICMS “próprio” e a antecipação do ICMS-ST, tendo manifestado o entendimento de que, (i) para o ICMS “próprio”, é necessária a instituição da cobrança em lei ordinária estadual, sem a necessidade de que seja exarada lei complementar federal, (ii) enquanto para o ICMS-ST, por outro lado, além de a cobrança estar instituída em lei ordinária, tem-se de rigor, também, que haja uma lei complementar federal delimitando a possibilidade de atuação do Fisco Estadual, visto a expressa determinação da alínea “b” do inciso XII do § 2º do artigo 155 da Constituição Federal<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

Veja-se, para tanto, a ementa do acórdão do RE nº 598.677 que sintetiza bem o posicionamento de que, para a antecipação do ICMS “próprio”, faz-se necessária a edição de lei ordinária, enquanto, para a antecipação do ICMS-ST, tem-se de rigor a edição de lei complementar federal e de lei ordinária estadual:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. ICMS. Artigo 150, § 7º, da Constituição Federal. Alcance. Antecipação tributária sem substituição. Regulamentação por decreto do Poder Executivo. Impossibilidade. Princípio da legalidade. Reserva de lei complementar. Não sujeição. Higiene da disciplina por lei ordinária.

1. A exigência da reserva legal não se aplica à fixação, pela legislação tributária, de prazo para o recolhimento de tributo após a verificação da ocorrência de fato gerador, caminho tradicional para o adimplemento da obrigação surgida. Isso porque o tempo para o pagamento da exação não integra a regra matriz de incidência tributária.

2. Antes da ocorrência de fato gerador, não há que se falar em regulamentação de prazo de pagamento, uma vez que inexistente o dever de pagar.

3. No regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do Poder Executivo e a delegação genérica contida em lei, já que o momento da ocorrência de fato gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetido a reserva legal.

4. Com a edição da Emenda Constitucional nº 3/93, a possibilidade de antecipação tributária, com ou sem substituição, de imposto ou contribuição com base em fato gerador presumido deixa de ter caráter legal e é incorporada ao texto constitucional no art. 150, § 7º.

5. Relativamente à antecipação sem substituição, o texto constitucional exige somente que a antecipação do aspecto temporal se faça ex lege e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária.

6. Somente nas hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, previsão em lei complementar.

7. Recurso extraordinário a que se nega provimento.

Até por isso, para que fosse mais bem compreendida a tese fixada pelo STF, sem risco de deslizamento de sentido, acarretando na aplicação do *decisum* em situações que não guardam similitude com o *leading case*, seria preferível que a tese fixada tivesse a seguinte redação: “[a] antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS [próprio] para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito [com expressa previsão da cobrança antecipada do imposto]” e que

---

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

b) dispor sobre substituição tributária;



“[a] substituição tributária progressiva do ICMS [além de previsão em lei ordinária] reclama [também] previsão em lei complementar federal”.

Assim, como o Estado do Rio Grande do Sul instituiu a cobrança antecipada do ICMS “próprio”, seria necessária apenas a edição de lei ordinária estadual, sem a necessidade de tal previsão constar em lei complementar.

Contudo, apesar da desnecessidade de lei complementar para tanto, como o § 7º do artigo 24 da Lei nº 8.820/1989 delegou genericamente ao Poder Executivo a possibilidade de instituir a cobrança antecipada do ICMS, essa norma não confere validade ao inciso VI do artigo 46 e ao Apêndice XX do RICMS/RS, com redação dada pelo Decreto nº 40.900/2001, de modo que a exigência consignada pelo Fisco Gaúcho foi declarada inconstitucional.

#### **4. LEGISLAÇÃO DO ESTADO DE SÃO PAULO**

Considerando que o STF fixou a tese (já considerando as sugestões constantes no tópico anterior) de que “[a] antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS [próprio] para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito [com expressa previsão da cobrança antecipada do imposto]” e que “[a] substituição tributária progressiva do ICMS [além de previsão em lei ordinária] reclama [também] previsão em lei complementar federal”, em decisão com repercussão geral reconhecida, tem-se que o entendimento da Suprema Corte pode impactar diretamente outros Estados da Federação e, por conta disso, passa-se a analisar as consequências da tese fixada para o Estado de São Paulo.

Mas, para compreender as consequências da tese fixada pelo STF para o Estado de São Paulo, tem-se de rigor analisar, primeiramente, a legislação paulista para, então, verificar se o precedente da Suprema Corte é aplicável às normas de São Paulo.

No caso do Estado de São Paulo, a Lei nº 6.374/1989, no § 3º-A de seu artigo 2º, possui uma previsão que delega ao Poder Executivo a possibilidade de instituir a cobrança antecipada do ICMS. Isso porque a mencionada norma dispõe que “[p]oderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto no regulamento, relativamente a operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes, na forma estabelecida pelo Poder Executivo”.

Diante dessa delegação normativa, o Poder Executivo do Estado de São Paulo, valendo-se desse permissivo legal, instituiu a cobrança antecipada do ICMS (tanto da sistemática “própria” quanto do regime da substituição tributária – ICMS-ST).

Isso porque o artigo 426-A do Decreto nº 45.490/2000 – Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo (“RICMS/SP”) dispõe que:

Artigo 426-A - Na entrada no território deste Estado de mercadoria indicada no §1º, procedente de outra unidade da Federação, o contribuinte paulista que conste como destinatário no documento fiscal relativo à operação deverá efetuar antecipadamente o recolhimento:

I - do imposto devido pela própria operação de saída da mercadoria;

II - em sendo o caso, do imposto devido pelas operações subseqüentes, na condição de sujeito passivo por substituição.

§ 1º - O disposto neste artigo aplica-se às mercadorias sujeitas ao regime jurídico da substituição tributária referidas nos artigos 313-A a 313-Z20, exceto se o remetente da mercadoria tiver efetuado a retenção antecipada do imposto, na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsto na legislação.

Ou seja, para as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária (disposição do § 1º acima transcrito), o sujeito passivo deve, quando do recebimento de mercadoria oriunda de outro Estado da Federação, (i) realizar o recolhimento antecipado do ICMS por ele devido (ICMS “próprio”), conforme disposição do inciso I acima transcrito, e (ii) se ele figurar na condição de substituto tributário, também realizar o recolhimento antecipado do ICMS-ST *para frente*, como dispõe o inciso II acima transcrito.

Verificando-se a origem normativa da exigência da antecipação do ICMS para o Estado de São Paulo, tem-se possível verificar a aplicabilidade (ou não) do entendimento manifestado pelo STF no RE nº 598.677 (Tema nº 456).

## **5. CONSEQUÊNCIA DA DECISÃO DO STF PARA O ESTADO DE SÃO PAULO**

Como já visto, o STF, quando do julgamento do RE nº 598.677 (Tema nº 456), fixou a tese (já considerando as sugestões anteriormente apresentadas) de que “[a] antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS [próprio] para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito [com expressa previsão da cobrança antecipada do imposto]” e que “[a] substituição tributária progressiva do ICMS [além de previsão em lei ordinária] reclama [também] previsão em lei complementar federal”.

O entendimento do STF foi manifestado para julgar inconstitucional a cobrança instituída pelo Estado do Rio Grande do Sul por meio do inciso VI do artigo 46 e do Apêndice XX do RICMS/RS, com redação dada pelo Decreto nº 40.900/2001.

No caso do Estado de São Paulo, o artigo 426-A do RICMS/SP, além de instituir a cobrança antecipada do ICMS “próprio”, instituiu também a cobrança antecipada do ICMS-ST aos sujeitos passivos que figurem na condição de substituto.

Por conta disso, aplicando o entendimento do STF ao Estado de São Paulo, já é possível compreender, de plano, que o artigo 426-A do RICMS/SP é inconstitucional, pois tanto a antecipação do ICMS “próprio”, consignada no inciso I do artigo 426-A do RICMS/SP quanto a antecipação do ICMS-ST, consignada no inciso II do artigo 426-A do RICMS, estão disciplinadas em Decreto exarado pelo Poder Executivo, sem que haja Lei Estadual instituindo essa modalidade obrigação tributária.

Isso porque, em *primeiro* lugar, o § 3º-A do artigo 2º da Lei Paulista nº 6.374/1989 *não* institui a cobrança antecipada do imposto (seja o “próprio”, seja o por substituição tributária), apenas delegando ao Poder Executivo a possibilidade de instituição de tal cobrança por meio de Decreto.

Em *segundo* lugar, porque o § 3º-A do artigo 2º da Lei Paulista nº 6.374/1989 é ainda mais genérico que o § 7º do artigo 24 da Lei Gaúcha nº 8.820/1989. Confira-se, comparativamente, as duas normas estaduais:

<b>Lei SP nº 6.374/1989:</b>	<b>Lei RS nº 8.820/1989:</b>
Artigo 2º - Ocorre o fato gerador do imposto: [...] § 3º-A - Poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, conforme disposto no regulamento, relativamente a operações, prestações, atividades ou categorias de contribuintes, na forma estabelecida pelo Poder Executivo.	Art. 24. O imposto será pago em estabelecimento bancário credenciado, na forma e nos prazos previstos em regulamento. [...] § 7º - Além das hipóteses previstas no parágrafo anterior, sempre que houver necessidade ou conveniência, poderá ser exigido o pagamento antecipado do imposto, com a fixação, se for o caso, do valor da operação ou da prestação subsequente, a ser realizada pelo próprio contribuinte, exceto nas saídas de couro e de pele, classificados no Capítulo 41 da NBM/SH-NCM.

Ou seja, *se* o STF declarou a inconstitucionalidade do inciso VI do artigo 46 e do Apêndice XX do RICMS/RS por compreender que o § 7º do artigo 24 da Lei Gaúcha nº 8.820/1989 não lhe confere, *então* também é inconstitucional o artigo 426-A

do RICMS/SP, visto que o § 3º-A do artigo 2º da Lei Paulista nº 6.374/1989 também não lhe confere validade.

Vê-se, assim, que tanto o *leading case* (relativo à legislação do Estado do Rio Grande do Sul) quanto a situação em análise (relativa às normas do Estado de São Paulo) tratam de cobrança antecipada do imposto fundada em ato infralegal (Decreto) e, nos dois casos, a Lei Ordinária Estadual continha previsão de delegação genérica ao Poder Executivo para instituição da cobrança antecipada do imposto, de modo que os casos são praticamente idênticos.

Em *terceiro* lugar, porque o próprio Estado de São Paulo reconhece que a decisão do STF no RE nº 598.677 lhe atinge, visto que a Procuradoria Geral do Estado de São Paulo requereu o seu ingresso no feito (RE nº 598.677) na qualidade de *amicus curiae*, tendo justificado seu interesse em ingressar na demanda por entender que “certamente sofrerá os efeitos jurídicos da decisão a ser proferida nos autos”, de modo que requereu, também, fosse “dado provimento ao recurso extraordinário interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul”.

Inclusive, o próprio STF, indiretamente, reconheceu que a decisão exarada nos autos do RE nº 598.677 atinge ao Estado de São Paulo, visto que o pedido de ingresso da Procuradoria Geral do Estado foi deferido pelo Ministro Relator, DIAS TOFFOLI, “haja vista que há relação direta entre os fins institucionais da requerente e a matéria objeto do presente recurso extraordinário”.

Diante disso, a consequência ao Estado de São Paulo do entendimento exarado pelo STF quando do julgamento do RE nº 598.677 (Tema nº 456) é a inconstitucionalidade do artigo 426-A do RICMS/SP, visto que consigna a cobrança antecipada do ICMS “próprio” e do ICMS-ST em Decreto exarado pelo Poder Executivo, sem que haja Lei Estadual instituindo essa modalidade obrigação tributária, pois o § 3º-A do artigo 2º da Lei Paulista nº 6.374/1989, por apenas delegar genericamente, sem instituir tal cobrança, não confere validade à disposição do RICMS/SP.

## 6. CONCLUSÕES

Por meio do presente estudo, buscou-se inicialmente demonstrar a origem normativa da cobrança antecipada do ICMS instituída pelo Estado do Rio Grande do Sul por meio do inciso VI do artigo 46 e do Apêndice XX do RICMS/RS, com redação



dada pelo Decreto nº 40.900/2001, o que se deu em razão da delegação constante no § 7º do artigo 24 da Lei Gaúcha nº 8.820/1989.

Continuamente, verificou-se que o STF, quando do julgamento do RE nº 598.677 (Tema nº 456), fixou a tese de que “[a] antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS [próprio] para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito” e que “[a] substituição tributária progressiva do ICMS reclama previsão em lei complementar federal”.

Contudo, diante das peculiaridades analisadas no caso e das matérias que foram analisadas pelo STF, seria melhor que a tese fixada fosse no sentido de que “[a] antecipação, sem substituição tributária, do pagamento do ICMS [próprio] para momento anterior à ocorrência do fato gerador necessita de lei em sentido estrito [com expressa previsão da cobrança antecipada do imposto]” e que “[a] substituição tributária progressiva do ICMS [além de previsão em lei ordinária] reclama [também] previsão em lei complementar federal”.

Por conta disso, como o Estado do Rio Grande do Sul instituiu a cobrança antecipada do ICMS “próprio”, seria necessária apenas a edição de lei ordinária estadual, sem a necessidade de tal previsão constar em lei complementar.

Contudo, apesar da desnecessidade de lei complementar para tanto, como o § 7º do artigo 24 da Lei nº 8.820/1989 delegou genericamente ao Poder Executivo a possibilidade de instituir a cobrança antecipada do ICMS, essa norma não confere validade ao inciso VI do artigo 46 e ao Apêndice XX do RICMS/RS, com redação dada pelo Decreto nº 40.900/2001, e, por conta disso, o STF, quando do julgamento do RE nº 598.677 (Tema nº 456), consignou que a cobrança instituída pelo Estado do Rio Grande do Sul é inconstitucional.

Com base no entendimento manifestado pelo STF, passou-se a analisar quais as consequências da tese fixada ao Estado de São Paulo, momento em que foi verificado, inicialmente, o histórico normativo paulista que instituiu a cobrança antecipada do imposto, tendo sido identificado que a cobrança antecipada do ICMS está disciplinada no artigo 426-A do RICMS/SP (o inciso I disciplinou sobre a cobrança antecipada do ICMS “próprio” e o inciso II tratou da cobrança antecipada do ICMS-ST), o que se deu em razão da delegação constante no § 3º-A do artigo 2º da Lei Paulista nº 6.374/1989.

Por conta disso, verificou-se que a cobrança antecipada do ICMS “próprio” e do ICMS-ST consignada em Decreto exarado pelo Poder Executivo, sem que haja Lei

Estadual instituindo essa modalidade obrigação tributária, é inconstitucional, por força da decisão do STF quando do julgamento do RE nº 598.677 (Tema nº 456), pois o § 3º-A do artigo 2º da Lei Paulista nº 6.374/1989, por apenas delegar genericamente, sem instituir tal cobrança, não confere validade à disposição do RICMS/SP

Identificou-se, inclusive, que o Estado de São Paulo já reconheceu lhe ser aplicável o entendimento manifestado no *decisum* do STF prolatado no *leading case*, pois a Procuradoria Geral do Estado de São Paulo requereu o seu ingresso no feito (RE nº 598.677) na qualidade de *amicus curiae*, por entender que “certamente sofrerá os efeitos jurídicos da decisão a ser proferida nos autos”, o que foi deferido pelo Ministro Relator, DIAS TOFFOLI, “haja vista que há relação direta entre os fins institucionais da requerente e a matéria objeto do presente recurso extraordinário”.

Desta forma, por fim, concluiu-se que a consequência, ao Estado de São Paulo, do entendimento exarado pelo STF quando do julgamento do RE nº 598.677 (Tema nº 456) é a inconstitucionalidade do artigo 426-A do RICMS/SP, visto que consigna a cobrança antecipada do ICMS “próprio” e do ICMS-ST em Decreto exarado pelo Poder Executivo, sem que haja Lei Estadual instituindo essa modalidade obrigação tributária, pois o § 3º-A do artigo 2º da Lei Paulista nº 6.374/1989, por apenas delegar genericamente, sem instituir tal cobrança, não confere validade à disposição do RICMS/SP.

# ANÁLISE DOS RECENTES PRECEDENTES DO STF SOBRE O ISS: CONCEITO DE SERVIÇO E TAXATIVIDADE

## FERNANDA RAMOS PAZELLO

Advogada em São Paulo, mestre em Direito Tributário, Membro da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/SP

## MARIANA BRANDÃO FANTINI

Advogada em São Paulo, pós-graduanda em Direito Tributário Internacional no Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT

### 1. INTRODUÇÃO

O ano de 2020 foi um ano marcado por mudanças. Com a pandemia da Covid-19, o mundo teve de se adaptar a uma nova realidade, sendo que em matéria tributária não foi diferente. Um recente monitoramento feito pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”)<sup>1</sup> registrou 8,4 mil processos tributários que possuem a pandemia como fundamento. Ainda, de acordo com o levantamento, cerca de 80% das decisões em matéria tributária têm sido favoráveis aos interesses da União Federal.

No Supremo Tribunal Federal, tal estatística se repete. Comparando os casos julgados pelo STF em matéria tributária, em 2020 a Corte já havia julgado 22% mais processos do que no ano de 2019, sendo (i) 124 em repercussão geral; e (ii) 1.642 casos julgados em ambiente virtual (contra 773 julgados em 2019)<sup>2</sup>.

Se por um lado a eficiência do Tribunal certamente aumentou com os julgamentos de forma virtual, por outro, o debate aprofundado a respeito das complexidades das questões tributárias trazidas não teve tanto espaço, o que, a nosso ver, contribuiu para que as decisões proferidas mantivessem indefinições sobre questões tributárias de relevo. É justamente neste contexto que se insere os recentes precedentes do Imposto Sobre Serviços (“ISS”) e que abordaremos neste artigo.

---

<sup>1</sup> Fonte: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/acoes-tributarias-relacionadas-a-covid-19-aumentam-para-84-mil-contabiliza-pgfn-06072020> (consultado em 18.2.21, 22h02).

<sup>2</sup> Fonte: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/tributario-stf-julgou-mais-em-2020-mas-falta-de-debate-preocupa-especialistas-24122020> (consultado em 18.2.21, 22h25).

As questões referentes ao ISS julgadas pela Corte Suprema em 2020 podem ser divididas em dois grupos: a controvérsia a respeito da incidência do ISS ou do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (“ICMS”) sobre determinado negócio jurídico de natureza complexa; e a taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116 de 2003 (“Lei Complementar nº 116/03”).

Existe uma zona cinzenta quanto à incidência do ISS. Tal problemática teve início na reforma do Sistema Tributário da Constituição Federal de 1946 com a Emenda Constitucional nº 18/65, em que as regras de competência tributária determinavam que competia aos Estados “*o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por comerciantes, industriais e produtores*”, correspondente ao ICMS, ao passo que competia aos Municípios “*o imposto sobre serviços de qualquer natureza não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados*”, correspondente ao ISS.

Nesse diapasão, o ISS adotava caráter subsidiário, ou seja, sua incidência se dava em relação ao negócio jurídico não contemplado pela tributação estadual. A partir disso, como os negócios jurídicos são complexos e comportam diversas prestações de serviços e entregas de mercadorias simultaneamente, estabeleceu-se a controvérsia: a existência de inúmeras situações nas quais o mesmo fato tributável seria contemplado por ambos os impostos.

A partir disso, o legislador buscou soluções diversas para tentar sanar esse conflito. A primeira delas o artigo 15 da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, que atribuiu à lei complementar a função de estabelecer critérios para definir se a atividade seria ou não um serviço, a saber:

“Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste artigo das previstas no art. 12”.

Ainda nessa época, de acordo com o Código Tributário Nacional, seria estabelecido um juízo de meação em relação às chamadas “operações mistas”, ou seja, negócios jurídicos em que há controvérsia sobre a incidência de imposto sobre circulação de mercadorias ou imposto sobre prestação de serviços: o ICM (atual ICMS)



incidiria sobre metade do valor da operação, enquanto o ISS incidiria de maneira exclusiva com a adoção de dois critérios cumulativos: se a prestação de serviço constituísse “objeto essencial” da atividade e se significasse mais de 75% da receita média mensal.

A aplicação de tal critério, apesar de objetivo, na prática levava a diversos impasses pelo fato de ser quase impossível realizar o cálculo exato sobre a composição do preço, além de impor uma onerosa obrigação acessória.

Embora a Constituição Federal de 1967 tenha tentado resolver conflitos de competência dos entes federativos, como a competência mista continuou sendo seguida para fins de ISS e ICMS, os serviços mistos que não estavam contemplados na lista de serviços permaneciam na zona cinzenta, o que gerou guerras fiscais entre os estados e os municípios sobre qual imposto deveria ser cobrado.

Em razão disso, a doutrina e a jurisprudência tentaram solucionar a questão adotando o critério da preponderância funcional da utilidade fornecida, que se apoiava, majoritariamente, no bom senso. Deveria ser verificada qual seria a utilidade preponderante transferida pelo fornecedor: o material ou o serviço, não sendo mais necessária a decomposição do preço pelo contribuinte.

O Decreto Lei nº 406, de 1968, entretanto, trouxe um sistema de interpretação restritiva e objetiva em relação à incidência do ISS ou do, à época, ICM, determinando que ficariam sujeitos ao imposto municipal os serviços incluídos na lista de serviços, ainda que envolvessem o fornecimento de mercadorias. Por conseguinte, outros conflitos interpretativos surgiram do critério demasiadamente restritivo da lei, o que culminou na edição do Decreto Lei nº 834 de 1969 que constatou que o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços que não fossem contemplados pela lista de serviços estaria sujeito ao ICM.

As divergências entre os Estados e Municípios não cessou, gerando a edição do Decreto Lei nº 932 de 1969, que além de cancelar multas fiscais relacionadas ao não recolhimento, dispôs sobre os conflitos de competência entre o recolhimento do ISS ou ICM, alterando novamente a lista de serviços prevista. Por fim, por meio da Lei Complementar nº 56 de 1987, a lista dos serviços tributáveis pelo ISS foi revista, de forma a permitir uma interpretação mais extensiva sobre os serviços contemplados, bem

como fixar o critério de diferenciação: preponderância do fornecimento de mercadorias, em detrimento da prestação de serviços<sup>3</sup>.

Com a Constituição Federal de 1988, estabelecendo que a competência tributária do ICMS seria dos Estados/Distrito Federal e do ISS dos municípios, sobreveio norma determinando que eventuais conflitos de competência seriam resolvidos por lei complementar, nos termos do artigo 146, I<sup>4</sup>. Ainda, definiu em seu Artigo 155, II que os serviços tributáveis de competência dos municípios estariam definidos em lei complementar e, em complemento, que o ICMS incidiria quando as mercadorias fossem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributárias dos municípios.

Desde então, portanto, a princípio, nas operações mistas o ICMS incide sobre o valor total da operação quando o serviço não está compreendido na competência municipal, diga-se, na lista de serviço. Assim, o ICMS é residual em relação ao ISS. A partir disso, tradicionalmente, o STF vinha decidindo sobre a incidência do ISS ou ICMS com base na sistemática objetiva: caso o serviço esteja definido na lei complementar como tributável, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de bens, incide o ISS<sup>5</sup>. O presente artigo analisará os principais casos julgados pelo STF durante o ano de 2020 e que trataram da incidência do ISS, do conceito de serviço e da taxatividade da lista, com o objetivo de verificar se houve uma alteração de posicionamento da Corte Suprema e, mais, se tivemos uma definição e solução das controvérsias.

## 2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 605.552/RS, DE RELATORIA DO MINISTRO DIAS TOFFOLI

---

<sup>3</sup> “Uma última observação preliminar: como ocorre com a lista ora em vigor, a Comissão procurou evitar, quando relevante, o efeito cumulativo que o ISS pode ter em relação ao ICM. Este efeito existe e resulta do próprio sistema, mas só deve causar preocupação nos casos em que apresenta relevância. **Para contorná-lo e, como foi dito, sempre que o fornecimento de mercadorias fosse de vulto significativo e com efeito cumulativo, reservou-se sua tributação ao ICM.**” Mensagem nº 320, de 24/9/87, encaminhada pelo Presidente da República aos Membros do Congresso Nacional.

<sup>4</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;”

<sup>5</sup> STF - RE: 190459 SP, Relator: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Data de Julgamento: 19/08/1999, Data de Publicação: DJ DATA-16-09-99 P-00014; STF - RE: 168262 SP, Relator: MARCO AURÉLIO, Data de Julgamento: 20/10/1994, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 20-04-2001 PP-00138 EMENT VOL-02027-08 PP-01588

O caso consiste em RE interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul contra Acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), no qual se decidiu pela incidência do ISS na atividade realizada pelas farmácias de manipulação, reformando a decisão do Tribunal de origem. A atividade analisada seria de “*confeccionar, manipular e transacionar medicamentos agregando outros elementos aos sais básicos*”, de acordo com o entendimento do STJ, ao passo que poderia ser enquadrada no subitem 4.07 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03:

“Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.

(...) 4.07 – Serviços farmacêuticos”

O entendimento adotado pelo Tribunal de origem considerou a preponderância da mercadoria em relação ao serviço. Ou seja, no caso, como o medicamento seria mais relevante do que o preparo, a manipulação e o fornecimento de medicamentos por farmácia de manipulação, incidiria o ICMS.

Ao analisar Recurso Especial, o STJ adotou o entendimento de que a preponderância seria irrelevante, já que este critério teria sido abandonado pelo legislador quando da aplicação da taxatividade da lista. Nesse sentido, o Ministro Relator Herman Benjamin afirmou que a definição da manipulação de medicamentos seria subjetiva, adicionando-se à impossibilidade de se afetar parte do preço aos insumos do remédio e parte à atuação do profissional.

Importante ressaltar que o acórdão do STJ está em consonância com outros julgados, tais como os casos de serviços gráficos, construção civil, hospitalares, que foram inclusive objeto das Súmulas do STJ nºs 156, 167 e 274, respectivamente:

Súmula 156/STJ: "A prestação de serviço de composição gráfica, personalizada e sob encomenda, **ainda que envolva fornecimento de mercadorias**, está sujeita, apenas, ao ISS." (grifos próprios)

Súmula 167/STJ: “O fornecimento de concreto, por empreitada, para construção civil, preparado no trajeto até a obra em betoneiras acopladas a caminhões, é prestação de serviço, sujeitando-se apenas à incidência do ISS.”

Súmula 274/STJ: “O ISS incide sobre o valor dos serviços de assistência médica, incluindo-se neles as refeições, os medicamentos e as diárias hospitalares.”

Por ocasião do julgamento do RE, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que a orientação tradicional do STF seria no sentido de atrair a incidência do ISS, já que a atividade de farmácia de manipulação se encontra no subitem 4.07 da lista anexa à LC 116/03.

Apesar disso, o Ministro Relator afirmou que o critério objetivo poderia ser afastado caso o legislador complementar definisse como tributáveis pelo ISS serviços que não são serviços ou sempre que o fornecimento de mercadorias seja significativo. Partindo dessa premissa, concluiu que (i) quando os medicamentos são produzidos por manipulação de fórmulas e mediante encomenda de um consumidor, há inequívoca preponderância da prestação de serviço a ensejar o ISS; mas (ii) no caso de medicamentos de prateleira, incide o ICMS uma vez que consistem em mercadorias ofertadas ao público consumidor, sem que haja uma prestação de serviços.

No seu entender, essa posição estaria em linha com o RE nº 176.626/SP, no qual foi reconhecida a não-incidência do ICMS sobre as “operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador (“software”)", por se tratar de “bem incorpóreo”, ao passo que incidiria o tributo estadual na circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador chamados de “software de prateleira”, devido à materialização do “*corpus mechanicum*”.

Em outras palavras, o Ministro Relator se vale das mesmas premissas do *leading case* para diferenciar os medicamentos vendidos pelas farmácias de manipulação, expostos aos consumidores e produzidos em série; dos remédios manipulados por encomenda.

Concluindo da mesma forma que o relator, o Ministro Alexandre de Moares trouxe um novo elemento para a análise ao considerar os critérios da personalidade na manipulação e produção do medicamento prescrito por profissional habilitado para conceituar a prestação de serviço farmacêutico. De acordo com seu entendimento, quando existe a personalidade, incide o ISS; quando não, incide o ICMS.

Já os Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin e Gilmar Mendes concluíram pela incidência do ICMS baseados nos critérios da essencialidade ou preponderância, mas com fundamentos diversos. O Ministro Marco Aurélio, analisando a essencialidade



da prestação, afirmou que o serviço de manipulação seria acessório à entrega do bem, que seria o objetivo do negócio jurídico entre as partes. Já o Ministro Edson Fachin concluiu que a existência de um trabalho humano não é suficiente para inserir a operação no âmbito de tributação do ISS. No caso, como o produto final seria o medicamento manipulado, deveria incidir o ICMS. Ainda, importante ressaltar que sobre a taxatividade da lista de serviços, aplicou-a em interpretação restrita: afirmou que a atividade de manipulação não se enquadraria na prestação de serviços farmacêuticos, a qual não abrange “a manipulação de fórmulas”.

