



**ROLIM**

Rolim, Viotti, Goulart, Cardoso Advogados

# Retrospectiva Tributária STF 2020

**Responsáveis:**

Alessandro Mendes Cardoso

Luciana Goulart Ferreira

Daniela Silveira Lara

## Apresentação

O ano de 2020 entrará, certamente, para a história da humanidade, que atravessou e continua atravessando uma crise de excepcional gravidade, que envolve diversos âmbitos da vida, como a saúde da coletividade, a economia e as relações sociais.

A pandemia do coronavírus exigiu dos governos e da sociedade medidas extraordinárias de confinamento social, bem como o esforço prioritário para o atendimento das pessoas acometidas pelo vírus, principalmente para o sistema de saúde pública.

Enfrentamos o grande desafio de organizar a vida social, principalmente, os recursos materiais e humanos, que são limitados, para a prevenção e tratamento da Covid-19.

A pandemia exigiu que não só as empresas alterassem a sua forma de atuação, mas também a adaptação da advocacia e do Poder Judiciário.

O Poder Judiciário, principalmente os Tribunais Superiores, lançou mão da tecnologia da informação para manter as suas atividades, tendo em vista as necessárias restrições às atividades presenciais.

Os julgamentos virtuais e as sessões por vídeo conferência se tornaram o principal mecanismo de atuação dos tribunais, com a participação dos advogados e outros envolvidos, através de mecanismos de despachos e sustentações orais on line.

Ao mesmo tempo que os instrumentos de tecnologia da informação foram essenciais para a manutenção da atividade jurisdicional, os escritórios e advogados dedicados à área tributária, contribuintes e demais profissionais que lidam com a matéria fiscal, se depararam com o desafiador fato de que o Supremo Tribunal Federal aproveitou o momento para dar andamento a uma verdadeira avalanche de julgamentos de repercussões em matéria tributária.

Ao final do ano, o Supremo Tribunal Federal tinha julgado mais de 20 leading cases em matéria tributária, com um total de decisões que equivaleu ao que foi julgado nos doze anos anteriores.

A quantidade de temas tributários que foram decididos e a utilização, para vários casos, da sistemática do plenário virtual, trouxe a necessidade de acompanhamento diário da evolução dos julgamentos e de avaliação do conteúdo dos acórdãos exarados pelo Plenário do STF.

Apesar do ponto positivo, da resolução definitiva de importantes controvérsias tributárias, algumas pendentes de apreciação do STF há muito anos, a utilização do mecanismo do plenário virtual gera inquietudes e abre flanco para críticas.

O Plenário virtual não se apresenta como melhor meio para o julgamento de questões jurídicas complexas, de forma vinculante, uma vez que a sistemática de juntada isolada do voto de cada ministro no sistema operacional, com a posterior apuração do resultado, inviabiliza o debate entre os julgadores, imprescindível para a construção de uma decisão colegiada, com a ponderação dos diversos entendimentos jurídicos que a matéria em julgamento comporta.

O escritório estruturou o acompanhamento em tempo real e com análise sistematizada dos julgamentos tributários efetuados pelo STF e STJ, realizados em 2020, através das equipes da unidade de Brasília e de contencioso tributários de São Paulo, Belo Horizonte e Rio de Janeiro.

Esse acompanhamento gerou um relevante conteúdo, que foi exteriorizado nos diversos informes técnicos divulgados no curso do ano, cartas e pareceres para clientes e reporte para as empresas para as quais conduzimos processos que tratam das discussões tributárias julgadas.

Esse conteúdo foi sendo enriquecido com a discussão dos temas efetuada junto aos clientes, no dia a dia da nossa atividade, e também nos webinars do escritório e em outros eventos, dos quais nossos profissionais participaram, foros em que tivemos oportunidade de debater em alto nível as principais decisões.

Por outro lado, a relevância dos temas e a sensibilidade de que diversos julgamentos proferidos têm gerado dúvidas na sua interpretação e na identificação de suas consequências, além de perplexidade no caso de algumas imprevistas guinadas jurisprudenciais, incentivou a consolidação do conhecimento desenvolvido pelo escritório em artigos objetivos e elaborados visando a elucidação do que foi julgado pelos Tribunais e qual a repercussão para as empresas dessas decisões.

Nesse contexto, apresentamos esse ebook, com artigos produzidos por diversos advogados de nossa equipe, com o objetivo de contribuir com o conhecimento e avaliação crítica dos principais julgamentos realizados pelo STF e STJ, em 2020.

**Boa leitura!**

Alessandro Mendes Cardoso  
**Rolim, Viotti, Goulart, Cardoso Advogados**

# Índice

## Previdenciário

1. Tema 72: Contribuição previdenciária e salário maternidade \_\_\_\_\_ 7
2. Tema 985: Incidência das Contribuições Previdenciárias sobre o Terço de Férias \_\_ 11
3. Tema 325: Constitucionalidade das contribuições ao Sistema S após a Emenda Constitucional nº 33/2001 \_\_\_\_\_ 13
4. Tema 846: Constitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 110/2001 \_\_\_\_\_ 15
5. Tema 1079 do STJ: Afetada à sistemática dos Recursos Repetitivos a limitação da base de cálculo das contribuições devidas a terceiros a 20 salários mínimos \_\_ 17

## Tributário

1. Tema 1093 e ADI 5469: Necessidade de lei complementar para exigência do diferencial de alíquotas de ICMS \_\_\_\_\_ 22
2. Tema 456: Antecipação do ICMS na entrada da mercadoria adquirida de outro ente da federação \_\_\_\_\_ 25
3. Tema 490: Estorno proporcional do crédito presumido de ICMS pelo estado de destino \_\_\_\_\_ 27
4. Tema 1052: O direito ao crédito de ICMS na cessão de celulares em comodato \_\_ 29
5. Tema 520: Competência ativa para cobrança do ICMS-Importação \_\_\_\_\_ 31
6. Tema 176: A incidência de ICMS sobre a demanda contratada \_\_\_\_\_ 34
7. ADI 1945 e ADI 5659: O conflito de competência entre o ICMS e o ISSQN nas operações com softwares \_\_\_\_\_ 37
8. Tema 300: A incidência de ISSQN nos contratos de franquia \_\_\_\_\_ 40

9. Tema 296: A Taxatividade e a interpretação extensiva da lista de serviços do ISSQN _____	43
10. Tema 379: A incidência do ISSQN sobre a manipulação de medicamentos feita sob encomenda _____	46
11. ADI 3142: A constitucionalidade parcial do item 3.04 da lista de serviços do ISSQN _	49
12. Tema 247: Incidência do ISSQN sobre materiais na construção civil _____	53
13. ADI 4254: Indevida cobrança do PIS e COFINS de concessionárias de veículos estabelecidas na Zona Franca de Manaus _____	55
14. Tema 288: Restituição de PIS e COFINS no regime de substituição tributária _	57
15. Tema 1047: Constitucionalidade da majoração da alíquota da COFINS-Importação e vedação ao aproveitamento de créditos _____	60
16. RE 460.320: Incidência de IR sobre lucros distribuídos a sócios residentes no exterior e os tratados internacionais tributários _____	63
17. Tema 324: Constitucionalidade da “pauta fiscal” do IPI _____	67
18. Tema 906: IPI na revenda de produtos importados sem industrialização nacional _____	70
19. ADI 4612 e Tema 708: Capacidade Ativa no IPVA _____	72
20. Tema 825: A incidência do ITCMD nas transferências do exterior _____	76
21. Tema 1042: A vinculação do desembaraço aduaneiro ao recolhimento da diferença apurada em arbitramento fiscal _____	79
22. RHC 163.334: Critérios para a configuração do crime de apropriação indébita no caso de inadimplemento do ICMS _____	81
23. Tema 1014 do STJ: A inclusão dos serviços de capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação _____	84
24. Tema 1.003 do STJ: Termo inicial da correção monetária nos pedidos de ressarcimento de créditos escriturais federais _____	87
25. Tema 1049 do STJ: A ausência de informação ao Fisco e a consequência no redirecionamento de Execução Fiscal à sociedade incorporadora _____	91

# Previdenciário

1. Tema 72: Contribuição previdenciária e salário maternidade
2. Tema 985: Incidência das Contribuições Previdenciárias sobre o Terço de Férias
3. Tema 325: Constitucionalidade das contribuições ao Sistema S após a Emenda Constitucional nº 33/2001
4. Tema 846: Constitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 110/2001
5. Tema 1079 do STJ: Afetada à sistemática dos Recursos Repetitivos a limitação da base de cálculo das contribuições devidas a terceiros a 20 salários mínimos



# 1 Tema 72: Contribuição previdenciária e salário maternidade

Por:  
Alessandro Mendes Cardoso  
Déborah Crevelin Casagrande  
Natália Mara R. de Sousa Vinhal

Em agosto de 2020, o Supremo Tribunal Federal (STF) encerrou o julgamento do Tema nº 72 da Repercussão Geral em favor dos contribuintes, para fixar a tese de que *“é inconstitucional a incidência de contribuição previdenciária a cargo do empregador sobre o salário maternidade”*.

A questão foi submetida à Corte Suprema por meio do Recurso Extraordinário (RE) nº 576.967, interposto pelo contribuinte (Hospital Vita Batel S/A) contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que havia decidido que o salário maternidade teria natureza salarial e estaria abrangido na hipótese de incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “a” da Constituição Federal (CF).

No referido recurso, o contribuinte defendia, em síntese, que (i) o pagamento não teria natureza de contraprestação e, portanto, salarial, uma vez que não há prestação de serviço no período de fruição da licença maternidade, (ii) o salário maternidade teria natureza de benefício previdenciário desde a edição da Lei nº 6.136/74, não se enquadrando nos conceitos de *“folha de salários”* ou *“demais rendimentos do trabalho”* previstos no art. 195, I, “a” da CF, (iii) por não estar abrangido entre as hipóteses estabelecidas pelo referido dispositivo constitucional, o salário maternidade caracterizaria nova fonte de custeio para a Seguridade Social, de forma que sua instituição dependeria de lei complementar, e (iv) a exigência da contribuição previdenciária sobre o salário maternidade tornaria mais onerosa a mão-de-obra feminina, o que afrontaria o princípio da isonomia e a proteção constitucional conferida à maternidade.

A União Federal, por sua vez, defendeu a tese de que o salário maternidade seria benefício pago em decorrência do contrato de trabalho, sendo que a empregada permaneceria na folha de salários do empregador durante a sua fruição. Sustentou, ainda, que a incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário maternidade estaria respaldada pela Lei nº 8.212/91.

Ao apreciar o tema, o STF, por maioria, proveu o recurso do contribuinte e declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade do art. 28, §2º (segundo o qual *“o salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição”*), bem como da expressão *“salvo*

*o salário-maternidade”, contida na parte final da alínea “a” do §9º da Lei nº 8.212/91.*

Em seu voto, o Ministro Relator Roberto Barroso revisitou o contexto histórico da instituição do salário maternidade no Brasil até a promulgação da Constituição Federal de 1988 - que assegura a igualdade de gênero, a proteção à maternidade e à família, bem como a inclusão/manutenção da mulher no mercado de trabalho (arts. 5º, I, 6, 7º, XVIII e XX) -, destacando que essa verba possui, atualmente, a natureza de benefício previdenciário, o que afastaria sua natureza salarial (por não se tratar de contraprestação pelo trabalho ou de retribuição paga diretamente pelo empregador ao empregado, em função do contrato de trabalho).

O Ministro também fez um paralelo entre a matéria em análise e o posicionamento firmado pelo STF no julgamento do Tema nº 20 da Repercussão Geral (RE 565.160), em que se fixou a tese de que *“a contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, quer anteriores ou posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998”*. Nesse sentido, destacou que o salário maternidade não configura *“ganho habitual”* da empregada (por haver limitações biológicas para que a mulher o usufrua com habitualidade), o que reforçaria o enquadramento do benefício na materialidade do art. 195, I, “a” da CF (e, via de consequência, a necessidade de previsão em lei complementar, nos termos do seu §4º<sup>2</sup>).

Por fim, o Ministro mencionou pesquisas nacionais e internacionais que demonstram os efeitos da maternidade no custo de contratação das mulheres, bem como a existência de reiteradas formas de discriminação e restrição ao acesso das mulheres a determinados postos de trabalho, salários e oportunidades, concluindo que *“admitir a incidência de contribuição previdenciária sobre o salário-maternidade importa permitir uma discriminação incompatível com o texto constitucional e com os tratados internacionais sobre direitos humanos dos quais o Brasil é signatário”*.

Votaram com o Relator, pelo afastamento da incidência da contribuição previdenciária patronal sobre o salário maternidade, os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber, Cármen Lúcia, Marco Aurélio, Celso de Mello e Luiz Fux. Os Ministros Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Dias Toffoli divergiram do entendimento do Relator, votando pelo desprovimento do recurso.

O Ministro Alexandre de Moraes, que apresentou um dos votos divergentes, destacou que, na sua visão, a discussão levada à Corte pelo contribuinte teria interesses meramente financeiros e seria uma *“discussão tributária travestida de discussão de gênero”*. Destacou também que o empregador já foi desonerado do ônus financeiro relativo ao pagamento do salário durante a licença maternidade (atualmente arcado pela Previdência Social), de modo que *“livrá-lo também da*

---

1 § 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade;

2 § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.



*contribuição seria incompatível com os preceitos que regem a Seguridade Social”, que deve ser informada pelos princípios da solidariedade geral e da diversidade da base de financiamento.*

O acórdão proferido no julgamento do RE 576.967 foi publicado em 21 de outubro de 2020, sendo objeto de Embargos de Declaração do contribuinte (ainda pendentes de apreciação), por meio dos quais se pretende estender o alcance da tese firmada também às contribuições de terceiros, uma vez que essas exações também são de responsabilidade do empregador e possuem a mesma base de cálculo da contribuição analisada no julgamento da Repercussão Geral.

Após o referido julgamento, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) emitiu o Parecer SEI nº 18.361/2020, com o objetivo de orientar os órgãos da Administração Pública para adequação à decisão da Suprema Corte.

No referido Parecer, a PGFN manifestou o entendimento de que a ratio decidendi do Tema nº 72 também seria aplicável às contribuições destinadas a terceiros, de forma que sua incidência sobre o salário maternidade também seria inconstitucional sob os prismas formal e material (conforme pleito do contribuinte no RE 576.967). No entanto, a Procuradoria considerou que o paradigma não deve alcançar a contribuição devida pela própria empregada, ao entendimento de que os fundamentos determinantes do julgado não são aplicáveis às seguradas (razão pela qual o órgão deve permanecer impugnando judicialmente as demandas que objetivem aplicar a tese do Tema nº 72 à exação devida pela segurada).

O Parecer SEI nº 18.361/2020 destacou ainda a ausência de modulação dos efeitos da decisão proferida pelo STF no RE 576.967, reconhecendo que a declaração de inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária do empregador sobre o salário maternidade tem efeitos retroativos, observados os prazos prescricionais aplicáveis às ações judiciais em curso e/ou aos pedidos administrativos dos contribuintes que não possuem ação relativa à matéria.

Entendemos que a interpretação defendida no Parecer é equivocada, ao considerar que o salário de contribuição, definido pela Lei nº 8.212/91 como base das contribuições patronal e do segurado, teria desenhos diferentes para essas contribuições. Não é viável a tese de que o STF, ao reconhecer que o salário maternidade é um benefício social e não remuneração do trabalho, reconhecendo a inconstitucionalidade do §2º do art. 28 da citada lei, não o teria feito também para a contribuição da segurada.

É inequívoco que o STF avaliou a natureza do salário maternidade, inclusive tendo em vista a norma infralegal que determinou a sua inclusão no salário de contribuição (§2º do art. 28 da Lei nº 8.212/91), reconhecendo a sua incompatibilidade com

a Constituição Federal. No recurso julgado, apenas se requereu a exclusão do benefício fiscal da base da contribuição do empregador porque a parte, enquanto empresa, não tem legitimidade para discutir a base dos segurados. Mas isso não altera a abrangência da interpretação constitucional feita pelo STF.

O Ministro Relator corretamente avaliou que a previsão do §9º do art. 28, equivocadamente, determina que o único benefício social que integraria o salário de contribuição seria o salário maternidade. O citado §9º traz exclusões da base de cálculo das duas contribuições, comprovando o equívoco do entendimento fazendário. Apesar da tese fixada estar vinculada à contribuição patronal, pelo limite do recurso, as suas razões de decidir devem ser aplicadas também para a contribuição das seguradas, tendo em vista o afastamento do §2º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Por fim, a Receita Federal do Brasil (RFB) também adequou o e-Social à decisão proferida pelo STF no RE 576.967, parametrizando seus sistemas para afastar a incidência da contribuição previdenciária patronal, da contribuição ao RAT e das contribuições destinadas a terceiros sobre o salário maternidade. O e-Social foi atualizado pela recente Nota Técnica 20/2020, de 02 de dezembro de 2020, que passou, automaticamente, a excluir as rubricas decorrentes da licença maternidade da base de cálculo das contribuições (consequentemente o valor apurado é enviado a DCTFWeb para emissão do DARF Previdenciário).

## 2. Tema 985: Incidência das Contribuições Previdenciárias sobre o Terço de Férias

Por:  
Tathiana de Souza Pedrosa Duarte  
Anthéia Aquino Melo

Em 28.08.2020, o Supremo Tribunal Federal (STF) finalizou o julgamento do RE nº 1.072.485, Tema 985 da Repercussão Geral, fixando a tese de que *"é legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias"*, previsto no art. 7º, XVII, da CF/88.

A decisão representa uma guinada jurisprudencial, uma vez que, desde 2014, prevalecia o entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), firmado no Recurso Especial nº 1.230.957, julgado na sistemática de recurso repetitivo da controvérsia, que excluía o terço de férias da base de cálculo das contribuições sobre a remuneração. A decisão do STJ levou em conta a própria jurisprudência do STF, que entendia, a partir da análise dos arts. 7º, XVII, e 201, §11, da CF/88, que o terço de férias teria natureza compensatória, não integrando a remuneração dos trabalhadores. O STJ partiu da compreensão de que apesar das decisões anteriores do STF terem avaliado a concessão dessa verba para os servidores públicos, como a análise partia do art. 7º da CF/88, não haveria fundamento para concluir de forma diferente.

Não obstante a expectativa para um julgamento alinhado à jurisprudência até então consolidada, por 9 votos a 1, prevaleceu no Tema 985 a tese encampada pelo Ministro Relator Marco Aurélio, para quem o terço de férias possui natureza salarial, sendo legítima a incidência das contribuições previdenciárias sobre tal parcela.

A divergência foi suscitada pelo Ministro Edson Fachin, que defendeu que o terço de férias teria natureza reparatória, por se tratar de um benefício social outorgado pela Constituição Federal.

O voto que prevaleceu entre os Ministros adotou como razão de decidir o entendimento firmado no julgamento do Tema 20 (RE nº 565.160), registrando que a inclusão de determinada verba no cálculo das contribuições previdenciárias demanda o preenchimento dos requisitos de habitualidade e natureza remuneratória. Para o Ministro Marco Aurélio, o terço de férias seria verba paga com habitualidade e a título de remuneração, já que *"auferida periodicamente, como complemento à remuneração. Adquire-se o direito, conforme o decurso do ciclo de trabalho, [...] Surge irrelevante a ausência de prestação de serviço no período de*

*férias. Configura afastamento temporário. O vínculo permanece e o pagamento é indissociável do trabalho realizado durante o ano”.*

Sobre o terço de férias indenizadas, o Ministro reconheceu que a não incidência das contribuições previdenciárias decorre de expressa previsão legal, conforme art. 28, §9º, 'd', da Lei nº 8.212/91.

O Ministro Alexandre de Moraes acompanhou o entendimento do Relator, mas acrescentou como fundamento para a sua decisão o disposto no art. 148 da CLT, segundo o qual a “*remuneração das férias [...] terá natureza salarial*”, arguindo que o terço de férias seria parcela acessória dos valores pagos a título de férias e, por isso, teria a mesma natureza.

O grande impacto da decisão do STF, que altera uma situação jurídica até então favorável aos contribuintes, é confirmado pela oposição de 06 Embargos de Declaração em face do acórdão proferido no julgamento do RE nº 1.072.485. Um dos principais pedidos trazidos na maioria dos aclaratórios se refere à necessidade de modulação dos efeitos da decisão, como forma de preservação da segurança jurídica.

A possibilidade de modulação dos efeitos de decisões vinculantes do STF está prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/99 e no art. 927, §3º, do CPC, que permite a modulação quando houver “*alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos tribunais superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica*”.

Devido às particularidades que envolvem a discussão jurídica acerca da tributação do terço de férias, principalmente o contexto de insegurança jurídica decorrente da alteração jurisprudencial, consideramos que se justifica a modulação dos efeitos da decisão exarada no Tema 985, para que os seus efeitos sejam apenas prospectivos (*ex nunc*) e não retroativos (*ex tunc*).

A insegurança jurídica decorre não só da alteração do entendimento até então vinculante do STJ, mas também do próprio entendimento que predominava no STF. Conforme ressaltou o Ministro Fachin no voto divergente, diversas decisões monocráticas de ministros do STF entendiam que a análise acerca da natureza jurídica de rubricas seria matéria infraconstitucional; fato também destacado no voto do Ministro Alexandre de Moraes.

Trata-se de discussão extremamente importante, seja para os contribuintes que possuem contingências vinculadas, decorrentes de decisões individuais suspensivas da exigibilidade dos créditos, seja para a definição do custo previdenciário do trabalho, item muito relevante para a organização da atividade empresária. Aguarda-se o julgamento dos Embargos de Declaração, para finalização dessa controvérsia.

# 3. Tema 325: Constitucionalidade das contribuições ao Sistema S após a Emenda Constitucional nº 33/2001

Por:  
Tathiana de Souza Pedrosa Duarte  
Larissa Guimarães Soares de Toledo

Em 23 de setembro de 2020, foi julgado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), o Recurso Extraordinário nº 603.624, na sistemática da repercussão geral (Tema 325), com a fixação da seguinte tese: “As contribuições devidas ao Sebrae, à Apex e à ABDI, com fundamento na Lei 8.029/1990, foram recepcionadas pela EC 33/2001”.

No Recurso Extraordinário julgado, o contribuinte recorrente pleiteou o reconhecimento da inconstitucionalidade da cobrança da contribuição devida ao SEBRAE, à APEX e à ABDI, originalmente instituída pela Lei nº 8.029/90, após a entrada em vigor da Emenda Constitucional 33/2001, que haveria estabelecido um rol taxativo de bases de cálculo para as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDes).

No entender do contribuinte, não haveria a possibilidade jurídica de a contribuição destinada ao SEBRAE, à APEX e à ABDI ser exigida utilizando-se como base de cálculo a folha de pagamento, conforme prescrito pela Lei nº 8.029/90 - cuja redação foi dada pela Lei nº 8.154/90 - pois o rol constante no art. 149, § 2º, III, “a”, da CF/88 seria taxativo e, após 2001, a contribuição em questão seria inconstitucional.

A controvérsia constitucional a ser solucionada pelo STF girava em torno do caráter taxativo ou exemplificativo do rol de bases de cálculo elencadas no art. 149, §2º, III da CF/88, matéria que já havia sido enfrentada pela Suprema Corte quando da formação de precedente vinculante no RE nº 559.937. Nesse julgamento foi declarada, por unanimidade de votos, o caráter taxativo do referido rol de bases de cálculo e, por conta dessa taxatividade, estabeleceu a impossibilidade de que o PIS e a COFINS importação incidissem sobre bases de cálculo diversa daquelas que constam expressamente da nova redação do art. 149, § 2º, III, “a”, da CF/88.

A Ministra Relatora Rosa Weber, votou pelo provimento do RE nº 603.624 (Tema 325), em prol das alegações do contribuinte, por entender que o rol de bases de cálculo instituído pelo art. 149, §2º, III da CF seria taxativo, conforme já havia sido decidido pelo Pleno do STF no julgamento do RE nº 559.93. Acompanharam o seu voto os Ministros Edson Fachin, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

O Ministro Alexandre de Moraes abriu a divergência, argumentando que a taxatividade do rol previsto art. 149, § 2º, III, "a", da CF/88 teria sido tratada como simples *obiter dictum* no julgamento do RE nº 559.937, e que para as contribuições sociais incidentes sobre a folha de salário não há essa delimitação, havendo a possibilidade de ter base de cálculo diversa daquela estabelecida no art. 149 da CF/88. Acompanharam a divergência, os ministros Gilmar Mendes, Luís Roberto Barroso, Cármen Lúcia, Dias Toffoli e Luiz Fux.

Prevaleceu o voto divergente do Ministro Alexandre de Moraes, sob o fundamento de que a alteração realizada pela emenda não teria delimitado de forma exaustiva as bases econômicas passíveis de tributação por toda e qualquer contribuição social e de intervenção econômica, mas que essa interpretação literal deveria ser aplicada apenas em conjunto com o artigo 177, parágrafo 4º da Constituição Federal, em relação às contribuições incidentes sobre a indústria do petróleo e seus derivados.

O Tema 325 foi decidido diametralmente oposto ao Tema 1, sendo que nesse último o STF entendeu pelo caráter taxativo do rol de bases de cálculo e, por conta dessa taxatividade, estabeleceu a impossibilidade de que quaisquer contribuições sociais incidam sobre bases de cálculo diferentes daquelas que passaram a constar do art. 149, § 2º, III, "a", da CF/88, após o advento da EC nº 33/2001. A mesma *ratio decidendi*, não foi seguida no Tema 325, sendo claramente percebido na decisão a ausência de fundamentação adequada, que torna difícil a compreensão dos motivos determinantes, conferindo uma atmosfera de insegurança jurídica que deveria ser evitada.

# 4 Tema 846: Constitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 110/2001

Por:  
Tathiana de Souza Pedrosa Duarte  
Caroline Loures Silva Louzi

O Plenário do STJ julgou o Tema 846 da repercussão geral, com a negativa de provimento ao Recurso Extraordinário nº 878.313/SC e a fixação da seguinte tese: “É constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída”.

No recurso julgado, o contribuinte sustenta que a contribuição social devida nos casos demissão de empregado sem justa causa, à alíquota de 10% (dez por cento) incidente sobre o montante de todos os depósitos referentes ao FGTS realizados durante a vigência do contrato de trabalho, tornou-se indevida a partir de janeiro de 2007.

Isso porque a partir dessa data, a referida contribuição perdeu seu fundamento constitucional de validade, pelo exaurimento da finalidade a que se destinava que era: gerar receita para que fosse viabilizado que o FGTS suportasse as despesas extraordinárias, decorrentes da atualização das contas pelos expurgos inflacionários reconhecidos pelo Poder Judiciário.

O exaurimento do fim originário da contribuição foi comprovado quando a Caixa Econômica Federal, por meio do Ofício nº. 038/2012, reconheceu que as contas do FGTS já haviam sido reequilibradas. O desvio de finalidade ficou ainda mais evidente quando o Projeto de Lei Complementar nº 200/2012, objetivando a extinção da exação, que foi vetado pela presidente por entender que tal medida causaria enorme impacto no desenvolvimento do Programa Minha Casa, Minha Vida.

Logo após a publicação da Lei Complementar nº 110/2001, diversos contribuintes e entidades representativos de segmentos econômicos buscaram junto ao Judiciário o reconhecimento da inconstitucionalidade das referidas contribuições adicionais ao FGTS, com base em diversos argumentos de ordem constitucional.

A matéria foi apreciada pelo Pleno do STF, no âmbito das ADIs nº 2.556-2 e nº 2.568-6, quando a Corte julgou constitucional a contribuição prevista no art. 1º da LC nº 110/2001. O Ministro Relator Joaquim Barbosa, no seu voto, consignou que

o argumento relativo à perda superveniente de objeto dos tributos em razão do cumprimento de sua finalidade poderia ser examinado em outra oportunidade.

Essa outra oportunidade, se refere exatamente a discussão travada nos autos do RE 878.313/SC, com Repercussão Geral, Tema 846 (“Constitucionalidade da manutenção de contribuição social após atingida a finalidade que motivou a sua instituição”).

O Ministro Relator Marco Aurélio, cujo voto restou vencido, entendeu que a manutenção da cobrança representa indevida perpetuação da responsabilidade atribuída aos empregadores, ante ao cumprimento do propósito para o qual a contribuição foi instituída. Ressaltou que, caso seja de interesse da União Federal a criação de um novo tributo, que fosse por lei própria, observando os requisitos e limites constitucionais.

O Ministro Alexandre de Moraes abriu a divergência, defendendo de que o propósito da contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 não se confunde com os motivos determinantes de sua instituição. Ou seja, apesar de sua instituição ter sido a necessidade de recomposição financeira das contas do FGTS, a sua finalidade não seria exclusivamente esta, podendo ser utilizada para a preservação do direito social dos trabalhadores previsto no art. 7º, III, da Constituição Federal.