Por fim, o Ministro Gilmar Mendes buscou definir se prevalecia a obrigação de dar ou de fazer. Partindo do fato de que após debates políticos entre representantes dos Estados e Municípios, optou-se por não incluir as atividades de farmácias de manipulação na tributação municipal por se tratarem de operações mistas, reafirmou a taxatividade da lista de serviços e reconheceu a incidência do ICMS.

Adotando também o critério da preponderância da atividade, a Ministra Rosa Weber chegou à conclusão diversa, já que reconheceu que haveria preponderância na contratação de serviços farmacêuticos, a qual se enquadraria no item 4.07 da lista anexa, submetendo-se exclusivamente ao ISS. A nosso ver, seu posicionamento estaria em linha com o precedente do STF que tratou das operações de *leasing* financeiro e buscou o núcleo da atividade complexa para definir a tributação, a saber:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (STF, Tribunal Pleno, RE nº 592.905, Rel. Min. Eros Grau, DJ 05.03.2010)

Vencidos os Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin e Gilmar Mendes, prevaleceu o voto do relator que foi acompanhado pelos Ministros Celso de Mello,

Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia, Luiz Fux Roberto Barroso e Alexandre de Moraes, com a fixação da seguinte tese:

"Incide ISS sobre as operações de venda de medicamentos preparados por farmácias de manipulação sob encomenda. Incide ICMS sobre as operações de venda de medicamentos por elas ofertados aos consumidores em prateleira"

Considerando os votos disponibilizados, a tabela abaixo demonstra o posicionamento dos Ministros em relação ao critério adotado e as respectivas conclusões:

<b>Ministro</b>	<b>Critério adotado</b>	<b>Conclusão</b>
Dias Toffoli	Taxatividade da lista exceto na hipótese de preponderância da atividade.	ISS no caso de encomenda e ICMS no caso de prateleira
Marco Aurélio	Preponderância	ICMS
Alexandre de Moraes	Taxatividade da lista exceto na hipótese de preponderância da atividade.	ISS no caso de encomenda e ICMS no caso de prateleira
Edson Fachin	Taxatividade da lista e preponderância	ICMS
Rosa Weber	Preponderância	ISS
Gilmar Mendes	Preponderância	ICMS

Como se pode verificar, embora os critérios adotados sejam similares, sua aplicação diverge e conclusão são distintas pois há (i) uma análise subjetiva da preponderância do item; e (ii) uma interpretação extensiva ou restritiva do item da lista de serviço para fins de aplicação da taxatividade da lista.

Note-se que há Embargos de Declaração, pendentes de julgamento<sup>6</sup>.

### **3. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 784.439/DF, DE RELATORIA DA MINISTRA ROSA WEBER**

<sup>6</sup> Última movimentação em 4.5.2021: 19/02/2021 - Pauta publicada no DJE – Plenário - PAUTA Nº 18/2021. DJE nº 31, divulgado em 18/02/2021”

O caso consiste em RE interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça de Alagoas e do STJ que tratam da incidência ou não do ISS sobre determinadas atividades realizadas por instituição financeira relativas a serviços bancários pelo fato de não se enquadrarem no item da lista de serviços. De acordo com o entendimento do Tribunal de Justiça de Alagoas, seriam tributáveis pelo ISS as rubricas “rendas de outros serviços” e “recuperação de encargos e despesas”, podendo ser enquadráveis nos itens 95 e 96 da lista anexa ao Decreto Lei nº 406 de 1968 (“Decreto Lei nº 406/68”).

No que importa para o presente artigo, o Acórdão do STJ manteve a exigência do ISS e afirmou que o entendimento pacífico do STJ seria de que a lista de serviços anexa ao Decreto Lei nº 406/68 seria taxativa, mas possibilitaria uma “*leitura extensiva de cada item, com o fim de enquadrar serviços congêneres aos expressamente previstos*”. A discussão, portanto, é da taxatividade da lista e interpretação dos itens previstos.

Ao julgar o RE, a Ministra Relatora Rosa Weber reconheceu o caráter taxativo da lista de serviço de acordo com o entendimento do RE nº 361.829, nº 464.844 e nº 450.342, mas permitiu sua interpretação extensiva, cabendo ao Poder Judiciário coibir excessos. Este também foi o entendimento do Ministro Alexandre de Moraes, que assim se manifesta:

“(…) embora haja vedação expressa quanto ao emprego da analogia, enquanto método de integração da norma, em casos nas quais sua utilização possa resultar em exigência de tributo não existente em lei, **nada impede a interpretação extensiva com o escopo de determinar o alcance de cada item da lista anexa de serviços**, dada a impossibilidade de o legislador discriminar nominalmente todos os serviços diretamente vinculados aqueles. Caso se entenda de modo diverso, bastaria a instituição financeira alterar o nome do serviço para se evadir da cobrança do ISS.”

Apesar de também adotar o entendimento da taxatividade da lista de serviços, o Ministro Gilmar Mendes diverge em relação à interpretação extensiva, afirmando que só seria admitida nas hipóteses em que o item contém expressões como “congêneres”, “qualquer”, “quaisquer”, “outros”, etc. Nesse mesmo sentido, o Ministro Marco Aurélio votou pela taxatividade da lista, sem interpretação extensiva. De acordo com o entendimento do Ministro, a interpretação extensiva seria “carta branca” para qualquer negócio jurídico ser passível de ser tributado pelos municípios.

Por fim, aderindo ao entendimento de que a lista de serviços seria taxativa, o Ministro Dias Toffoli votou pela possibilidade de se interpretar extensivamente quaisquer de seus itens, uma vez que a partir da interpretação, se buscaria a intencionalidade do legislador.

Assim, prevaleceu o voto da Ministra Rosa Weber, acompanhado pelos Ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes, sendo fixada a seguinte tese:

“É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.”

Os posicionamentos dos Ministros em relação à taxatividade da lista de serviços e as respectivas conclusões foram:

<b>Ministro</b>	<b>A lista do ISS é taxativa?</b>	<b>Interpretação dos itens da lista</b>
Rosa Weber	Sim	Admite interpretação extensiva.
Alexandre de Moraes	Sim	Admite interpretação extensiva.
Gilmar Mendes	Sim	Admite interpretação extensiva somente nos casos em que há abertura textual.
Marco Aurélio	Sim	Interpretação restritiva
Dias Toffoli	Sim	Admite interpretação extensiva.

Como se depreende da tabela acima, todos os Ministros reconhecem a taxatividade da lista de serviço, divergindo somente quanto à sua interpretação e prevalecendo o entendimento de que é admitida interpretação extensiva para incluir serviços correlatos. O Acórdão transitou em julgado em 23.9.2020.

#### **4. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 634.764/RJ, DE RELATORIA DO MINISTRO GILMAR MENDES**



O caso trata de RE interposto contra Acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro que reconheceu que incide ISS sobre o negócio que tem a atividade de apostas turfísticas como objeto, por se entender que a exploração de jogo constitui serviço previsto no item 19 da lista de serviços anexa à LC 116/2003.

De acordo com o Ministro Relator Gilmar Mendes, o caso discutiria duas principais questões: a constitucionalidade da incidência do ISS para a exploração da atividade de apostas e, caso se verifique constitucional, qual seria a correta base de cálculo: o valor integral da aposta ou somente o valor dos bilhetes/ingressos ou outra base tributável.

Aplicando o entendimento dos RE's n 74.849 e nº 74.506, o Ministro Relator decidiu pela constitucionalidade da incidência de ISS sobre a exploração da atividade de apostas, com a ressalva de que a base de cálculo estaria limitada ao valor dos ingressos. Reafirmando a taxatividade da lista, ponderou que *“a mera inclusão não transforma em serviço a atividade que, pela sua natureza, tenha outra qualificação jurídica, mas a falta, a não previsão, na linha da jurisprudência deste Tribunal, afasta a incidência do imposto.”* Assim, por considerar que os serviços de venda, distribuição de bilhetes e demais produtos de loteria pressupõem atividade humana prestada com finalidade econômica, reconheceu se tratar de um serviço tributável pelo ISS.

Sobre a base de cálculo, ponderou haver 3 (três) limites à incidência de ISS: a previsão de exclusão dos serviços de competência do ICMS (artigo 156, II da CF), a tributação somente de serviços e a repartição constitucional de competências tributárias.

Dessa forma, afirmou que o serviço considerado é a distribuição e venda de bilhetes e ingressos e, portanto, o valor total da aposta não se enquadra no conceito de serviço. Quanto às competências tributárias, afirmou que não pode o município tributar a renda como se fosse serviço, sob pena de violação à distribuição constitucional de competências das unidades federativas. Nesse sentido, o valor do bilhete ou do ingresso remuneraria a prestação de serviços, ao passo que o valor da aposta representa a renda do ganhador.

Apesar de tal entendimento, o contribuinte em questão (Jockey Club) não cobra separadamente o valor do bilhete ou ingresso, estando o valor relativo à prestação de serviços incluso no valor da aposta. Porém, mesmo que não haja cobrança de ingressos, há um valor retido pelo contribuinte ao pagar a quantia devida ao apostador que vence, dessa forma, votou pela incidência do ISS sobre esse valor retido.

Divergindo do Ministro Relator, o Ministro Marco Aurélio afirma que não há prestação de serviços. Além disso, de acordo com o seu entendimento, ainda que houvesse prestação de serviços, não poderia ser utilizado o critério do valor da aposta para cobrar o tributo com a mesma base de cálculo do imposto de renda, sob pena de violar a repartição de competências.

O Ministro Alexandre de Moraes, seguindo o entendimento do Ministro Relator, votou pela incidência do ISS e pela mesma base de cálculo sugerida. Considerando que o ISS deveria incidir sobre o preço do serviço, afirmou que o valor dos ingressos não poderia ser a base de cálculo, uma vez que com a evolução tecnológica o apostador não precisaria comprar ingressos para apostar, não sendo viável a cobrança sobre o valor dos ingressos. Ainda, reafirmou o entendimento de que a verba auferida das apostas constitui renda, e, portanto, seria de competência tributária da União, devendo incidir sobre o valor retido pela entidade turfística sobre o valor das apostas.

Vencido o Ministro Marco Aurélio, prevaleceu o voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, acompanhado pelos Ministros Dias Toffoli, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes, fixando-se a seguinte tese:

“É constitucional a incidência de ISS sobre serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios e prêmios (item 19 da Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116/2003). Nesta situação, a base de cálculo do ISS é o valor a ser remunerado pela prestação do serviço, independentemente da cobrança de ingresso, não podendo corresponder ao valor total da aposta”

Embora não tenha tido grande debate sobre o conceito de serviço, prevaleceu o entendimento de que a existência de esforço humano aliado ao fato de que a atividade se encontra prevista na lista de serviço atrairia a incidência do ISS, sendo que a base de cálculo não poderia englobar o valor da renda do ganhador, ou seja, que não ficará com o contribuinte (no caso o Jockey Club). Há Embargos de Declaração, pendentes de julgamento até a finalização do presente artigo <sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Última movimentação em 28.8.2020: 28/08/2020 - Conclusos ao(à) Relator(a)

## 5. RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 603.136/RJ, DE RELATORIA DO MINISTRO GILMAR MENDES

O caso trata de RE interposto contra Acórdão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro que entendeu pela constitucionalidade da cobrança de ISS sobre o contrato de franquia celebrado por empresa de comércio de alimentos com rede de *fast food* que inclui cessão de uso de marca, treinamento de funcionários, aquisição de matéria prima, etc.

De acordo com o Ministro Relator Gilmar Mendes, a controvérsia em questão decorre da natureza híbrida do contrato que pode incluir entre franqueador e franqueado prestações diversas. Por seu entendimento, o caráter híbrido do contrato de franquia estaria previsto na Lei de Franquia (Lei nº 13.966 de 2019), sendo que o contrato de franquia incluiria prestação de serviço passível de sofrer incidência do ISS por envolver aplicação de esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem.

Ainda, afirmou que a doutrina, ao analisar os contratos de franquia, tradicionalmente separa as prestações contempladas na relação de franquia como sendo a cessão de uso de marca como “atividade-fim” e o treinamento, orientação e publicidade como sendo “atividade-meio”. Por entender que não é possível fazer essa divisão, uma vez que ambos compõem um só negócio jurídico, votou pela incidência do ISS sobre contratos de franquia pois há a presença de esforço humano.

Assinalando sua divergência, o Ministro Marco Aurélio, a despeito de considerar possível a compreensão elástica quanto ao alcance do termo serviço, considerou que não se está diante de obrigação de fazer, tendo-se em essência a obrigação de dar (cessão de direito de uso de marca ou patente), estando ausentes os elementos que caracterizam o serviço.

Para reafirmar seu entendimento, invocou o RE nº 116.121 que tratou da locação de guindastes e afastou a incidência do ISS por se tratar de uma obrigação de dar e não haver uma prestação de um serviço. Aplicando esse precedente, o Ministro concluiu que o contrato de franquia trata da disponibilização de uma certa marca ou patente, não tratando de prestação de serviço em si, sendo essa “um mero acessório do contrato”.

Por fim, acompanhou o Ministro Relator o Ministro Alexandre de Moraes, considerando que o contrato de franquia compreenderia uma prestação de serviço em consonância com o entendimento mais recente da Corte.

No caso, o que se percebe é que foi aplicado o entendimento do RE nº 651.703 que, ao analisar a questão das operadoras de Plano de Saúde, ampliou o conceito de serviço para concluir que seria se relaciona 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*”. Ou seja, em havendo esforço humano, atrai-se a incidência do ISS nas atividades ditas mistas ou complexas.

Vencidos os Ministros Celso de Mello e Marco Aurélio, prevaleceu o voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, acompanhado dos Ministros Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski, Carmen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes, fixando-se a seguinte tese:

"É constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de franquia (franchising) (itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista no Anexo da Lei Complementar 116/2003)".

Note-se que foram opostos Embargos de Declaração, pendentes de julgamento até a finalização do presente artigo<sup>8</sup>.

## 6. CONCLUSÕES

A partir da análise dos julgados colacionados acima, a nosso ver, é possível sim compreender a diretriz para a qual se direciona o STF. Em relação à taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, a Corte segue unânime em reconhecer a taxatividade da lista, mas permite a interpretação extensiva dos itens da lista para que outros serviços correlatos sejam englobados, desde que se tratem de serviço.

No entanto, não podemos concordar com a flexibilização que se pretende admitir à lista de serviços do ISS pois continuará trazendo insegurança jurídica aos contribuintes e não será capaz de dirimir conflito entre os entes federativos. A

---

<sup>8</sup> Última movimentação em 28.8.2020: 17/12/2020 – Petição - Manifestação - Petição: 108309 Data: 17/12/2020, às 15:17:13.



interpretação extensiva prejudica na definição da incidência do ICMS ou do ISS para aquelas atividades mistas ou complexas em que há dúvida sobre a incidência do ICMS ou do ISS e também para as atividades ditas como “novas tecnologias”, em que há dúvida se se trata de serviço de comunicação, tributável pelo ICMS, ou qualquer serviço. Valendo-se da interpretação extensiva, os Municípios vão exigir o ISS em todas essas situações mesmo quando não foi a intenção do legislador complementar.

Sobre o conceito de serviço, a nosso ver ainda há uma indefinição sobre os critérios a serem adotados, ora se aplicando o critério da preponderância (caso da farmácia de manipulação) e ora se aplicando o conceito amplo adotado pelo RE nº 651.703 (plano de saúde) para se admitir a incidência do ISS se há esforço humano nas atividades mistas/complexas (caso do contrato de franquia), sendo que há votos com conclusões distintas mesmo utilizando critérios idênticos.

Por fim, cabe ressaltar o julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5659 e 1945, na qual finalmente se concluiu pela incidência de ISS sobre o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (*softwares*) baseado na presença de esforço humano tanto no fornecimento personalizado por meio do comércio eletrônico direito, quanto no licenciamento ou cessão de uso, para a confecção do programa de computador.

Assim, embora nos pareça que o entendimento atual majoritário do STF seja no sentido de a existência de esforço humano aliado ao fato de o item estar na lista de serviço atrair o imposto municipal, as vicissitudes evidenciadas nos votos e nos precedentes, aliado à aceitação da interpretação extensiva e de critérios subjetivos, dificultarão a definição do tema para que seja aplicado em outras situações que já estamos vivenciando com as mutações das atividades e das novas tecnologias. De qualquer forma, a segurança jurídica deve nortear não só o nosso STF, como também a relação Fisco e contribuinte!

# **A JURISPRUDÊNCIA DO STJ SOBRE O LIMITE APLICÁVEL À APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DESTINADAS A TERCEIROS**

## **HUGO SCHNEIDER CÔGO**

Graduado em Direito pela Universidade Federal do Estado do Espírito Santo (UFES). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBET). Advogado em Vitória/ES.

## **BEATRIZ PRAVATO ROLDI**

Graduada em Direito pela Faculdade Brasileira Multivix Vitória. MBA em Direito Material e Processual do Trabalho pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). MBA em Tributação Empresarial pela FUCAPE Business School (em andamento). Advogada em Vitória/ES.

### **1. INTRODUÇÃO**

Em fevereiro de 2020, o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) julgou o Agravo Interno (“AgInt”) no Recurso Especial (“REsp”) nº 1.570.980 e, ao assim fazer, colocou em evidência uma tese tributária que, até então, se manteve longe dos holofotes: a limitação a vinte salários mínimos da base de cálculo das contribuições sociais recolhidas a terceiros.

Em resumo, o debate gravita em torno da análise da vigência do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/1981, que assim dispõe:

“Art 4º - O limite máximo do salário-de-contribuição, previsto no art. 5º da Lei nº 6.332, de 18 de maio de 1976, é fixado em valor correspondente a 20 (vinte) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.

Parágrafo único - O limite a que se refere o presente artigo aplica-se às contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.”

Isso porque o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986 expressamente revogou aquele limite para o “cálculo da contribuição da empresa para a previdência social”, que é tratado no *caput* do art. 4º da Lei nº 6.950/1981, conforme se verifica adiante:

“Art 3º Para efeito do cálculo da contribuição da empresa para a previdência social, o salário de contribuição não está sujeito ao limite de vinte vezes o salário mínimo, imposto pelo art. 4º da Lei nº 6.950, de 4 de novembro de 1981.”

Não obstante o teor dos dispositivos legais transcritos, os contribuintes atualmente apuram e recolhem as contribuições devidas por lei a terceiros sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a empregados e trabalhadores avulsos, nos termos do art. 109, § 5º, da Instrução Normativa nº 971/2009, da Receita Federal do Brasil (“RFB”).

Portanto, o impacto do acolhimento da tese pelo Poder Judiciário para contribuintes e para os destinatários da arrecadação é relevante, tendo em vista que (i) o limite de até vinte salários-mínimos para a base de cálculo pode ser significativamente menor do que o total da remuneração paga, devida ou creditada e (ii) a alíquota combinada das contribuições em tela chega a até 5,8%.

A discussão ganhou mais relevância a partir de 23.09.2020, data em que o Supremo Tribunal Federal (“STF”) negou provimento ao Recurso Extraordinário (“RE”) nº 603.624, com repercussão geral reconhecida, e fixou a tese de que “as contribuições devidas ao SEBRAE, à APEX e à ABDI com fundamento na Lei 8.029/1990 foram recepcionadas pela EC 33/2001”. Com o entendimento formado de que as contribuições sociais gerais e as contribuições de intervenção no domínio econômico podem incidir sobre base de cálculo diferentes daquelas relacionadas no art. 149, § 2º, III, “a”, da Constituição da República Federativa do Brasil (“CF/88”), a tese da limitação da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiro se apresenta como a principal alternativa para a redução da carga tributária representada por esses tributos.

Em resposta ao identificado aumento no ajuizamento de ações judiciais por contribuintes que buscam o reconhecimento do direito à aplicação do limite previsto no art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/1981, o STJ submeteu o REsp nº 1.898.532 e o REsp nº 1.905.870 à sistemática dos recursos repetitivos, conforme acórdãos proferidos em 15.12.2020. Além disso, o Tribunal determinou a suspensão de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre essa questão.

Diante desse contexto, o presente artigo se propõe, primeiramente, a analisar os fundamentos determinantes dos acórdãos e decisões monocráticas proferidos pelo STJ para se compreender como aquele Tribunal julga a matéria. Passo seguinte, o resultado desse exame será confrontado com os recursos especiais afetados, de modo a permitir uma avaliação crítica a respeito da seleção desses recursos como representativos da controvérsia em análise.

## 2. JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Até a afetação dos recursos especiais repetitivos, o STJ processou e julgou nove recursos nos quais a tese foi efetivamente enfrentada. Em todas as oportunidades, o Tribunal concluiu que o art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/1981, não foi revogado pelo art. 3º do Decreto-Lei 2.318/1986, de modo que o limite de vinte salários-mínimos para a base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros permaneceu inalterado.

Abaixo, apresentamos um quadro com o resumo do levantamento realizado:

TURMA	RECURSO	RELATOR(A)	DECISÃO	JULGAMENTO
1ª	REsp 953.742	José Delgado	Colegiada	12.02.2008
	REsp 1.570.980	Napoleão Nunes Maia Filho	Monocrática	01.08.2019
	AgInt no REsp 1.570.980	Napoleão Nunes Maia Filho	Colegiada	17.02.2020
	REsp 1.901.063	Benedito Gonçalves	Monocrática	25.11.2020
2ª	REsp 1.439.511	Herman Benjamin	Monocrática	09.06.2014
	REsp 1.241.362	Assusete Magalhães	Monocrática	31.10.2017
	REsp 1.887.485	Herman Benjamin	Monocrática	28.08.2020
	REsp 1.902.940	Assusete Magalhães	Monocrática	20.11.2020
	REsp 1.901.499	Assusete Magalhães	Monocrática	20.11.2020

Nos recursos julgados, os contribuintes questionavam a base de cálculo das contribuições do (i) Salário-Educação (todos os nove recursos) e daquelas destinadas (ii) ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (“INCRA” – oito recursos), (iii) ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (“SEBRAE” – quatro recursos), (iv) ao Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (“SENAC” – três recursos), (v) ao Serviço Social do Comércio (“SESC” – três recursos), (vi) à Diretoria de Portos e Costas (“DPC” – dois processos), (vii) ao Fundo Aeroviário (“FAer” – dois processos), (viii) ao (Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (“SENAI” – dois recursos), (ix) ao Serviço Social da Indústria (“SESI” – dois recursos), (x) ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo (“SESCOOP” – um processo), (xi) ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (“SENAT”, um recurso) e (xii) ao Serviço Social do Transporte (“SEST” – um recurso).

O primeiro exame da matéria foi realizado pela 1ª Turma no REsp nº 953.742, que foi julgado em 12.02.2008. O relator Ministro José Delgado meramente adotou em seu voto a fundamentação desenvolvida no acórdão recorrido, da lavra do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (“TRF-4”), no sentido de que como as contribuições



destinadas a terceiros possuem natureza jurídica distinta da contribuição da empresa para a previdência social, a revogação do limite da base de cálculo desta última operada expressamente pelo art. 3º do Decreto-lei nº 2.318/1986 não se estende àquelas primeiras. Com apoio nesse argumento, o Ministro José Delgado concluiu pela vigência “do limite do salário-de-contribuição de vinte vezes o valor do salário-mínimo para as contribuições para terceiros”, no que foi seguido pelos demais Ministros presentes na sessão (Luiz Fux e Teori Albino Zavascki).

Após esse julgamento, todos recursos especiais subsequentes (sete no total) foram decididos monocraticamente, sob o entendimento de que a jurisprudência do STJ se encontrava consolidada quanto ao reconhecimento da vigência do limite para a base de cálculo, como revelam as transcrições a seguir:

a) REsp nº 1.439.511, julgado em 09.06.2014:

“A irresignação merece prosperar, pois em caso semelhante esse Tribunal Superior entendeu que o art. 3º do Decreto-Lei 2.318/1986 não alterou o limite de 20 salários-mínimos do art. 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/1981 (base de cálculo das contribuições parafiscais arrecadas por conta de terceiros), pois esse artigo apenas dispõe sobre as contribuições sociais devidas pelo empregador diretamente à Previdência Social”.

b) REsp nº 1.241.362, julgado em 31.10.2017:

“Com efeito, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 953.742/SC, em caso análogo, firmou o entendimento no sentido de que o art. 3º do Decreto-Lei 2.318/1986 não alterou o limite de 20 salários-mínimos do art. 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/1981 (base de cálculo das contribuições parafiscais arrecadas por conta de terceiros)”.

c) REsp nº 1.570.980, julgado em 01.08.2019:

“A pretensão recursal encontra apoio na jurisprudência consolidada desta Corte Superior, segundo a base de cálculo das contribuições parafiscais recolhidas por conta de terceiros fica restrito ao limite máximo de 20 salários-mínimos, nos termos do parágrafo único, do art. 4º. da Lei 6.950/1981, o qual não foi revogado pelo art. 3º. do DL 2.318/1986, que se disciplina as contribuições sociais devidas pelo empregador diretamente à Previdência Social”.

d) REsp nº 1.887.485, julgado em 28.08.2020:

“Em caso semelhante, este Tribunal Superior entendeu que o art. 3º do Decreto-Lei 2.318/1986 não alterou o limite de 20 salários-mínimos do art. 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/1981 (base de cálculo das contribuições

parafiscais arrecadas por conta de terceiros), pois esse artigo apenas dispõe sobre as contribuições sociais devidas pelo empregador diretamente à Previdência Social”.

e) REsp nº 1.902.940, julgado em 20.11.2020:

“Com efeito, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 953.742/SC, em caso análogo, firmou o entendimento no sentido de que o art. 3º do Decreto-Lei 2.318/1986 não alterou o limite de 20 salários-mínimos do art. 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/1981 (base de cálculo das contribuições parafiscais arrecadas por conta de terceiros)”.

f) REsp nº 1.901.499, julgado em 20.11.2020:

“Com efeito, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 953.742/SC, em caso análogo, firmou o entendimento no sentido de que o art. 3º do Decreto-Lei 2.318/1986 não alterou o limite de 20 salários-mínimos do art. 4º, parágrafo único, da Lei 6.950/1981 (base de cálculo das contribuições parafiscais arrecadas por conta de terceiros)”.

g) REsp nº 1.901.063, julgado em 25.11.2020:

“Com efeito, esta Corte Superior possui entendimento no sentido de que a base de cálculo das contribuições parafiscais recolhidas por conta de terceiros fica restrita ao limite máximo de 20 salários-mínimos, nos termos do parágrafo único do art. 4º. da Lei 6.950/1981, o qual não foi revogado pelo art. 3º. do DL 2.318/1986, que disciplina as contribuições sociais devidas pelo empregador diretamente à Previdência Social”.

Não se verifica nesses julgamentos monocráticos o desenvolvimento de qualquer argumentação jurídica. Com efeito, os relatores se limitaram a fazer citações de julgamentos anteriores para fundamentar as conclusões, em particular do REsp nº 953.742, que foi expressamente referido por seis decisões (a única exceção é o REsp nº 1.901.063, que faz remissão apenas ao AgInt no REsp nº 1.570.980, mas que, por sua vez, também se apoia no REsp nº 953.742).

Interessante notar que no REsp nº 1.439.511, que foi o primeiro recurso julgado após o REsp nº 953.742, o Ministro Herman Benjamin fundamentou expressamente a decisão monocrática no art. 557, § 1º-A, do Código de Civil de 1973 (“CPC/73”), segundo o qual o relator poderá dar provimento a recurso se a decisão recorrida estiver em manifesto confronto com a jurisprudência dominante do STJ. Em outras palavras, o Ministro (que integra a 2ª Turma) considerou que uma única decisão colegiada da 1ª Turma foi o suficiente para configurar a existência de “jurisprudência dominante”.

No REsp nº 1.241.362, que foi o segundo julgamento posterior ao REsp nº 953.742, agora sob a vigência do Código de Processo Civil de 2015 (“CPC/15”), a Ministra Assusete Magalhães justificou a decisão monocrática no art. 255, § 4º, II, do Regimento Interno do STJ (“RISTJ”), que autoriza o relator a negar provimento a recurso especial que for contrário à jurisprudência consolidada do STJ, embora até então existissem apenas uma decisão colegiada e uma decisão monocrática sobre a matéria.

Outros fundamentos utilizados para os julgamentos monocráticos foram o art. 932 do CPC/15 (REsp nº 1.887.485) e o art. 255, § 4º, III, do RISTJ (REsp nº 1.902.940 e REsp nº 1.901.499). Em dois julgados, não houve menção à base legal ou regimental para a decisão monocrática (REsp nº 1.901.063 e REsp nº 1.570.980).

Embora a legislação processual e o RISTJ não veiculem definições para os conceitos de “jurisprudência dominante” ou “jurisprudência consolidada”, consideramos precipitado considerar que a interpretação adotada em um único acórdão de Turma seja capaz de permitir aos relatores decidir monocraticamente (para negar ou dar provimento) os recursos subsequentes que tratem da mesma questão jurídica.

Deve-se atentar que o art. 932, IV e V, do CPC/15, atribui competência ao relator para (i) negar provimento a recurso que for contrário a súmula do STF, do STJ ou do próprio tribunal, acórdão proferido pelo STF ou STJ em julgamentos de recursos repetitivos, e entendimento firmado em incidente de resolução de demandas repetitivas ou de assunção de competência, bem como para (ii) dar provimento a recurso se a decisão recorrida for contrária a alguma daquelas situações.