No entender do Ministro, a autorização para a utilização dos recursos oriundos da referida contribuição visando a complementação das atualizações monetárias de todas as contas vinculadas do FGTS seria uma destinação acessória e secundária, não tendo o condão de exaurir integralmente a finalidade da contribuição, estando diretamente vinculada à preservação dos direitos referentes ao Fundo.

Em que pese a existência de divergências entre os Ministros do STF acerca da matéria, a discussão se encerrou favoravelmente a União Federal, sendo que a contribuição instituída pelo art. 1º da Lei Complementar nº 110/2001 foi declarada constitucional por todo o período de sua vigência. Com a edição da Lei nº 13.932/2019, a Contribuição adicional ao FGTS foi extinta, a partir de 1º de janeiro de 2020.



# 5. Tema 1079 do STJ: Afetada à sistemática dos Recursos Repetitivos a limitação da base de cálculo das contribuições devidas a terceiros a 20 salários mínimos

Por:  
Tathiana de Souza Pedrosa Duarte  
Monique Araújo Malaquias Souza

A discussão sobre a limitação da base de cálculo das contribuições devidas a terceiros, ao teto de 20 (vinte) salários mínimos, previsto no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/81, teve em 2020, o primeiro julgamento de Turma do STJ.

Em fevereiro de 2020, a Primeira Turma do STJ julgou o Recurso Especial n. 1.570.980, e, à unanimidade, decidiu que o art. 3º do Decreto 2.318/1986 não revogou o parágrafo único do artigo 4º, da Lei nº 6.950/1981, permanecendo incólume a limitação de 20 salários mínimos vigentes para as contribuições destinadas a terceiros (Sistema 'S', INCRA e Salário Educação).

Em face do acórdão, foi apresentado Embargos de Declaração, que teve provimento para limitar a decisão às contribuições ao Salário Educação (anteriormente FNDE), INCRA, DPC e FAer, uma vez que não foi requerido pela Autora da ação, objeto do recurso julgado, o reconhecimento da permanência da limitação prevista no parágrafo único do art. 4º da Lei 6.950/81 também para a base de cálculo das contribuições destinadas ao Sistema "S".

Segundo a tese que vem sendo defendida por diversos contribuintes, com a promulgação da Lei nº 6.950/81, a base para o cálculo das contribuições parafiscais destinadas a terceiros foi limitada à quantia correspondente a 20 vezes o valor do maior salário mínimo vigente no país, de forma autônoma e desvinculada à limitação da base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme dispõe o parágrafo único de seu art. 4º.

A referida limitação continuaria vigente mesmo após a edição do Decreto-Lei nº 2.318, que revogou o *caput* do artigo 4º da Lei nº 6.950/81 apenas para afastar a limitação da base de cálculo da contribuição devida à Previdência Social, mantendo integralmente válida a limitação prevista no parágrafo único do mesmo dispositivo, aplicável às contribuições destinadas a terceiros.

A União Federal e as entidades parafiscais, por sua vez, defendem que o Decreto Lei nº 2.318/86, ao revogar expressamente o teto limite aplicável às contribuições

devidas à Previdência Social, acabou por fazê-lo também em relação às contribuições devidas a terceiros, mesmo que de forma tácita.

Não se trata, portanto, de nova discussão. A controvérsia iniciou-se em 1986 quando da edição do Decreto nº 2.318 e perdura até o presente momento ante a ausência de posicionamento definitivo e uniforme dos Tribunais Superiores.

Em decisões monocráticas sobre o tema, o STJ já havia declarado seu posicionamento no sentido de que as disposições do art. 4º, parágrafo único, da Lei nº 6.950/51 permanecem vigentes no que tange à limitação da base de cálculo das contribuições de terceiros a vinte vezes o valor do salário mínimo<sup>1</sup>.

Inexistia, contudo, precedente que tivesse analisado o mérito da controvérsia. Com o referido acórdão proferido pela Primeira Turma do STJ, tem-se a confirmação por órgão colegiado da manutenção da limitação da base de cálculo das contribuições parafiscais.

Ocorre que os precedentes proferidos no STJ, decisões monocráticas e o acórdão da Primeira Turma, não especificam se a limitação de base seria para o total da folha paga pelo empregador, ou se a limitação se dará para o salário de contribuição de cada empregado.

A ausência de entendimento fixado sob o rito dos recursos repetitivos, responsável por uniformizar o entendimento do judiciário no país, tem feito com que a jurisprudência dos tribunais pátrios adote posicionamentos diversos sobre o tema.

Alinhado com o entendimento da Primeira Turma do STJ, o Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região tem entendido, à unanimidade, no sentido da manutenção da vigência do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 6.950/81, e, portanto, da limitação da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros. Ressalva apenas que, para o Salário Educação, a limitação não permanece mais válida porquanto a referida contribuição possui regras próprias, entre elas o art. 15 da Lei nº 9.424/96.

Em contrapartida, os demais TRFs possuem decisões na contramão do decidido pelo STJ de que o teto de 20 salários mínimos à base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros foi revogado.

Após trinta anos de uma discussão quase adormecida, o elevado número de demandas judiciais que desponta em 2020 acerca da limitação da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros levou à recente afetação do tema à sistemática dos recursos repetitivos, que terá a tese fixada pelo STJ mediante o julgamento dos Recursos Especiais paradigmas nºs 1.898.532/CE e 1.905.870/SC.

---

<sup>1</sup> Neste sentido, confira-se os seguintes precedentes: REsp. 1241362/SC, Rel. Min. ASSUETE MAGALHÃES, DJe 8.11.2017; REsp. 1.439.511/SC, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe de 25.6.2014; AgInt no REsp 1825326, Rel. Min. REGINA HELENA COSTA, DJe 05.08.2020; e REsp 953.742/SC, Rel. Min. José Delgado, DJe 10.03.2008.

A partir da afetação do tema, o rito processual ordena a paralisação de todas as ações sobre o mesmo tema no país. Finalizado o julgamento pelo Tribunal Superior e fixada a tese, o entendimento deve ser observado por todos os tribunais pátrios.

Espera-se que em 2021 ocorra o julgamento do recurso repetitivo, com o reconhecimento de que, em que pese as contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros possuírem bases de cálculo semelhantes, as limitações legais a elas estabelecidas foram feitas de forma autônoma pelo art. 4º da Lei nº 6.950/81, sem qualquer vinculação entre ambas, dado que os contribuintes há anos vêm sendo obrigados ao recolhimento de contribuição com base de cálculo ilegalmente majorada.

# Tribu tário

- 1.** Tema 1093 e ADI 5469: Necessidade de lei complementar para exigência do diferencial de alíquotas de ICMS
- 2.** Tema 456: Antecipação do ICMS na entrada da mercadoria adquirida de outro ente da federação
- 3.** Tema 490: Estorno proporcional do crédito presumido de ICMS pelo estado de destino
- 4.** Tema 1052: O direito ao crédito de ICMS na cessão de celulares em comodato
- 5.** Tema 520: Competência ativa para cobrança do ICMS-Importação
- 6.** Tema 176: A incidência de ICMS sobre a demanda contratada
- 7.** ADI 1945 e ADI 5659: O conflito de competência entre o ICMS e o ISSQN nas operações com softwares
- 8.** Tema 300: A incidência de ISSQN nos contratos de franquia
- 9.** Tema 296: A Taxatividade e a interpretação extensiva da lista de serviços do ISSQN
- 10.** Tema 379: A incidência do ISSQN sobre a manipulação de medicamentos feita sob encomenda
- 11.** ADI 3142: A constitucionalidade parcial do item 3.04 da lista de serviços do ISSQN
- 12.** Tema 247: Incidência do ISSQN sobre materiais na construção civil
- 13.** ADI 4254: Indevida cobrança do PIS e COFINS de concessionárias de veículos estabelecidas na Zona Franca de Manaus
- 14.** Tema 288: Restituição de PIS e COFINS no regime de substituição tributária
- 15.** Tema 1047: Constitucionalidade da majoração da alíquota da COFINS-Importação e vedação ao aproveitamento de créditos
- 16.** RE 460.320: Incidência de IR sobre lucros distribuídos a sócios residentes no exterior e os tratados internacionais tributários

# Tribu tário

- 17.** Tema 324: Constitucionalidade da “pauta fiscal” do IPI
- 18.** Tema 906: IPI na revenda de produtos importados sem industrialização nacional
- 19.** ADI 4612 e Tema 708: Capacidade Ativa no IPVA
- 20.** Tema 825: A incidência do ITCMD nas transferências do exterior
- 21.** Tema 1042: A vinculação do desembaraço aduaneiro ao recolhimento da diferença apurada em arbitramento fiscal
- 22.** RHC 163.334: Critérios para a configuração do crime de apropriação indébita no caso de inadimplemento do ICMS
- 23.** Tema 1014 do STJ: A inclusão dos serviços de capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação
- 24.** Tema 1.003 do STJ: Termo inicial da correção monetária nos pedidos de ressarcimento de créditos escriturais federais
- 25.** Tema 1049 do STJ: A ausência de informação ao Fisco e a consequência no redirecionamento de Execução Fiscal à sociedade incorporadora



# 1 Tema 1093 e ADI 5469: Necessidade de lei complementar para exigência do diferencial de alíquotas de ICMS

Por:  
Bernardo Rodrigues Fenelon  
Gustavo Lanna Murici

Em 11/11/2020, o Plenário do Supremo Tribunal Federal iniciou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469, com vistas a decidir sobre a necessidade ou não da edição de lei complementar para a exigência, pelos Estados e pelo Distrito Federal, do Diferencial de Alíquota de ICMS nas operações interestaduais que destinem mercadorias e serviços à consumidores finais não contribuintes do serviço.

A Constituição Federal, na redação original do art. 155, § 2º, VII e VIII, previa que para fins de incidência do ICMS nas operações e prestações que destinassem bem e serviços a consumidor final localizado em outro Estado adotar-se-ia (i) a alíquota interestadual, quando o destinatário fosse contribuinte do imposto; e, (ii) a alíquota interna, quando o destinatário não fosse contribuinte desse, cabendo ao Estado de destino o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Ocorre que, em decorrência da falta de equidade da distribuição do ICMS entre os Estados produtores e consumidores, principalmente com a evolução da economia digital e o aumento das vendas realizadas via *e-commerce*, foi promulgada a Emenda Constitucional nº 87/2015, com fins de alterar a tributação do ICMS nessas operações e melhor operacionalizar o Diferencial de Alíquotas de ICMS.

Pela nova redação do art. 155, § 2º, VII e VIII, nas operações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, "*adotar-se-á alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual*", sendo o recolhimento do tributo de responsabilidade do destinatário, quando contribuinte do imposto, e do remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.

Com base na alteração constitucional, os Estados firmaram o Convênio ICMS nº 93/2015, cujos efeitos a partir de 01/01/2016, dispondendo sobre os procedimentos

gerais a serem observados nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, tais como fato gerador (Cláusula 1ª) a base de cálculo e metodologia de cálculo do ICMS (Cláusulas 2ª e 6ª), instituto da não-cumulatividade (Cláusula 3ª), entre outros.

A partir da aplicação das regras do citado convênio, iniciou-se a controvérsia jurídica que está sendo julgada pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 1.287.019/DF e na ADI nº 5.469.

Segundo os Contribuintes, os Estados e o Distrito Federal não poderiam editar o Convênio nº 93/15 para dispor sobre normas gerais no que se refere ao ICMS DIFAL, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária e usurpação de competência exclusiva de matéria de Lei Complementar. Isso porque, a Constituição Federal, em seu arts. 146, I e II e o art. 155, § 2º, XII, reserva exclusivamente à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, a definição de tributos, bem como dos fatos geradores, alíquotas, base de cálculo e contribuintes; sendo que a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) não regulamentaria a incidência do ICMS/DIFAL.

A pretensão dos Contribuintes se baseia também no fato de que tramitam hoje, no Congresso Nacional, dois projetos de Lei Complementar (PLP 218/2016 e PLP 325/2016) que visam, justamente, a alteração da Lei Kandir, para regulamentação e instituição da exigência do Diferencial de Alíquota nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias e serviços à consumidores finais não contribuintes do ICMS.

A pretensão dos contribuintes estaria, ainda, lastreada no entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do AgR no RE nº 580.903, segundo o qual “[a] instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar”. Todavia, é de se destacar que no RE nº 580.903, analisou-se a redação original do art. 155, § 2º, VII e VIII, da Constituição Federal.

Por outro lado, o Estados e o Distrito Federal defendem que a Emenda Constitucional nº 87/15 seria autoaplicável, na medida essa apenas alterou a sujeição ativa do tributo, ou seja, a quem a arrecadação é destinada, sem que fossem alterados nenhum dos critérios materiais (base de cálculo, contribuinte, alíquota).

Os Estados e o Distrito Federal afirmam, assim, que, em que pese a alteração constitucional, não há qualquer matéria que deva ser regulamentada por lei complementar, porque a Lei Complementar nº 87/96 delimitaria todos os critérios materiais do ICMS, que seria aplicáveis, também, ao ICMS/DIFAL.

Atualmente, o Recurso Extraordinário nº 1.287.019/DF, com repercussão geral

(Tema 1093), de relatoria do Ministro Marco Aurélio Mello, e a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, contam com dois votos favoráveis à tese dos Contribuintes pela inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 93/15 por usurpação de competência de lei complementar e pela violação ao princípio da legalidade.

O Ministro Marco Aurélio Mello entendeu que a Emenda Constitucional nº 87/15, ao alterar o ICMS DIFAL, não exauriu a regra matriz do tributo, de forma que é imprescindível a edição de lei complementar, de forma que os Estados e o Distrito Federal se anteciparam na exigência do tributo, incorrendo em duplo vício formal, quais sejam (i) usurpação de competência de Lei Complementar; e, (ii) inadequação do instrumento. Segundo o Ministro relator do RE nº 1.287.109/DF, no que se refere ao ICMS, o constituinte foi enfático ao reiterar *"a exigência de lei complementar versando elementos básicos do tributo, entre os quais contribuinte e local da operação (...)"*.

Para a repercussão geral, foi proposta a seguinte tese: *"[a] cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais"*.

O Ministro Dias Toffoli também entendeu pela necessidade de edição de lei complementar para regulamentar a cobrança do Diferencial de Alíquotas, nos termos autorizados pela Emenda Constitucional nº 87/15, de forma que o Convênio não pode ser um substituto de uma exigência legal. O Ministro afirmou, ainda que *"não se encontra, na parte permanente do texto constitucional, qualquer disposição no sentido de que convênios interestaduais podem suprir a ausência de lei complementar para efeito de tributação pelo ICMS"*.

A despeito de julgar procedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade, o Ministro Dias Toffoli propôs a modulação de efeitos da decisão, para que ela apenas surta efeitos a partir do exercício seguinte ao julgamento (2021) para às Cláusulas 1ª, 2ª, 3ª e 6ª, e a partir da concessão da Medida Cautelar nos Autos da ADI nº 5.464, no que se refere a Cláusula 9ª, sob pena de submeter os Estados e o Distrito Federal a situação pior do que aquela na qual se encontravam antes da Emenda Constitucional.WW

Após os votos dos Ministros Marco Aurélio e Dias Toffoli, o Ministro Nunes Marques pediu vista, o que implicará no julgamento das ações em sessão virtual ainda a ser pautada.



## 2. Tema 456: Antecipação do ICMS na entrada da mercadoria adquirida de outro ente da federação

Por:  
Catharina Gabarra T. dos Santos  
Gustavo Lanna Murici

Em 17/08/2020, o Plenário do Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 598.677, Tema 456, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, no qual se discutia a possibilidade do contribuinte localizado num Estado, recolher o diferencial de alíquotas do ICMS, no momento da entrada das mercadorias adquiridas de outro Estado da Federação, em razão da previsão imposta por meio de decreto.

O Recurso Extraordinário é originário de decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que confirmou a sentença proferida em primeira instância, entendendo não ser possível a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS

O Estado do Rio Grande do Sul alegou em seu recurso que a norma contestada (Decreto Estadual nº 40.900/91) não antecipou a hipótese de incidência em si, não havendo que se falar em cobrança do imposto com base em um fato gerador ficto, mas que teria sido antecipado, tão somente, o prazo de recolhimento do diferencial de alíquota devido ao Estado de destino da mercadoria. Assim, não se poderia negar a possibilidade de a Fazenda Pública exigir o pagamento do imposto antecipadamente, visto que a própria jurisprudência já teria reconhecido a legitimidade da cobrança antecipada de ICMS por intermédio do regime normal de apuração.

O Contribuinte, por outro lado, defendeu que a norma é eivada de inconstitucionalidade, pois antecipa o pagamento da diferença entre a alíquota interestadual (cobrada no momento em que a mercadoria ingressa no Estado do Rio Grande do Sul) e a alíquota interna que virá a ser cobrada caso a mercadoria posteriormente saia do Estado. Sustenta que há cobrança presumida por fato gerador que o Estado sequer sabe se virá a ocorrer.

O Supremo Tribunal Federal, por maioria, apreciando o tema 456 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, mantendo o acórdão recorrido, no qual se afastou a exigência contida em decreto estadual de recolhimento antecipado do ICMS quando da entrada de mercadorias em território gaúcho, nos termos do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, vencido o Ministro Alexandre de Moraes. A tese, de repercussão geral, ainda não foi fixada.

Entendeu-se que não se trata de mera definição de prazo para pagamento de tributo, mas de verdadeira antecipação do fato gerador do ICMS, para o momento da entrada da mercadoria no Estado de destino. Por isso, não é possível que decreto venha a instituir a cobrança antecipada de ICMS devido pelo próprio contribuinte, nas hipóteses em que a mercadoria tenha origem em outro Estado e seja destinada a comercialização futura.

Em seu voto, Ministro Dias Toffoli manifestou-se no sentido de que: (i) no regime de antecipação tributária sem substituição, o que se antecipa é o critério temporal da hipótese de incidência, sendo inconstitucional a regulação da matéria por decreto do poder executivo, já que o aspecto temporal do fato jurídico tributário está submetido à reserva legal; (ii) O art. 150, § 7º, da Constituição exige somente que a antecipação no regime de tributação normal se faça ex lege e que o momento eleito pelo legislador esteja de algum modo vinculado ao núcleo da exigência tributária; (iii) Somente para as hipóteses de antecipação do fato gerador do ICMS com substituição é que se exige, por força do art. 155, § 2º, XII, b, da Constituição, a previsão em lei complementar.

O Ministro Barroso, acompanhando o voto do Dias Toffoli, registrou 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, de modo que o próprio art. 24, § 7º, da lei estadual mencionada é inconstitucional por violação também ao princípio da legalidade tributária.

O Ministro sugeriu, ainda, a fixação da seguinte tese de repercussão geral: “somente lei em sentido formal pode determinar a antecipação do pagamento de ICMS próprio para momento anterior à ocorrência do fato gerador”.

Cumprido ressaltar, por fim, o voto divergente proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, que entendeu pela possibilidade de Decreto antecipar o prazo de pagamento, concluindo que o próprio CTN possibilita a alteração dos prazos para pagamento do tributo pela “legislação tributária”, o que compreende também os Decretos. Em seu voto, havia sido proposta a seguinte tese: É constitucional a cobrança antecipada de ICMS no ingresso de mercadorias adquiridas em outro ente da federação.

Dessa forma, embora ainda não tenha sido fixada a tese, conclui-se que o entendimento proferido pelo Supremo Tribunal Federal repercutirá em todos os Entes Federados, de forma que, no que diz respeito à antecipação de pagamento de ICMS de mercadorias advindas de outros Estados, no regime normal de tributação, a antecipação somente poderá caso exista ou seja editada lei formal para tanto

# 3. Tema 490: Estorno proporcional do crédito presumido de ICMS pelo estado de destino

Por:  
Aimberê Almeida Mansur  
João Gabriel Ferreira Calzavara

Em mais um capítulo da guerra fiscal travada entre os estados, em agosto de 2020, o Plenário do Supremo Tribunal Federal finalizou o julgamento do RE nº 628.075, tema 490 da repercussão geral, concluindo pela possibilidade do estado de destino realizar a glosa proporcional de créditos de ICMS, quando se constatar a concessão unilateral, pelo estado de origem, de benefícios fiscais de ICMS.

Como decorrência do julgamento, o STF fixou a seguinte tese de repercussão geral “O estorno proporcional de crédito de ICMS efetuado pelo Estado de destino, em razão de crédito fiscal presumido concedido pelo Estado de origem sem autorização do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), não viola o princípio constitucional da não cumulatividade.”

No julgamento, restou vencido o relator do caso, Ministro Edson Fachin (acompanhado pelos Marco Aurélio e Roberto Barroso. A tese vencedora se formou em torno do voto divergente do Ministro Gilmar Mendes, que apresentou entendimento segundo o qual, não havendo o recolhimento do imposto na etapa anterior, não é possível seu consequente creditamento. O Tribunal, ao se manifestar sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS, entendeu que o crédito a ser concedido em operação posterior deve equivaler ao encargo efetivamente suportado pelo contribuinte nas etapas anteriores, razão pela qual qualquer tipo de benefício fiscal dá ensejo ao estorno proporcional do crédito na etapa seguinte.

Nesse sentido, qualquer estorno proporcional de crédito de ICMS deve observar a legislação estadual que tenha admitido expressamente o referido crédito no estado de destino. Essa ressalva busca assegurar eficácia à Lei Complementar nº 160/2017 e aos convênios dela decorrentes, que convalidaram leis concessivas de benefícios fiscais editadas à revelia do CONFAZ antes de 2017 e que foram editadas justamente para acabar com a guerra fiscal entre os estados.

Outro ponto relevante do julgamento foi a atribuição de eficácia *ex nunc*, através da qual o Tribunal modulou os efeitos da decisão para que, no caso de não ter havido ainda lançamentos tributários por parte do estado de destino, este só

poderá realizar lançamentos relativos à fatos geradores ocorridos a partir da data de julgamento da repercussão geral.

Destaca-se que o julgamento ainda não transitou em julgado, pois pendem de apreciação os embargos de declaração opostos pelo contribuinte e pelos amicus curiae ANDAP, ABAFARMA e ABIA, para esclarecer pontos importantes da decisão, envolvendo não só a aplicação da Lei Complementar nº 160/2017 com também sobre o alcance da modulação, principalmente com relação aos litígios administrativos e judiciais já instaurados e que estavam pendentes de solução até a data da decisão proferida pelo Plenário do STF.

# 4. Tema 1052: O direito ao crédito de ICMS na cessão de celulares em comodato

Por:  
Francine Cassia Bento Fernandes  
Daniela Silveira Lara

Em 28/09/2020 foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) o Recurso Extraordinário 1.141.756 (Tema 1052) que tinha como objeto o reconhecimento ou não do direito ao crédito do ICMS cobrado em operação de entrada de aparelhos celulares na empresa prestadora de serviço de telefonia móvel, posteriormente cedidos, mediante comodato, a seus clientes.

Referido recurso, que se encontrava sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, foi interposto pelo Estado do Rio Grande do Sul em face do acórdão favorável aos contribuintes proferido pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça.

Em suma, o Estado do Rio Grande do Sul sustentou que o direito ao crédito violaria o princípio da não cumulatividade, pois tais bens não integram o ativo permanente da empresa e são adquiridos com a finalidade exclusiva de transferi-los aos seus clientes, não sendo indispensáveis para a atividade empresarial e tampouco se destinando à realização do objeto social do contribuinte.

O contribuinte, por seu turno, esclareceu que a legitimidade do creditamento do imposto residiria na relação direta que os bens possuem com a atividade econômica da empresa, devendo ser aplicado o disposto na Súmula 573 do Supremo Tribunal Federal que dispõe que: “Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato”.

Ao apreciar o tema, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos (6 a 4), entendeu constitucional o creditamento em foco, sob o entendimento de que a saída física dos aparelhos celulares, a título de comodato, não constitui fato gerador do ICMS, ao passo que inexistente etapa a integrar as sucessivas transferências do produtor ao consumidor, não havendo que se impedir o aproveitamento dos créditos, tal como preconizado pela Súmula 573 do STF.

Em seu voto condutor, o Relator Ministro Marco Aurélio consignou que “ainda que cedidos para uso, os aparelhos celulares permanecem no patrimônio da pessoa jurídica, na condição de destinatária final. Daí que o direito ao crédito deve ser aferido à luz da incorporação dos bens ao ativo imobilizado”.

O acórdão também reconheceu a relação dos aparelhos celulares com a atividade desenvolvida pelas empresas de telefonia, uma vez que é justamente esse o meio que viabiliza a telecomunicação, sendo a cessão mediante comodato, uma forma de potencializar o desempenho dos serviços prestados e aumentar o número de clientes.

Os votos divergentes (e vencidos), proferidos pelos Ministros Alexandre de Moraes, Gilmar Mendes, Luiz Fux e Dias Toffoli, entenderam que o empréstimo de aparelhos não seria imprescindível para a realização das atividades da empresa e, por ser alheio ao objeto social de telefonia móvel, aplicar-se-ia a exceção prevista no parágrafo 1º do artigo 20 da Lei Kandir. Além disso, no entendimento do Ministro Dias Toffoli a controvérsia teria índole infraconstitucional, devendo se aplicar os efeitos da ausência de repercussão geral ao tema.

Concluída a leitura dos votos, foi fixada, por maioria, a seguinte tese: “Observadas as balizas da Lei Complementar nº 87/1996, é constitucional o creditamento de Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias – ICMS cobrado na entrada, por prestadora de serviço de telefonia móvel, considerado aparelho celular posteriormente cedido, mediante comodato”.

Após a publicação do acórdão, o Estado do Rio Grande do Sul opôs Embargos de Declaração requerendo a modulação dos efeitos da decisão proferida nos termos do artigo 927 do CPC, sob o fundamento de que a controvérsia não estaria estabilizada na jurisprudência, objetivando resguardar os efeitos jurídicos das relações tributárias já constituídas, inclusive sobre processos judiciais ainda em andamento.

Todavia, em que pese os aclaratórios não tenham sido julgados até o momento, não havendo sequer previsão de inclusão em Pauta, entendemos que não há fundamento jurídico para a modulação requerida. Isso se aplica sobretudo em decorrência do fato de que o resultado do *leading case* manteve o entendimento adotado pela Corte Suprema desde a edição da Súmula 573, convalidando, consecutivamente, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, que reconhece que a cessão de bens em comodato não representa transferência de propriedade ou circulação econômica de mercadorias, não havendo que se falar em incidência do ICMS sobre tais operações.

# 5. Tema 520: Competência ativa para cobrança do ICMS-Importação

Por:  
Alessandro Mendes Cardoso  
Petrina Mello

No dia 27 de abril de 2020, o Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento do ARE 665134/MG, Tema 520 da Repercussão Geral, definindo qual Estado teria competência para exigir o ICMS-Importação, com a fixação da seguinte tese: *“o sujeito ativo da obrigação tributária do ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio”*.

A tese fixada confirma a jurisprudência do STF no sentido de que a entrada física da mercadoria no estabelecimento do adquirente-importador não pode ser tida como critério para definição da competência ativa do ICMS-Importação, sendo necessário identificar o *“destinatário legal (jurídico) da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria”*.

Em seu voto, o Ministro Fachin, relator do acórdão, afastou a interpretação literal e restritiva do disposto no art. 11, inciso I, alínea “d” da Lei Complementar nº 87/96 que, ao prever o local da entrada física da mercadoria importada como definidor para a sujeição ativa para a cobrança do ICMS-Importação, exclui a possibilidade da circulação ficta ou simbólica originada do negócio jurídico, contrariando a ordem jurídico-constitucional. Confira-se:

Na verdade, a meu ver, a única interpretação impassível de acolhimento é aquela de literalidade acachapante, isto é, entender que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado. Isso porque a ordem jurídico-constitucional também agasalha a hipótese de entrada simbólica da mercadoria importada, desde que haja efetivamente um negócio jurídico internacional.

Desse modo, recomenda-se a utilização da técnica interpretativa da declaração parcial de inconstitucionalidade, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da LC 87/96, justamente para garantir a legalidade da circulação simbólica de mercadorias, para além das movimentações físicas.

A partir da premissa de que o local da entrada física da mercadoria é irrelevante para a definição do sujeito ativo da obrigação tributária, o Ministro Relator Edson Fachin descreve, didaticamente, as modalidades de importação mais comuns, definindo, em cada hipótese, quem seria o destinatário legal da mercadoria: *“a) Na importação por conta própria, a destinatária econômica coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva; b) importação por conta e ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada; c) Na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (trading company), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização”*.

Embora coerente com a jurisprudência pacificada na Corte Suprema, o voto vencedor ensejou a oposição de Embargos de Declaração pelas partes, em razão da aplicação da tese fixada ao caso concreto, que envolvia a importação de matéria prima por um estabelecimento localizado no Estado de São Paulo, com posterior remessa para industrialização em outro estabelecimento do mesmo contribuinte em Minas Gerais.

Em seu voto, o Ministro Edson Fachin entendeu que o acórdão recorrido estaria em linha com o entendimento do STF, mantendo a legitimidade do Estado de Minas Gerais para a exigência do tributo, sob o fundamento de que a operação de importação no caso concreto teria como finalidade econômica a industrialização pelo estabelecimento mineiro, sendo, este, o negócio jurídico que deu causa à importação.