E ainda que se admita que o conceito de “jurisprudência consolidada” contido no art. 255, § 4º, II e III, do RISTJ, possa abranger hipóteses não previstas no art. 932 do CPC/15, parece-nos que, para ser possível afirmar a existência dessa jurisprudência, seria necessária, no mínimo, a existência de reiterados julgados em idêntico sentido dos órgãos colegiados do Tribunal.

Ocorre que, no caso específico da tese em análise, nenhuma dessas situações se verificou até o presente: não há a configuração das hipóteses do art. 932, IV e V, do CPC/15 nem a existência de um conjunto de acórdãos uniformes da 1ª e da 2ª Turmas.

Essa situação não se alterou com o julgamento do AgInt no REsp nº 1.570.980, em 17.02.2020 (cronologicamente, o quinto de nove julgamentos a respeito da tese), relatado pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, quando a 1ª Turma proferiu a segunda decisão colegiada do STJ sobre a vigência do limite da base de cálculo aplicável

às contribuições de terceiros e, pela primeira vez, o Tribunal desenvolveu uma fundamentação própria, isto é, que não se limitou a transcrever trechos de outros julgados.

De acordo com o relator, cujo voto foi seguido pelos demais Ministros que compuseram a sessão da 1ª Turma (Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria), com o art. 4º da Lei nº 6.950/1981 “unificou-se a base contributiva das empresas para a Previdência Social e das contribuições parafiscais por conta de terceiros, estabelecendo o limite de 20 salários-mínimos”. Posteriormente, “sobreviu o Decreto 2.318/1986, que, em seu art. 3º., alterou esse limite da base contributiva apenas para a Previdência Social, restando mantido em relação às contribuições parafiscais”.

Em outras palavras, chegou-se à conclusão de que o referido limite continuou vigente para as contribuições destinadas a terceiros:

“Ou seja, no que diz respeito às demais contribuições com função parafiscal, fica mantido o limite estabelecido pelo artigo 4º. da Lei no 6.950/1981 e seu parágrafo, já que o Decreto-Lei 2.318/1986 dispunha apenas sobre fontes de custeio da Previdência Social, não havendo como estender a supressão daquele limite também para a base a ser utilizada para o cálculo da contribuição ao INCRA e ao salário-educação.”

Como se vê, o STJ possui um conjunto de decisões colegiadas (duas, ambas da 1ª Turma) e monocráticas (sete) a respeito da limitação a vinte salários-mínimos da base de cálculo das contribuições sociais recolhidas a terceiros, prevista no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/1981. Em todos os julgamentos, o Tribunal concluiu que o art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986 não alterou esse limite e, desde o REsp nº 953.742, os Ministros para os quais foram distribuídos recursos decidiram monocraticamente sob o entendimento de que a jurisprudência do Tribunal se encontra consolidada.

### **3. RECURSOS ESPECIAIS AFETADOS AO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS: PERSPECTIVAS PARA O JULGAMENTO E CRÍTICAS QUANTO À SELEÇÃO DESSES RECURSOS**

Como adiantado, o STJ afetou dois recursos especiais ao rito dos recursos repetitivos, que ainda aguardam julgamento: REsp nº 1.898.532 e REsp nº 1.905.870. Em ambos os recursos, que se encontram sob a relatoria da Ministra Regina Helena Costa, os contribuintes alegam que os acórdãos recorridos negaram vigência ao art. 4º, parágrafo



único, da Lei nº 6.950/1981, e ainda divergiram de julgados do STJ e dos Tribunais Regionais Federais.

A questão de direito controvertida ficou fixada da seguinte maneira pelo STJ nas decisões de afetação:

“definir se o limite de 20 (vinte) salários mínimos é aplicável à apuração da base de cálculo de ‘contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros’, nos termos do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, com as alterações promovidas em seu texto pelos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei n. 2.318/1986”.

Note-se que os julgados existentes do STJ sobre a tese não enfrentaram o mencionado art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318/1986, que assim dispõe:

“Art 1º Mantida a cobrança, fiscalização, arrecadação e repasse às entidades beneficiárias das contribuições para o Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial (SENAI), para o Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), para o Serviço Social da Indústria (SESI) e para o Serviço Social do Comércio (SESC), ficam revogados:

I - o teto limite a que se referem os artigos 1º e 2º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981;

II - o artigo 3º do Decreto-lei nº 1.861, de 25 de fevereiro de 1981, com a redação dada pelo artigo 1º do Decreto-lei nº 1.867, de 25 de março de 1981.”

Para a presente discussão, interessa apenas o teor do inciso I, que revoga a previsão legal específica de que as contribuições recolhidas em favor do SESI, do SENAI, do SESC e do SENAC incidirão sobre o limite máximo de exigência das contribuições previdenciárias, contida no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.861/1981:

“Art. 1º - As contribuições compulsórias dos empregadores calculadas sobre a folha de pagamento e recolhidas pelo Instituto de Administração Financeira da Previdência e Assistência Social - IAPAS, em favor das entidades, Serviço Social da Indústria - SESI, Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial - SENAI, Serviço Social do Comércio - SESC e Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial - SENAC, passarão a constituir receitas do Fundo de Previdência e Assistência Social, incidindo sobre o limite máximo de exigência das contribuições previdenciárias, mantidas as mesmas alíquotas e contribuintes.”

Pois bem. O REsp nº 1.898.532 foi interposto por contribuinte que busca a aplicação do limite para a apuração da base de cálculo à contribuição do Salário-Educação

e às contribuições destinadas ao INCRA, ao SENAI, ao SESI, ao SENAC, ao SESC e ao SEBRAE contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (“TRF-5”) que negou provimento ao seu recurso de apelação e, dessa maneira, confirmou a sentença que indeferiu a pretensão formulada em mandado de segurança.

Para negar provimento à apelação, o TRF-5 adotou os seguintes fundamentos:

- a) a “interpretação sistemática” dos arts. 1º e 3º do Decreto-Lei nº 2.318/1986 leva a conclusão de que o limite de base de cálculo foi extinto tanto para a contribuição previdenciária devida pela empresa sobre a folha de salários quanto para as contribuições destinadas a terceiros; e
- b) a revogação do *caput* do art. 4º da Lei nº 6.950/1981 também implicou a revogação do respectivo parágrafo único, pois como os “parágrafos exercem apenas a função de complementar a norma”, um parágrafo único não pode existir “de forma autônoma”.

Por sua vez, o REsp nº 1.905.870 foi interposto por contribuinte que visa ao reconhecimento do direito à limitação da base de cálculo da contribuição do Salário-Educação e das contribuições destinadas ao INCRA, ao SEBRAE e ao “Sistema S” (não são especificadas as entidades titulares da arrecadação) contra acórdão do TRF-4 que, da mesma maneira, negou provimento ao recurso de apelação apresentado contra sentença que denegou a segurança requerida.

No julgamento da apelação, o TRF-4 utilizou como único fundamento a “interpretação lógico sistemática” no sentido de que a limitação da base de cálculo para as contribuições de terceiros prevista no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/1981 não pode subsistir com a revogação do respectivo *caput*, mas não debateu o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.318/1986. Assim, identifica-se uma incongruência entre a questão jurídica prequestionada nos autos do REsp nº 1.905.870 e a delimitação da questão jurídica controvertida na respectiva decisão de afetação à sistemática dos recursos repetitivos.

Não obstante o STJ em momento algum tenha enfrentado o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.318/1986 para decidir pela vigência do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/1981, a fundamentação das decisões de afetação dos recursos especiais repetitivos dá a entender que o Tribunal teria realizado esse debate nos precedentes existentes. Com efeito, após transcrever os dispositivos do Decreto-Lei nº 2.318/1986 relevantes para a discussão, a Ministra Regina Helena Costa afirma:

“A matéria, por sua vez, foi julgada pela 1ª Turma desta Corte em 2008, quando se assentou o entendimento segundo o qual o teto de vinte salários mínimos deve ser observado na apuração das bases de cálculo das apontadas contribuições (cf. 1ª T., REsp n. 953.742/SC, Rel. Min. José Delgado, j. 12.02.2008, DJe 10.03.2008).

Isso porque o Decreto-Lei n. 2.318/1986 teria revogado apenas o *caput* do art. 4º da Lei n. 6.950/1981, o qual disciplinava o recolhimento das contribuições devidas diretamente à Previdência Social, permanecendo vigente, contudo, o respectivo parágrafo único, destinado a regulamentar as contribuições parafiscais arrecadadas por conta de terceiros.

Tal posicionamento foi reafirmado pela 1ª Turma, por unanimidade, em fevereiro do corrente ano, no julgamento do AgInt no REsp n. 1.570.980/PE (Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 17.02.2020, DJe 03.03.2020).

Por conseguinte, à falta de precedente dotado de eficácia vinculante, vários recursos sobre o tema vêm sendo distribuídos a este Superior Tribunal, os quais têm sido decididos monocraticamente, mediante aplicação da orientação firmada pela 1ª Turma (cf. REsp n. 1.901.063/CE, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 30.11.2020; REsp n. 1.902.940/CE, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 24.11.2020; REsp n. 1.901.499/CE, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 24.11.2020, REsp n. 1.887.485/CE, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 22.09.2020; REsp n. 1.241.362/SC, Rel. Min. Assusete Magalhães, DJe 08.11.2017; REsp n. 1.439.511/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe 25.06.2014).”

Na hipótese de a atual composição da 1ª Seção se repetir no julgamento dos recursos especiais repetitivos e os seus integrantes reiterarem os posicionamentos anteriormente externados, o STJ deverá concluir que o limite de vinte salários mínimos continua aplicável à apuração da base de cálculo das contribuições de terceiros. Em que pese o presidente da Seção, Ministro Benedito Gonçalves, apenas possa proferir voto de desempate<sup>1</sup>, a repetição dos entendimentos manifestados pelos Ministros(as) Herman Benjamin, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria é suficiente para formar maioria quanto à vigência art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/1981, ainda que os demais atuais integrantes (Ministros Francisco Falcão Og Fernandes e Mauro Campbell Marques e Desembargador Federal convocado Manoel de Oliveira Erhardt) argumentem pela revogação desse dispositivo legal.

Evidentemente, os Ministros(as) não estão vinculados a manifestações anteriores e podem vir a apresentar interpretação distinta quando do julgamento do REsp nº 1.898.532 e do REsp nº 1.905.870, em particular Sérgio Kukina, Regina Helena Costa e Gurgel de Faria, que meramente seguiram o relator do AgInt no REsp nº 1.570.980, sem apresentar voto separado.

---

<sup>1</sup> RISTJ, art. 24, I.

Ainda que o julgamento dos Recursos Especiais repetitivos meramente ratifique o teor de julgados anteriores, agora com efeitos vinculantes para o Poder Judiciário, parece pouco provável que a discussão seja definitivamente encerrada. Isso porque a prática revela que em diversos processos a Fazenda Nacional suscita outros argumentos que (i) não estão abrangidos pela questão jurídica delimitada nos recursos especiais repetitivos e que (ii) podem infirmar a pretensão dos contribuintes, ainda que se conclua que os arts. 1º e 3º Decreto-Lei nº 2.318/1986 não alteraram o limite da base de cálculo das contribuições de terceiros. Nesse sentido, podem ser elencadas as seguintes alegações:

- a) vedação da vinculação do salário-mínimo para qualquer fim, nos termos do art. 7º, IV, da CF/88<sup>2</sup>, e dos arts. 3º e 8º da Lei nº 7.789/1989<sup>3</sup>;
- b) superveniência de legislação posterior à Lei nº 6.950/1981 referente às contribuições de terceiros que adota o total da folha de salários como base de cálculo: art. 15 da Lei nº 9.424/1996 (Salário-Educação); art. 8º, § 3º, da Lei nº 8.029/1990 (SEBRAE); art. 3º, I, da Lei nº 8.315/1991 (SENAR); art. 10, I, da Medida Provisória nº 2.168 40/2001 (SESCOOP); e art. 7º, I, da Lei nº 8.706/1993 (SENAT e SEST);
- c) aplicação do limite de base de cálculo por empregado, uma vez que o art. 4º, *caput*, da Lei nº 6.950/1981, menciona expressamente o “limite máximo do salário-de-contribuição”.

Desse modo, não se pode ignorar a possibilidade de que, mesmo após a fixação de tese que afirme a vigência do limite para a apuração da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros, a Fazenda Pública continue resistindo à pretensão dos contribuintes. Essa circunstância revela que a afetação do REsp nº 1.898.532 e do REsp nº 1.905.870 não observou a exigência contida no art. 1.036, § 6º, do CPC/15, segundo o qual “somente podem ser selecionados recursos admissíveis que contenham abrangente argumentação e discussão a respeito da questão a ser decidida”.

Assim, mostra-se recomendável a desafetação desses recursos especiais e a substituição por outros nos quais todas as questões jurídicas relevantes para o desfecho

---

<sup>2</sup> “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;”

<sup>3</sup> “Art. 3º Fica vedada a vinculação do salário mínimo para qualquer fim, ressalvados os benefícios de prestação continuada pela Previdência Social. (...) Art. 8º Revogam-se as disposições em contrário”



definitivo da discussão sobre a tese tenham sido fundamentadamente prequestionadas e os recursos contenham argumentações efetivamente abrangentes.

#### **4. CONCLUSÃO**

O estudo sobre os julgados do STJ relativos ao limite para a apuração da base de cálculo das contribuições recolhidas a terceiros suscita relevantes pontos de atenção no desenvolvimento da jurisprudência dos tribunais.

Como visto, bastou apenas uma decisão colegiada (que sequer contém fundamentação jurídica própria) para que, a partir de então, o STJ considerasse a existência de uma jurisprudência dominante ou consolidada, de modo a autorizar a realização de julgamentos monocráticos que basicamente se limitaram a fazer referência àquele acórdão. Conseqüentemente, existe a chance concreta de o STJ fixar uma tese com amparo em orientação firmada majoritariamente em julgamentos monocráticos e sem o aprofundamento de discussão.

Soma-se a isso o fato de a seleção dos recursos especiais ao rito dos recursos repetitivos não ter sido feita de maneira criteriosa, pois questões jurídicas relevantes para o desfecho da discussão sobre a tese não estão abrangidas pelos recursos afetados, o que poderá frustrar a finalidade desse procedimento, já que a Fazenda Nacional ainda disporá de argumentos para resistir à pretensão dos contribuintes.

Esses breves apontamentos são suficientes para demonstrar claramente que, para a construção de um sistema de precedentes vinculantes (art. 932 do CPC), que se propõe a proporcionar mais segurança jurídica aos jurisdicionados e tornar mais eficiente a atuação do Poder Judiciário, revela-se imprescindível um maior zelo por parte dos Tribunais Superiores na formação das suas jurisprudências e, especialmente, na seleção dos recursos cujos julgamentos passarão a orientar as decisões das instâncias inferiores, para se evitar a fixação de interpretações de observância obrigatória que não apenas carecem de fundamentação suficiente, como ainda sequer são capazes de dirimir eficazmente as discussões tributárias.

# LEI COMPLEMENTAR E FLUXO DE POSITIVAÇÃO: UMA ANÁLISE DA RECENTE JURISPRUDÊNCIA DO STF

## LEONARDO AGUIRRA DE ANDRADE

Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Doutor em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. LLM em Direito Tributário Internacional na *Georgetown University Law Center*. Professor do Curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Sócio do Andrade Maia Advogados.

## CAIO CEZAR SOARES MALPIGHI

Graduado em Direito pelas Faculdades Metropolitanas Unidas. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado Associado da Mannrich e Vasconcelos Advogados.

### 1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (CF) estabeleceu a competência dos Estados brasileiros para a cobrança de ICMS e de ITCMD, porém definiu que as regras do texto constitucional não são suficientes para permitir o exercício dessa competência. Tal insuficiência deve ser, necessariamente, suprida por leis complementares. Ou seja, as leis estaduais sobre ICMS e ITCMD – ou os Convênios do CONFAZ – não podem disciplinar as regras gerais desses tributos, uma vez que cabe – exclusivamente – às leis complementar essa tarefa.

A preocupação do constituinte com a exigência de leis complementares regulamentadoras das regras nacionais de ICMS e ITCMD foi tamanha que é possível encontrar no texto constitucional não apenas uma, mas duas regras nesse sentido: uma regra geral (aplicável a todos os tributos); e uma regra específica (definindo quais aspectos desses tributos devem constar de lei complementar), que serve tanto de argumento de reforço daquela regra geral, como orientação para o legislador complementar saber qual deve ser a sua tarefa.

A regra geral se encontra no artigo 146 da CF, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência tributárias entre os entes federados, regular as limitações do poder de tributar (imunidades tributárias) e estabelecer as regras gerais em matéria de legislação tributária, no que diz respeito à definição de tributos e

suas espécies, aos impostos discriminados na CF e de seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Além disso, em matéria tributária, caberá à lei complementar estatuir regras gerais sobre obrigação tributária, lançamento, crédito, prescrição e decadência.

As regras específicas – que, igualmente, exigem lei complementar para disciplinar as regras nacionais de ICMS e ITCMD – constam, respectivamente, §2º, inciso XII, e do §1º, inciso III, ambos do art. 155 da CF. A determinação do texto constitucional, assim, é bem clara: não podem os Estados, individualmente (nem mediante Convênio), editarem regras nacionais de ICMS e ITCMD, nem mesmo regras locais antes da existência de regras nacionais, sob pena de conflitos de competência.

Para tanto, foi necessário não apenas esclarecer a necessidade da prévia edição dessas regras gerais (como condição de validade ou eficácia – como se verá abaixo – das leis estaduais), como relacionar os aspectos específicos que devem constar dessas regras gerais, sem os quais não é possível o exercício da competência individual de cada Estado. Em outras palavras, o ente federado competente não pode instituir determinado tributo sem a prévia autorização do legislador complementar, quanto a esses aspectos específicos, cuja disciplina em norma nacional é imprescindível.

No artigo 155, § 2º, inciso XII, da CF, exige-se lei complementar para definir os contribuintes, dispor sobre substituição tributária, definir o local da operação, disciplinar o regime de compensação, dentre outras questões, para fins da cobrança do ICMS pelos Estados. Já em relação ao ITCMD o artigo 155, §1º, inciso III, da CF, exige a prévia edição de lei complementar para disciplinar os casos em que o doador tiver domicílio ou residência no exterior, ou se o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.

Os temas escolhidos pelo constituinte para regulamentação por meio de lei complementar sugerem uma preocupação com conflitos de competência. Isto é, se não houver uma regra geral nacional, cada Estado poderia tratar o tema do seu jeito, invadindo a competência do outro Estado, resultando em potenciais duplas cobranças para a mesma situação.

A rigidez do processo legislativo para a aprovação de uma lei complementar no Congresso Nacional (aprovação por maioria absoluta; ao invés da maioria simples para a edição de leis ordinárias) também sinaliza alguma preocupação com a harmonia no pacto federativo: a exigência de uma maior consensualidade – para disciplinar esses aspectos do ICMS e do ITCMD – sugere que o constituinte buscava fortalecer a

legitimidade das regras nacionais e, assim, reduzir o risco de que leis estaduais locais atentassem contra a federação. Em outras palavras, a CF definiu a lei complementar como o meio adequado para endereçar conflitos de interesses entre Estados em matéria de ICMS e ITCMD, a partir da maioria absoluta dos representantes do povo. A contrário senso, outros meios – tais como os Convênios do CONFAZ – não podem exercer esse papel, tendo em vista que não representam a maioria absoluta dos representantes do povo.

A principal lei complementar tributária vigente no Brasil é a Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), recepcionada pela CF de 1988 como lei complementar, para dispor pormenorizadamente acerca do Sistema Tributário Nacional, tratando sobre regras gerais de Direito Tributário, “*aplicáveis à União, Estados e Municípios*” (conforme consta da sua ementa).

Para além do CTN, as regras gerais de ICMS são dadas pela Lei Complementar nº 87 de 1996 (conhecida como Lei Kandir). Já, quanto ao ITCMD, o Congresso Nacional jamais chegou a editar a lei complementar prevista no artigo 155, §1º, inciso III, da CF.

A partir disso, surgem questões relevantes: (i) como lidar como as novas competências instituídas no texto constitucional (tais como aquelas estabelecidas na Emenda Constitucional nº 33/2001 – que instituiu a competência para a cobrança do ICMS importação realizada por não contribuinte – e na Emenda Constitucional nº 87/2015 – que inaugurou a competência dos Estados de destino para cobrança do Diferencial de Alíquota de ICMS), se as normas gerais anteriores – Lei Kandir – não previam a regulamentação? (ii) como permitir a cobrança de ITCMD, nas hipóteses do artigo 155, §1º, inciso III, da CF, em um cenário em que não existe uma lei complementar sobre a matéria?

Felizmente, o STF respondeu a essas duas questões, em julgados recentes, no sentido de preservar a preocupação do constituinte, definindo que sem a prévia edição de lei complementar, nessas hipóteses, é indevido exercício de competências prevista na CF ou inauguradas por emenda constitucional.

Nesse contexto, este artigo avalia alguns precedentes do STF sobre o tema, proferidos entre 2020 e 2021, a fim de deles extrair lições importantes a respeito do papel da lei complementar como mecanismo limitador no tempo do exercício de competências tributárias pelos Estados e como elemento indispensável ao *fluxo de positivação* de (novas) cobranças de ICMS e ITCMD.



## 2. O ICMS IMPORTAÇÃO POR NÃO CONTRIBUINTE E O FLUXO DE POSTIVAÇÃO DOS IMPOSTOS (REs N<sup>o</sup>s 439.796, 474.267 E 1221330)

Com a Emenda Constitucional (EC) n<sup>o</sup> 33 de 2001, acrescentou-se ao artigo 155, §2<sup>o</sup>, inciso IX, da CF, a alínea “a”, a previsão para os Estados e Distrito Federal instituírem ICMS sobre bens ou mercadorias importados do exterior por pessoas físicas ou jurídicas não contribuintes habituais do referido imposto, independentemente da finalidade vislumbrada com a importação (mercantil ou não mercantil). Diante da autorização constitucional, os Estados competentes logo passaram a editar suas respectivas legislações ordinárias para que contivessem a previsão de tal exação sobre as referidas hipóteses de importação.

Naquele contexto, veio à tona uma questão interessante: é necessária a edição de uma lei complementar para disciplinar uma nova competência tributária – instituída por emenda constitucional – relativamente a um tributo já existente (ICMS) e, mais do que isso, já disciplinado em lei complementar (Lei Kandir)?

Partindo da premissa de que a resposta seria negativa, os Estados se apressaram em instituir a referida (nova) cobrança mesmo antes da regulamentação em lei complementar. Aqui é interessante notar que o próprio texto da EC n<sup>o</sup> 33/2001 autorizava os Estados a editarem, por meio de convênio, “*normas para regular provisoriamente a matéria*” “[e]nquanto não entrar em vigor a lei complementar”. Esse convênio, todavia, não foi editado.

Talvez, na tentativa de reduzir o risco de a referida premissa adotada pelos Estados estar errada, o Congresso Nacional editou a Lei Complementar (LC) n<sup>o</sup> 114 de 2002, um ano e cinco dias após a EC n<sup>o</sup> 33/2001. Com isso, ficava alterada a Lei Complementar n<sup>o</sup> 87, de 1996, para trazer as regras gerais aplicáveis ao ICMS incidente sobre importações promovidas por não contribuinte. Os aspectos tratados na LC 114/2002 já deixavam clara a necessidade da existência de regras gerais sobre o tema, na medida em que se tratou de elementos imprescindíveis para a delimitação daquela nova competência (tais como especificação da sujeição passiva, da obrigação tributária, da base de cálculo do imposto etc.), nos termos exigidos pelo já mencionado artigo 146, inciso III, e o artigo 155, § 2<sup>o</sup>, inciso XII, ambos da CF.

Mesmo com os seus efeitos estancados no tempo, o problema jurídico estava posto, qual seja, restava a dúvida: qual deveria ser o destino das leis estaduais editadas após a EC 33/01 e antes da LC 114/2002 e, portanto, contrárias à CF?

À primeira vista, essa questão seria decidida no Plenário do STF que, em 2014, no julgamento dos Recursos Extraordinários (REs) nºs 439.796<sup>1</sup> e 474.267<sup>2</sup>, quando se fixou o Tema de Repercussão Geral nº 171<sup>3</sup>, afastando a cobrança do ICMS na importação de bens por não contribuinte desse imposto, em operação realizada após a publicação da EC nº 33 de 2001, porém com base em legislação anterior à sua regulamentação pela LC nº 114 de 2002<sup>4</sup>.

Fala-se aqui em “à primeira vista”, pois os casos concretos não eram exatamente adequados para permitir o exame daquela questão. Isso porque a legislação ali em avaliação pelo STF eram, na verdade, decretos dos Estados do Rio Grande do Sul e do Paraná que instituíram – sem base em lei ordinária – a cobrança do ICMS na importação por não contribuinte. Ou seja, nem sequer haviam sido editadas as leis estaduais sobre a matéria, de modo que os Estados se basearam nas leis promulgadas anteriormente à EC nº 33/01. A solução então era simples: invalidade da cobrança por violação à legalidade.

Entretanto, o STF não se limitou a fundamentar a sua decisão na legalidade. O voto do Ministro Joaquim Barbosa trouxe considerações importantes para os julgamentos posteriores a respeito do papel da lei complementar em matéria de ICMS. Basicamente, firmou-se o entendimento de que a completude da estrutura normativa de ICMS – mesmo quando se trata da ampliação, por emenda constitucional, de competência tributária de tributo previamente existente – depende da observância de um certo *fluxo de positivação*: (i) previsão constitucional desta competência; (ii) regulamentação dos elementos da relação jurídico-tributária em legislação complementar, e (iii) finalmente, só após o atendimento a este fluxo, poderá haver previsão em legislação ordinária competente.

---

<sup>1</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 474.267. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Plenário. DJ 14 mar. 2014, Julgamento: 06 nov. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2254851&numeroProcesso=439796&classeProcesso=RE&numeroTema=171>. Acesso em: 01 mar. 2021.

<sup>2</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 474.267. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Plenário. DJ 19 mar. 2014, Julgamento: 06 nov. 2013. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2370104>. Acesso em: 01 mar. 2021.

<sup>3</sup> BRASIL. STF. Tema de Repercussão Geral nº 171. “Incidência de ICMS na importação de equipamentos médicos importados por sociedade civil não contribuinte do referido imposto.” Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2254851&numeroProcesso=439796&classeProcesso=RE&numeroTema=171>. Acesso em: 01 mar. 2021.

<sup>4</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 439.796. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Plenário. DJ 13 mar. 2014, Julgamento: 06 nov. 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2254851&numeroProcesso=439796&classeProcesso=RE&numeroTema=171>. Acesso em: 01 mar. 2021.

Este entendimento firmado pelo STF em 2014 ressoou na jurisprudência pátria, sendo acatada por alguns magistrados e Tribunais de todo o país. Um exemplo é a jurisprudência que se cristalizou no âmbito no Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (TJ/SP), quando a sua Corte Especial julgou a Arguição de Inconstitucionalidade nº 0018486-77.2016.8.26.0000<sup>5</sup> para reputar inviável a cobrança em questão, declarando a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 11.001, de 2001, que havia sido promulgada pelo Estado de São Paulo para exigir o ICMS Importação, dez dias após a publicação da EC nº 33, de 2001, e, portanto, antes da edição da LC nº 114, de 2002. Estava ali identificada a situação adequada para responder à questão jurídica mencionada acima.

Seis anos após o precedente do STF acima retratado, tal questão finalmente foi apreciada, em 2020, pelo Plenário da Suprema Corte, por ocasião do julgamento do RE nº 1221.330 (Tema nº 1.094)<sup>6</sup>. Nesse julgamento, examinou-se a validade da cobrança do ICMS na importação por não contribuinte, instituída pela Lei Estadual nº 11.001 de 2001. A controvérsia jurídica posta *sub judice* pode ser delimitada da seguinte maneira: de um lado, os contribuintes sustentavam que, não obstante a prévia permissão contida no texto da EC nº 33 de 2001 para a instituição do ICMS na importação realizada por não contribuinte, ainda assim a Lei Estadual nº 11.001 de 2001 seria inconstitucional, pois editada sem amparo em legislação complementar (isto é, antes da vigência da Lei Complementar nº 114 de 2002), o que violaria a tese do *fluxo de positivação*, respaldada na inteligência do artigo 146, inciso III, c/c artigo 155, §2º, inciso XII, ambos da CF. Por outro lado, o Estado de São Paulo sustentava que (i) a lei paulista não apresentava pontos de conflitos com a LC 114/020 e (ii) o artigo 24 §§ 3º e 4º, da CF, estabeleceria que, “*na inexistência de lei federal sobre normas gerais, os Estados podem exercer a competência legislativa plena, sendo que a norma estadual somente perderá a eficácia se contrariar a legislação federal superveniente*”.

---

<sup>5</sup> BRASIL. TJSP. Arguição de Inconstitucionalidade nº0018486-77.2016.8.26.0000. Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Rel. Desembargador Borelli Thomaz. Data da Tramação: 06 abr. 2016 a 04 abr. 2017. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/Processos>. Acesso em: 04 mar. 2021.