Nesse ponto, os Embargos de Declaração opostos pela recorrente, FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA., apontam evidente contradição entre a tese fixada e sua aplicação ao caso concreto. Se ao longo do seu voto, em especial, ao descrever as principais hipóteses de importação (própria, por conta e ordem e por encomenda), o Ministro Edson Fachin sustentou que o local da entrada física da mercadoria ou sua destinação final seriam irrelevantes, prevalecendo a sujeição ativa do Estado onde está localizado o destinatário jurídico do bem importado, ao analisar o caso concreto, concluiu que a destinação da mercadoria importada seria o elemento definidor da fixação do sujeito ativo da obrigação tributária, subvertendo a tese fixada.

Outro ponto levantado em sede de aclaratórios, foi a própria impossibilidade jurídica de análise do caso concreto, uma vez que, ao decidir uma Questão de Ordem suscitada antes mesmo do início do julgamento de mérito, o Plenário do STF havia reconhecido a perda de objeto do ARE 665134/MG em razão da renúncia formulada pelo recorrente. Na ocasião, restou decidido que a perda do objeto não impediria a deliberação sobre a tese proposta, mas que a aplicação da tese ao caso concreto restaria prejudicada.



O Estado de Minas Gerais, por sua vez, opôs Embargos de Declaração alegando ter havido omissão em relação à uma quarta hipótese de importação de mercadoria, aquela realizada pelo estabelecimento matriz, com posterior direcionamento das mercadorias para estabelecimento filial, situado em estado diverso. Nesse ponto, defendeu que o ICMS seria devido para o Estado em que estiver localizado o estabelecimento no qual ocorrer a entrada física da mercadoria.

No dia 11/11/2020, o Plenário do STF, nos termos do voto do Ministro Edson Fachin, acolheu os Embargos de Declaração do contribuinte, para retirar do acórdão a parte referente à aplicação da tese ao caso concreto, sanando a contradição apontada. Os Embargos de Declaração do Estado de Minas Gerais foram rejeitados, restando consignado que *“independentemente de quem constar formalmente como estabelecimento importador (matriz ou filial), o que deve definir o destinatário final para fins de tributação é o tipo de importação (importação por conta própria; importação por conta e ordem de terceiro; e importação por conta própria, sob encomenda) e o papel jurídico e materialmente desempenhado por cada estabelecimento envolvido na operação, inclusive a partir da finalidade pretendida com a aquisição do bem importado e afastando eventuais vícios ou defeitos do negócio jurídico.”*

Encerrado o julgamento, observa-se que os fundamentos do voto vencedor, em especial, a descrição dos tipos de importação e sua consequência para a definição do sujeito ativo da obrigação tributária, restaram bem delineados, sustentando o entendimento de que o ICMS-Importação é devido ao Estado onde se encontra o destinatário jurídico da mercadoria importada, sendo irrelevante o local de sua entrada física.

No entanto, a menção, no voto proferido nos Embargos de Declaração, à necessidade de se avaliar a finalidade econômica da importação (*“finalidade pretendida com a aquisição do bem importado”*) ainda poderá ensejar dúvidas quanto à interpretação que será conferida pelos Estados e pelos Tribunais a respeito da matéria.

# 6. Tema 176: A incidência de ICMS sobre a demanda contratada

Por:  
Luciana Goulart Ferreira  
Guilherme Faber Araújo Andrade

Há mais de vinte anos se discute no Judiciário a incidência do ICMS sobre os valores pagos pelas empresas a título de demanda de potência de energia elétrica. Foi somente agora, em 2020, que o Supremo julgou a questão em sede de repercussão geral (Tema 176).

A “demanda contratada” é o valor de demanda de potência máxima que a unidade consumidora presumidamente utilizará em seu processo produtivo em dado período de tempo. Pode-se dizer que é o máximo de uso de carga potencial.

Os grandes consumidores de energia elétrica, integrantes do chamado Grupo A, devem declarar à distribuidora a quantidade máxima de energia que poderão demandar do sistema em determinado período de tempo, para que a concessionária possa se programar para colocar à disposição do consumidor a potência/carga necessária para tanto. Em contraprestação à disponibilidade da demanda, o consumidor paga um preço fixo à distribuidora, estipulado no contrato de demanda, independentemente de ter utilizado ou não a totalidade da carga contratada – é que o valor recolhido se presta a remunerar a disponibilidade do sistema elétrico para atender o consumidor, e não a energia consumida.

A cobrança da demanda se dá de forma separada da energia, por meio da tarifa binômia, instituída pela Resolução ANEEL 410/2014, que segrega demanda (carga) e energia (consumo). Na verdade, a remuneração é pela estrutura de rede – investimento necessário para suportar a carga utilizada pelo contribuinte conforme o seu perfil de consumo.

Os contribuintes defendem no Judiciário que não há incidência de ICMS sobre toda a parcela da demanda contratada, seja ela utilizada ou não, uma vez que a demanda (toda ela), por sua própria definição, não representa circulação de energia elétrica. Por outro lado, os Estados sustentam que o ICMS deveria incidir sobre o valor total da demanda contratada, inclusive sobre a parcela não utilizada.

No plano infraconstitucional, a discussão foi pacificada em 2009, ano em que o STJ julgou o REsp nº 960.476/SC, sob a sistemática dos recursos repetitivos, e editou

a Súmula 391/STJ. Foi firmado o entendimento de que “o ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”, de modo que apenas não seria tributável a parcela correspondente à diferença entre demanda contratada e demanda medida (utilizada), nos casos em que o consumidor utiliza menos do que contrata.

À primeira vista, parece ser uma posição intermediária entre a tese dos contribuintes e a tese dos Estados; contudo, os efeitos práticos desse entendimento representam uma vitória para os Estados, já que a demanda utilizada, na grande maioria dos casos, aproxima-se muito da demanda contratada, de sorte que a parcela tida como não tributável pelo STJ não costuma ser relevante.

Também em 2009, o STF reconheceu a repercussão geral da matéria e afetou, sob o Tema 176/RG, o Recurso Extraordinário nº 593.824-7/SC, interposto pelo Estado de Santa Catarina. Foi então determinada a suspensão nacional dos processos que versassem sobre o mesmo assunto. Assim, Fisco e contribuintes ficaram aguardando o Supremo proferir a palavra final que encerraria a discussão decenária.

Foi somente em abril de 2020, após transcorridos mais de 10 anos, que o STF julgou o RE nº 593.824-7/SC, com efeitos vinculantes para todo o Judiciário, e fixou a tese de que: “a demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS, porquanto somente integram a base de cálculo desse imposto os valores referentes àquelas operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica pelo consumidor”.

O acórdão proferido pelo STF e os termos utilizados na tese fixada, contudo, trouxeram dúvidas sobre o real alcance da solução dada à discussão, principalmente se o entendimento do STJ teria sido ratificado ou não pelo STF. É que, no julgado, o Supremo acabou por incorrer na histórica confusão entre o que se paga pela demanda de potência e o que se paga pela energia consumida no mesmo período, cujas naturezas são distintas e não se confundem.

Em síntese, apesar de o Relator, Ministro Edson Fachin, reconhecer em seu voto que “a demanda de potência elétrica não é passível, por si só, de tributação via ICMS”, e que o imposto somente pode incidir nas “operações em que haja efetivo consumo de energia elétrica”, em outros trechos indicou que teria sido acatada a tese do STJ de que somente a parcela da demanda “não utilizada” estaria fora do campo de incidência do imposto.

No entanto, a demanda de potência, toda ela (utilizada ou não), não implica circulação de energia elétrica, de modo que não resta configurada a hipótese de incidência do ICMS. Demanda é carga, o que não representa circulação de energia elétrica – e isso fica facilmente perceptível ao se analisar a tarifa binômica, segregada

entre carga (demanda), medida em quilowatts, e consumo (energia), medido em quilowatts/hora.

Por essa razão, foram opostos embargos de declaração pelo Recorrente, o Estado de Santa Catarina, e por um *amicus curiae*, a ABAPLAT (Associação Brasileira de Assessoria e Planejamento Tributário, Fiscal e Proteção aos Direitos do Consumidor e do Contribuinte – *amicus curiae* no caso).

Os embargos de declaração das partes foram incluídos na pauta virtual de julgamento de 13/11/2020 a 20/11/2020, tendo sido rejeitados em votação unânime. O acórdão ainda não foi publicado, mas, conforme a minuta de voto disponibilizada na oportunidade, o Ministro Relator reiterou os termos de seu voto anterior. Em síntese, o entendimento do STF, confirmando a jurisprudência e a Súmula 391 do STJ, é o seguinte:

- se a quantidade de potência medida for superior ao montante fixado contratualmente, o ICMS incidirá sobre o valor total pago à distribuidora no mês;
- se a quantidade de potência medida no mês for inferior à quantidade contratada, o ICMS não incidirá sobre o valor total pago à distribuidora, mas apenas sobre a parcela correspondente à demanda medida. A diferença entre a potência medida e a contratada não estará sujeita ao ICMS.

Esse entendimento acerca do alcance da tese fixada no Tema 176 vem sendo aplicado pelo STJ, como demonstra, entre outras, as decisões proferidas no AgInt nos EDcl no RE no AgRg no AgRg no REsp 1376543 (DJe 12/11/2020) e no AgInt no RE no AgRg no REsp 1142106 (DJe 07/12/2020).

Vale ressaltar que em alguns Estados, como Minas Gerais<sup>1</sup> e São Paulo<sup>2</sup>, por exemplo, as legislações foram alteradas de forma a não mais exigir o ICMS sobre a demanda não utilizada.

Registra-se, por fim, que a tese fixada pelo STF no Tema 176 não é aplicável ao caso da TUSD/TUST, em que o consumidor compra energia diretamente da geradora ou comercializadora de sua escolha e contrata o uso da rede elétrica com a distribuidora ou transmissora (por meio do ONS) a que está conectado. Conforme a firme jurisprudência do STJ<sup>3</sup>, trata-se de relações jurídicas distintas e sujeitas a diferentes formas de tributação, havendo a incidência do ICMS somente sobre o efetivo consumo de energia, e não sobre as tarifas que remuneram o uso dos sistemas de distribuição e transmissão.

1 Conforme Decreto nº 46.213, de 11 de abril de 2013 (MG de 12/04/2013), que acrescentou o § 9º ao art. 5º do Regulamento do ICMS (RICMS).

2 Lei Estadual nº 16.886/18, que acrescentou parágrafo único ao artigo 4º da Lei nº 6.374/1989.

3 O tema será julgado sob a sistemática dos recursos representativos de controvérsia (Tema 986/STJ), sendo que o STJ determinou a suspensão nacional de todos os processos que discutam a matéria.

# 7 ADI 1945 e ADI 5659: O conflito de competência entre o ICMS e o ISSQN nas operações com softwares

Por:  
Gleice Diniz de Oliveira  
Daniela Silveira Lara

Em 17/04/2020, foi iniciado o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 1945, pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), em sessão virtual. Referida ADI foi proposta pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB em 21/01/1999, com a finalidade de discutir a constitucionalidade da Lei nº 7.098/1998, editada pelo Estado do Mato Grosso, que consolidou as normas relativas ao ICMS.

Dentre os trechos impugnados da norma mato-grossense, ganhou especial destaque a previsão contida no inciso IV do artigo 2º e no § 6º do artigo 6º da norma impugnada, que estabeleceu a incidência do ICMS nas “operações com programa de computador – software -, ainda que realizadas por transferência eletrônica de dados”.

O pedido liminar da ação somente foi apreciado em 26/05/2010, mais de 10 (dez) anos de sua propositura e, naquela oportunidade, o Plenário do STF indeferiu o pedido, por maioria de votos, para entender possível a incidência do ICMS sobre os softwares “de prateleira”, aqueles produzidos em série, também na forma do *download*.

Em abril de 2020, finalmente a questão retornou à pauta do Plenário do STF, com o início da sessão de julgamento virtual no dia 17, com voto inaugural da relatora Ministra Cármen Lúcia, julgando “parcialmente prejudicada a ação direta de inconstitucionalidade, quanto ao § 3º do art. 3º da lei mato-grossense n. 7.098/1998 e (...) na parte remanescente, improcedente o pedido”, sendo acompanhado logo na sequência pelo voto do Ministro Edson Fachin.

No dia 23/04/2020, o julgamento virtual foi suspenso após o pedido de vista formulado pela Ministro Dias Toffoli, tendo o processo retornado à pauta de julgamentos em sessão por videoconferência em 29/10/2020, para julgamento conjunto com a ADI nº 5659, sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, proposta pela Confederação Nacional dos Serviços – CNS. Essa ADI tem por objeto a impugnação ao Decreto nº 46.877/2015, editado pelo Estado de Minas Gerais, que também determinou a incidência do ICMS nas operações com softwares em qualquer meio.

Após a realização de sustentação oral pelas partes e pelos *amicus curiae* admitidos nos processos, o julgamento foi novamente suspenso.

A votação teve início na sessão de julgamento do dia 04/11/2020, com proclamação de voto do Ministro Dias Toffoli, relator da ADI nº 5659 que, conferindo interpretação conforme a Constituição, determinou a exclusão da atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador das hipóteses de incidência do ICMS. Com esse mesmo entendimento, o Ministro Dias Toffoli inaugurou a divergência nos autos da ADI nº 1945, reafirmando a incidência do ISSQN sobre as operações com softwares, tal como disposto na Lei Complementar nº 116/2003. Em função da mudança de entendimento da Corte, que, como exposto, no passado indeferiu o pedido liminar da ADI nº 1945, mantendo a tributação pela ICMS estabelecida pela legislação estadual impugnada, o Ministro Dias Toffoli propôs a modulação dos efeitos da decisão a partir da data da sessão que concluir o julgamento das ações.

Concluindo seu voto, o Ministro Relator esclareceu que, dada a complexidade e o avanço da tecnologia, sua análise “se restringe ao fornecimento de programas de computador mediante contrato de licenciamento ou cessão de direito de uso, como previsto no subitem 1.05 do Anexo à Lei Complementar nº 116/03”, sinalizando que “a Suprema Corte terá nova oportunidade de revisar tema tão complexo em todas as suas nuances”, quando da análise da ADI nº 5958, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, cuja discussão se refere à validade do Convênio ICMS nº 106/2017 do CONFAZ, que instituiu a cobrança do ICMS nas operações com “bens e mercadorias digitais”.