<sup>6</sup> Neste sentido, a questão é bem aclarada no texto do voto vencedor proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, que capitaneou o Acórdão proferido nos autos do Recurso Extraordinário nº 1221330: “*Inicialmente, observe-se que esta CORTE, nos autos do RE 439.796, julgado sob o rito da repercussão geral, (Rel. Min. JOAQUIM BARBOSA, Tema 171), fixou tese no sentido de que “após a Emenda Constitucional 33/2001, é constitucional a incidência de ICMS sobre operações de importação efetuadas por pessoa, física ou jurídica, que não se dedica habitualmente ao comércio ou à prestação de serviços”. Todavia, no julgamento do Tema 171 não houve debate acerca da possibilidade (ou não) de lei local instituir o tributo após a EC 33/2001, porém antes da LC 114/2002.*” BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 1221330. Relator Ministro. Luiz Fux. Plenário. DJ 17 ago. 2020, Julgamento: 16 jun. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5731431>. Acesso em: 04 mar. 2021.

De início, verificou-se uma divergência entre as Turmas do STF: enquanto havia julgados da 1ª Turma do STF<sup>7</sup>, no sentido da inconstitucionalidade das leis ordinárias posteriores à EC nº 33 de 2001 e anteriores à LC nº 114 de 2002; também existia posicionamento da 2ª Turma do STF<sup>8</sup> pela constitucionalidade das legislações ordinárias nessas situações.

Em 16 de junho de 2020, a questão foi pacificada pelo Plenário do STF, que finalmente proferiu Acórdão nos autos do RE nº 1221330, pelo qual, por maioria apertada de votos (7 votos a 5), foi dado provimento ao recurso da Fazenda Estadual de São Paulo, declarando-se a constitucionalidade formal da Lei Estadual nº 11.001 de 2001 (com base no artigo 24, §§3º e 4º, da CF), suspendendo, entretanto, a sua eficácia até a data da vigência da LC nº 114 de 2002.

Fica claro que a Corte encontrou um “meio-termo” entre o entendimento que havia motivado anteriormente o julgamento dos REs nºs 439.796 e 474.267 em 2014 (a tese do *fluxo de positivação*), e a pretensão fazendária de fazer valer sua legislação estadual, mesmo após tal julgamento.

A bem da verdade, uma detida análise de todo o debate enfrentado pelo STF revela que a razão para se manter a validade da Lei do Estado de São Paulo (apenas suspendendo a sua eficácia até o advento da Lei Complementar nº 114 de 2002) deu-se por um motivo não jurídico, mas sim político e financeiro: é que caso fosse declarada a inconstitucionalidade da Lei Estadual nº 11.001 de 2001, os cofres públicos estaduais iriam sofrer com uma enxurrada de ações de repetição de indébito por parte dos contribuintes. É possível verificar tal viés consequencialista, ao se atentar à fundamentação defendida pelo Ministro Gilmar Mendes, reproduzidas no voto condutor proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes<sup>9</sup>.

---

<sup>7</sup> BRASIL. STF. Agravo Interno em Recurso Extraordinário 1214470. Relator Ministro. Luiz Fux. Plenário. DJ 11 nov. 2019, Julgamento: 04 out. 2019. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur414703/false>. Acesso em: 05 mar. 2021.

<sup>8</sup> BRASIL. STF. Agravo Interno nos Embargos de Declaração em Recurso Extraordinário 1.219.103. Relator Ministro Celso de Mello. Plenário. DJ 11 dez. 2019, Julgamento: 29 out. 2019. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5724371>. Acesso em: 05 mar. 2021.

<sup>9</sup> Neste sentido: “*Não se pode punir com a pecha de inconstitucional o ato do ente federativo diligente que, amparado por autorização constitucional e no exercício de sua competência tributária, alterou seu arcabouço normativo estadual para expressar o exato contido naquela norma.*

*É bem verdade que a efetividade desse poder tributante dependeria de lei complementar federal, todavia não seria caso de inconstitucionalidade formal ou material, mas, tão somente, de condição de eficácia daquele exercício após a superveniência da legislação necessária.*

*Caso contrário, exemplificadamente no Estado de São Paulo, chegaríamos a situação na qual, em razão de até hoje não ter havido alteração normativa quanto ao contribuinte do ICMS-importação após a Lei Complementar Federal 114/02, o referido Ente Federativo estaria impedido de cobrar o aludido tributo.*



Assim, a crítica que se deve fazer quanto a esta decisão “salomônica” por parte da maioria do STF é que, ao assim julgar, a exigência de lei complementar para disciplinar o ICMS estaria relativizada, permitindo-se, desse modo, uma indevida “*constitucionalização superveniente*” das leis estaduais editadas sem a prévia promulgação da respectiva lei complementar, como exige a Constituição Federal.

Aliás, nesse sentido, o Ministro Luiz Fux, relator do caso e voto-vencido, coloca apropriadamente a crítica, asseverando ainda que o posicionamento adotado violaria jurisprudência pacífica da Corte com relação a impossibilidade de constitucionalização superveniente de norma legal<sup>10</sup>.

Uma segunda crítica também é cabível àquele precedente: o art. 24, §3º, da CF, estabelece um limite importante – que não foi observado naquele julgado – para o exercício de competência pelos Estados enquanto não editada uma “lei federal sobre normas gerais”, qual seja, a finalidade da norma local: “*para atender a suas peculiaridades*”. Isto é, somente as leis estaduais voltadas a peculiaridades locais, sem efeitos deletérios para outros Estados, podem ser editadas com base no art. 24, §3º, da CF. Há motivos diversos para tanto: a proteção do pacto federativo, a busca por evitar conflitos de competência em matéria tributária e a existência de regras específicas (artigo 146, inciso III c/c artigo 155, § 1º, inciso XII, da CF) devem se sobrepor à autorização geral prevista no art. 24, §3º, da CF. Com efeito, o art. 24, §3º, da CF/88 não se aplica em matéria de ICMS, pois esse tributo, por sua natureza, não se limita a questões locais.

Portanto, caminhou mal o STF neste último julgado, ao permitir a subsistência jurídica das leis estaduais editadas em contrariedade à regra constitucional

---

*Pensando consequencialmente, daríamos azo a incontáveis ações de repetição de indébitos, a promover desfalque ainda maior nas combatidas receitas estaduais”. BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 1221330. Relator Ministro. Luiz Fux. Plenário. DJ 17 ago. 2020, Julgamento: 16 jun. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5731431>. Acesso em: 04 mar. 2021.*

<sup>10</sup> Neste sentido: “*O papel da lei complementar de normas gerais em matéria de ICMS estabelece condição de validade (artigos 146, II, e 155, XII, § 2º, i, da Constituição) e não de simples eficácia, como ocorre na hipótese do art. 24, §§ 3º e 4º, da Constituição Federal.*”

*Em conclusão, é um equívoco reduzir a superveniência da LC 114/2002 a simples condição de eficácia jurídica da regra-matriz local do ICMS. A lei complementar prevista nos arts. 146, II, e 155, XII, § 2º, i, da Constituição é condição necessária, sine qua non, para o próprio exercício da competência tributária. Desse modo, a edição de lei ordinária estadual para exercício da competência tributária antes da lei complementar que lhe dê substrato interrompe o “fluxo de positividade” a que estaria submetida a exigência da exação. Curvo-me, assim, à farta jurisprudência desta Corte que condena a possibilidade de “constitucionalização” de medida nascida nula. Nesse sentido: RE 346084, Relator Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJ 01-09-2006.” BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 1221330. Relator Ministro. Luiz Fux. Plenário. DJ 17 ago. 2020, Julgamento: 16 jun. 2020. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5731431>. Acesso em: 04 mar. 2021.*

segundo a qual é obrigatória a edição de lei complementar para disciplinar aspectos gerais de ICMS previamente à promulgação das leis locais sobre o tema.

### **3. O ICMS/DIFAL E O CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE DO IMPOSTO (ADI Nº 5469 E RE Nº 1.287.019)**

Situação semelhante à narrada acima surgiu como advento da EC nº 87 de 2015<sup>11</sup>, que, no intuito de trazer maior equidade ao federalismo fiscal pátrio, diante do aumento das operações interestaduais decorrentes do *e-commerce*, concedeu aos Estados de destino envolvidos em operações interestaduais de circulação de mercadoria a competência tributária de instituir o ICMS/DIFAL (calculado com base na diferença entre a alíquota interna e a interestadual), a ser cobrado do remetente dessas mercadorias, quando elas são vendidas para consumidores finais não contribuintes do imposto.

A novidade da EC 87/2015 consistiu na criação de uma competência tributária nova para os Estados de destino. Não se tratou de mera repartição de arrecadação. Pelo contrário, olhando a situação da perspectiva dos Estados de destino, antes da EC 87/15 eles não tinham uma competência tributária, e depois da EC 87/15 eles passam a ter uma competência inovadora. A partir dessa nova competência, surgem novas relações jurídicas, novas formas de apuração do tributo, novos custos de conformidade e novos potenciais conflitos de competência entre os Estados. Em função desse último aspecto, a criação de uma nova competência de ICMS exige, necessariamente, a edição de uma lei complementar.

Menos de seis meses depois da edição da EC 87/15, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) instituiu Convênio ICMS nº 93 de 2015<sup>12</sup>, buscando disciplinar os aspectos que deveriam constar de uma lei complementar, tais a base de cálculo do ICMS/DIFAL, a (impossibilidade de) utilização de créditos de operações anteriores para a sua apuração no Estado de destino. Com isso, os Estados e o DF editaram

---

<sup>11</sup>BRASIL. Emenda Constitucional nº 85, de 16 de abril de 2015. Altera o § 2º do art. 155 da Constituição Federal e inclui o art. 99 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para tratar da sistemática de cobrança do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc87.htm). Acesso em: 07 mar. 2021.

<sup>12</sup> BRASIL. Convênio ICMS nº 93, de 17 de setembro de 2015. Dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada. Brasília, DF. Disponível em: [https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15). Acesso em: 07 mar. 2021.

leis locais autorizando a cobrança do ICMS/DIFAL, em um cenário em que não existia – e não existe até hoje – uma lei complementar sobre o tema.

Aqui é oportuno ressaltar que, diferentemente do ocorreu com a EC 33/01, a EC 87/15 não trouxe uma autorização para os Estados disciplinarem a matéria por convênio. Ou seja, quando o constituinte quis estabelecer essa possibilidade, ele o fez expressamente.

Além da quebra do *fluxo de positivação* que maculou a *mens legis* do artigo 146, inciso III c/c artigo 155, § 1º, inciso XII, da CF, a ausência de lei complementar no caso específico do ICMS/DIFAL permitiu a materialização de mais uma série de conflito de competência – uma verdadeira *guerra fiscal* – entre os Estados da federação, contrariando assim a finalidade por detrás do artigo 146, inciso I, da CF, que visa exatamente *evitar conflitos de competência, em matéria tributária*.

Um dos principais conflitos decorre da ausência de regulamentação – em lei complementar – do critério pertinente à definição de quem é o destinatário das mercadorias e como será aferida a sua localização. De um lado, o comando previsto no artigo 155, § 2º, inciso VII, da CF, se limita a dizer “*caberá ao Estado de localização do destinatário*”, sem estabelecer, por exemplo, se tal *destino* será o *jurídico* ou o *físico*. Esta carência de critérios – que deveria ser suprida por lei complementar - causou uma divergência na instituição do ICMS/DIFAL pelos Estados da federação, pois enquanto uns se baseavam na figura do *destino jurídico*<sup>13</sup>, pelo qual o Estado de destino seria aquele em que o *negócio jurídico* foi consumado pelo comprador; outros entes se apegavam à noção de *destino físico*<sup>14</sup>, no sentido de que o Estado de destino seria aquele para o qual a mercadoria seria remetida fisicamente.

Esta divergência passou a gerar uma série conflitos de competência ensejadores de guerra fiscal entre Estados, na medida em que no âmbito do *e-commerce* nem sempre o Estado onde a compra é realizada coincide com o Estado ao qual a mercadoria será remetida. Assim, por exemplo, nos casos em queo *negócio jurídico* foi realizado por comprador localizado no DF (que se vale do *destino jurídico*) mas para entrega de mercadoria no Estado de São Paulo (que se vale do *destino físico*), o comerciante localizado no Estado do Espírito Santo poderá ser cobrado injustamente tanto por São Paulo quanto pelo DF. Na área da saúde, por exemplo, é comum um plano de saúde adquirir medicamentos em um Estado e determinar a sua entrega em diversos

<sup>13</sup> Entes como DF, Santa Catarina e Pernambuco valeram-se do critério de destino jurídico.

<sup>14</sup> Entes como São Paulo, Paraná e Rondônia, por exemplo, valeram-se do critério de destino físico.

Estados no Brasil (onde estão os segurados do plano de saúde). Nesse caso, qual Estado deve cobrar o DIFAL? Essa questão – que não foi abordada nem mesmo pelo Convênio 93/2015 – deveria ser respondida por uma lei complementar.

Esse conflito (destino jurídico *versus* destino físico) é apenas um exemplo dos possíveis embates de entendimento entre os Estados, sendo possível identificar divergências também sobre a quantificação de base de cálculo, a apuração do crédito, os critérios aplicáveis ao ICMS no regime de substituição tributária etc.

Para não se submeterem às legislações ordinárias dos Estados de destino, que instituíram inconstitucionalmente o ICMS/DIFAL, os contribuintes passaram a levar a questão para o Poder Judiciário, tendo o debate chegado até ao STF por meio de controle concentrado de constitucionalidade, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5469<sup>15</sup>, bem como na seara do controle difuso de constitucionalidade, por meio do RE nº 1.287.019<sup>16</sup>, formando assim o Tema nº 1.093.

Em 2021, no julgamento do *leading case*, o Plenário do STF decidiu, por maioria de votos (6 x 5), que: “a cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela emenda EC 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais”<sup>17</sup>.

O julgamento foi importante para evidenciar a importância da lei complementar como balizadora das competências legiferantes tributárias, de modo a equilibrar e equalizar o *pacto federativo* almejado na Carta Maior, minimizando o risco de conflitos de competências. Com isso, ficou também afastada, ainda que sem um exame aprofundado, a tese dos Estados – acolhida no julgamento do Tema 1.094 – de que o art. 24, §3º, permitiria o exercício da competência tributária pelos Estado antes da edição “lei federal sobre normas gerais”. Ou seja, a conclusão hoje prevaiente é no sentido de que a cobrança do DIFAL é indevida antes da lei complementar disciplinadora da EC 87/15. É curioso notar que os termos da decisão final da ADI 5469 indicam que as principais cláusulas do Convênio ICMS nº 93 de 2015 foram julgadas inconstitucionais – e aqui o mais importante – “*aplicando-se a mesma solução em relação às respectivas leis dos*

---

<sup>15</sup> BRASIL. STF. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469. Relator Ministro. Dias Toffoli. Plenário. DJ 02 mar. 2021, Julgamento: 24 fev. 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4922493>. Acesso em: 07 mar. 2021.

<sup>16</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 1287019. Relator Ministro. Marco Aurélio. Plenário. DJ 02 mar. 2021, Julgamento: 24 fev. 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076>. Acesso em: 07 mar. 2021.

<sup>17</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário 1287019. Relator Ministro. Marco Aurélio. Plenário. DJ 02 mar. 2021, Julgamento: 24 fev. 1 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5994076>. Acesso em: 07 mar. 2021.



*estados*”. Em outras palavras, as leis estaduais do DIFAL são inconstitucionais e a decisão tem efeitos *erga omnes*.

O Plenário do STF também em maioria de votos decidiu por modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93 de 2015, para que só surta efeitos a partir de 2022, ressalvadas as ações em curso (que podem aproveitar os efeitos imediatos e retroativos da decisão favorável).

Mais uma vez, o consequentialismo pesou no debate, dessa vez para justificar a modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade que, segundo a maioria do STF, poderia trazer sérios prejuízos ao Erário. No julgamento foi salientado que, durante este período, o Congresso Nacional teria, supostamente, o tempo necessário para editar uma lei complementar que regulamente a questão.

Independentemente da questão da modulação, a Suprema Corte parece ter concertado, no julgamento do Tema 1.093 e na ADI 5469, o equívoco que havia cometido no julgamento do ICMS na importação por não contribuinte (Tema 1.094), colaborando com a preservação das regras constitucionais destinadas a reduzir riscos de conflitos de competência.

#### **4. ITCMD NA DOAÇÃO E HERANÇA ADVINDAS DO EXTERIOR CONFLITO DE COMPETÊNCIAS E EXTRATERRITORIALIDADES ESTADUAIS (RE Nº 851.108)**

Outra questão que há muito causava controvérsias entre Tribunais Estaduais de todo o país é aquela relativa à tributação pelo ITCMD sobre doações nas quais o doador tem residência ou domicílio no exterior; ou ainda em casos de transmissões *causa mortis* nas quais o *de cuius* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior.

Com efeito, o artigo 155, §1º, inciso III, alíneas “a” e “b”, da CF, delegou ao *legislador complementar* a competência para regular a instituição do ITCMD nas mencionadas hipóteses. Essa regra específica está alinhada com o artigo 146, inciso I, da CF, pelo qual a lei complementar deverá evitar conflitos de competência entre entes federados. É que as hipóteses em questão envolvem o exercício de extraterritorialidade do Brasil para, mediante seus entes estaduais, tributarem riquezas advindas do exterior.

Assim, é necessário que, para o exercício pontual desta extraterritorialidade, o legislador complementar regule o poder de tributar delegado aos Estados e ao DF, para que estas competências não sejam exercidas de forma conflituosa entre si.

No que se refere aos conflitos de competência entre entes estaduais, é possível visualizá-los, por exemplo, ao se atentar ao texto da Lei Estadual nº 7.174 de 2015<sup>18</sup>, editada pelo Estado do Rio de Janeiro para tributar estas situações de heranças e doações advindas do exterior.

Para tanto, a referida legislação estadual define que na transmissão de bem móvel ou imóvel (ou de direitos a ele vinculados) situado no exterior, o ITCMD seria devido ao Estado do Rio de Janeiro nos casos de: (i) doador domiciliado no Rio de Janeiro; (ii) donatário domiciliado no Rio de Janeiro, quando o doador for domiciliado no exterior; (iii) falecido domiciliado no Rio de Janeiro, na data da sucessão, e (iv) herdeiro ou legatário domiciliado no Rio de Janeiro, quando o falecido fosse domiciliado no exterior.<sup>19</sup>

A multiplicidade e a amplitude de critérios estabelecidos na legislação estadual acima analisada (que adota tanto o critério do domicílio do doador como a do donatário, e que também adota duplamente o critério do domicílio do *de cuius* e do herdeiro) dão ensejo a situações em que mais de um Estado poderia tributar o mesmo fato (ou seja, bitributação indevida da mesma riqueza por dois entes federados distintos). Imagine-se, por exemplo, o conflito entre essa lei do Rio de Janeiro e a Lei do Estado de São Paulo (Lei nº 10.705/2000), que, em seu art. 4º, inciso II, alínea “a”, estabelece que é devido ao Estado de São Paulo o ITCMD quando ocorrer nesse último Estado o ato de transferência de bem incorpóreo. Há aqui potenciais sobreposições – indevidas – do poder de tributar.

Diante destas situações (decorrentes da ausência de lei complementar que regulamente de forma apropriada a questão, nos termos determinados pela CF), diversos contribuintes passaram a questionar judicialmente o ITCMD nestes casos. Com uma série

---

<sup>18</sup> BRASIL. Lei Estadual nº 7.174, de 28 de dezembro de 2015. Dispõe sobre o imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (itd), de competência do estado do rio de janeiro. Rio de Janeiro, RJ. Disponível em: <http://alerjln1.alerj.rj.gov.br/CONTLEI.NSF/c8aa0900025feef6032564ec0060dff/38c6d405dd5c89fd83257f1f006deb65?OpenDocument>. Acesso em: 08 mar. 2021

<sup>19</sup> Neste sentido: “Art. 5º O imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro: I – na transmissão de bem móvel, bem como de direitos a ele relativos, se o mesmo estiver situado neste Estado; ou II – na transmissão de bem móvel ou de bem imóvel situado no exterior, bem como de direitos a eles relativos, se nele estiver localizado o domicílio: a) do doador; b) do donatário, quando o doador for domiciliado no exterior; c) do falecido, na data da sucessão, observado o disposto no § 3º deste artigo; ou d) do herdeiro ou legatário, quando o falecido, na data da sucessão, era residente ou domiciliado no exterior.”

de ações judiciais sendo propostas por contribuintes, donatários ou herdeiros de patrimônios advindos do exterior, a jurisprudência foi se formando de maneira desuniforme entre os Tribunais Estaduais de todo o Brasil. Por exemplo, pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, a falta de lei complementar não acarretaria inconstitucionalidade à exação.<sup>20</sup> Já, pelo Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, a inconstitucionalidade seria patente<sup>21</sup>.

O litígio posto entre contribuintes e Estados se cingia na já mencionada tese fazendária de que o artigo o artigo 24, §§ 3º e 4º, da CF daria aos Estados competência tributária plena para a questão, na inércia do legislador complementar.

Em 2021, o STF finalmente chegou a analisar a questão em sede de Repercussão Geral, nos autos do RE nº 851.108 (Tema 825)<sup>22</sup>, oportunidade em que, por maioria de votos declarou que as leis estaduais que instituíram o ITCMD nas situações tratadas pelo artigo 155, §1º, inciso III, alíneas “a” e “b”, da CF, sem respaldo em lei complementar são inconstitucionais. Mais uma vez, restou rejeitada a tese dos Estados de que o art. 24, §3º, da CF, autorizaria o exercício de competência tributária para instituição de leis estaduais sobre ITCMD antes da edição de uma lei complementar nacional. Embora a tese fazendária tenha sido acolhida pelo voto – bem fundamentado – do Ministro Alexandre de Moraes, o entendimento restou vencido.

Apesar do bem articulado voto-vencido, acertou novamente o STF ao fazer prevalecer a tese firmada no Tema nº 825, de que “*é vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no artigo 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a intervenção da lei complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional*”. Com efeito, enquanto não editada uma lei complementar, resta proibida a cobrança do ITCMD sobre sucessão de bens e direitos no exterior (nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da CF) para os fatos geradores posteriores à publicação do acórdão do STF.

---

<sup>20</sup>BRASIL. TJRJ. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0189188-24.2011.8.19.0000. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Rel. Desembargador Nagib Slaibi. Julgado: 01 fev. 2016 <https://tj-rj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/342671203/arguicao-de-inconstitucionalidade-1891882420118190001-rio-de-janeiro-tribunal-de-justica/inteiro-teor-342671208>. Acesso em: 07 mar. 2021.

<sup>21</sup>BRASIL. TJSP. Arguição de Inconstitucionalidade nº 0004604 - 24.2011.8.26.0000. Órgão Especial do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, Rel. Desembargador Guerrieri Rezende. Data da Tramitação: 13 fev. 2012 a 02 abr. 2012. Disponível em: <https://www.tjsp.jus.br/Processos>. Acesso em: 07 mar. 2021.

<sup>22</sup> BRASIL. STF. Recurso Extraordinário nº851.108. Relator Ministro Dias Toffoli. Plenário. STF. Julgamento: 01 mar. 2021. Disponível: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4667945>. Acesso em: 07 mar. 2021.

Ademais, o Plenário do STF decidiu por modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade de modo *ex nunc* (“*contar da publicação do acórdão em questão, ressalvando as ações judiciais pendentes de conclusão*”), e resguardar o direito daqueles que já haviam ajuizado a ação judicial em curso. Também é possível verificar que o instituto da modulação dos efeitos acabou por validar a violação, pelos Estados, ao texto constitucional no que concerne à exigência de prévia edição de uma lei complementar pelo Congresso Nacional para que seja possível o exercício da competência tributária dos Estados para cobrança do ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da CF.

## 5. CONCLUSÕES

A análise dos julgados acima permite concluir que o STF tem reputado como imprescindível a edição de lei complementar disciplinando a instituição de novas cobranças de ICMS (inclusive nos casos de alargamento de competência tributária por meio emenda constitucional) e ITCMD (nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da CF), previamente à promulgação das leis estaduais sobre o tema. Exigindo a completude do chamado *fluxo de positivação* dessas cobranças, a Suprema Corte tem rejeitado as diversas tentativas de os Estados aplicarem o art. 24, §3º, da CF, como fundamento para o exercício da sua competência tributária.

Há, assim, uma sinalização clara de que, em matéria tributária – seja de acordo com a sua regra geral (art. 146, I e III, da CF), seja com base em regras específicas (artigo 146, inciso III c/c artigo 155, § 1º, inciso XII, da CF) –, não é aplicável o art. 24, §3º, da CF. Essa conclusão nos parece acertada, porque esse dispositivo deve permitir aos Estados a disciplina de matérias relativas tão somente a “*particularidades*” locais, i.e., quando não há potenciais conflitos de competência. Tratando-se de ICMS e de ITCMD, o artigo 24, §3º, da CF, não se aplica.

No exame das teses relativas ao ICMS Importação, ICMS/DIFAL e ITCMD heranças e doações do exterior, o STF fez valer a necessidade do legislador complementar regular previamente as regras básicas para instituição dos tributos, reduzindo, assim, os espaços para conflitos de competência entre entes federados. Em razão do cenário deletério para o pacto federativo causado pelas guerras fiscais, foi bem o STF em reconhecer a imprescindibilidade da lei complementar, de caráter nacional, condição para o exercício de competência tributária pelos Estados em matéria de ICMS e ITCMD.



Por outro lado, merece críticas a adoção, pelo STF, do instituto da modulação dos efeitos das decisões favoráveis aos contribuintes nesses casos, porque, ao assim fazer, deixou-se um recado para os Estados no sentido de que vale a pena, do ponto de vista arrecadatório, o cometimento de certas violações à Constituição Federal, notadamente no que tange à exigência de prévia edição de lei complementar regulamentadora de competências tributárias de ICMS e ITCMD. Deste modo, o STF aplicou a regra e, ao mesmo tempo, retirou a respectiva penalidade (em relação ao passado), reduzindo a coercitividade daquela regra. Cogita-se, com isso, um possível efeito negativo do emprego da modulação de efeitos nessa matéria, consistente em um potencial incentivo aos Estados quanto ao cometimento de novas violações à CF, colocando em risco o pacto federativo.

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 796.376/SC E A EXTENSÃO DA  
IMUNIDADE QUANTO AO ITBI PREVISTA NO AO ARTIGO 156, § 2º,  
INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

**LUIZ FELIPE CENTENO FERRAZ**

Sócio do Mattos Filho, Luiz Felipe atua em estruturação tributária de empresas envolvendo investimentos, operações de fusões e aquisições públicas e privadas, operações financeiras internacionais, além de questões relacionadas a *transfer pricing*. Também é membro do Conselho Jurídico da Federação das Indústrias de São Paulo (Fiesp) e membro do International Tax Committee da Seção de Direito Internacional da American Bar Association (ABA). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Santos (PUC Santos), com especialização em Direito Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e Mestre em Direito Tributário (LL.M.) pela University of Florida (EUA).

**NATALIE MATOS SILVA**

Advogada do Mattos Filho, Natalie atua no contencioso administrativo tributário, sobretudo no que diz respeito aos tributos federais. Bacharela em Direito e Mestra em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP) e LL.M. em Direito Tributário Internacional pela University of Florida (EUA).

## **1. INTRODUÇÃO**

Durante o isolamento social imposto pela pandemia do Covid-19, diversas matérias tributárias de relevo e que há anos aguardavam um desfecho foram levadas a julgamento no Supremo Tribunal Federal (“STF”).

Dentre esses temas, merece destaque a definição da extensão da imunidade tributária quanto ao Imposto sobre a Transmissão *Inter Vivos* de Bens Imóveis (“ITBI”) prevista no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal<sup>1</sup>, nos casos em que o valor dos imóveis transferidos a pessoa jurídica a título de realização de capital social supera o montante efetivamente integralizado.

A repercussão geral do tema foi reconhecida em 2015, e o julgamento foi realizado em 05 de agosto de 2020. Na ocasião, reunidos em sessão virtual do Plenário,

---

<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;”

os Ministros negaram provimento ao Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, por maioria de votos, ao apreciarem o Tema 796 de repercussão geral<sup>2</sup>. Foi fixada, então, a seguinte tese: “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 julgamento chamou a atenção não apenas pela tese que restou definida, relativa à matéria levada a julgamento em Plenário, mas também por um *obiter dictum* quanto à não aplicação de outras restrições para a fruição desta imunidade, para além do montante do capital social integralizado. Em seu voto vencedor, o Ministro Alexandre de Moraes defendeu que a exceção à imunidade prevista no texto constitucional, nos casos em que “a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil”, apenas se aplica à “transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”, e não à “transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”.

## **2. JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 796.376/SC.**

Sob relatoria do Ministro Marco Aurélio, o Recurso Extraordinário nº 796.376/SC havia sido interposto por Lusframa Participações Societárias Ltda. (“Contribuinte”) contra acórdão da Quarta Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, em que restou decidido que a imunidade quanto ITBI prevista no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal limitava-se à parcela do valor dos imóveis que fosse suficiente à satisfação do capital social subscrito, de modo que o montante excedente estaria sujeito à incidência do tributo.