Os Ministros Alexandre de Moraes, Luis Roberto Barroso e Rosa Weber votaram para acompanhar o voto do Ministro Relator, mas com indicação de modulação dos efeitos da decisão a partir da publicação da certidão de julgamento – o que restou acatado também pelo Ministro Dias Toffoli, alterando essa parte final de seu voto. Por outro lado, o Ministro Edson Fachin divergiu, em linha com seu voto anterior na ADI nº 1945, concluindo pela constitucionalidade da incidência do ICMS sobre softwares quando sua destinação for a comercialização, independentemente de a circulação ocorrer de forma física ou digital. A Ministra Cármen Lúcia, relatora da ADI nº 1945, acompanhou a divergência posta pelo Ministro Edson Fachin, reafirmando o seu voto condutor da ADI nº 1945.

O Ministro Gilmar Mendes, por sua vez, abriu novo posicionamento, para defender a constitucionalidade da incidência do ICMS nas operações com softwares de prateleira, e pela incidência do ISSQN nas operações com softwares por encomenda. Ao final, o Ministro Marco Aurélio também acompanhou o voto do Ministro Dias Toffoli em suas conclusões, pela legitimidade da incidência do ISSQN nas operações com softwares, divergindo apenas quanto à proposta de modulação dos efeitos da decisão, que entendeu ser incabível no caso concreto.

A sessão foi suspensa após o pedido de vista do Ministro Presidente Luiz Fux, sendo retomada no dia 11/11/2020, com proclamação de seu voto também acompanhando o Ministro Dias Toffoli, consolidando-se a maioria de votos (6x4) em Plenário pelo afastamento da incidência do ICMS nas operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computadores.

A despeito disso, o julgamento foi novamente suspenso após o pedido de vista do recém-chegado Ministro Nunes Marques, que passou a compor o colegiado do STF em 05/11/2020. No último dia 07/12, no entanto, os autos dos processos foram devolvidos para julgamento, já estando listados no calendário de julgamento fixado pela Presidência para o primeiro semestre de 2021, com data marcada para o dia 04/02/2021.

Como visto, após uma longa jornada, estamos cada vez mais próximos de uma solução para um conflito de competência tributária tão antigo, mas, ao mesmo tempo, tão contemporâneo, cuja conclusão poderá trazer novos olhares sobre a discussão em torno da tributação de novas formas de tecnologia disponíveis na sociedade atual. Neste cenário, destaca-se a discussão da tributação de “bens e mercadorias digitais” pretendida por diversos Estados e dentre as quais se encontram inseridas tecnologias como a computação em nuvem e o *streaming* -, sendo certo que ainda há muito a se analisar, como bem sinalizado no voto do Ministro Dias Toffoli.

# 8. Tema 300: A incidência de ISSQN nos contratos de franquia

Por:  
Daniela Silveira Lara  
Anna Flávia Moreira

No julgamento virtual do Recurso Extraordinário nº 603.136/RJ (Tema 300), com repercussão geral reconhecida, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”), por maioria de votos, decidiu que é constitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISSQN”) nos contratos de franquia (*franchising*). A maioria da Corte foi formada pelos Ministros Gilmar Mendes (Relator), Alexandre de Moraes, Luiz Edson Fachin, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski e Luís Roberto Barroso.

Na hipótese dos autos, empresa do setor alimentício – que firmou, com uma rede de *fast food*, contrato de franquia empresarial para cessão de uso de marca, treinamento de funcionários, aquisição de matéria-prima, dentre outros – interpôs recurso contra decisão do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro (“TJRJ”) que julgou constitucional a cobrança de ISSQN sobre o contrato de franquia, em razão de sua previsão na Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar nº 116/2003 e na Lei Municipal nº 3.691/2003.

O Ministro Relator, Gilmar Mendes, destacou que a questão constitucional analisada nos autos passa pela interpretação do art. 156, III, da Constituição Federal e pela definição do conceito de ‘serviço’, para efeito de delimitação da competência impositiva municipal. Ressaltou, ainda, que a controvérsia teve origem na natureza complexa e híbrida do contrato de franquia, cabendo à Suprema Corte verificar se, com a edição da Lei Complementar nº 116/2003, o legislador teria desbordado do conceito constitucional de serviço ao incluir no item 17.08 da sua lista anexa o contrato de franquia.

Nos termos do voto do Relator, que foi acompanhado pela maioria dos demais Ministros, a menção do legislador constituinte à expressão ‘serviços de qualquer natureza’ sugeriria uma leitura ampla do termo ‘serviço’, apesar de o texto constitucional não estabelecer precisamente o seu conceito – cabendo ao legislador complementar indicar as atividades que se sujeitam ao ISSQN, com exceção daquelas submetidas ao ICMS. Não obstante, o Ministro Relator registrou que a atividade legislativa complementar deve observar limites, não podendo “chamar de serviço aquilo que serviço não é”.



No voto condutor, lembrou-se que a Súmula Vinculante nº 31 foi editada com base no entendimento de que é inconstitucional a incidência do ISSQN sobre locações de bens móveis, pois, nesses casos, está-se diante de uma obrigação de *dar* e não de uma obrigação de *fazer*, como é típico da prestação de serviços. Por sua vez, no RE nº 651.703/PR – no bojo do qual restou decidido que as operadoras de planos de saúde realizam prestação de serviço sujeita ao ISSQN –, em regime de repercussão geral, a Corte conferiu uma interpretação mais ampla ao conceito de serviço, desvinculada da teoria civilista dicotômica que classifica as obrigações entre de *dar* e de *fazer*.

Para tanto, as atividades das operadoras de planos de saúde foram consideradas como de natureza mista – isto é, atividades que englobam tanto um *dar* quanto um *fazer* –, motivo pelo qual o Relator destacou não ser possível afirmar ainda que houve uma superação total do entendimento da Corte de que o ISSQN incide apenas sobre obrigações de *fazer*. Nessa toada, é possível extrair do voto condutor que o entendimento atual da Suprema Corte é no sentido de que o ISSQN incide sobre atividades que representam obrigações mistas em que haja um núcleo da obrigação de *fazer*.

No que se refere especificamente aos contratos de franquia, contra a incidência do ISSQN, os contribuintes argumentaram, em síntese, que o objeto do contrato seria, essencialmente, uma obrigação de *dar* (cessão de direito de uso da marca), razão pela qual a cobrança destoaria do figurino constitucional do imposto municipal. Tal argumentação, todavia, foi refutada pela maioria dos Ministros da Corte que entenderam pela natureza híbrida e complexa do contrato de franquia empresarial, haja vista que diferentes prestações estão compreendidas em seu bojo e que essas prestações podem, inclusive, ser tomadas como atividades-meio ou como atividades-fim.

Dessa forma, ao concluir pela possibilidade de incidência de ISSQN sobre os contratos de franquia, a maioria da Corte entendeu que “a velha distinção entre as ditas obrigações de *dar* e de *fazer*” não é um critério suficiente para a definição do enquadramento do contrato de franquia no conceito de ‘serviço de qualquer natureza’, uma vez que o vínculo contratual, nesse caso, não se limita a uma obrigação de *dar* (cessão de direito de uso), mas envolve a aplicação de esforço humano destinado a gerar uma utilidade em favor do franqueado – fato passível de sofrer incidência do imposto municipal.

De acordo com o Ministro Relator, o caso se trata de uma reafirmação da jurisprudência da Suprema Corte, firmada em sede de repercussão geral, tanto no RE 651.703, de relatoria do Ministro Luiz Fux, quanto no RE 592.905, de relatoria do Ministro Eros Grau. E, citando como exemplo também o RE 116.121 – no qual o STF decidiu que não deve incidir ISSQN sobre a locação de máquinas –, o Ministro

destacou que, no liame contratual do citado paradigma, não havia esforço humano envolvido (obrigação de *fazer*), mas mera disponibilização de maquinário (obrigação de *dar*), diferentemente do que ocorre nos contratos de franquia – o que justificaria a incidência do ISSQN nesse caso.

Finalmente, consignou-se que, para fins fiscais, não deve ser efetuada a distinção das prestações compreendidas no contrato de franquia entre atividades-fim e atividades-meio, de modo que apenas as últimas se sujeitassem ao imposto municipal. Dois argumentos foram eleitos para justificar tal posicionamento. O primeiro deles foi no sentido de que o contrato de franquia corresponde a um só negócio jurídico, ainda que composto por obrigações que incluem diferentes atividades, não se tratando apenas de cessão de uso de marca, de relação de assistência técnica ou de transferência de *know how*. Partindo da premissa de que nenhuma dessas prestações, por si só, é suficiente para definir o contrato de franquia, separá-las significaria desnaturar a atividade.

O segundo argumento eleito pelo tribunal superior para justificar a impossibilidade de distinguir as prestações entre atividades-fim e atividades-meio foi que a separação conduziria o contribuinte “à tentação de manipular as formas contratuais e os custos individuais das diversas prestações, a fim de reduzir a carga fiscal incidente no contrato”.

Assim, o entendimento registrado no voto condutor foi no sentido de que, se distinguidas as prestações de modo que somente as atividades-meio ficassem sujeitas ao pagamento do imposto municipal, as relações contratuais se reorganizariam para elevar o custo atribuído à atividade-fim e reduzir, em contrapartida, o montante atribuído à atividade-meio.

Sobre esse ponto, o Ministro Relator registrou, inclusive, que a Suprema Corte vem decidindo que a Súmula Vinculante nº 31 não tem aplicação nas hipóteses em que a locação de bens móveis integra um negócio jurídico mais amplo, que inclui o emprego do bem locado na prestação de serviço e não corresponde apenas à locação. Assim, acolhendo a orientação constante do Agravo Regimental na Reclamação nº 14.290, de relatoria da Ministra Rosa Weber, destacou que o ISSQN pode ser cobrado nos casos em que o bem móvel locado é utilizado no desempenho de outra atividade contratada.

Desta forma, em razão dos mais recentes precedentes do STF a respeito da incidência do ISSQN, é possível concluir que, apesar de ainda não ultrapassada a Súmula nº 31, nos contratos mistos ou complexos, como os de franquia, planos de saúde e *leasing*, em que há um núcleo de obrigação de *fazer*, com prestação de serviço prevista na lista Anexa à Lei Complementar nº 116/03, a tendência do Supremo é pela incidência do ISSQN.

# 9. Tema 296: A Taxatividade e a interpretação extensiva da lista de serviços do ISSQN

Por:  
Manuela Britto Mattos  
Daniela Gregório Rodrigues Rocha

A questão da taxatividade do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ("ISSQN") foi apreciada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal ("STF") em sessão virtual realizada de 19 a 26 de junho de 2020, nos autos do Recurso Extraordinário (RE) nº 784.439 (Tema 296).

O voto vencedor de relatoria Ministra Rosa Weber firmou 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".

Restaram vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski que, apesar de acompanhar a Relatora, divergiram quanto à fixação da tese – no sentido de que, se a lista é taxativa, não seria possível admitir interpretação extensiva em todas as situações, mas apenas naquelas em que houvesse abertura textual no dispositivo legal – e também o Ministro Marco Aurélio, que entendeu pela impossibilidade de interpretação abrangente para fazer incidir o imposto em situações não expressamente previstas.

Vale destacar que a discussão sobre a interpretação da lista de serviços anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 e à Lei Complementar nº 116/2003 é antiga, sendo que, até o julgamento em comento, aplicava-se o seguinte entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ"), sob a sistemática dos recursos repetitivos, no Recurso Especial nº 1.111.234: "A listagem de serviços que constituem fatos geradores do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN (anexa ao Decreto-lei n. 406/1968 e à Lei Complementar n. 116/03) comporta interpretação extensiva para abarcar os serviços congêneres àqueles previstos taxativamente".

Levado o tema a julgamento pelo STF, verifica-se que a tese fixada manteve o mesmo espectro de interpretação da lista de serviços previamente adotada pelo STJ, ainda que se entenda que teria sido mais adequada a manutenção, pelo Supremo, da referência a "serviços congêneres", ao invés de "serviços inerentes", na redação da aludida tese.

No caso concreto, estava em discussão um item da lista de serviços do Decreto-Lei nº 406/68 alusivo à cobrança de ISSQN sobre atividades bancárias.

Ainda que a questão colocada para julgamento pelo STF tenha sido primordialmente a da taxatividade da lista de serviços do ISSQN, uma vez confirmada essa premissa, foi-se além e avaliou-se também qual o alcance da incidência do imposto municipal: se estritamente os serviços descritos na lista reconhecida como taxativa, ou se haveria alguma margem para se estender a interpretação dessa incidência.

O entendimento que prevaleceu, como já antecipado, foi de que haveria uma margem interpretativa dentro da qual os Municípios poderiam cobrar o imposto, que seria a preenchida pelos referidos “serviços inerentes”, que nada mais são do que serviços congêneres, para usar expressão mais familiar, já prevista no Decreto-Lei nº 406/1968 e na Lei Complementar nº 116/2003.

As razões de decidir do voto vencedor baseiam-se no raciocínio de que a Lei Complementar nº 116/2003 prevê que “a incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado”, de modo que, por diversas vezes, se observa na própria lista a aplicação de termos extensivos como o já conhecido “congêneres”, além de “inclusive”, “de qualquer natureza”, “entre outros”.

Tudo indica que a escolha da expressão “serviços inerentes”, utilizada na formulação da tese, foi extraída pela Ministra Relatora Rosa Weber da manifestação do Procurador-Geral da República apresentada nos autos do RE nº 784.439, em que ele discorreu longamente sobre “a ideia de inerência”, e que parece ter influenciando decisivamente o voto vencedor, ainda que deste não conste nenhuma justificativa do motivo de se optar pela referência a “inerentes”, ao invés de utilizar-se o mais usual “congêneres”.

O Ministro Gilmar Mendes manifestou o entendimento pela taxatividade da lista, mas, em divergência ao voto da Ministra Relatora, defendeu que seria permitida a interpretação extensiva apenas para os casos em que o próprio item descreve o serviço, seguido de expressões que permitam a sua ampliação, como “congêneres”, “quaisquer”, “entre outros”, no que foi acompanhado pelos Ministros Celso de Mello e Ricardo Lewandowski.

Isso porque, alertou o Ministro Gilmar Mendes, a amplificação da interpretação extensiva conforme proposto pelo voto vencedor seria contrária à própria regra da taxatividade, “produzindo gritante insegurança jurídica, ao se repassar aos Entes municipais a possibilidade de interpretar determinada atividade como extensivamente inserida no rol taxativo de serviços e, conseqüentemente, tributada por ISS, em uma miríade de infundáveis discussões”.