No caso concreto, o capital social da Contribuinte havia sido integralizado mediante a entrega de imóveis com valor superior ao das cotas subscritas<sup>3</sup>, tendo a diferença sido lançada no patrimônio líquido, à conta de reserva de capital. Por essa razão, o Município de São João Batista/SC reconheceu a imunidade quanto ao ITBI apenas parcialmente, exigindo da Contribuinte o imposto incidente sobre a diferença entre o valor do capital social integralizado e o valor dos bens transferidos.

---

<sup>2</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, Plenário, Relator Ministro Marco Aurélio, redator do acórdão Ministro Alexandre de Moraes, j. 05.08.2020.

<sup>3</sup> Como se extrai dos votos, o capital social subscrito era de R\$ 24.000,00, enquanto os 17 bens imóveis entregues a título de integralização desse capital social totalizavam o montante de R\$ 802.724,00.

A Contribuinte impetrou mandado de segurança, com pedido liminar, para ver reconhecida a imunidade sobre a totalidade do valor dos imóveis transferidos e, conseqüentemente, afastada a cobrança do Fisco municipal. Embora a imunidade pleiteada tenha sido reconhecida em sentença, esta foi reformada pelo Tribunal de origem, em sede de apelação, sob a alegação de que a imunidade quanto ao ITBI abrangeria apenas o valor dos imóveis que correspondesse ao capital social integralizado.

Em face do acórdão, a Contribuinte interpôs Recurso Extraordinário ao STF, com fundamento no artigo 102, III, “a”, apontando violações ao artigo 156, § 2º, inciso I, bem como dos princípios da legalidade (artigo 37, inciso II), da reserva legal (artigo 5º, inciso II), da segurança jurídica (artigo 5º, inciso XXXVI), da livre iniciativa e da autonomia da vontade (artigo 1º, inciso IV, e artigo 170), todos da Constituição Federal. A repercussão geral do tema foi reconhecida em 05 de março de 2015, sendo o acórdão corresponde publicado no dia 20 deste mesmo mês.

Ao julgar o recurso em questão, o Ministro Relator Marco Aurélio entendeu por dar provimento ao recurso. Na visão do Ministro, evidenciada em seu voto, a imunidade em questão deveria ser interpretada sob o viés teleológico, tal como o STF já havia entendido ao analisar a extensão de outras regras de imunidade, tais como aquela aplicável aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão<sup>4</sup>, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, e aos templos de qualquer culto, prevista no mesmo artigo e inciso, em sua alínea “b”<sup>5</sup>.

Nessa linha, o Ministro Relator lembrou que, embora a contrapartida dos sócios normalmente destine-se à conta de capital social, nem sempre essa situação se verifica, havendo casos em que o ágio comporá outra conta do patrimônio líquido, denominada reserva de capital, conforme prescrito pelo artigo 182, § 1º, alínea “a”, da Lei nº 6.404/76.

Assim, ao ágio na subscrição de cotas e ações deveria ser aplicado o mesmo tratamento conferido à parcela destinada à integralização de capital social, já que em ambas as situações representam um investimento direto em sociedade empresária.

---

<sup>4</sup> Nesse sentido, são citados o Recurso Extraordinário nº 595.676/RJ, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, publicado no Diário de Justiça de 18 de dezembro de 2017 e o Recurso Extraordinário nº 330.817/RJ, relatado pelo Ministro Dias Toffoli, cujo acórdão foi veiculado no Diário de Justiça de 26 de fevereiro de 2018.

<sup>5</sup> Nesse sentido, é citado o Recurso Extraordinário nº 325.822/SP, relatado pelo Ministro Gilmar Mendes, publicado no Diário de Justiça de 14 de maio de 2004.



Como restou expresso no voto, a expressão “em realização de capital” prevista no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal não teria o condão de afastar a interpretação teleológica proposta, por revelar apenas a intenção do constituinte de manter a incidência do ITBI em outras formas de aquisição de propriedade em que os bens são incorporados ao patrimônio da pessoa jurídica, mas sem a realização do capital, tais como a compra e venda e a dação em pagamento.

Propôs o Ministro Marco Aurélio, então, que a seguinte tese fosse firmada: “Revela-se imune, sob o ângulo tributário, a incorporação de imóvel ao patrimônio de pessoa jurídica, ainda que o valor total exceda o limite do capital social a ser integralizado”.

No entanto, o Ministro Relator restou vencido em seu entendimento<sup>6</sup>, tendo prevalecido, por maioria de votos, a tese esposada pelo Ministro Alexandre de Moraes em seu voto (“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”).

De acordo com o Ministro Alexandre de Moraes, “a imunidade está voltada ao valor destinado à integralização do capital social, que é feita quando os sócios quitam as quotas subscritas”<sup>7</sup>. Assim, deixar de tributar pelo ITBI o valor dos imóveis que exceda ao capital social integralizado seria conferir interpretação extensiva ao comando constitucional, o que não é admitido pela jurisprudência do STF, na medida em que as imunidades são exceções à capacidade tributária.

Curiosamente, além da matéria objeto de julgamento, propriamente dita, constou também do voto do Ministro Alexandre de Moraes um *obiter dictum*: de que a restrição contida no fim do inciso I do § 2º do artigo 156 da Constituição Federal – qual seja, de que para fins da imunidade, a atividade preponderante do adquirente não poderia consistir na compra e venda, locação ou arrendamento mercantil de bens imóveis -, seria aplicável apenas às transmissões de bens e direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, e não à incorporação de bens e direitos ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital.

---

<sup>6</sup> Assim como os Ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia.

<sup>7</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, Plenário, Relator Ministro Marco Aurélio, redator do acórdão Ministro Alexandre de Moraes, j. 05.08.2020, p. 23.

### 3. A IMUNIDADE DO ARTIGO 156, § 2º, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E O DECIDIDO NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 796.376/SC.

Por meio do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, foi levada a julgamento do STF a definição quanto à extensão da imunidade do ITBI prevista na primeira parte do inciso I, do § 2º do artigo 156 da Constituição Federal, que assim dispõe:

“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;*” (g.n.)

Em outros termos, cabia aos Ministros decidirem se a parcela do valor dos imóveis transferidos à pessoa jurídica a título de realização do capital que excedesse ao valor do capital efetivamente integralizado deveria, ou não, estar abarcada pela imunidade quanto ao ITBI.

Para analisar essa questão em especial, inicia seu arrazoado pela comparação entre a atual redação da imunidade analisada com a do texto da Emenda Constitucional nº 18/65, na qual não existia a menção à “transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica”, como se infere da leitura do § 2º de seu artigo 9º:

“Art. 9º Compete aos Estados o impôsto sôbre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia.

(...)

§ 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 daquelas 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.” (g.n.)

Portanto, no regime constitucional anterior a 1988, a imunidade de que se trata abarcava a transmissão de bens ou direitos para sua incorporação ao capital de pessoas jurídicas, excepcionando-se aquelas que atuavam, de forma preponderante<sup>8</sup>, em atividades imobiliárias.

Na Constituição Federal de 1988, de outra parte, além da imunidade relativa ao ITBI na transferência de bens imóveis ou direitos na integralização de capital de pessoas jurídicas, existe a previsão expressa de que não incide o imposto nas transmissões decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica. Permanece a ressalva quanto ao desenvolvimento preponderante de atividades imobiliárias, tal qual na Emenda Constitucional nº 18/65.

Essa comparação entre os textos constitucionais teria a finalidade, segundo o Ministro Alexandre de Moraes, de rechaçar o principal argumento dos defensores da imunidade do ITBI no valor dos imóveis que excede o valor do capital integralizado: a de que a única exceção à imunidade seria a expressamente definida no final do inciso I, do § 2º, do artigo 156 da Constituição Federal (quando a atividade preponderante do adquirente for de natureza imobiliária).

Na visão do Ministro Alexandre de Moraes, a restrição contida no artigo 156, § 2º, inciso I diz respeito exclusivamente às hipóteses de transmissão de bens imóveis e direitos em operações de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, não se aplicando a transferências que, tal qual a que era analisada naqueles autos, decorrem de integralização de capital social.

Tal entendimento, que encontra respaldo na doutrina de Kiyoshi Harada (*ITBI – doutrina e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016), vem da interpretação de que a

---

<sup>8</sup> A preponderância da atividade imobiliária é aferida pelos critérios dispostos no artigo 37 do Código Tributário Nacional:

“Art. 37. O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subseqüentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.”

expressão “nesses casos”<sup>9</sup>, presente no inciso ora analisado, faria referência apenas às situações contidas na segunda oração, mais próxima (fusão, incorporação, cisão ou extinção), e não na primeira oração, mais remota (que corresponderia, assim, ao “outro caso”, o da integralização de capital de pessoa jurídica em bens ou direitos). A conjunção aditiva “nem”, por seu turno, marcaria a existência das duas orações e, conseqüentemente, das duas espécies diferentes de imunidades relativas ao ITBI, quais sejam:

- a) A **imunidade incondicionada e autoaplicável**, relativa à transmissão de bens e direitos ao patrimônio de pessoa jurídica em razão de integralização de capital, prevista na primeira oração do inciso I, do § 2º, do artigo 156 da Constituição Federal;
- b) A **imunidade condicionada**, decorrente da transmissão de bens e direitos em virtude das operações de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, cuja aplicação depende do não exercício, pelo adquirente, de atividade preponderantemente de natureza imobiliária (compra e venda, locação ou arrendamento mercantil), prevista na segunda oração do inciso I, do § 2º, do artigo 156 da Constituição Federal;

Com essa divisão, pretendeu-se afastar a ideia de que a restrição prevista na parte final do dispositivo constitucional seria aplicável à imunidade de ITBI na transmissão de bens e direitos em virtude da realização de capital social de pessoa jurídica.

Essa primeira conclusão a que chegou o Ministro Alexandre de Moraes em seu voto, evidentemente, não corresponde ao cerne da discussão do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, que consiste, repise-se, na análise da extensão da imunidade para o valor de imóveis transferidos a uma pessoa jurídica, em integralização de capital social, que exceda o montante do capital integralizado.

De qualquer forma, na construção do raciocínio desenvolvido no voto, pareceu necessário ao Ministro traçar essa distinção entre as imunidades do ITBI do artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, com o intuito de afastar a alegação de que não cabem quaisquer restrições à imunidade que não aquelas previstas no próprio

---

<sup>9</sup> Para facilitar o entendimento, reproduz-se novamente o artigo 156, § 2º, inciso I do Constituição Federal:

“Art. 156. (...)

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;” (g.n.)



dispositivo. Para a imunidade discutida no caso levado a julgamento do Plenário do STF, a restrição contida no trecho final da norma em tela não seria, de todo modo, aplicável, como comprovaria a interpretação realizada com base no texto. Nesse sentido, o seguinte excerto do voto do Ministro Alexandre de Moraes<sup>10</sup>:

“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.”

O entendimento de que não se aplica à imunidade de ITBI na integralização de bens imóveis e direitos a restrição quanto às atividades desenvolvidas pelo adquirente é minoritário na doutrina e na jurisprudência, encontrando em Kiyoshi Harada seu maior expoente, na obra que serviu de supedâneo teórico ao voto do Ministro Alexandre de Moraes.

Com efeito, predomina a visão de que não haveria motivos para que o constituinte diferenciase a integralização de capital das demais operações societárias listadas no inciso I do § 2º do artigo 156 da Constituição no que diz respeito à exceção à imunidade vinculada à atividade preponderante do adquirente. Seja em um caso, seja nos outros, tal exceção teria por justificativa evitar a criação de pessoas jurídicas com a única finalidade de evitar o ITBI que seria devida pela pessoa física. A expressão “nesses casos”, assim, compreenderia todas as situações previstas no dispositivo constitucional.

O fato de a Emenda Constitucional nº 18/65, que não previa as hipóteses de imunidade em casos de transmissões decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, já excepcionar a imunidade nos casos de predominância da atividade imobiliária da adquirente para reforçar a ausência de diferenciação entre estas hipóteses, e não a infirmar.

---

<sup>10</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, Plenário, Relator Ministro Marco Aurélio, redator do acórdão Ministro Alexandre de Moraes, j. 05.08.2020, p. 22.

De todo modo, ainda que não tenha sido esta a razão de decidir ou a tese firmada após o julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, certo é que representou uma sinalização importante quanto à posição do STF a respeito de outro aspecto da imunidade do ITBI relativa a bens imóveis e direitos transferidos a pessoa jurídica em integralização de capital social: esta não seria excepcionada caso a pessoa jurídica adquirente tenha a atividade imobiliária como preponderante.

Vislumbra-se, assim, uma oportunidade aos contribuintes que, nos últimos anos, recolheram ITBI quando da integralização de capital social mediante a entrega de bens imóveis, em pessoas jurídicas que exerciam preponderantemente atividades de natureza imobiliária.

Uma vez definido que a imunidade tributária quanto ao ITBI na transferência de bens imóveis e direitos em integralização de capital é incondicionada, não encontrando limitação na atividade preponderantemente desenvolvida pela pessoa jurídica adquirente, o Ministro Alexandre de Moraes passa a discorrer que consistiria em interpretação extensiva do comando constitucional sua aplicação para além do montante do capital social integralizado.

No seu entendimento, a imunidade é exceção constitucional à capacidade ativa tributária e, como tal, deve ser interpretada de maneira estrita, em linha com a jurisprudência do STF<sup>11</sup>. Desta feita, na medida em que o valor dos imóveis que excede ao montante do capital subscrito a ser integralizado teria por finalidade e objetivo a formação de reservas de capital, e não do capital social propriamente dito, incidiria a tributação sobre tal parcela, “pois a imunidade está voltada ao valor destinado à integralização do capital social”<sup>12</sup>.

Os valores envolvidos no caso concreto levado à análise do STF parecem ter contribuído, em alguma medida, ao deslinde da causa, já que se demonstra certa exasperação com a desproporção entre os montantes relacionados ao capital social e aqueles que foram destinados à formação de reserva de capital<sup>13</sup>:

---

<sup>11</sup> Nesse sentido, são citados o Recurso Extraordinário nº 564.413/SC, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, publicado no Diário de Justiça de 06 de dezembro de 2010, e o Recurso Extraordinário nº 566.259/RS, relatado pelo Ministro Ricardo Lewandowski, publicado no Diário de Justiça de 24 de setembro de 2010.

<sup>12</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, Plenário, Relator Ministro Marco Aurélio, redator do acórdão Ministro Alexandre de Moraes, j. 05.08.2020, p. 23.

<sup>13</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, Plenário, Relator Ministro Marco Aurélio, redator do acórdão Ministro Alexandre de Moraes, j. 05.08.2020, p. 24.

“No caso concreto, a diferença entre o valor do capital social e os imóveis incorporados é de R\$ 778.724,00. É de indagar-se a razão pela qual uma empresa, cujo capital social é de R\$ 24.000,00, pretende constituir uma reserva de capital em montante tão superior ao seu capital, e, sobretudo, livre do pagamento de imposto.”

Não se entende como o mais acertado o entendimento que prevaleceu entre os Ministros no julgamento do Recurso Extraordinário nº 796.376/SC. Como bem pontuado pelo Ministro Marco Aurélio no voto em que restou vencido, a imunidade do ITBI na entrega de bens imóveis em realização de capital social tem por razão de ser “facilitar o trânsito jurídico de bens, considerado o ganho social decorrente do desenvolvimento nacional, objetivo fundamental da República”<sup>14</sup>.

Com vistas a concretizar esse objetivo, sem oferecer entraves à capitalização das pessoas jurídicas e à livre iniciativa, a Constituição Federal imuniza, quanto ao ITBI, as transferências de bens imóveis ou direitos decorrentes de determinadas operações societárias, dentre elas a “transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital”.

Em outros termos: a imunidade recai sobre a transferência dos bens ou direitos, nos exatos termos do texto constitucional, e não sobre o montante do capital integralizado. O entendimento em sentido diverso acaba por se revelar em restrição indevida, pois contrária aos objetivos pretendidos pela norma imunizadora.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.**

Em julgamento realizado em sessão virtual, o Plenário do STF jogou luz sobre questões importantes e controversas relacionadas à imunidade prevista no artigo 156, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, que afasta o ITBI na transmissão de bens e direitos em virtude da realização de capital social de pessoa jurídica.

Por um lado, em descompasso com os objetivos da imunidade analisada, negou-se a aplicação da imunidade sobre o valor dos bens ou direitos transferidos que exceder o montante do capital social integralizado, fixando-se a seguinte tese: “A imunidade em relação ITBI, prevista no inciso I do § 2º do art. 156 da Constituição

---

<sup>14</sup> STF, Recurso Extraordinário nº 796.376/SC, Plenário, Relator Ministro Marco Aurélio, redator do acórdão Ministro Alexandre de Moraes, j. 05.08.2020, p. 9.

Federal, não alcança o valor dos bens que exceder o limite do capital social a ser integralizado”.

De outra parte, criando oportunidades para que os contribuintes busquem o Judiciário para reaver o ITBI recolhido no passado, ou para deixar de recolhê-lo em operações futuras, decidiu-se que a exceção constitucional da imunidade, aplicável nas situações em que a pessoa jurídica adquirente exercer atividades imobiliárias de forma preponderante, não diz respeito à imunidade na transferência de bens e direitos em integralização de capital, que é incondicionada.



# SUPERAÇÃO DA CLÁSSICA DICOTOMIA ENTRE OBRIGAÇÃO DE DAR E DE FAZER PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ISS? ANÁLISE DO JULGAMENTO DA ADI 3142 E SUAS IMPLICAÇÕES

## MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA

Mestre em Direito pela Universidade Cândido Mendes (UCAM). Pós-Graduação em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Federal Fluminense (UFF); Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). É professor convidado na Pós-Graduação em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro (FGV Rio) e membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Sócio do Maneira Advogados.

## GABRIELA MACIEL

Especialização em andamento em Finanças pelo Instituto de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração da Universidade Federal do Rio de Janeiro (COPPEAD/UFRJ). LL.M. em andamento em Direito Tributário e Contabilidade Tributária pelo Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais do Rio de Janeiro (IBMEC/RJ). Graduação em Direito pela Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro (FGV Rio). É membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro Jovem (ABDF Jovem) e do *Women's Law Network - WLN*. Sócia do Maneira Advogados.

## 1. INTRODUÇÃO

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN parece, à primeira vista, um imposto simples: a competência para instituição e cobrança pertence aos entes municipais; a hipótese de incidência recai sobre serviços de qualquer natureza que estão elencados em lista específica definida pelo legislador complementar, o contribuinte do imposto é o prestador do serviço e a base de cálculo, por sua vez, é o próprio preço cobrado pelo prestador.

A suposta simplicidade do ISS, contudo, se restringe ao plano teórico. Prova disso são os inúmeros julgados prolatados pelo Supremo Tribunal Federal desde o início da pandemia de COVID-19 – entre março/2020 e março/2021- que versaram sobre diversas questões envolvendo o imposto municipal.

Dentre esses diversos julgados, podemos citar: (i) o RE nº 603.136/RJ, julgado em 22.05.2020, acerca da incidência de ISS sobre os contratos de franquia (*franchising*); (ii) o RE nº 634.764/RJ, julgado em 29.05.2020, acerca da incidência de ISS sobre serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria,

bingos, cartões ou cupons de apostas, sorteios e prêmios; (iii) o RE nº 603.497/MG, julgado em 29.05.2020, acerca da incidência do ISS sobre materiais de construção civil – recepção do art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição Federal de 1988; (iv) o RE nº 784.439/DF, julgado em 19.06.2020, sobre a taxatividade da lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal; (v) o RE nº 605.552/RS, julgado em 04.08.2020, acerca da incidência de ISS sobre atividades de farmácias de manipulação; (vi) a ADI nº 3142, julgada em 05.08.2020, que versava sobre a inconstitucionalidade do subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e, por fim, (vii) o RE nº 1.167.509/SP, julgado em 01.03.2021, no qual restou declarada a inconstitucionalidade da exigência de inscrição do prestador de serviço sediado fora do município de São Paulo ao Cadastro de Prestadores de Serviços de Outros Municípios – CEPOM.

Vale dizer que, a despeito dos inúmeros julgados acima citados, há diversos outros recursos extraordinários que envolvem questões relevantíssimas relativas ao ISS e que ainda aguardam apreciação pela Suprema Corte, como, por exemplo, o RE 592.616/RS que versa sobre a exclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como o RE nº 688.223/PR, que versa sobre a incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de softwares desenvolvidos para clientes de forma personalizada.

O número impressiona e traduz, em linhas gerais, a necessária judicialização de questões relativas, em especial, ao aspecto material do ISS – em outras palavras, a judicialização sobre o que deve ser considerado efetivamente como um “serviço” apto a atrair a incidência do imposto municipal.

Sendo assim, em observância às recentes discussões carreadas no âmbito do STF sobre o conceito de serviço, o presente artigo visa analisar se, de fato, em 2020, a Suprema Corte, ao julgar a ADI 3142, superou o conceito de serviço fundado na dicotomia civilista entre obrigação de dar e de fazer, alargando a hipótese de incidência do imposto municipal.

No entanto, antes de adentrarmos na análise do que foi decidido na ADI 3142 e suas possíveis implicações, é preciso fazer uma breve contextualização sobre a evolução jurisprudencial da Suprema Corte acerca do ISS.

## **2. A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF**

O art. 156, III, da CF/88<sup>1</sup> diz ser da competência dos municípios instituir o ISS, desde que sobre serviços definidos em lei complementar e não compreendidos na competência tributária dos Estados (i.e., serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, que estão sujeitos ao ICMS, previsto no art. 155, II, da Carta Magna).

Nesse contexto, o termo “serviço” é o conceito utilizado pela Constituição Federal para delimitar a competência dos municípios para exigir o ISS, não podendo a definição, o conteúdo e o alcance desse instituto de Direito Privado ser alterado pela lei tributária (art. 110 do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>).<sup>3</sup>

Nesta esteira, o STF, ao julgar o RE nº 116.121/SP, em 2001, utilizando-se de insumos fornecidos pela doutrina civilista, definiu que o conceito de “serviços” pressupõe o exercício de uma atividade laboral por parte daquele que pretende receber a remuneração, constituindo-se numa obrigação de fazer.

Em outras palavras, o STF, ao julgar se o fato gerador do ISS restaria configurado na locação de guindastes para a construção civil, definiu que o imposto municipal só poderia incidir sobre uma prestação de serviço, um *facere*, e não uma simples criação de utilidade independente de conduta comissiva do prestador (*obrigação de dar*) – afastando-se, por conseguinte, a incidência do ISS.

Esse acordão tornou-se paradigmático, posto que culminou em drástica mudança no entendimento da Suprema Corte que, nos últimos trinta anos, vinha decidindo pela incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, ante previsão expressa da referida atividade no âmbito do DL nº 406/1968.

Foram tantos julgamentos em sequência após o RE nº 116.121/SP que o Pretório Excelso editou, em fevereiro de 2010, a Súmula Vinculante nº 31, que assim dispõe: “*É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.*”

---

1 “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

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

3 Complementando o referido dispositivo, o art. 1º da Lei Complementar nº 116/03: “Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.”

Não obstante, apesar do entendimento do STF ter sido, em 2010, cristalizado no âmbito da referida Súmula Vinculante nº 31, é de se notar que, ainda em 2009, a Suprema Corte já dava indícios de que o conceito de serviço não mais deveria ser analisado apenas sob o enfoque da dicotomia entre obrigação de dar e de fazer.

Explica-se.

Em dezembro de 2009, o STF julgou o RE nº 547.245/SC e o RE 592.905/SC, em sede de repercussão geral, no qual restou assentado que o ISS deveria incidir sobre os contratos de *leasing financeiro* e *lease-back*, a despeito das referidas atividades não configurarem uma “obrigação de fazer pura e simples”.

Nessa esteira, veja-se o elucidativo trecho do voto proferido pelo Ilmo. Ministro Relator Eros Grau:

“Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição que, por serem de qualquer natureza não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Note-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar.”

Utilizando-se desse racional, o Ministro Relator Eros Grau afastou a incidência do ISS sobre o arrendamento mercantil (*leasing operacional*), o qual, segundo ele, consistiria em mera locação de bem (ou seja, uma “pura” obrigação de dar). Contudo, optou por manter a incidência do ISS sobre o *leasing financeiro* e o *lease-back*, posto que, segundo o Ministro, a competência para tributar os serviços de qualquer natureza, prevista no inciso III, artigo 156 da Constituição Federal, não pressupõe que o alvo seja sempre uma “típica” obrigação de fazer.

No mesmo sentido, o Ministro Joaquim Barbosa afirmou não haver “*um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para serviços, ditado pela ordem natural e que possa a priori ser violado por conceitos criados pela função especulativa*”.

Nos anos seguintes, o referido entendimento foi reafirmado pela Suprema Corte em diversas oportunidades.



Como exemplo, podemos citar, ainda em 2010, o RE nº 626.706/SP julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, sob a relatoria do Ministro Gilmar Mendes.

Naquele acórdão, discutia-se a incidência do ISS sobre a locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados.

Na oportunidade, aplicou-se o entendimento firmado no âmbito da Súmula Vinculante nº 31 para afastar a incidência do ISS sobre as referidas locações; contudo, o Ministro Gilmar Mendes destacou que a súmula apenas seria aplicável ao referido caso pelo fato de as locações estarem nitidamente dissociadas da prestação de serviços. Veja-se elucidativo trecho do voto:

“Em 4.2.2010 o Tribunal Pleno desta Corte julgou a PSV 35, culminando na edição da Súmula Vinculante nº 31, publicada no DJE e no DOU de 17.2.2010, a qual dispõe: É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – sobre operações de locação de bens móveis.

(...)

Destaque-se apenas que a proposta inicialmente apresentada pelo Ministro Joaquim Barbosa era a seguinte: É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS – sobre operações de locação de bens móveis dissociadas da prestação de serviços.

(...)

O Ministro Joaquim Barbosa demonstrou preocupação com “situações em que a prestação de serviço vem escamoteada sob a forma de locação. Por exemplo: locação de maquinário, e vem o seu operador. Nessa hipótese, muito comum.

Após os debates, o Tribunal, por unanimidade, acolheu a proposta, excluindo a expressão “dissociadas de prestação de serviços”.

Como relatado, o caso em tela versa sobre locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para videogames e assemelhados, situação em que não está envolvida prestação de serviço.”

Ato contínuo, em 2014, foi proferido precedente de relatoria da Ministra Rosa Weber no âmbito do Agravo Regimental na Reclamação nº 14.290/DF, no qual se discutia a possibilidade de incidência de ISS sobre contratos mistos de locação de maquinários com os seus respectivos operadores. No âmbito do referido agravo, a Ministra Rosa Weber afastou a Súmula Vinculante nº 31 sob o fundamento de que o enunciado somente poderia ser aplicado em relações contratuais complexas “*se a locação dos bens móveis estiver claramente segmentada da prestação de serviços, seja*

*no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.”*

Cerca de dois anos depois, em 2016, o RE nº 651.703/PR foi julgado, em sede de repercussão geral, tendo o Plenário do STF definido que as operadoras de planos privados de assistência à saúde prestam serviços sujeitos ao ISS, conforme disposto no inciso III do art. 156 da Constituição Federal.

Nos termos do voto do Ministro Relator Luiz Fux:

“(…) ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.”

Em seguida, o Ministro Relator reiterou que as classificações das obrigações em “dar, fazer e não fazer” possuem cunho eminentemente civilista, não sendo, por conseguinte, a classificação mais apropriada para fins do enquadramento dos produtos e serviços resultantes das atividades econômicas no âmbito da incidência do imposto municipal em questão.

O Ministro Relator ainda concluiu seu voto fazendo expressa referência ao que foi decidido pela Suprema Corte no âmbito do RE nº 547.245/SC e RE nº 592.205/SC, nos quais se admitiu *“uma interpretação mais ampla do texto constitucional quanto ao conceito de serviços desvinculado do conceito de obrigação de fazer”*. É ver:

“(…) embora seja possível verificar a existência de corrente doutrinária a identificar o conceito de serviços com obrigação de fazer, há também categorização no sentido de que o conceito econômico de prestação de serviço não se confunde com o conceito de prestação de serviço de Direito Civil (...).

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 imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.”

Ato contínuo, em maio de 2020, o Plenário do STF julgou, sob a Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o RE nº 603.136/RJ, no qual restou definido que incide ISS sobre os contratos de franquia (*franchising*).

Tratava-se de recurso extraordinário interposto por empresa de comércio de alimentos localizada no Rio de Janeiro que havia firmado contrato de franquia empresarial com rede de *fast food* que incluía a cessão de uso de marca, treinamento de funcionários, aquisição de matéria-prima etc. A controvérsia, portanto, cingia-se em verificar se o legislador complementar, ao incluir o Item 17.08 na lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, havia desbordado do conceito constitucional de “serviço”, ante a natureza complexa do contrato de franquia.

Após uma detida análise da evolução jurisprudencial da Suprema Corte sobre o conceito constitucional de “serviço”, o Ministro Gilmar Mendes conclui 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*”.

Sendo assim, defendeu-se a aplicação do racional já exarado pela Suprema Corte no âmbito dos referidos REs nºs 592.905/SC e 651.703/PR, permitindo, por conseguinte, a incidência do ISS sobre os contratos de franquia, posto serem contratos híbridos, sendo que a prestação dos serviços (obrigação de fazer) não poderia ser simplesmente absorvida pela subjacente cessão de uso de marca (obrigação de dar).

Ademais, o Ilmo. Ministro Relator, ao final de seu voto, afirmou que o racional adotado no referido RE nº 603.136/RJ não configuraria inovação da jurisprudência tributária no âmbito da Suprema Corte, mas, sim, reafirmação do entendimento já há muito exarado.

Ocorre que, apesar do Min. Gilmar Mendes tentar afirmar que não houve inovação jurisprudencial (e que a Súmula Vinculante nº 31 ainda permanecia em vigor), o fato que, sem dúvida alguma, o STF vem alterando o racional que direcionava a sua jurisprudência acerca do conceito de serviço, de forma a buscar uma espécie de “utilidade” na atividade exercida.

Se, no bojo dessa atividade, existir uma prestação de serviço que se enquadre em um dos itens da lista da Lei Complementar nº 116/2003, o que temos visto é que o STF vem definindo pela incidência ISS.

E o julgamento paradigmático nesse sentido foi o da ADI nº 3142, ocorrido em novembro de 2020, que passa a ser melhor examinado no tópico abaixo.

### 3. O JULGAMENTO DA ADI N° 3142

A referida ação direta de inconstitucionalidade foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio (CNC) no intuito de ver declarada a inconstitucionalidade (i) do subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar n° 116/2003<sup>4</sup> que prevê a incidência de ISS sobre a locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza; (ii) e do art. 3º, parágrafo primeiro da Lei Complementar n° 116/2003<sup>5</sup>.

Segundo a CNC, o subitem 3.04 seria inconstitucional por elencar atividades que fugiriam ao conceito constitucional de serviços; já a disposição contida no art. 3º, parágrafo primeiro, seria inconstitucional por violar os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, posto que, para cumpri-la, os contribuintes teriam que criar uma estrutura operacional em centenas de Municípios, de forma que o ISS pudesse ser recolhido para cada um deles.

Em novembro de 2020, cerca de 14 anos após o seu ajuizamento, a referida ADI n° 3142 foi julgada parcialmente procedente pelo plenário do Supremo Tribunal Federal para se conferir interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar n° 116/2003, restando admitida a incidência de ISS sobre contratos mistos ou complexos, desde que não fosse possível segmentar as obrigações de dar e fazer, seja no que diz respeito ao seu objeto, seja no que diz respeito aos valores envolvidos<sup>67</sup>.

---

<sup>4</sup> “Subitem 3.04: – Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.”

<sup>5</sup> “Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

(...)

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.”

<sup>6</sup> “Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. ISS. Relações mistas ou complexas. Orientação da Corte sobre o tema. Subitem 3.04 da lista anexa à LC n° 116/03. Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Interpretação conforme. Necessidade de as situações descritas integrarem operação mista ou complexa. Local da ocorrência do fato gerador. Ausência de violação dos princípios da razoabilidade ou da proporcionalidade. 1. Nas relações mistas ou complexas em que não seja possível claramente segmentar as obrigações de dar e de fazer – “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira” (Rcl n°



Como fundamentação de seu voto, o Ministro Relator Dias Toffoli discorreu brevemente sobre a evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal no que tange ao conceito de serviços, concluindo pela existência de quatro orientações no âmbito da Suprema Corte. Seriam elas:

- “(1) No caso em que a operação tributada revelar como a essência dela, de modo chapado, simples obrigação de dar – como, por exemplo, uma mera locação de bens móveis – inviável será a incidência do ISS relativamente a ela (Súmula Vinculante nº 31);
- (2) no caso em que a operação tributada revelar obrigação de fazer, possível é a incidência do ISS;
- (3) no caso de relação mista ou complexa, sendo possível claramente segmentar uma circunstância não sujeita ao ISS (como uma obrigação de dar), “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira”, inviável é a incidência do imposto tão somente quanto a essa circunstância;
- (4) no caso de relação mista ou complexa em que não seja possível essa clara segmentação, estando a operação tributada definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, é cabível, a priori, a incidência do imposto municipal.”

Vê-se que restou consignado que: **(i)** em caso de nítida obrigação de dar, não incidirá o ISS; **(ii)** em caso de nítida obrigação de fazer, incidirá o ISS; **(iii)** caso se esteja diante de obrigações complexas, sendo possível segregar as obrigações de dar e fazer, incidirá ISS apenas sobre a prestação de serviços; **(iv)** e, por fim, se a obrigação complexa não permitir a segregação entre as obrigações de dar e fazer, em termos de valor e objeto, incidirá o ISS, a *priori*.

---

14.290/DF-AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber) –, estando a atividade definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, será cabível, a priori, a cobrança do imposto municipal. Aplicação do entendimento ao subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03. 2. O art. 3º, § 1º, da LC nº 116/03 não viola os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Ele estabelece que se considera ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não. Existência de unidade econômica, para fins de tributação, em cada uma dessas urbes, ainda que o sujeito passivo não tenha nelas instalado unidade de gerenciamento de atividades, filial ou mesmo infraestrutura operacional para calcular ou pagar o imposto. 3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, a fim de se admitir a cobrança do ISS nos casos em que as situações nele descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.” (Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3142. Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno. Julgado em 05 de agosto de 2020. Publicação em 09 de outubro de 2020)

<sup>7</sup> Registre-se, nesse ponto, que o art. 3º, §1º da LC n 116/03 foi considerado constitucional pelo STF.

Nessa esteira prossegue o Ilmo. Ministro Relator:

“Em todas as situações descritas no subitem 3.04, quando isoladamente consideradas, é notória a presença – como a essência delas – ou de simples obrigação de dar, isto é, da obrigação de se colocar uma coisa à disposição, ou de simples abstenção de prática de algum ato (como, por exemplo, tolerar a passagem de cabos, que, ao fim, se traduz em um não fazer). Elas (as situações descritas no aludido subitem), quando de tal modo consideradas, não se revestem de qualquer complexidade, isto é, nelas não existe um misto inseparável com alguma obrigação de fazer; ademais, delas não resulta produto cujas características se assemelhem a serviço.

**O fato de, eventualmente, o locador, o sublocador, o arrendante ou o permitente ter a obrigação de manter coisas em bom estado e de garantir seu bom uso não transforma as referidas situações em relações mistas ou complexas. (...)**

Pois bem. Embora as situações descritas no subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, quando levadas em conta por si sós, revelem não ser possível extrair fato tributável pelo ISS, o mesmo não se pode dizer quando as mesmas situações estiverem baralhadas com alguma obrigação de fazer, isto é, quando elas integrarem relação mista ou complexa em que não for possível claramente separá-las de uma obrigação desse tipo.

**Nesse caso, será cabível, a priori, a cobrança do imposto municipal. Poderá existir, por exemplo, contrato que, intitulado de locação de ferrovia, preveja, de modo baralhado, não apenas essa figura obrigacional, mas também, por exemplo, a obrigação de se fazer a manutenção da própria ferrovia. Nesse caso, é possível incidir o ISS.”**

Portanto, segundo a Suprema Corte, as hipóteses de locação, sublocação, arrendamento e compartilhamento previstas no subitem 3.04 da lista da Lei Complementar nº 116/2003 não seriam, por si só, fatos geradores do ISS. Ademais, nos termos do voto do Ministro Relator, o fato de, eventualmente, o locador ter a obrigação de manter as coisas locadas em bom estado não transformaria um contrato de locação em um contrato misto ou complexo para fins de tributação.

Não obstante, em que pese todo o alegado, o Ministro Dias Toffoli concluiu que as atividades listadas no subitem 3.04 da lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, quando estiverem “baralhadas” com serviços propriamente ditos, poderiam ser, *a priori*, tributadas pelo ISS. Como exemplo, o Ministro cita a hipótese de contratos de locação de ferrovia que venham acompanhados de serviços de manutenção. De acordo com o seu entendimento, nesses contratos, seria possível entender pela incidência do imposto municipal.

Logo, vê-se que o Plenário do STF, apesar de estar diante da análise do item 3.04 da lista de serviços tributáveis da Lei Complementar nº 116/2003, buscou

estabelecer conceitos inerentes à hipótese de incidência do ISS que teriam aplicação em outras situações não contempladas no objeto específico da ADI nº 3142.

Sendo assim, analisando-se sistematicamente o referido acordo em conjunto com os demais julgados, é possível se extrair algumas constatações, quais sejam: **(i)** apesar de não ter havido uma ruptura total na dicotomia entre obrigação de dar e de fazer para fins de incidência do ISS, a Suprema Corte vem buscando, nos últimos anos, verificar se existe, *in casu*, um esforço humano que possa ser considerado como “serviço”, ainda que não seja a atividade preponderante; **(ii)** a não incidência do ISS sobre mera obrigação de dar, como ocorre nas locações de bens pura e simples, ainda é pacífica na Corte; **(iii)** por fim, o ISS deverá incidir sobre contratos mistos ou complexos, desde que as obrigações de dar e fazer não estejam totalmente segregadas.

Contudo, apesar de o STF ter tentado traçar balizas importantes para nortear o operador do Direito acerca da configuração do fato gerador do ISS, a verdade é que seria realmente impossível se estabelecer – pela multiplicidade de situações fáticas existentes – um critério definitivo que indique se determinada atividade está ou não dentro de hipótese de sua incidência.

Quanto a essa constatação, não há críticas a serem feitas.

O que se pretende debater aqui, na verdade, é a forma como o Plenário do STF discorreu acerca da interpretação das quatro conclusões acerca do fato gerador do ISS que podem ser extraídas do voto do Ministro Relator Dias Toffoli (as quais já foram devidamente citadas acima).

Afinal, em um primeiro momento, afirma-se que o fato de determinado contrato de locação prever que o locador terá o dever de manter a coisa locada em bom estado não o transforma em “misto” ou “complexo”<sup>8</sup>; entretanto, logo em seguida, afirma-se que contratos de locação de ferrovia acompanhados de serviços de manutenção poderiam ser tributados pelo imposto municipal.

Esses exemplos contidos no voto do Ministro Relator – que deveriam servir de “insumos” para a interpretação das conclusões a que chegou o voto – acabaram gerando mais dúvidas do que respostas, criando uma certa “zona cinzenta” a respeito do fato gerador do ISS.

---

<sup>8</sup> Conforme art. 566, I, do Código Civil:

*“Art. 566. O locador é obrigado:*

*I - a entregar ao locatário a coisa alugada, com suas pertencas, em estado de servir ao uso a que se destina, e a mantê-la nesse estado, pelo tempo do contrato, salvo cláusula expressa em contrário;*

*II - a garantir-lhe, durante o tempo do contrato, o uso pacífico da coisa.”*

Mais uma vez, repita-se: tem-se plena noção de que o acórdão dessa ADI não teria o condão de traçar um critério definitivo para ser aplicado a toda e qualquer situação. Isso é evidente. Contudo, os exemplos dados pelo próprio Ministro Relator acabaram gerando inúmeras incertezas acerca dos limites do fato gerador do ISS.

De fato, em que intensidade o serviço de manutenção teria o condão de transformar determinado contrato de locação em “misto” ou “complexo” para fins de incidência do ISS?

A locação de dutos ou postes, por exemplo, em que o locador se compromete em fazer uma manutenção anual nos bens locados, atrai a incidência do imposto? Se não, uma manutenção trimestral atrairia?

Outro ponto: as atividades de manutenção e de locação (como no caso da ferrovia, que foi o exemplo utilizado pelo Ministro Relator) poderiam ser tratadas isoladamente, tributando-se apenas a primeira atividade pelo ISS?

Esse contrato de locação de ferrovia, acompanhado de um serviço regular de manutenção, poderia ser segregado “*seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira*”, conforme terminologia empregada pelo Ministro Relator?

Ainda que a resposta para a indagação acima seja, em tese, negativa, o ISS deveria incidir mesmo sendo a atividade de manutenção completamente acessória dentro do contrato, especialmente sob o aspecto econômico? De fato, sendo a locação nitidamente preponderante, deverá o contribuinte tributar todo o contrato pelo ISS pelo simples fato de haver a previsão de um serviço de manutenção?

Essas perguntas servem apenas para ilustrar o quão difícil continuará sendo a análise, *in concreto*, do fato gerador do ISS.

Dito isso, vale registrar que a CNC chegou a opor embargos de declaração em face do acórdão da ADI nº 3142 com o objetivo justamente de esclarecer **a)** a razão pela qual a atividade de manutenção do bem locado, visando deixá-lo no estado a que se destina a locação, não configura um contrato misto para fins de incidência do ISS, e, por outro lado, **b)** o motivo pelo qual o serviço de manutenção, inserido em um contrato de locação de ferrovia, seria tratado de forma diferente.

Os referidos aclaratórios, contudo, foram integralmente rejeitados pelo Ministro Dias Toffoli, nos seguintes termos:



“Repare-se que, no julgado embargado, sustentei não ser admissível a cobrança do ISS em relação às situações descritas no subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03 quando elas forem isoladamente consideradas. De outro giro, consignei, com base em orientação do próprio Tribunal Pleno, ser permitida a cobrança do imposto em relação a tais situações na hipótese de elas integrarem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente apartá-las de alguma obrigação de fazer, “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira” (Rcl nº 14.290/DF-AgR).

A título de mero exemplo, aduzi a possibilidade de incidência do ISS na hipótese de um contrato de locação de ferrovia prever, de modo baralhado, v.g., a obrigação de se fazer a manutenção da própria ferrovia. **Obviamente, as circunstâncias para se permitir a efetiva incidência do tributo devem ser averiguadas à luz de cada caso concreto, de acordo com o conjunto fático-probatório**” (grifo nosso)

Como se vê, a decisão dos embargos de declaração foi muito pouco esclarecedora, o que gera um único resultado: insegurança jurídica.

De fato, expor exemplos que guardam certa incoerência e, na sequência, afirmar que o fato gerador do ISS irá sempre depender da análise do caso concreto equivale, aos olhos dos entes municipais, a verdadeira carta em branco para autuações sobre todos os tipos de contratos que, por mais que tenham como cerne uma obrigação de dar, prevejam, subsidiariamente, uma obrigação de fazer.

É compreensível que o STF revise a sua jurisprudência a respeito da hipótese de incidência do ISS, buscando, dentro das interpretações possíveis do texto constitucional, ir além da clássica dicotomia entre obrigação de dar e de fazer (até porque surgem, a cada dia, novos serviços e facilidades oferecidas no mercado), mas é preciso que o faça com base em critérios claros e objetivos para não gerar um cenário de tamanha insegurança jurídica aos contribuintes.

A celeuma jurídica acerca da incidência do ISS, portanto, ainda está longe de acabar.

# **ISENÇÃO DO IRPF EM RAZÃO DE DOENÇA GRAVE SÓ VALE PARA APOSENTADOS? – ANÁLISE DA ADI Nº 6025**

**MICAELA DOMINGUEZ DUTRA**

Doutora em Direito Tributário pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto de Direito Público de Brasília, Advogada, Professora do IBMEC, da ESA e da Pós-graduação em Direito Financeiro e Tributário da CEPED/UERJ, Coordenadora e Professora do PJT e da Tutoria Jurídica.

## **I. INTRODUÇÃO**

Como uma de minhas grandes manias virou estudar a capacidade contributiva e buscar demonstrar que esse importante direito fundamental visa implementar na prática uma tributação justa, o que beneficia o Estado e o contribuinte, achei muito importante trazer para a análise da ADI 6025, julgada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que trata da isenção de IRPF para portador de moléstia grave, bem como refletirmos como nossa Corte Superior atua dando efetividade ou não a esse direito fundamental que, nos termos do art. 5º, § 1º da CRFB, tem aplicação imediata.

## **II. ANÁLISE DA ADI Nº 6025**

### **II.1. DADOS GERAIS DA ADI:**

A ação direta de inconstitucionalidade foi proposta pela Procuradoria Geral da República em face do art. 6º, inciso XIV da Lei Federal nº 7.713/1988, com a redação da Lei nº 11.052/2004, que estabelece a isenção do imposto de renda incidente sobre proventos de aposentadoria por acidente de serviço e os percebidos por pessoas acometidas de doenças graves. Confira-se o teor da norma:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante,

cardiopatía grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatía grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

A Procuradoria questiona a limitação dessa isenção apenas para as pessoas já aposentadas, entendendo que ela é inconstitucional e deveria ser também aplicada aos portadores das referidas moléstias graves que permanecem em atividade.

Invoca como respaldo para o seu pedido os princípios da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III da Constituição Federal), dos valores sociais do trabalho (art. 1º, IV, da CF) e da igualdade (art. 5º, caput, da CF), bem como vários dispositivos constitucionais que preconizam a especial proteção das pessoas com deficiência (art. 7º, XXXI, art. 40, §4º, I, art. 100, § 2º, art. 201, § 1º e art. 203, IV, entre outros dispositivos da CF). Assinala, igualmente, a incidência, em favor de seu pleito, da Convenção Sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência (Convenção de Nova York).

Requer a prolação de sentença manipulativa com efeitos aditivos para reconhecer a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 6º, inciso XIV da Lei nº 7.713/1988, bem como declarar que essa norma também albergaria isenção aos trabalhadores acometidos com as doenças graves nela listadas que estejam em atividade.

Adotou-se para a ADI o rito previsto no art. 12 da Lei Federal nº 9868/1998.

A referida ação foi distribuída ao relator, Ministro Alexandre de Moraes, no dia 24.09.2018, incluída no plenário virtual em 10/04/2020, tendo sido encerrado o julgamento virtual em 17/04/2020 com o julgamento de improcedência do pedido veiculado na referida ADI, nos termos do voto do relator, que foi seguido pela maioria, restando vencido apenas o Min. Edson Fachin.

## **II.2. FUNDAMENTOS TRAZIDOS NO VOTO DO RELATOR**

Importante para se entender a conclusão a que se chega num julgamento, avaliar as premissas adotadas.

O voto do Min. Alexandre de Moraes inicia com a consideração de que a isenção para portador de moléstia grave é um benefício fiscal, e que, portanto, deve

observar o princípio da legalidade estrita.

Depois ele invoca os *checks and balances* para declarar que cada poder do Estado tem uma função específica, não sendo recomendável uma intromissão rotineira de um no outro, sob pena de ser abalada a harmonia institucional que deve existir entre os poderes e, para exemplificar seu entendimento, cita diversos casos em que negou a utilização de sentença manipulativa com efeito aditivo, com o fito de preservar a função tradicional do Poder Judiciário que é de atuar como legislador negativo e não positivo.

Frisa que é o gestor da coisa pública que mensura as renúncias de receita e, para a situação invocada nos autos, cita:

Com relação à temática específica analisada nesta Ação Direta de Inconstitucionalidade, ressalto que, em conformidade com a sólida jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, a concessão de isenção tributária configura ato discricionário do ente federativo competente para a instituição do tributo (RE 218.160/SP, Rel. Min. MOREIRA ALVES, 1ª Turma, DJ de 6/3/1998; RE 160.823/SP, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, 2ª Turma, DJ de 20/2/1998; e RE 178.829/SP, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, 1ª Turma, DJ de 15/3/1999), que, aplicável a todas as espécies tributárias, deve estrito respeito ao princípio da reserva legal (ADI 155, Rel. Min. OCTAVIO GALLOTTI, DJ de 8/9/2000), por meio do qual, como destacado pelo eminente Ministro DIAS TOFFOLI, “o Poder Público, embasado no juízo e conveniência e oportunidade – o que inclui a verificação do momento adequado para a concretização da benesse fiscal –, busca efetivar políticas fiscais e econômicas” (MS 34.342 AgR, DJe de 23/8/2017).

Olvida-se, nessa citação de julgados integrantes da jurisprudência do STF, que no julgamento do RE 405.579/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Dje 03.08.2011, pelo Pleno do Supremo, a maioria dos ministros não concordou com a extensão do benefício pois a entidade que pleiteava não executava atividade similar a beneficiada, não sendo verificada a violação à isonomia. Não houve negativa da utilização de sentença manipulativa com efeito aditivo. Entendeu-se apenas que não seria hipótese de uso da técnica por não estar violada a isonomia. Informa, outrossim, em seu voto que:

O poder de isentar encontra-se intimamente relacionado com os direitos e deveres fundamentais titularizados pelos contribuintes. Submetida a um regime jurídico que, à semelhança daquele vigente em matéria penal, é o da legalidade estrita, a exoneração isencional traduz uma exceção



específica, e veiculada mediante lei em sentido formal, ao dever universal de financiar os encargos públicos, já reconhecido por esta CORTE SUPREMA como um “dever fundamental de pagar tributos” (RE 601.314/SP, Rel. Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, Dje de 16/09/2016), (...)

Contudo, ao fazer essa afirmativa, também não se recordou que o Pleno do STF utilizou sentença manipulativa com efeito aditivo para criar tipo penal ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão nº 26 e o Mandado de Injunção nº 4.733 para afirmar, por 8 votos a 3, que as agressões contra o público LGBT (lésbicas, gays, bissexuais, transexuais e travestis) devem ser enquadradas como crime de racismo até que uma norma específica seja aprovada pelo Congresso Nacional.

E apesar de o STF ter fixado que não estava legislando, mas sim aplicando a Constituição, ele aplicou uma lei – a do racismo – por analogia para regular situação sem lei – crime contra o público LGBT – até que o Congresso faça aquilo que não fez ao longo de mais de 30 anos de promulgação da Carta Constitucional. Ou seja, usou sentença manipulativa com efeito aditivo para criar tipo penal provisório.

O relator segue sua análise concluindo que não aplicaria sentença manipulativa com efeito aditivo ao caso, e analisaria apenas se a isenção prevista na norma em análise seria inconstitucional ou não, e chega à conclusão que não. Finalmente vemos o relator fazer menção à capacidade contributiva quando conclui:

Não se trata de ignorar as dificuldades enfrentadas pelas pessoas acometidas por qualquer das doenças enumeradas no art. 6º, XIV, da Lei Federal 7.713/1988, mas de constatar que a capacidade contributiva do trabalhador aposentado, presumivelmente em razão da redução do seu rendimento e do potencial agravamento da doença que o acomete, não é equivalente à do trabalhador ativo.

E, nesse ponto considera não ter havido violação à isonomia, pois o doente em atividade tem mais recursos que o aposentado. Ou seja, a diferenciação, *a priori*, estaria atendendo à isonomia material. Por isso, julga improcedente a ADI ajuizada.

### **II.3. ANÁLISE DOS VOTOS DOS MINISTROS:**

Agora, vamos enfrentar os votos apresentados pelos Ministros no julgamento da ADI nº 6025.

#### **A) VOTO VOGAL DO MIN. GILMAR MENDES :**

Inicia seu voto informando haver jurisprudência pacífica no STF no sentido de que não se pode usar sentença manipulativa com efeito aditivo para ampliar as isenções, citando, para tanto, na maioria, decisões de turmas, e olvidando-se, também, do julgamento do RE 405.579/PR, rel. Min. Joaquim Barbosa, Dje 03.08.2011, pelo Pleno, onde foi ele quem invocou a possibilidade de se utilizar sentença manipulativa com efeito aditivo, e que não foi implementada a proposta pois a maioria entendeu não haver violação à isonomia, e não impossibilidade do uso de sentença manipulativa com efeito aditivo no âmbito tributário.

Também entende não haver violação à isonomia pois a norma teria por objetivo proteger o portador de doença grave que não trabalha, portanto não tem sentido ampliar a intenção do legislador. Dessa forma, acompanha o relator julgando improcedente a ADI.

#### **B) VOTO DA MIN. ROSA WEBER:**

Já inicia seu voto citando o art. 150, § 6º da CRFB para dizer ser inviável o pleito veiculado na ação, eis que qualquer renúncia de receita deve ter previsão em lei. Seu voto é eminentemente uma defesa ao orçamento público, citando a lei de responsabilidade fiscal e a necessidade de previsão de gastos. Finaliza seu raciocínio dizendo:

A isonomia ou a razoabilidade não têm o condão de estender desoneração tributária em prejuízo do princípio da separação dos Poderes.  
Incabível, pois, a interpretação extensiva requerida

E para finalizar seu voto, cita a súmula vinculante 37 do STF, por entender ser uma situação similar, olvidando-se que o STF já usou sentença manipulativa com efeito aditivo para estender aumento dado à servidor público federal militar aos civis. Conclui, portanto, pela improcedência da ADI.

### **C) VOTO DIVERGENTE E VENCIDO DO MIN. EDSON FACHIN**

Não nega haver decisões contrárias à extensão da isenção, todavia convida o Colegiado a rever a matéria. Assim desenvolve seu voto sobre o tema:

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, previsto pelo artigo 150, inciso III da Carta Constitucional, tem como nota distintiva possuir as características de generalidade, da universalidade e da progressividade, tal como previsto pelo §3º do mesmo artigo.

É, portanto, tributo a ser custeado por todas aquelas pessoas, físicas e jurídicas, que manifestem capacidade econômica, em patamar previamente definido pela Fazenda Pública.

Por sua vez, a isenção a ser conferida em relação ao imposto de renda, também tem relação com a capacidade contributiva da pessoa, ou seja, manifestada uma redução ou mesmo incapacidade para contribuir com as necessidades financeiras do Estado, ela deixa, legalmente, de participar do financiamento das atividades estatais, aqui compreendidas em sentido larguíssimo.

Para afastar a aplicação do art. 150, § 6º, e da invocação de legalidade estrita para a matéria, assim fundamenta o Ministro:

No entanto, lendo os dispositivos do Código Tributário Nacional à luz da Constituição da República – e não o inverso – irradia-se ao intérprete da norma as várias possibilidades hermenêuticas, a concretizarem os ditames constitucionais em sua completude, impedindo que apenas ao ramo da interpretação do Direito Tributário limite-se a utilização dos vários métodos hermenêuticos que desvelam o sentido das normas jurídicas.

(...)

A interpretação literal, portanto, dentro do Estado Constitucional inaugurado após 1988, consiste em claro ponto de partida, mas jamais em ponto limite ao intérprete, sob pena de negativa de preceitos constitucionais fundamentais à consecução dos direitos fundamentais. O limite é, sempre, a Constituição, não a lei.

Portanto, mesmo a discricionariedade na concessão de isenções tributárias em matérias tão caras quanto a final tutela adequada do direito à saúde – que consiste no pano de fundo do dispositivo ora em comento – deve conter elementos que permitam assentar sua adequação à concretização dos princípios estruturantes da Carta Constitucional, em uma interpretação que rechaça o pinçamento de algum ou alguns artigos do texto, para selecionar hermenêutica que apoie meramente a arrecadação estatal.

Trata-se, portanto, de promover a interpretação da norma isentiva do

artigo 6º, inciso XIV da Lei nº 7.713/1988 à luz dos princípios constitucionais, e não de criação de uma norma distinta que estenda os efeitos da primeira a grupo de destinatários por ela vedados.

O Ministro destaca que a norma visa tutelar a redução da capacidade contributiva causada pela doença grave, afinal esse tipo de moléstia envolve altos gastos com medicamentos e/ou infraestrutura de apoio.

Ademais reflete que com a evolução da medicina hoje não se vê mais a necessidade do doente se afastar do trabalho, como antes. Mas isso não retira a redução da capacidade provocada pela doença. Nesse aspecto, inclusive, cita o julgamento do RE 567985, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/04/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-194 DIVULG 02-10-2013 PUBLIC 03-10-2013, em que o STF analisou o requisito financeiro para fins de concessão do benefício de assistência social e chegou à conclusão de que ele não adere à situação fática atual, declarando a inconstitucionalidade parcial do art. 20, § 3º da Lei nº 8.742/1993.

Quanto à diferença entre os inativos e ativos, posiciona-se o Ministro:

Com a devida vênia, não visualizo distinção a ponto de reduzir a dimensão protetiva da norma apenas àqueles já inativados, pois não há diferença constitucionalmente aferível entre a redução da capacidade contributiva dos inativos, em decorrência especificamente da moléstia grave da qual é portador, daquela perceptível em relação àqueles que continuam em atividade, mas que também possuem gastos elevados para realizar tratamentos e adquirir as medicações necessárias.

Assim, em sendo de todo vedada a distinção tributária entre contribuintes que se encontram em situação de equivalência no que concerne à sua capacidade contributiva, a restrição hermenêutica do âmbito de aplicação da norma apenas aos inativos representa quebra de isonomia, a ensejar o acolhimento do pedido da Procuradoria-Geral da República.

Efetivamente, a interpretação que limita a concessão de isenção do imposto de renda somente aos trabalhadores inativos tem o condão de violar os princípios da dignidade da pessoa humana, dos valores sociais do trabalho e da igualdade, pois, revelado o escopo da norma em tutelar a redução da capacidade de pagar tributos por parte da pessoa física acometida de moléstia grave a ausência de diferenciação constitucionalmente aferível entre ativos e inativos, portadores das mesmas moléstias, leva à impossibilidade de concretização dos ditames constitucionais, em especial a proteção do direito à saúde desses trabalhadores.



Por fim, vota pela procedência da ação, dando interpretação conforme à Constituição à norma analisada, nos seguintes termos:

Pugna a Autora pela prolação de sentença aditiva, a fim de declarar a inconstitucionalidade do dispositivo legal por aquilo que ela omite. No entanto, em consonância com o acima exposto, compreendo tratar-se, aqui, não de simplesmente limitar-se o conteúdo normativo da lei impugnada, mas de fixar a interpretação que constitucionalmente o densifique.