A leitura mais ampliativa da lista de serviços que prevaleceu, não deixa de ser um reflexo do distanciamento da interpretação do serviço apenas como “obrigação de fazer”, como já havia concluído o STF, por exemplo, ao decidir pela incidência do ISSQN sobre o arrendamento mercantil; sobre as atividades das operadoras de planos de saúde; e mais recentemente sobre apostas e sobre os contratos de franquia. O que confirma, portanto, que não estamos diante de nenhuma mudança brusca de entendimento.

Vale informar que o acórdão vencedor transitou em julgado em 23/09/2020, restando, portanto, definitiva a tese em comento.

A controvérsia, contudo, não resta plenamente pacificada, devendo ser avaliado caso a caso, pelas instâncias inferiores: (i) se o serviço tributado realmente está alcançado pela lista, pois varia apenas em relação à nomenclatura, e então a interpretação extensiva estaria autorizada; ou (ii) se possui natureza distinta e não pode ser enquadrado em nenhum item da lista sem que seja desnaturado, sob pena de violação da tipicidade tributária e da própria taxatividade reconhecida pelo STF.

Ademais, os contribuintes devem estar sempre atentos a excessos dos Municípios, risco este, aliás, reconhecido no próprio voto da Ministra Rosa Weber, mas infelizmente não inteiramente rechaçado pelo Supremo nessa oportunidade.

# 10. Tema 379: A incidência do ISSQN sobre a manipulação de medicamentos feita sob encomenda

Por:  
Daniela Silveira Lara  
Moriah de Sousa Melo

A discussão acerca da incidência do ISSQN ou do ICMS sobre a manipulação de medicamentos é antiga no âmbito do Direito Tributário e encontrou seu desfecho no dia 05 de agosto desse ano, com o julgamento do RE nº 605.552, na sistemática de julgamento virtual adotada pelo Supremo Tribunal Federal durante a pandemia da COVID-19.

Basicamente, a questão central entre o contribuinte e o fisco consistia na ambiguidade da incidência do ISSQN ou do ICMS diante da complexidade da atividade desenvolvida pelas farmácias de manipulação, observando os núcleos de incidência de cada tributo, quais sejam, prestação de serviços ou confecção e posterior circularização de mercadoria.

Nesse contexto, a empresa contribuinte ajuizou Ação Declaratória, que se tornou o *leading case* do tema, com o objetivo de ter afastada a tributação pelo ICMS sobre os valores decorrentes da venda de produtos, mediante fórmula fornecida pelo consumidor final, uma vez que nesse tipo de negócio jurídico não haveria circulação de mercadoria, mas a elaboração de um produto destinado ao consumo, exclusivo e intransferível, tratando-se, portanto, essencialmente de prestação de serviços.

Ao longo do processo, houve decisão desfavorável ao contribuinte, tanto em primeira instância, quanto no Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Inconformado, o Estado interpôs os recursos competentes aos Tribunais Superiores. Na análise do Recurso Especial fazendário, o Superior Tribunal de Justiça acabou por reconhecer a incidência apenas do ISSQN nestas atividades, com base na aplicação do subitem 4.07 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, que enumera os “serviços farmacêuticos” (acórdão de relatoria do Min. Herman Benjamin, no RESP 975.105, publicado em 2009).

De fato, o entendimento da jurisprudência não era pacificado sobre o assunto, havendo divergências recorrentes nos Tribunais de Justiça do país, ora reconhecendo a incidência do ISSQN, ora do ICMS. Sendo assim, a repercussão geral do tema foi reconhecida pelo STF em 01/04/2011.

Os argumentos apresentados ao Supremo Tribunal Federal pelo Fisco do Rio Grande do Sul se pautavam na violação aos artigos 155, II, §2º, IX, “b” e 156, III da CF/88, uma vez que, de acordo com a procuradoria estadual, seria evidente a incidência do ICMS sobre a manipulação e a venda dos medicamentos, considerando esta uma operação mista que estaria no campo de competência tributária dos estados. Além disso, não estaria o *fornecimento de medicamentos manipulados* inserido no item 4.07 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/03, como alegado pelos contribuintes.

No julgamento em referência, o relator do caso, Min. Dias Toffoli, apresentou em seu voto um breve histórico acerca da aplicação da legislação e do conflito de competência instaurado, até concluir que o art. 146, I da CF/88 determina que esse tipo de disputa entre os entes tributantes deve ser resolvido por Lei Complementar. Ao final, o Ministro reconheceu, portanto, o caráter apenas residual da incidência do ICMS, com a observação no sentido de que, de acordo com no art. 155, § 2º, IX, b, este incide apenas “sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços *não* compreendidos na competência tributária dos Municípios”.

O Min. Relator descreveu também, detalhadamente, a atividade desenvolvida objeto da discussão, demonstrando que se encaixa no critério objetivo já consignado pela Suprema Corte, qual seja, o núcleo de prestação de serviço e sua previsão na Lista Anexa à Lei Complementar 116/03.

Sendo assim, seu entendimento foi no sentido de que deve incidir o ISSQN sobre as atividades em que há uma preponderância da prestação de serviço listada na Lei Complementar nº116/03, tal como ocorre no presente tema, considerando a indicação dos serviços farmacêuticos no item 4.07, nos seguintes termos: “Dessa forma, nos termos da orientação tradicional do Supremo Tribunal Federal, o simples fato de o serviço encontrar-se definido em lei complementar como tributável pelo ISS já atrairia a incidência tão somente desse imposto sobre o valor total da operação e afastaria a do ICMS”. E, mais à frente, concluiu no sentido de que “Em suma, analisando a questão, quer sob a óptica da listagem objetiva dos serviços tributáveis pelo ISS, quer sob a da preponderância da atividade enquadrada no referido subitem da lista anexa da LC nº 116/03, não há qualquer reparo a se fazer no acórdão recorrido”.

Ao final, restaram vencidos os votos dos Ministros Luiz Edson Fachin e Marco Aurélio Mello, que entendiam que no caso haveria a busca pela desoneração tributária, pois, em regra, a alíquota do ISSQN é inferior à do ICMS, e que o serviço de manipulação de medicamentos não estaria abarcado no item da lista de serviços indicado.

Ato contínuo, o Estado do Rio Grande do Sul opôs Embargos de Declaração pleiteando a modulação de efeitos para que a decisão passasse a surtir efeitos apenas a partir da prolação do acórdão do STF, alegando que seria inviável eventual

restituição retroativa. Por sua vez, a Associação Nacional de Farmacêuticos Magistrais (ANFARMAG), representando os contribuintes nesse caso, também opôs Embargos de Declaração alegando “que o contribuinte não poderia ficar à mercê da guerra fiscal dos entes federativos”, sendo extremamente necessária a aplicação da tese de repercussão geral somente com efeitos *ex nunc*, ou seja, que tenha efeito somente a partir da sua prolação, frise-se, convalidando os recolhimentos dos impostos – seja do ISSQN, ou do ICMS – realizados anteriormente.

Em que pesem as razões distintas que fundamentam os pedidos de modulação de efeitos por ambas as partes, é consensual o pedido para a aplicação da decisão proferida no Acórdão com efeitos *ex nunc*. Vale ressaltar que o instituto da modulação de efeitos, previsto no art. 927, §3º, do CPC, é um importante instrumento de efetivação das decisões, de modo a respeitar os princípios do interesse social e da segurança jurídica, devendo, então, o Supremo Tribunal Federal se debruçar sobre a matéria quando do julgamento dos respectivos Embargos de ambas as partes.

Vale comentar que essa decisão do STF está em consonância com a jurisprudência ampla formada por este Tribunal Superior acerca da análise da incidência do ISSQN, com grande prevalência da importância da previsão da atividade na Lista de Serviços da Lei Complementar nº 116/03, bem como da ampliação do conceito de prestação de serviços como núcleo da atividade em um contrato misto ou complexo, para fins da aplicação desse tributo.

Essa linha de interpretação é verificada nos julgamentos do ISSQN sobre planos de saúde (RE nº 651.703, julgado em 2016) e sobre contratos de franquia (RE nº 603.136, julgado em 2020), bem como no recente julgamento da taxatividade da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, com possibilidade de interpretação extensiva de seus itens (RE nº 784.439, julgado em 2020). Ademais, fica clara também a adoção, neste caso, do entendimento do STF em relação à aplicação do art. 146, I da CF/88 no que tange à consideração da Lei Complementar nº 116/03 como instrumento para dirimir o conflito de competência entre estados e municípios, como repetido posteriormente no caso da disputa do ICMS e do ISSQN sobre softwares no julgamento das ADI nºs 1945 e 5659.



# 11. ADI 3142: A constitucionalidade parcial do item 3.04 da lista de serviços do ISSQN

Por:  
**Manuela Britto Mattos**  
**Marcus Vinicius Fernandes Torres**

Depois de quase 15 anos de sua propositura, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (“ADI”) nº 3.142/DF foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) em 2020. A ADI em questão foi ajuizada em 18/02/2004 pela Confederação Nacional do Comércio (“CNC”) visando discutir a inconstitucionalidade do disposto no artigo 3º, § 1º, e no item 3.04 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003, relativos à incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISSQN”) sobre serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, considerando-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em que verificadas as citadas prestações.

Em julgamento virtual ocorrido entre 26/06 e 04/08/2020, o Plenário do STF concluiu pela parcial procedência do pedido, afastando a possibilidade de incidência do imposto municipal sobre as atividades do item 3.04 da lista quando individualmente consideradas, mas admitindo a cobrança do ISSQN nos casos em que as situações descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de *fazer*, seja no que diz respeito ao seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira, nos termos do voto do relator do caso, Ministro Dias Toffoli.

Resumidamente, a CNC argumentou em sua petição inicial que o item 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, que prevê a exigência do ISSQN nas atividades de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, apresentaria contradição quanto ao artigo 156, III da Constituição Federal, e incorreria na mesma problemática do item 79 (“locação de bens móveis”) do Decreto-Lei nº 406/68, regulamentador do extinto Imposto sobre Indústrias e Profissões (“IIP”), que foi julgado inconstitucional pelo STF no RE nº 116.121/SP.

Além disso, a CNC ainda alegou que o artigo 3º, § 1º da mesma Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe que “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”, estaria em desacordo com os princípios da proporcionalidade e razoabilidade, previstos no artigo 5º, LIV da Constituição Federal, uma vez que, para o devido cumprimento do texto legal, o contribuinte do ISSQN teria que criar uma infraestrutura operacional, inclusive abertura de filial, em cada um dos Municípios pelos quais se estendesse a suposta prestação, onerando ainda mais a operação.

Manifestaram-se pela constitucionalidade dos dispositivos a Presidência da República, a Advocacia-Geral da União e Procuradoria-Geral da República, alegando, em suma, que as atividades listadas no item 3.04 da Lei Complementar nº 116/2003 envolveriam tanto obrigações de dar quanto de fazer, caracterizando a natureza mista das operações, englobada pela definição de “serviços de qualquer natureza” a que se refere o artigo 156 da Constituição Federal. Ingressaram como *amicus curiae* os Municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo, assim como a Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais (“ABRASF”) e a Associação Brasileira de Concessionárias de Serviço de Telefone Fixo Comutado (“ABRAFIX”).

A ADI nº 3.142/DF foi incluída na pauta de julgamentos virtuais que se iniciou no dia 26/06/2020 e se encerrou em 04/08/2020, tendo o correspondente acórdão sido disponibilizado em 05/08/2020 e transitado em julgado em 10/12/2020, após rejeição de Embargos de Declaração da CNC. Como já mencionado, prevaleceu o voto do Relator pela parcial procedência do pedido inicial, admitindo-se a cobrança de ISSQN nos casos em que as situações descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível a clara segmentação entre a obrigação de *dar* e a obrigação de *fazer*, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira.

Em seu voto, o Ministro Dias Toffoli, primeiramente destacou que a Constituição Federal, com exceção do disposto em seu artigo 155, II, não delimitou o que seriam os ‘serviços de qualquer natureza’ em que se incidiria o ISSQN, delegando tal definição à lei complementar. Por outro lado, também ressaltou a impossibilidade de o legislador inovar e alterar o campo de competência tributária atribuída pelo texto constitucional aos Municípios, motivo pelo qual se fazia necessária a delimitação do conceito de ‘serviço de qualquer natureza’ para a incidência do ISSQN.

Na sequência, passou a expor os motivos pelos quais entendia não serem aplicáveis ao ISSQN as mesmas conclusões aplicadas ao Decreto-Lei nº 406/68 e seu IIP, uma vez que as origens do ISSQN, mencionado pela primeira vez na Emenda Constitucional nº 18/65, teriam como objetivo justamente restringir o campo de incidência do IIP.

Também relembrou todo o histórico do desenvolvimento do raciocínio jurisprudencial quanto à incidência do ISSQN, iniciando pelo RE nº 116.121/SP, que deu origem à Súmula Vinculante nº 31 do STF; passando pelos RE nº 592.905 e RE nº 547.245, relacionados ao *leasing* financeiro e o *lease back*, em que se definiu que a mera distinção entre obrigação de *dar* e de *fazer* não bastaria para afastar a incidência do ISSQN; o RE nº 625.706/SP, referente à impossibilidade da cobrança do ISSQN nas operações de locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para videogames e assemelhados, em que as atividades se encontravam desassociadas de qualquer prestação de serviço; e a Rcl nº 14.290/DF-AgR, em que se reconheceu a aplicação da Súmula nº 31 para as relações contratuais complexas, apenas se houver clara segmentação entre a obrigação de *dar* e a prestação de serviços.

Levando em consideração todas essas posições da jurisprudência, o Ministro Dias Toffoli concluiu que não deve haver incidência de ISSQN nas atividades apresentadas no item 3.04 da Lei Complementar nº 116/2003 quando consideradas individualmente, mas que deve ser permitida a cobrança do imposto quando integrarem relação mista ou complexa em que não se faz possível distingui-las de uma obrigação de *fazer*. Para tanto, exemplifica em seu voto: “Poderá existir, por exemplo, contrato que, intitulado de locação de ferrovia, preveja, de modo baralhado, não apenas essa figura obrigacional, mas também, p[er] exemplo, a obrigação de se fazer a manutenção da própria ferrovia. Nesse caso, é possível incidir o ISS”.

Por fim, asseverou o Ministro que não poderiam ser acolhidas as alegações de desrespeito aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade – embora reconhecendo como reflexos da exigência o aumento de gastos e de tempo na apuração do tributo –, por entender não haver nenhum ônus intransponível para o exercício da atividade pelos contribuintes na eventual cobrança de ISSQN, bem como porque não seria necessária a criação de novas infraestruturas operacionais em cada Município em que se encontra a operação, tendo em vista que as cobranças seriam encaminhadas diretamente para as matrizes, em consonância com as informações prestadas pela Presidência da República.