Dessa forma, entendo que a técnica para reconhecimento da procedência da ação é a da interpretação conforme à Constituição, a qual consiste na “possibilidade do STF declarar a constitucionalidade de uma interpretação de norma jurídica, em virtude da mesma estar em consonância ou estar compatível (adequada) com a Constituição” (FERNANDES, Bernardo Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 9.ed. Salvador: JusPODIVM, 2017, p. 1569).

Ante o exposto, voto por julgar procedente o pedido exordial, para dar interpretação conforme à Constituição ao art. 6º, inciso XIV da Lei 7.713/1988, de modo a que em seu âmbito de incidência também estejam abrangidos os trabalhadores com doença grave que permanecem em atividade.

### **III. ANÁLISE CRÍTICA DO PRECEDENTE**

É muito importante ver como a premissa adotada pelo voto influencia seu deslinde. Precisamos nos questionar qual é o escopo do princípio da capacidade contributiva para o STF. Afinal, não se trata de um princípio meramente legitimador da tributação, mas sim de um balizador na relação fisco e contribuinte, visando a implementação da justiça fiscal.

Levando isso em conta e que a capacidade contributiva só existe acima do mínimo existencial, que é imune à tributação, ao invés de meramente isento, como alguns defendem, é importante lembrar que nem toda isenção pode ser vista como um mero benefício fiscal, mas sim como efetivo implementador de um direito fundamental que é o de ter sua capacidade contributiva respeitada.

Nesse sentido, quando a capacidade contributiva está por trás de uma isenção, não se pode para ela adotar a mesma interpretação literal e restritiva que se invoca para um benefício indutor de comportamento ou de algum segmento econômico. Trata-se de implementação de direito fundamental e exatamente por isso a interpretação deve ser ampliativa e garantidora.

Por óbvio que a função essencial do Poder Judiciário não é legislar, contudo, haverá situações em que se ele não agir de modo atípico, usando técnicas como a sentença manipulativa com efeito aditivo, os direitos fundamentais serão aniquilados ou relegados ao oblívio e, com certeza, não é isso que o constituinte quis ao dizer que todos os direitos e garantias fundamentais tem aplicação imediata (§ 1º do art. 5º da CRFB).

E quem pode garantir esse efeito imediato de um direito fundamental é o Supremo Tribunal Federal, afinal ele é o guardião da Constituição, nos termos do art. 102, *caput*, da CRFB.

E o STF já demonstrou que desempenha bem esse papel de guardião, atuando excepcionalmente como legislador positivo com o fito de integrar omissão do Legislativo reiterada e violadora de direitos fundamentais em casos como o da greve do servidor público, aposentadoria especial do servidor público, crime de racismo para quem atacar os integrantes do grupo LGBT, dentre outras.

Já superou restrições relativas à legalidade estrita, como na criação de tipo penal, e de impactos no orçamento, como a de extensão do aumento de servidor militar para o civil. Então precisa ter uma visão mais sistemática da Constituição para o âmbito tributário também.

Como bem colocou o Min. Fachin, o CTN tem que ser lido à luz da Constituição e, enquanto o STF validar a omissão inconstitucional do legislativo em matéria tributária, continuaremos a ter um sistema tributário injusto.

A política dos freios e contrapesos existe justamente para os Poderes saberem que há um controle recíproco, e esse controle muitas vezes vai levar o Poder Judiciário a atuar de forma atípica, ainda mais porque no Brasil temos uma omissão crônica do legislativo, em diversas matérias, dentre elas a tributária.

Em matéria tributária a inércia se verifica de forma clara quando se trata de mínimo existencial para tributar e de limites à tributação com o fito de melhor modelar a capacidade contributiva.

Diversos economistas e juristas tem apontado que uma das formas de garantir os direitos sociais é atuar no âmbito tributário, pois deduções e isenções podem ser mais efetivas do que a concessão direta dos benefícios pelos entes.

Vamos lembrar que a saúde é direito de todos e dever do Estado e que no caso concreto, uma pessoa com doença grave vai ter uma redução substancial em sua capacidade de contribuir se tiver que pagar seu tratamento, afinal, apesar de ter direito

a deduzir despesa médica, não terá de deduzir todo o gasto com medicação, que é o mais caro de todo o tratamento.

Além disso, sabe-se que muitas pessoas se recusam a se aposentar apesar das graves moléstias por diversas razões: a) o valor da aposentadoria é pífio; b) a atividade profissional distrai e dignifica a pessoa. Então interpretar que é melhor se aposentar para ter isenção ao invés de permanecer laborando é uma indução de conduta não desejada pelo ordenamento, que coloca como base de sua interpretação a dignidade da pessoa humana e a valorização do trabalho humano (arts. 1º e 170 da CRFB).

Então, apesar de ser, lamentavelmente, vencido, o Min. Edson Fachin partiu da premissa certa em sua análise: a capacidade contributiva é reduzida com a doença, e é isso que a norma visa proteger, por isso a necessidade de sua extensão a quem trabalha, afinal a redução é a mesma. E o STF pode e deve fazer isso, e se o fizer estará respeitando a lógica dos freios e contrapesos, bem como a separação dos poderes, pois sua atuação será cirúrgica e no sentido de tornar o direito fundamental à capacidade contributiva efetivo, com aplicação imediata, executando de forma clara o papel de guardião da CRFB.

#### **IV. CONCLUSÃO**

Desse modo, como já dito, o STF precisa guardar a Constituição em matéria tributária, não apenas garantindo a arrecadação, mas também observando a capacidade contributiva.

Se o legislador há mais de 30 anos não age de forma a modelar a tributação em respeito à capacidade contributiva, o Poder Judiciário precisa dar aplicação imediata a esse princípio constitucional. Ainda mais numa situação como a da saúde. O art. 196 da CRFB é claro no sentido de ser direito de todos e dever do Estado a saúde.

Não é possível dar a todos a saúde pública diretamente. Então a melhor forma é buscar reconhecer esse direito por meio de reduções fiscais, como deduções ou isenções.

O COVID está deixando bem claro como é inviável e não aconselhável que a saúde fique diretamente nas mãos do Estado, então precisamos que o STF pense em custos mas não apenas do Estado, mas também dos contribuintes, pois sem eles o Estado não existe.

## **O TEMA 1049 DO STJ: SUCESSÃO EMPRESARIAL POR INCORPORAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 392 DO STJ.**

### **RAFAEL ALVES DOS SANTOS**

Advogado e Contador. Sócio de Abreu, Goulart, Santos, Freitas & Megozzi Advogados.  
Membro do Conselho Consultivo da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF), coordenador do Curso Avançado de Jurisprudência Tributária (PJT) e professor do IBMEC.

### **THIAGO GUALBERTO DE OLIVEIRA**

Advogado associado ao escritório Abreu, Goulart, Santos, Freitas & Megozzi Advogados.

## **I. INTRODUÇÃO**

Em 26 de agosto de 2020, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou o Tema Repetitivo 1049, com afetação aos Recursos Especiais nº 1.848.993/SP e 1.856.403/SP, para definir se em casos de sucessão empresarial por incorporação não informada ao fisco a execução fiscal de créditos tributários pode ser redirecionada à sociedade incorporadora sem necessidade de alteração da certidão de dívida ativa.

Participaram do Julgamento os Ministros Gurgel De Faria (Relator) Francisco Falcão, Herman Benjamin, Napoleão Nunes Maia Filho, Og Fernandes, Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa.

Por unanimidade de votos, o STJ firmou o entendimento de que “*a execução fiscal pode ser redirecionada em desfavor da empresa sucessora para cobrança de crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido posteriormente à incorporação empresarial e ainda lançado em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da Certidão de Dívida Ativa, quando verificado que esse negócio jurídico não foi informado oportunamente ao fisco*”.

Apesar de a conclusão do julgado ser aparentemente simples, a aplicação incompleta da tese pode trazer prejuízos aos contribuintes litigantes, principalmente no que diz respeito à necessidade de se comunicar ao fisco o ato societário de incorporação.



## II. APRESENTAÇÃO DA CONTROVÉRSIA: A APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 392 DO STJ.

Em apertada síntese, pode-se afirmar que a questão controvertida se origina do pleito fazendário de afastar a aplicação da Súmula nº 392/STJ aos casos em que a inscrição em dívida ativa é efetivada em face de pessoa jurídica incorporada, quando essa operação não foi informada previamente à Administração Tributária.

Isso pode ser extraído do seguinte trecho do relatório do REsp nº 1.848.993/SP:

“Nas razões do especial (e-STJ fls. 158/170), o recorrente, apontando divergência jurisprudencial e violação do art. 227 da Lei n. 6.404/1976, do art. 1.116 do Código Civil e do art. 132 do Código Tributário Nacional, sustenta, em síntese, **que é cabível o redirecionamento da execução fiscal em desfavor da empresa que incorporou a devedora e não informou oportunamente essa operação à Administração Tributária**, visto que responde por todos os débitos da sucedida, **não sendo o caso de aplicação da Súmula 392 do STJ**, pois essa substituição no polo passivo não importa em modificação do lançamento realizado com base nos dados então disponibilizados ao fisco.” (grifou-se)

A Súmula nº 392/STJ, editada em 23.09.2009, orienta que *“a Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”*.

Com base nessa orientação, os contribuintes defendem que a ilegitimidade passiva implica, necessariamente, na extinção do título executivo, inclusive nas hipóteses em que a inscrição em dívida ativa se dá em nome de pessoa jurídica extinta por incorporação.

De forma preponderante, o pleito dos contribuintes era acolhido pelos Tribunais, inclusive pelo STJ, a exemplo do julgamento do REsp nº 1.689.791/SP, de Relatoria do Ministro Og Fernandes, cuja ementa transcreve-se abaixo:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. NULIDADE DA CDA. SUCESSÃO EMPRESARIAL POR INCORPORAÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL PROPOSTA CONTRA A EMPRESA SUCEDIDA, APÓS SUA EXTINÇÃO. CORREÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 392/STJ.

1. ‘O entendimento firmado na jurisprudência do STJ é no sentido da impossibilidade de alteração do polo passivo da imputação tributária, após o início da execução fiscal, mediante emenda ou substituição da CDA, mesmo no caso de sucessão tributária’ (REsp 1.690.407/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, segunda turma, DJe 19/12/2017)
2. Reconhecida a existência de sucessão empresarial e tributária, não se poderia dar prosseguimento ao executivo fiscal ajuizado em oposição à sucessora tributária, haja vista a impossibilidade de emenda ou substituição da CDA, consoante a Súmula 392/STJ: ‘A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.’
3. Não se concebe a substituição do sujeito passivo no título executivo constituído, pois tal alteração corresponderia a um novo lançamento tributário, sem que fosse conferida ao novo devedor a oportunidade de exercer sua impugnação na via administrativa, ou mesmo do pagamento do débito antes do ajuizamento da ação de cobrança.
4. Recurso especial a que se dá provimento.”<sup>1</sup>

Naquela ocasião, a Segunda Turma, citando entendimento exarado pelo Ministro Herman Benjamin no REsp 1.690.407/SP, deu provimento ao Recurso Especial do SANTANDER LEASING S.A. para reconhecer a impossibilidade de substituição da CDA, mesmo nos casos em que há sucessão por incorporação, aplicando-se, assim, a Súmula nº 392/STJ.

Contudo, em julgamentos realizados sobretudo a partir de 2018<sup>2</sup>, os Ministros da Primeira Turma do STJ passaram a adotar o entendimento de que “*a questão referente à possibilidade de substituição da CDA para a alteração do sujeito passivo da execução, quando ocorre a incorporação da empresa executada, confere ao caso elemento diferenciador relevante (distinguishing) dos paradigmas que originaram a edição da Súmula 392/STJ*”<sup>3</sup>.

Ao invés de abordarem a questão atinente à legitimidade passiva do executado, a Primeira Turma introduziu à discussão “*a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal, sem necessidade de modificação da CDA*”.

Os julgados inicialmente proferidos pela Primeira Turma continham fundamentos totalmente favoráveis à Fazenda, a exemplo das razões expostas no julgamento do Agravo Interno no REsp 1.778.944/SP, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, que podem ser sintetizadas nos seguintes pontos:

---

<sup>1</sup> REsp 1689791/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/04/2018, DJe 09/04/2018.

<sup>2</sup> AgInt no REsp 1705100/SP 2017/0252407-3, DJe 12/06/2018

<sup>3</sup> AgInt no REsp 1705100/SP 2017/0252407-3, DJe 19/06/2018.

- a incorporadora sucede todos os direitos e obrigações, nos termos do art. 227 da Lei 6.404/1976 e do art. 1.116 do Código Civil/2002;
- o patrimônio da empresa incorporada, que deixa de existir, confunde-se com o próprio patrimônio da empresa incorporadora;
- como a incorporadora recebe tanto o ativo como o passivo da empresa incorporada, torna-se automaticamente responsável também pelas dívidas tributárias da extinta empresa, diante da aplicação do instituto da responsabilidade por sucessão, expressamente prevista nos arts. 130 a 133 do CTN;
- os acordos, ajustes ou contratos de qualquer natureza, firmados entre particulares, não poderiam ser opostos ao fisco para afastar eventual responsabilidade tributária;
- **também** não se pode impor ao fisco qualquer penalidade por propor a execução fiscal contra pessoa jurídica já extinta, quando a inclusão da empresa incorporada no polo passivo foi consequência da conduta omissiva da incorporadora (não comunicação à Administração); e
- por fim, oportunizar a substituição da CDA estaria em consonância com os princípios da celeridade e economia processuais.

Em razão da divergência entre as Turmas de Direito Público, o STJ se manifestou em outras duas oportunidades, na tentativa de dirimir a controvérsia, são elas: Embargos de Divergência no REsp nº 1.695.790/SP (13/03/2019) e Tema Repetitivo nº 1049.

### III. O JULGAMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO.

Como brevemente citado acima, antes de o STJ concluir o julgamento do Tema Repetitivo nº 1049, questão idêntica foi objeto de julgamento nos Embargos de Divergência no EREsp nº 1.695.790/SP.

Naquele julgado, a Primeira Seção sinalizou que a tese definitiva seria um “meio termo” entre o posicionamento das Turmas de Direito Público: a CDA será cancelada pela ilegitimidade passiva, caso não haja comunicação prévia ao fisco acerca do ato de incorporação. Eis o teor da ementa:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULO AUTOMOTOR - IPVA. EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO EMPRESARIAL, POR INCORPORAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTES DO LANÇAMENTO, SEM PRÉVIA COMUNICAÇÃO AO FISCO. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. DESNECESSIDADE.

1. Na sucessão empresarial, por incorporação, a sucessora assume todo o passivo tributário da empresa sucedida, respondendo em nome próprio pela dívida de terceiro (sucedida), consoante inteligência do art. 132 do CTN - cuidando-se de imposição automática de responsabilidade tributária pelo pagamento de débitos da sucedida, assim expressamente determinada por lei - e, por isso, pode ser acionada independentemente de qualquer outra diligência por parte do credor.

2. **Se o fato gerador ocorre depois da incorporação mas o lançamento é feito contra a contribuinte/responsável originária**, não há falar em necessidade de alteração do ato de lançamento, porque **a incorporação não foi oportunamente comunicada, não podendo o incorporador obter proveito de sua própria torpeza.**

3. A efetiva comunicação aos órgãos/entidades competentes, pela incorporadora, da ocorrência da incorporação da sociedade empresária proprietária do veículo é o exato momento em que o fisco toma conhecimento do novo sujeito passivo a ser considerado no lançamento, razão pela qual, in casu, esse momento deve ser entendido, para fins tributários, como a data do ato da incorporação (arts. 123 e 132 do CTN).

4. Embargos de divergência providos.”<sup>4</sup> (grifou-se)

O voto condutor proferido pelo Ministro Gurgel de Faria deixa claro que a ausência de comunicação ao fisco é condição *sine qua non* para se afastar a incidência da Súmula nº 392/STJ. *In verbis*:

“**A efetiva comunicação** aos órgãos/entidades competentes, pela incorporadora, da ocorrência da incorporação da sociedade empresária proprietária do veículo, **é o exato momento em que o fisco toma conhecimento do novo sujeito passivo a ser considerado no lançamento**, razão pela qual, in casu, esse momento deve ser entendido, para fins tributários, como a data do ato da incorporação (arts. 123 e 132 do CTN).

**Nesse contexto**, é possível constatar que a responsabilidade da empresa incorporadora não está relacionada como o surgimento da obrigação tributária (art. 121 do CTN), mas com o seu inadimplemento (art. 132 do CTN).

**Diversamente disso** seria se **a comunicação** da sucessão empresarial ao fisco **ocorresse antes surgimento do fato gerador**, de modo a permitir a realização do regular lançamento em face da empresa incorporadora.” (grifou-se)

Como se depreende dos destaques do voto condutor, nos casos em que há regular comunicação da incorporação, a Administração Tributária deterá os elementos necessários para ajuizar a execução em face da empresa incorporadora e, caso assim não o faça, estar-se-á diante de uma parte ilegítima, o que obsta o redirecionamento e

---

<sup>4</sup> EREsp 1695790/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/03/2019, DJe 26/03/2019.



implica no necessário cancelamento da CDA, nos termos da Súmula nº 392/STJ<sup>5</sup>.

Seguindo esse posicionamento, a Primeira Seção, aproximadamente um ano depois, ao resolver o Tema Repetitivo 1049, firmou a tese de que “*a execução fiscal pode ser redirecionada em desfavor da empresa sucessora para cobrança de crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido posteriormente à incorporação empresarial e ainda lançado em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da Certidão de Dívida Ativa, quando verificado que esse negócio jurídico não foi informado oportunamente ao fisco*” (grifou-se).

Apesar da simplicidade das premissas estabelecidas naquele julgado, o uso incompleto dos fundamentos ali apresentados pode gerar distorções da tese em prejuízo dos contribuintes.

#### IV. RISCO DE JULGAMENTOS POSTERIORES COM APLICAÇÃO INCORRETA DA TESE FIRMADA (RESP Nº 1.780.156/RS).

O dia a dia do contencioso tributário nos ensina que a Fazenda Pública defenderá, como regra, a possibilidade irrestrita de substituição da CDA, independente de comunicação prévia acerca da operação societária de incorporação.

Logo, os órgãos julgadores, principalmente as instâncias ordinárias, às quais compete a produção e valoração probatória, precisam ter muito cuidado na aplicação do Tema 1049, evitando, assim, distorções da tese.

Um sinal de alerta pode advir do REsp nº 1.780.156/RS, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, pois, não obstante o voto ter considerado a ausência de comunicação do evento societário previamente à inscrição em dívida ativa, as razões de decidir acabaram ganhando contornos principiológicos capazes de afastar a objetividade da condicionante.

É o que se pode extrair dos seguintes trechos:

“(…) por ocasião do julgamento dos EREsp 1.695.790/SP, consagrou-se que a sucessão empresarial não se equipara à hipótese de identificação errônea do sujeito passivo, **pois a empresa sucessora assume todo o patrimônio**

---

<sup>5</sup> “A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que tal preceito ampara apenas as hipóteses de mera correção de erro material ou formal, sendo inviável a substituição da CDA nos casos em que haja necessidade de se alterar o próprio lançamento” AgRg no Ag 815.732/BA, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 03/05/2007, p. 224.

**da empresa sucedida, respondendo em nome próprio pela dívida desta última, independentemente de qualquer outra diligência do ente público credor. (...)**

Note-se, ademais: a) a Certidão de Dívida Ativa espelha os dados do procedimento de constituição do crédito tributário, ou seja, do lançamento fiscal, que de modo incontroverso foi realizado (2011) antes da incorporação (2014), motivo pelo qual não há qualquer irregularidade na indicação do nome da empresa sucedida na CDA; b) **a recorrente nem mesmo discute a responsabilidade tributária decorrente da incorporação**; pretende apenas anular a Execução Fiscal com base em questão de **natureza meramente formal**, suscitando tese que subverteria o ordenamento jurídico, pois, **em vez de conferir maior celeridade em favor da recuperação dos créditos da Fazenda Pública** (objetivo da Lei de Execução Fiscal), a posicionaria em situação de inferioridade aos demandantes em geral, **aos quais é assegurada a possibilidade de retificação do polo passivo (art. 321 do CPC), antes de se proceder ao indeferimento da petição inicial.**

Como se vê, a solução da lide não demanda a retificação da CDA, **mas a mera regularização no polo passivo do feito, devendo se sujeitar à legislação que disciplina o processo civil (especialmente art. 321 do CPC)**, bem como aos princípios que o norteiam (**notadamente o da primazia do mérito, evitando-se o emprego de subterfúgios para extinguir desnecessariamente o feito, sem resolução do mérito.**)” (grifou-se)

Com efeito, ao se analisar os fundamentos acima colacionados, a existência ou não de comunicação prévia acerca da extinção por incorporação do sujeito passivo poderia ser mitigada para autorizar o redirecionamento da execução fiscal em face da incorporadora, o que contraria a tese firmada no Tema Repetitivo 1049.

O fator econômico que permeia a questão pode ser mais um agravante para mitigação da tese. Tal como publicado no CONJUR<sup>6</sup>, o julgamento do REsp nº 1.780.156/RS tratou do pedido de anulação de execução fiscal envolvendo cerca de R\$ 109.000.000,00 (cento e nove milhões de reais).

## **V. A NECESSIDADE DE COMUNICAÇÃO AO FISCO E A INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 7 DO STJ.**

Outra questão crítica a ser enfrentada pelos contribuintes diz respeito à definição objetiva do que seria considerado “comunicação prévia ao fisco”.

Apesar de não haver um posicionamento jurisprudencial claro, os julgados

---

<sup>6</sup> <https://www.conjur.com.br/2021-jan-19/incorporacao-ambev-nao-muda-execucao-divida-ipi>

aqui analisados dão alguns indicativos.

No julgamento do REsp nº 1.780.156/RS, por exemplo, a Segunda Turma, indiretamente, admitiu que a informação da alteração societária durante o contencioso administrativo poderia ser considerada como “comunicação prévia ao fisco”. Veja a conclusão apresentada no seguinte trecho do voto condutor:

“Registro, inicialmente, que deve ser rechaçada a alegação que a empresa recorrente apresentou no Memorial apresentado em 6 de agosto de 2020, isto é, de que o acórdão do Tribunal a quo "deixou claro ter sido a incorporação (...) comunicada à Administração Fazendária antes da expedição da CDA". Nada há, no acórdão impugnado, que confirme essa assertiva – motivo pelo qual, aliás, a recorrente não transcreveu excertos do provimento jurisdicional que corroborassem a sua alegação. Pelo contrário, o que ficou asseverado na decisão recorrida é justamente o contrário, no sentido de que o ato de incorporação **não foi levado ao conhecimento do Fisco, pois o processo administrativo de constituição do crédito tributário tramitou até 2016, com atuação da empresa incorporada.**” (grifou-se)

Portanto, pode-se afirmar que, segundo entendimento apresentado nesse julgado, se o contribuinte tivesse interposto recurso ou se manifestado no processo administrativo originário já em nome da sucessora e, mesmo assim, a Fazenda tivesse inscrito os débitos em dívida em face da incorporada, não haveria de se falar em redirecionamento da execução fiscal, mas, sim, em cancelamento da respectiva CDA.

Outro exemplo pode ser extraído do julgamento dos Embargos de Declaração no Agravo Interno no Agravo em REsp nº 1.196.627/SP. Naquela oportunidade, o contribuinte defendeu que a incorporação seria fato público e notório, pois registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo. Além disso, ponderou que não tinha a necessidade de comunicar os atos diretamente à Fazenda Municipal, pois seu cadastro de contribuintes teria sido cancelado seis anos antes da operação societária.

O STJ, contudo, entendeu que o conhecimento dessas questões não seria possível, por demandar reexame fático (Súmula nº 7/STJ).

Ressalvados os aspectos processuais que envolveram o exemplo citado, cremos que a Corte Superior deveria olhar mais atentamente a esse tipo de questão e, sempre que possível, primar pelo retorno dos autos ao Tribunal de origem, caso não haja plena delimitação das questões fáticas que envolvem a comprovação de que o fisco tinha conhecimento prévio da extinção por incorporação do sujeito passivo.

## **VI. CONCLUSÃO.**

Não obstante a objetividade da tese firmada no Tema Repetitivo 1049, a sua aplicação demanda muito cuidado, principalmente no que se refere à comunicação da incorporação ao fisco. A nosso ver, não haveria margem para sua mitigação, sendo ela uma condicionante objetiva para autorizar o redirecionamento da execução ou determinar o cancelamento da CDA.

Além disso, o contribuinte litigante deve dar atenção especial à comprovação de que o fisco teve conhecimento prévio da incorporação, especialmente em razão do risco de aplicação da Súmula nº 7/STJ, caso a lide se estenda à instância especial.



## COEXISTÊNCIA DOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS E O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE MEDIANTE “APELO AO LEGISLADOR” NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 607.642 / RJ

### RAQUEL MALUF

Advogada associada ao Freitas, Leite & Avvad Advogados, graduada pela Faculdade Nacional de Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro e pós-graduada em Direito Tributário e Contabilidade Tributária pelo Ibmec.

Em 26.06.2020, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) finalizou um dos malfadados julgamentos virtuais que ocorreram na era da Covid-19, fixando a seguinte tese de repercussão geral ao analisar o Recurso Extraordinário nº 607.642: *“Não obstante as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 estejam em processo de inconstitucionalização, é ainda constitucional o modelo legal de coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo, na apuração do PIS/Cofins das empresas prestadoras de serviços”* (Tema 337).

O relator, Ministro Dias Toffoli, foi acompanhado pelos Ministros Celso de Mello, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes, vencendo a divergência aberta pelo ministro Marco Aurélio, que, isoladamente, votou pelo provimento do recurso em que uma empresa prestadora de serviços questionava a disciplina legal da não cumulatividade da Contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”), assentada na Lei nº 10.637/2002. Por consequência lógica, mas não explicitamente, a recorrente também se insurgia contra o regime da não cumulatividade da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”), cujas regras estão na Lei nº 10.833/2003.

Se compararmos a reverberação desse acórdão entre os operadores do Direito Tributário com o alarde gerado por outros precedentes exarados pelo STF sob a mesma conjuntura de trabalho massivamente remoto que foi exigida pela pandemia do novo Coronavírus, não é demais citar que passaram praticamente despercebidos muitos dos detalhes debatidos no julgamento do Recurso Extraordinário nº 607.642.

No entanto, estamos diante de um dos mais relevantes pronunciamentos da Corte em termos de questionabilidade dos fundamentos da decisão da maioria esmagadora dos seus Ministros, cuja parte principal da ementa é forçoso reproduzir desde já:

“EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Artigo 195, § 12, da CF. MP nº 66/02. Artigo 246 da CF. Lei nº 10.637/02. PIS/PASEP. Não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento. Conteúdo mínimo. Observância. Empresas prestadoras de serviços. Manutenção das empresas prestadoras de serviços tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado na sistemática cumulativa. Critério de discrimen com empresas que apuram o IRPJ com base no lucro real. Isonomia. Ausência de afronta. Vedação de créditos com gastos de mão de obra. Respaldo na técnica da não cumulatividade. Exclusão da norma geral de receitas da prestação de serviços. Finalidade almejada. Imperfeições legislativas. Ausência de racionalidade e coerência do legislador na definição das atividades sujeitas à não cumulatividade. Ausência de coerência em relação a contribuintes sujeitos aos mesmos encadeamentos econômicos na prestação de serviços. Invalidez da norma. Ausência de evidência. Processo de inconstitucionalização. Momento da conversão. Impossibilidade de precisão. Técnica de controle de constitucionalidade do “‘apelo ao legislador’ por ‘falta de evidência’ da ofensa constitucional”. (STF, Tribunal Pleno, RE nº 607.642, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 09.11.2020)

Frente a técnica de controle de constitucionalidade invocada no julgamento, é perceptível que a atuação do STF fugiu do comum, o que, por si só, já deve ser alvo de uma detida apreciação. Mas não é só esse atípico *modus operandi* que merece enfoque, uma vez que também é digno de ponderação o acanhamento com que os ministros filiados à tese vencedora aferiram a concretização de importantíssimos princípios constitucionais, sobretudo o da isonomia, reconhecendo, de um lado, a “ausência de racionalidade na seleção das atividades econômicas do setor de prestação de serviços que comporiam a não cumulatividade”, e, de outro, prestigiando o “conteúdo semântico mínimo” dessa sistemática de incidência do PIS e da COFINS, a despeito de todas as suas implicações.

Assim, este trabalho se propõe a registrar as principais discussões trazidas à tona pelos ministros que participaram da fixação da tese de repercussão para o tema 337, inclusive pelo dissidente Ministro Marco Aurélio, acompanhadas das críticas que, justificadamente, se revelem pertinentes, com a devida vênia.

## **2. ARGUMENTAÇÃO DO CONTRIBUINTE RECORRENTE**

Pelo que constou do Recurso Extraordinário da empresa prestadora de serviços, nota-se que o apelo buscava, primordialmente, a reforma de acórdão obtido no Tribunal Regional Federal da 2ª Região, mediante a declaração da inconstitucionalidade da Medida Provisória nº 66/2002 e da decorrente Lei nº 10.637/2002, que, entre outros assuntos, regula

o regime não cumulativo do PIS. As alegações da empresa recorrente foram no seguinte sentido:

(i) a Lei nº 10.637/2002 violaria o princípio constitucional da igualdade ao tratar da mesma maneira setores distintos da economia, ou seja, dado que a prestação de serviços constitui atividade diversa daquela desempenhada pelas empresas industriais, que são beneficiadas pela não cumulatividade do PIS, na medida em que são autorizadas a aproveitar a carga tributária de insumos utilizados na produção, inexistente o devido tratamento desigual dos desiguais que é preconizado nos artigos 5º, I, e 150, II, da Constituição Federal<sup>1</sup>;

(ii) para o setor de serviços, não havia cumulatividade na incidência do PIS (incidência de tributo sobre tributo em função da produção em cadeia), razão pela qual o regime não cumulativo representa o aumento de alíquota em 1% (0,65% para 1,65%), sem possibilidade de abatimentos, em virtude da proibição do cálculo de créditos sobre o custo com mão de obra (o emprego fornecido a pessoas físicas não gera créditos);

(iii) o governo editou a Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, para transformar o PIS em tributo sobre valor agregado, mas acabou instituindo novo regime de apuração que poderá ser efetivamente aplicado tão somente a determinados contribuintes, incompatibilizando-se, materialmente, com a Constituição Federal;

(iv) no artigo 195, § 9º, da Constituição Federal<sup>2</sup>, permite-se a tributação variável de acordo com a atividade econômica do contribuinte, o que não significa que o legislador possa promover qualquer tipo de diferenciação, sendo ausente qualquer razão justificável para se estabelecer a desigualdade tributária vivenciada pelos prestadores de serviços e para se impor diferença de tratamento tributário acerca da contribuição ao PIS que seja vinculada à forma de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e à opção pelo Simples (de acordo com o artigo 8º, II e III, da Lei nº 10.637/2002, permanecem sujeitas ao regime cumulativo do PIS “as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado” e “as pessoas jurídicas optantes pelo Simples”);

(v) no que tange ao vício formal da Lei nº 10.637/2002, esta não poderia ter advindo de conversão de Medida Provisória, o que se retiraria da interpretação conjugada dos artigos 195, § 9º, e 246 da Constituição Federal<sup>3</sup> (como o PIS busca fundamento de validade no artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Carta Magna, lá incluído pela Emenda Constitucional nº 20/1998, seria vedada a adoção de Medida Provisória na sua

regulamentação, porquanto o referido artigo 246 desautoriza esse procedimento para dispositivo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de Emenda Constitucional promulgada entre 01.01.1995 e 12.09.2001);

(vi) a Medida Provisória nº 66/2002 efetivamente regulamentou o artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal ao determinar “todos os critérios de uma variação da regra-matriz de incidência do PIS então vigente” (“incidência de alíquota majorada em relação a operações praticadas por determinados contribuintes”), trazendo “para o mundo jurídico inovação no que diz respeito à apuração de tal exação”;

(vii) a edição da Lei nº 10.637/02 não sanou o vício na edição da Medida Provisória nº 66/2002, pois “nada mais é do que a conversão da medida provisória inconstitucional”, cenário em que resta “maculada com o mesmo vício”; e

(viii) a aventada identidade entre os institutos “faturamento” e “receita” (o primeiro previsto no artigo 195, I, da Constituição Federal mesmo antes da Emenda Constitucional nº 20/1998) “não é suficiente para desbancar a tese da inconstitucionalidade da medida provisória n. 66”, porque a regulamentação realizada pelo ato presidencial teria se referido justamente à previsão “de instituição de contribuição de seguridade social ‘incidente’ sobre as receitas das pessoas jurídicas”.

Ultrapassados esses esclarecimentos, há campo para verificarmos as razões pelas quais o recurso ora destrinchado foi desprovido por maioria.

### **3. RAZÕES QUE LEVARAM À DECLARAÇÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DA COEXISTÊNCIA DOS REGIMES CUMULATIVO E NÃO CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS**

O Ministro Dias Toffoli começou o seu voto asseverando que “*a similitude de tratamento jurídico no que se refere à não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS demanda uma orientação uniforme sobre a matéria, já que a sistemática da não cumulatividade foi estendida para a COFINS pela Lei nº 10.833/03*”. Decerto, o intuito do Ministro era aclarar que as suas conclusões serviriam para ambas as contribuições.

Subsequentemente, o relator inicia a análise dos argumentos da empresa recorrente pelo debate acerca da potencial inconstitucionalidade formal do regime não cumulativo do PIS, que exsurgiria da alegada afronta ao artigo 246 da Constituição Federal. Quanto a esse tema, o Ministro Dias Toffoli anotou o seguinte: (i) “as medidas provisórias que originaram as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não vieram regulamentar uma



emenda constitucional específica, mas tão somente instituir nova disciplina tributária envolvendo contribuições que já eram cobradas anteriormente”; (ii) “a norma constitucional que cuidou da contribuição não cumulativa (art. 195, § 12, da Constituição<sup>4</sup>) foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 42/2003”, contexto em que a ela não se aplicaria o referido artigo 246, direcionado à “regulamentação das emendas constitucionais promulgadas entre 1º de janeiro de 1995 e 12 de setembro de 2001, data da publicação da Emenda Constitucional nº 32”; (iii) “o entendimento adotado pelo tribunal de origem de que o PIS pode ter sua base de cálculo e sua alíquota modificadas por medida provisória, portanto, está em consonância com a jurisprudência da Corte sedimentada ao longo dos anos”, como, teoricamente, exemplificariam alguns julgados que foram mencionados no voto ora examinado.

Depois disso, ao tratar da sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS, o Ministro avalia que o seu surgimento não envolveu “nenhum indicativo constitucional quanto ao perfil e à amplitude do mecanismo”. Segundo ele, “a não cumulatividade estabelecida pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 é criação puramente legal”, mas “desde a edição da Emenda Constitucional nº 42/03, a não cumulatividade das contribuições incidentes sobre o faturamento ou a receita não pode mais ser interpretada exclusivamente pelas prescrições das leis ordinárias”, o que resultaria no dever “de se extrair um conteúdo semântico mínimo da expressão ‘não cumulatividade’ presente na Constituição, a qual deve pautar o legislador ordinário”.

Para que se assegure a devida visualização do racional do Ministro Dias Toffoli a respeito dessas noções, vale a transcrição deste trecho do seu voto:

“De minha óptica, o § 12 do art. 195 da Constituição autoriza a coexistência dos regimes cumulativo e não cumulativo. Ademais, o texto da EC nº 42/03, ao cuidar da matéria quanto ao PIS/Cofins, referiu apenas que a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas, deixando de registrar a fórmula que serviria de ponto de partida à interpretação do regime. Diferentemente do IPI e do ICMS, não há no texto constitucional a escolha dessa ou daquela técnica de incidência da não cumulatividade das contribuições sobre o faturamento ou a receita. De qualquer modo, reconhecer que o legislador ordinário, nesse caso, encontra-se diante de área de maior liberdade para disciplinar a não cumulatividade não significa afirmar que ele possa tudo querer ou tudo prever. Uma vez feita a opção pela coexistência dos regimes, o legislador deve ser coerente e racional ao definir quais setores da atividade econômica se submeterão à sistemática não cumulativa de apuração do PIS/Cofins e quais serão mantidos na cumulatividade, a fim de não gerar desequilíbrios concorrenciais e discriminações arbitrárias ou injustificadas. Além disso, como estamos diante

de contribuições cuja materialidade é a receita ou o faturamento, a não cumulatividade dessas contribuições deve ser vista como técnica voltada a afastar o “efeito cascata”, sob a óptica da atividade econômica, considerada a receita ou o faturamento auferidos pelo conjunto de contribuintes tributados sequencialmente ao longo do fluxo comercial dos bens ou dos serviços. A racionalidade, como pressuposto do ordenamento positivo e de sua interpretação, tem sido objeto da atenção da Corte. (...)

Nesse contexto, o legislador ordinário, ao definir os setores da atividade econômica para os quais as contribuições PIS/Cofins serão não cumulativas, não poderá se afastar (i) dos objetivos/valores que justificaram a criação da sistemática; (ii) do núcleo de materialidade constitucional do PIS/Cofins; e (iii) dos princípios constitucionais em geral, notadamente a isonomia.”

Aliás, o relator ia por um bom caminho ao reconhecer que (i) a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, que resultou na Lei nº 10.637/2002, referente ao PIS, configurou a pretensão de se proceder à cobrança da contribuição “em regime de valor agregado”; e que (ii) a Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, atinente à COFINS, elencou como motivo para a instituição do regime não cumulativo “a correção de distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo”. Em suma, para o Ministro Dias Toffoli:

“ (...) como consta da exposição de motivos, em contrapartida às alíquotas do PIS (1,65%) e da COFINS (7,6%), seria admitido o aproveitamento de créditos, o que faria, em tese, com que a arrecadação não fosse alterada, pois a alíquota maior incidiria sobre uma base de cálculo menor. Alardeou-se que, na finalidade da instituição do novo regime, estaria implícita, na diferença de alíquotas, exatamente o objetivo de igualar as cargas tributárias entre os regimes cumulativo e não cumulativo. Objetivava-se afastar o perverso efeito financeiro da carga tributária do ciclo econômico, com vistas a garantir a neutralidade fiscal, de modo a que a carga tributária seria equalizada, independentemente do número de operações existentes no ciclo produtivo.

É evidente, assim, que os objetivos propalados de harmonização, de neutralidade tributária e de correção dos desequilíbrios na concorrência devem direcionar o legislador no processo gradual de inserção da cobrança não cumulativa para todos os contribuintes de um setor econômico, mediante a graduação das bases de cálculo e das alíquotas (art. 195, § 9º CF), de modo a não se acentuarem ainda mais as distorções geradas pela cumulatividade. Caso contrário, a inserção num ou noutro regime bem como a disciplina dos créditos passíveis de dedução serão casuísticos, fruto da maior ou menor pressão exercida por determinados setores sobre o Poder Legislativo.”

Todavia, na prática, essa ponderada abordagem foi superada pela aceção de que “o modelo legal, em sua feição original, abstratamente considerado, embora complexo

e confuso, mormente quanto às técnicas de deduções (crédito físico, financeiro e presumido) e aos itens admitidos como créditos, não atenta, *a priori*, contra o conteúdo mínimo de não cumulatividade que pode ser extraído do art. 195, § 12, da Constituição”. E isso foi feito pelo Ministro relator a despeito de ter compreendido que “a opção do legislador foi de negar o crédito em determinadas hipóteses e concedê-lo em outras, de forma genérica ou restritiva”. Aparentemente, foi suficiente vislumbrar que “o sistema legal evita, com isso, o efeito cascata da tributação”, o que consistiria no tal “conteúdo mínimo da não cumulatividade”.

Sob outro prisma, ao analisar as implicações do regime não cumulativo do PIS e da COFINS para o princípio da isonomia, o Ministro projetou que (i) “a não cumulatividade não pode deixar de estar vinculada aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva”; (ii) “a manutenção das pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado na sistemática cumulativa (Lei nº 9.718/98) e a inclusão automática daquelas obrigadas a apurar o IRPJ com base no lucro real no regime da não cumulatividade, por si sós, não afrontam a isonomia ou mesmo a capacidade contributiva”; (iii) não é “anti-isonômico nem ofensivo à capacidade contributiva o fato de as empresas obrigadas em razão do montante de suas receitas a apurar o IRPJ com base no lucro real ficarem sujeitas a maior carga de PIS/Cofins do que aquelas que apuram o IRPJ pelo lucro presumido”; e (iv) não é “violador do princípio da isonomia nem do princípio da não cumulatividade o fato de as leis debatidas afirmarem que o valor de mão de obra paga a pessoa física não dá direito a crédito”, pois “o valor recebido pela pessoa física em razão de sua mão de obra não é onerado com PIS/Cofins” e “essa é uma regra que vale para todos aqueles que se encontram abrangidos pelo regime não cumulativo de cobrança”.

Entretanto, ao mesmo tempo, o Ministro Dias Toffoli assumiu que algumas alterações dos artigos 8º e 10 das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente, iniciadas pela Lei nº 10.865/2004, excluíram da sistemática não cumulativa diversas atividades do setor de prestação de serviços (por exemplo, serviços de hospitais, clínicas ou laboratórios e de hotelaria), independentemente do regime de apuração do IRPJ que seja utilizado pelas empresas que as executam. Ao longo do tempo, outras leis modificaram a redação dos referidos dispositivos e incrementaram o rol de receitas de prestadores de serviços que foram mantidas no regime cumulativo do PIS e da COFINS, implicando a perda da “racionalidade ou mesmo neutralidade no modelo pensado pelo legislador quando da inauguração da não cumulatividade”.

Acrescentou o relator que “a ausência de racionalidade na seleção das atividades econômicas do setor de prestação de serviços que comporiam um ou outro regime de apuração do PIS e da Cofins” foi reforçada na indicação dos gastos que geram direito a créditos das contribuições, uma vez que apenas os prestadores de serviços de limpeza, conservação e manutenção podem aproveitar créditos em relação a vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos a empregados, como rezam os artigos 3º, X, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.898/2009.

Diante desses aspectos, foi entendido que a não cumulatividade do PIS e da COFINS “se insere muito mais no contexto de mera ‘política’ de concessão de benefícios fiscais de redução dos montantes mensais a serem recolhidos”, de forma que a manutenção de determinados serviços no regime da cumulatividade é feita “à custa de um brutal aumento da carga tributária de contribuintes sujeitos aos mesmos encadeamentos econômicos na prestação de serviços”.

Mesmo assim, o Ministro Dias Toffoli não verificou condições para que “o Poder Judiciário diga que todo o setor de prestação de serviço deva, necessariamente, ficar submetido ao regime cumulativo”, tampouco para “declarar uma inconstitucionalidade em menor extensão para atingir apenas determinados contribuintes”. Isso se daria porque, na criação das leis que veicularam o regime não cumulativo em seu formato original, o legislador não poderia identificar o “estado de inconstitucionalidade” que nasceria da “complexidade da adoção gradual” da nova sistemática de apuração do PIS e da COFINS.

Nessa tônica, revelando-se inviável precisar o momento em que houve a “conversão do estado de constitucionalidade ou inconstitucionalidade em uma situação de invalidade”, foi adotada no caso concreto a técnica de controle de constitucionalidade que consiste no apelo ao legislador por falta de evidência de ofensa constitucional, já utilizada em parcos precedentes do STF em observância a decisões da Corte Constitucional Alemã que visavam evitar que um defeito normativo produzisse “consequências jurídicas” “enquanto o legislador não estivesse consciente da inconstitucionalidade”.

Na verdade, o voto vencedor consagra que a Corte detectou um inconcluído processo de inconstitucionalização das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, “decorrente, em linhas gerais, da ausência de coerência e de critérios racionais e razoáveis das alterações legislativas que se sucederam no tocante à escolha das atividades e das receitas atinentes ao setor de prestação de serviços que se submeteriam ao regime cumulativo da Lei nº 9.718/98 (em contraposição àquelas que se manteriam na não cumulatividade)”.



#### 4. VOTOS DOS DEMAIS MINISTROS E DEBATE ACERCA DA TESE PROPOSTA PELO RELATOR

A descrição sistemática do precedente objeto deste artigo deve ser consumada com a exposição dos mais proeminentes trechos dos votos dos Ministros que se manifestaram após o Ministro Dias Toffoli, mesmo porque a tese proposta por esse relator foi alvo de certo debate, o que nem sempre acontece nas sessões virtuais.

No que concerne ao voto do Ministro Edson Fachin, foi declarado o entendimento reputadamente pacífico de que “não cabe, ao Poder Judiciário, imiscuir-se, com base no princípio da isonomia, no mérito de políticas fiscais, quando ali se delimitam deduções a determinados setores da economia, uma vez que o Estado-juiz não dispõe tipicamente, nem atipicamente, de função legislativa”. Isso porque, como restou anotado, “o legislador detém liberdade normativa para modificar o regime de tributação [do PIS e da COFINS], assim como conceder favor fiscal a contribuintes, de maneira a minimizar os impactos econômicos de referida alteração, dado que importou na majoração de alíquotas”.

Na sequência, o Ministro Luís Roberto Barroso também opinou pela constitucionalidade da “técnica de tributação não cumulativa” em apreço, escrevendo, em contrapartida, que o legislador deve investir “energia em simplificar o sistema [tributário brasileiro]”.

A Ministra Rosa Weber, por sua vez, registrou que não viu “como declarar a inconstitucionalidade” do regime não cumulativo do PIS e da COFINS, mas fez coro à tese que apelou ao legislador para que perceba a iminência de tal inconstitucionalidade.

O Ministro Luiz Fux enfrentou o tema “apenas sob a luz da isonomia”, enxergando, nesse particular, (i) “uma postura de neutralidade do legislador” ao estabelecer que todos os setores, inclusive da indústria e do comércio, não podem calcular créditos sobre os gastos com a mão de obra que empregam, e (ii) “que as empresas prestadoras de serviço têm outras formas de compensação: podem se creditar de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços; podem se creditar de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos”, o que derrocava os argumentos a respeito da eventual violação do princípio da isonomia.

Nesse passo, ao revelar o seu voto, o Ministro Ricardo Lewandowski assentou que “a Corte está evitando intervir num assunto que, fundamentalmente, é de competência do Parlamento, mas que está a merecer, como os vários votos já revelaram, uma profunda reflexão”, “sobretudo pela ausência de coerência e critérios racionais e razoáveis das

alterações legislativas que se sucederam no tempo”. Na sua concepção, não seria prudente alterar a sistemática da não cumulatividade do PIS e da COFINS “porque isso poderia redundar num caos econômico-tributário”, motivo pelo qual o Congresso Nacional deveria receber um prazo para alterar os textos que normatizam o regime de apuração em questão.

Posteriormente, o Ministro Gilmar Mendes inaugurou o debate sobre a dificuldade de se implementar uma decisão que define a constitucionalidade das regras de não cumulatividade do PIS e da COFINS, sinalizando, nada obstante, a sua “quase” inconstitucionalidade. Seria necessário fixar um prazo para que o legislador remedeie essa situação de insegurança jurídica?

Ao discutir esse tópico, o Ministro Ricardo Lewandowski retomou a palavra para encorajar o “equilíbrio” entre (i) os interesses da Fazenda; (ii) a preocupação manifestada no voto do Ministro relator “de não introduzir no sistema um componente de caos, pelo menos nesse momento de crise econômica pela qual passa o País”; e (iii) a “satisfação mínima” que deve receber o contribuinte, principalmente ante o reconhecimento da irracionalidade do regime não cumulativo do PIS e da COFINS.

O Ministro Gilmar Mendes propôs a alternativa de declararem “a inconstitucionalidade [de tal regime] sem pronúncia da nulidade, deixando em vigor a Lei pelo prazo (...) de dois anos”, mas ponderou que um avanço nessa direção desajustaria a sistemática da não cumulatividade, “com repercussões também na arrecadação”.

Coube ao Ministro Alexandre do Moraes o voto final, no qual corroborou “a constitucionalidade da Lei 10.637/2002, à luz do princípio da isonomia”, pois caberia ao legislador ordinário “determinar quais setores da atividade econômica passariam a contribuir pela sistemática da não cumulatividade”, o que funcionaria como uma autorização para que se aplique “somente a determinados contribuintes”. Mesmo assim, o magistrado também fez uso do voto para “exortar o legislador para fins de remodelamento do tratamento tributário diferenciado proposto no art. 195, § 12, da Carta Magna, tornando-o coerente e pautado em critérios objetivos e racionais”.

Sem primarmos por uma rigorosa observância da ordem dos votos, chegamos, então, à isolada dissidência do Ministro Marco Aurélio, que, antes mesmo de proferir o seu voto, interveio convenientemente no debate para antecipar que o sistema de apuração não cumulativa do PIS e da COFINS “não pode ser constitucional e inconstitucional, presente a passagem do tempo”, ou seja, em função do transcorrer de certo prazo, posto que o artigo 195, § 9º, da Constituição Federal não representaria “carta branca quanto ao tratamento diferenciado” para determinados contribuintes.

Nessa linha, o voto-vista de divergência trouxe à baila uma visão singular acerca dos temas discutidos no julgamento examinado, razão pela qual o seu conteúdo será evocado como ponto de partida das críticas ao entendimento que acabou prevalecendo.

## **5. CRÍTICAS AO PRECEDENTE FORMADO NO JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 607.642 / RJ**

Contrariando a tese de repercussão geral proposta pelos demais magistrados, o Ministro Marco Aurélio se ancorou nas seguintes justificativas para rechaçar a aplicação do regime não cumulativo do PIS e da COFINS às prestadoras de serviços:

(i) a edição da Medida Provisória nº 66/2002 ofendeu o artigo 246 da Constituição Federal, uma vez que ela regulamenta “tributo versado no artigo 195, inciso I, cuja redação havia sido alterada pela Emenda Constitucional nº 20/1998”, isto é, por Emenda Constitucional promulgada entre 01.01.1995 e 12.09.2001;

(ii) “a elevação de alíquota [das contribuições na sistemática da não cumulatividade] deve necessariamente estar atrelada à previsão de apuração de créditos, o que, no caso das empresas prestadoras de serviço, não se mostra significativo”, sendo que “é nesse ponto que reside a violação à isonomia”, porquanto “a generalização de regras [para fins de creditamento], como a que veda a tomada de créditos em razão da contratação de mão de obra prestada por pessoa natural, por exemplo, pode atingir o núcleo do preceito revelado no artigo 150, inciso II, da Carta da República, implicando tratamento igual a empresas cuja estruturação da atividade econômica se mostra diversa”;

(iii) como não são todas as prestadoras de serviços que se sujeitam à não cumulatividade, “a obrigatoriedade de submissão de determinadas prestadoras ao regime não cumulativo cria discriminação desarrazoada em relação àquelas alcançadas pela cumulatividade, tratando-se desigualmente os iguais, em afronta aos princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da livre concorrência”; e

(iv) “é imprópria a solução sinalizada pelo Relator, de declarar a norma ainda constitucional”, na medida em que, durante o julgamento, foi constatada “manifesta contrariedade [do vigente regime não cumulativo do PIS e da COFINS] aos ditames previstos no Texto Maior”.

De fato, é salutar que o resultado do julgamento seja admoestado nesse sentido, cabendo, inclusive, fazê-lo com menção a alguns criticáveis pontos que não foram detalhadamente abordados pelo Ministro Marco Aurélio no seu voto de desacordo.

Quanto ao vício formal das Medidas Provisórias que foram convertidas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, é preciso enxergar que o voto vencedor conduziu a análise do tema com inconsistências que não podem ser desprezadas. Ao mesmo tempo que o Ministro relator refutou a ideia de que tais Medidas Provisórias tenham regulamentado “uma emenda constitucional específica”, por alguma razão decidiu enfatizar que “a norma constitucional que cuidou da contribuição não cumulativa (art. 195, § 12, da Constituição) foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 42/2003”, ou seja, após o intervalo de 01.01.1995 a 12.09.2001, de que trata o artigo 246 da Carta Magna.

Porém, se o referido artigo 195, § 12, da Constituição Federal veio com a Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003, ele sucede, na linha do tempo, as Medidas Provisórias nº 66, de 29.08.2002, e nº 135, de 30.10.2003, que geraram as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, respectivamente. Diante disso, não parece correto justificar a ausência de vício formal na edição das Medidas Provisórias mediante indicação do artigo 195, § 12, da Constituição Federal, ainda que isso tenha sido feito a título de fundamentação subsidiária.

Também não se deve perder de vista que o vício formal foi rejeitado porque “o PIS pode ter sua base de cálculo e sua alíquota modificadas por medida provisória”. Ora, a autorização constitucional para que haja variação de alíquotas e base de cálculo do PIS e da COFINS sobreveio com a inclusão do § 9º no artigo 195, o que ocorreu por intermédio da Emenda Constitucional nº 20/1998. Essa Emenda Constitucional, nitidamente promulgada entre 01.01.1995 a 12.09.2001, é a mesma que alterou o texto do artigo 195, I, alínea “b”, para permitir que o PIS e a COFINS incidissem sobre a receita, sendo que essa forma de apuração foi normatizada com as Medidas Provisórias nº 66/2002 e nº 135/2003, cujos artigos 1º, correlacionaram o “faturamento mensal” submetido às exações ao “total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Por conta desse panorama, ao denegar a aplicação do artigo 246 da Constituição Federal ao caso concreto, o Ministro relator deveria ter, no mínimo, contraditado as noções expostas acima de maneira mais aprofundada. Adicionalmente, se a intenção era perpetuar “a jurisprudência da Corte” sobre a possibilidade de o PIS ter alíquotas e base de cálculo majoradas por Medida Provisória, era necessário que essa parte do voto contivesse precedentes relacionados ao tributo analisado, o que não se verifica nas decisões que foram colacionadas ao acórdão, afetas, na verdade, aos benefícios da Previdência Social (AI



570.849-AgR), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (RE nº 403.512) e ao salário-educação (ADI nº 1.518-MC).

Ademais, no que tange à avaliação dos Ministros que recaiu sobre o princípio da isonomia, note-se que apenas o dissidente Ministro Marco Aurélio permeou a faceta que preconiza o tratamento desigual dos desiguais. Os demais Ministros que versaram sobre o princípio da isonomia em seus votos se limitaram a enfrentar a questão com negativas vagas ou a defender que o regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS trata igualmente as prestadoras de serviço, o comércio e a indústria. Especialmente quanto a esse último tipo de abordagem, percebe-se que a empresa recorrente questionou justamente a inexistência do tratamento desigual aos desiguais, o que deveria ter compelido os Ministros a se debruçarem sobre esse viés da concretização do princípio da isonomia, e não a repetirem o que já fora apreendido pelo próprio contribuinte: a não cumulatividade do PIS e da COFINS possui regras que visam tratar igualmente os diversos setores da economia, sem que, no entanto, se ajustem às particularidades de cada um.

Nessa toada, o pleito do contribuinte não foi integralmente apreciado e os Ministros se apresaram na aceção de que não poderiam atuar como legisladores para conferir favores fiscais aos prestadores de serviços, como se sugere no voto do Ministro Edson Fachin. Quanto a esse ponto, será que um retorno ao regime da cumulatividade poderia ser categorizado dessa forma?

Salvo melhor juízo, partiu-se da errada premissa de que a empresa recorrente estaria clamando por um benefício fiscal ao requerer a declaração incidental da inconstitucionalidade da Lei nº 10.637/2002. É verdade que a inserção do contribuinte na sistemática da cumulatividade permitiria a incidência de uma alíquota menor quando da apuração do PIS e da COFINS (3,65% x 9,25%). Todavia, o regime cumulativo também alberga dissabores, basicamente referentes à impossibilidade de envolver o desconto de créditos calculados sobre certos gastos do contribuinte. Por exemplo, caso retornasse ao regime da cumulatividade, a empresa recorrente não poderia calcular créditos sobre a energia elétrica consumida em seus estabelecimentos, tampouco sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica e utilizados nas suas atividades. Entende-se, portanto, que estaria diante de contexto de apuração distinto, mas não de favor fiscal.

Por fim, tratando-se de julgamento a respeito do sistema tributário capitaneado pela nossa Constituição Federal, era indispensável que os Ministros vencedores comprovassem que tal sistema acomoda o tal “estado imperfeito, [mas] insuficiente para justificar a declaração de inconstitucionalidade” do regime não cumulativo do PIS e da

COFINS. Em outras palavras, o Estado, *lato sensu*, está autorizado a cobrar tributo que “em seu estágio atual, não satisfaça a justiça e a neutralidade”, de forma que se revele adequada a aplicação da “técnica de controle de constitucionalidade do ‘apelo ao legislador’ por ‘falta de evidência’ da ofensa constitucional”?

Nesse particular, é um contrassenso que os Ministros tenham atinado para a ausência de neutralidade do regime não cumulativo sem que isso tenha engendrado o imediato reconhecimento da sua inconstitucionalidade por violação ao artigo 150, II, da Constituição Federal, que denota o princípio da isonomia em matéria tributária. Do mesmo modo, é injustificável que a não cumulatividade do PIS e da COFINS tenha sido mantida de pé por meio da técnica de controle de constitucionalidade acima mencionada, importada do direito alemão para a lide em meio ao exposto receio de um iminente “caos econômico-tributário” e de “repercussões também na arrecadação”, palavras essas dos Ministros Ricardo Lewandowski e Gilmar Mendes.

À vista desses pormenores, parece que o julgamento do Recurso Extraordinário nº 607.642 despontou como mais um exemplo de consequencialismo judicial que se curva aos interesses da Fazenda e é empregado para avigorar tributação em moldes patentemente irrazoáveis e ilegítimos, a despeito do custo que essa espécie de atuação acarreta aos contribuintes.

---

<sup>1</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição; (...)”

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (...)”

<sup>2</sup> “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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...) b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...) § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.” (Redação original, conforme Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

---

<sup>3</sup> “Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)”

<sup>4</sup> “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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

PJT

***Revista  
do PJT  
2ª Edição***