Nesses termos, o voto do Relator 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, restando vencido o Ministro Marco Aurélio, que votou pelo provimento integral da ADI, não se mostrando convencido da interpretação dada pelo voto vencedor, entendendo pela impossibilidade de exigência de ISSQN em quaisquer das hipóteses previstas no item 3.04 da Lei Complementar nº 116/2003, julgando tanto este quanto o artigo 3º, § 1º da mesma lei como inconstitucionais.

Tendo em vista os termos em que julgada a ADI nº 3.142/DF pelo STF, caberá aos juízes e Tribunais de Justiça a análise dos casos concretos a fim de afastar ou confirmar a incidência do ISSQN à luz dos contornos definidos pelo Supremo. Nesse cenário, o arcabouço probatório acerca das características de contratação e prestação dos serviços assume um papel decisivo na efetiva solução da controvérsia e, portanto, deve ser reunido cuidadosamente pelos contribuintes.

# 12. Tema 247: Incidência do ISSQN sobre materiais na construção civil

Por:  
**Aimberê Almeida Mansur**  
**Melissa Viana De Barros Moreira**

Há aproximadamente dez anos estava pendente de julgamento o Agravo Interno interposto pelo Município de Betim em face da decisão monocrática proferida pela Ministra Ellen Gracie nos autos do RE 603.497 (Tema 247) que, em sede de Repercussão Geral, havia decidido pela impossibilidade de inclusão do valor dos materiais empregados na construção civil na base de cálculo do ISSQN, independentemente de terem sido fabricados pelo prestador do serviço fora do local de prestação ou adquiridos de terceiros.

No caso concreto, o Superior Tribunal de Justiça havia decidido de forma favorável à Fazenda Municipal, por entender ser indevida a dedução de todos os materiais empregados na prestação do serviço, salvo aqueles produzidos pelo prestador fora do local de prestação de serviços, em uma interpretação restritiva das disposições contida no Decreto Lei 406/1968, vigente à época dos fatos geradores, que vigorava no tribunal.

Contudo, após a decisão da Ministra Ellen Gracie sobre a matéria, e de reiteradas manifestações do STF em outros julgamentos, o Superior Tribunal de Justiça acabou alterando o seu entendimento e consolidou a sua jurisprudência no sentido de que todo e qualquer material empregado na construção civil deve ser excluído da base de cálculo do ISSQN, independentemente de ter sido produzido pelo prestador fora do local de prestação do serviço. Esse entendimento passou a ser aplicado não só para os casos que envolviam a aplicação do Decreto Lei 406/1968, mas também para os fatos geradores ocorridos após a vigência da Lei Complementar nº 116/2003, dado a semelhança dos dispositivos analisados.

Esse mesmo entendimento também era compartilhado pelos demais tribunais de justiça do país, que praticamente pacificaram a questão, até a retomada do julgamento do Agravo Interno nos autos do RE 603.497 (Tema 247), que foi finalizado no dia 03.07.2020.

Ao julgar o tema, o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, nos termos do voto da Ministra Relatora Rosa Weber, deu parcial provimento ao Agravo Interno

interposto pelo Município de Betim unicamente para fixar a tese da recepção do art. 9º, § 2º, do DL nº 406/1968 pela Constituição de 1988, sem, contudo, analisar o mérito da discussão, que no entendimento da relatora envolvia matéria infraconstitucional.

Em outras palavras, o STF decidiu que é do Superior Tribunal de Justiça (STJ) a competência para definir a dimensão da expressão “materiais fornecidos pelo prestador”, nos termos do art. 9, § 2º, do DL nº 406/1968 e do art. 7º, §2º, da LC nº 116/2003.

Após o referido julgamento, o contribuinte opôs Embargos de Declaração, argumentando que o acórdão teria sido omisso ao não se manifestar sobre a jurisprudência até então majoritária do tribunal, que reconhecia a matéria como constitucional e, portanto, o mérito do recurso deveria ser apreciado pela Suprema Corte. Os referidos embargos de declaração não foram ainda apreciados.

De qualquer forma, a decisão do Supremo Tribunal Federal, por não ter entrado no mérito da discussão, não implicou em nenhuma alteração na jurisprudência dominante, permanecendo inalterado o posicionamento dos tribunais de que o valor de todo e qualquer material empregado na construção civil não deve ser incluído na base de cálculo do ISSQN.

Esse entendimento, aliás, é que melhor se coaduna com a hipótese de incidência do ISSQN prevista em lei, que necessariamente deve ser a prestação de serviço, sendo que a sua expressão econômica deve corresponder à receita auferida pelo prestador como contrapartida pelo seu trabalho.

O valor dos materiais, na construção civil, não integra o preço da atividade do prestador (restrita ao esforço despendido na consecução da obrigação de fazer contratada), uma vez que se constitui claramente em custo repassado ao tomador (sendo economicamente equivalente à situação em que este fornece ao prestador os materiais a serem utilizados no serviço), seja ele adquirido de terceiro, seja ele produzido (e vendido) pelo próprio prestador.

Portanto, quando o Decreto Lei nº 406/1968 e a LC nº 116/2003 determinaram a não incidência do ISS sobre os materiais utilizados na prestação do serviço de concretagem, eles estabeleceram um limite aos Municípios, que não poderão tributar esses valores ou modificar esses limites.

# 13. ADI 4254: Indevida cobrança do PIS e COFINS de concessionárias de veículos estabelecidas na Zona Franca de Manaus

Por:  
**Simone Bento Martins Cirilo**  
**Pedro Neto**

Em agosto de 2020, o Supremo Tribunal Federal (STF) finalizou o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4254 em que a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) questiona a constitucionalidade de disposições contidas no art. 65 da Lei nº 11.196/2005 que, em linhas gerais, instituíram alíquotas superiores a zero para a exigência das contribuições ao PIS e à COFINS incidentes sobre as atividades realizadas por revendedoras de veículos e de peças de veículos sediadas Zona Franca de Manaus (ZFM), bem como o regime de substituição tributária para o seu recolhimento.

O Plenário do STF, à unanimidade, julgou parcialmente procedente a ação para declarar a inconstitucionalidade dos incisos III e V do §1º do art. 65 da Lei nº 11.196/2005, que tratam da majoração da alíquota das contribuições devidas pelas concessionárias sediadas na ZFM, e, por outro lado, legitimar a instituição do regime de substituição tributária.

Ao proferir o seu voto, a Ministra Relatora, Carmen Lúcia, faz interessante ponderação sobre o regime monofásico do PIS e da COFINS nas operações com veículos e autopeças. Afirma a Ministra que a Lei nº 10.485/2002 não instituiu um regime monofásico, “pois a tributação com alíquota zero nas operações dos concessionários evidencia a não aplicação dessa técnica de arrecadação, que exigiria incidência única na cadeia de circulação interna das mercadorias”.

Assentou que a fixação de alíquota zero comprova haver operação futura com incidência tributária mediante deslocamento do momento em que haverá o recolhimento do tributo por antecipação para o início de toda a cadeia do ciclo econômico, típica situação de substituição tributária para a frente, sendo plenamente possível, dessa forma, que a Lei nº 11.196/2005 instituísse esse regime para a arrecadação das contribuições

Por outro lado, a Ministra Relatora reconheceu que as concessionárias de veículos situadas na Zona Franca de Manaus, após o advento da Lei nº 11.196/2005, foram submetidas a excessiva carga tributária em comparação com a carga tributária praticada no restante do país, segundo a Lei nº 10.485/2002.

Isso porque, os fabricantes e importadores situados fora da ZFM são responsáveis pelo recolhimento do PIS e da COFINS devidos durante todas as etapas de circulação econômica da mercadoria até a chegada ao consumidor final, ou seja, se responsabilizam juridicamente pelo recolhimento dessas contribuições nas operações subsequentes.

E na situação posta em julgamento as mesmas alíquotas são aplicadas apesar de não haver incidência sobre a operação de venda dos fabricantes e importadores para a ZFM, pois *“a equiparação dessa operação a uma exportação (art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967) atrai a incidência da imunidade prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição da República.”*

Entendeu, assim, que as operações que envolvam tais empresas deveriam ter alíquotas diferentes daquelas operações usuais (2% de PIS e 9,6% de COFINS), e ao fundamento de “afronta ao princípio da isonomia tributária, previsto no inc. II do art. 150 da Constituição da República”, declarou a inconstitucionalidade dos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196/2005, afastando o recolhimento do PIS e da COFINS sobre a receita de vendas de automóveis e autopeças.

Destaca-se, entretanto, que não houve qualquer indicação de quais alíquotas deveriam ser utilizadas nessas operações.

Os Ministros do STF acompanharam o voto da Ministra Relatora, à exceção do Ministro Luiz Fux que divergiu, tão somente, com relação às alíquotas de PIS e COFINS que deveriam ser utilizadas após a declaração de inconstitucionalidade dos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196/2005 - restando, no entanto, vencido.

O acórdão transitou em julgado no dia 25/09/2020, tornando-se definitiva a decisão, a qual tem efeito *erga omnes* e goza de eficácia vinculante, ou seja, deve ser observada e seguida por todos os demais órgãos do Poder Judiciário, em qualquer nível, bem como pelas Administrações Fazendárias, nos exatos termos do que restou decidido.

Além disso, as concessionárias localizadas na Zona Franca de Manaus têm o direito de verem restituídos os valores pagos indevidamente durante todo período de vigência normativa dos dispositivos da Lei nº 11.196/2005, até a efetivação declaração de sua inconstitucionalidade, observado o prazo prescricional de 05 (cinco) anos.



# 14. Tema 288: Restituição de PIS e COFINS no regime de substituição tributária

Por:  
Simone Bento Martins Cirilo  
Gustavo Henrique Franco Ferreira

O Supremo Tribunal Federal (STF), por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 596.832, com repercussão geral, reconheceu o direito de os contribuintes reaverem valores das contribuições ao PIS e à COFINS recolhidos a maior em razão da divergência de fatos geradores presumido e efetivo.

O acórdão foi publicado em 21/10/2020, tendo sido fixada a tese de que *"é devida a restituição da diferença das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS recolhidas a mais, no regime de substituição tributária, se a base de cálculo efetiva das operações for inferior à presumida"*.

O objetivo do recolhimento de tributos pela sistemática da substituição tributária não é aumentar a carga tributária incidente sobre a cadeia industrial, mas tão somente facilitar e otimizar o trabalho da fiscalização. Para tanto, o instituto deve utilizar uma base de cálculo presumida para o recolhimento antecipado do tributo em valor equivalente, ou ao menos próximo, da base de cálculo que venha ser efetivamente aplicada.

No entanto, um dos maiores desafios do instituto da substituição tributária é justamente quantificar o valor de uma operação ainda não ocorrida da forma mais próxima à realidade, não sendo raras as ocasiões em que esse valor presumido supera (e muito) o montante real utilizado quando da concretização da operação.

Esse tipo de situação, além de implicar pagamento superior ao devido (o que, claro, não é admitido pela legislação de regência), traz prejuízos financeiros à cadeia produtiva submetida a tal sistemática, na medida em que o custo correspondente à divergência entre bases de cálculos presumida e real acaba sendo absorvida pelos seus integrantes.

Foi analisando esse contexto que o STF, por maioria de votos, na linha do voto do Ministro Relator Marco Aurélio, entendeu que *"descabe dissociar recolhimento de tributo de fato gerador, de relação jurídica que norteie esse*

*mesmo recolhimento”, acrescentando ser impróprio “potencializar uma ficção jurídica, para, a pretexto de atender a técnica de arrecadação, consagrar e placitar verdadeiro enriquecimento ilícito, no que recebida quantia indevida por aquele que está compelido a dar o exemplo”.*

Com esse julgamento o STF reitera o entendimento do plenário acerca do disposto no art. 150, §7º, da Constituição Federal<sup>1</sup>, e a inexistência de definitividade do fato gerador presumido, conforme já verificado por ocasião do julgamento do RE nº 593.849/MG (Tema 201) e ADIs nºs 2674 e 2777, no qual também considerou devida a restituição do ICMS recolhido a maior no regime de substituição tributária.

Restaram vencidos os Ministros Dias Toffoli e Alexandre de Moraes que, embora também tenham dado provimento ao Recurso Extraordinário, fixavam tese diversa para que também fosse *“assegurado à União o direito de cobrar a diferença do tributo, se o valor real da operação mostrar-se superior àquele estimado pelo Fisco”.*

Em seu voto, o Min. Alexandre de Moraes fez relevante distinção entre o julgamento do RE nº 593.849/MG (Tema 201) com o presente, ressaltando que as contribuições ao PIS e à COFINS se mostram *“de alguma forma, mais onerosas para o contribuinte submetido à substituição tributária do que para aqueles que recolhem o ICMS também no regime de substituição tributária para frente, pois, como se sabe, a marca desse imposto é a não cumulatividade”.*

Nesse contexto, o Min. Alexandre de Moraes enfatizou a necessidade de reafirmar *“a diretriz constitucional de que a tributação deve guardar correlação com a capacidade contributiva do contribuinte”*, concluindo que, *“em respeito aos princípios da capacidade contributiva, da segurança jurídica, da vedação do enriquecimento ilícito, e da razoabilidade, a base de cálculo definitiva daquelas contribuições sociais, no regime de substituição tributária para frente, deve espelhar o valor efetivo da operação”.*

O Min. Gilmar Mendes, por sua vez, ressaltou possuir entendimento contrário ao direito de restituição do tributo pago a maior no regime de substituição tributária quando a base de cálculo efetiva seja inferior a presumida, por entender que *“a Constituição Federal, em art. 150, §7º, foi clara e expressa em admitir a restituição apenas nos casos em que o fato gerador não ocorrer”.* No entanto, votou em dar provimento à tese dos contribuintes, *“em nome da segurança jurídica”*, pois *“esse mesmo posicionamento, que foi dado em relação ao ICMS, deve ser aplicado ao caso concreto, que trata de PIS e COFINS, uma vez que a lógica por trás no entendimento do STF foi a de interpretar o §7º do art. 150 da Constituição Federal”.*

Assim, restou consolidada a interpretação do STF a respeito do artigo 150º, parágrafo 7º, da Constituição Federal de 1988, assegurando-se o direito à restituição

---

<sup>1</sup>§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

dos valores recolhidos a maior a título de PIS e COFINS quando a base de cálculo inicialmente estimada for superior à base de cálculo real, considerado o regime de substituição tributária.

Com a definição do tema pelo STF em acórdão já transitado em julgado, os contribuintes poderão pleitear a restituição dos valores recolhidos a maior de PIS e COFINS de forma antecipada quando o fato gerador efetivamente praticado tiver uma base de cálculo menor do que a presumida, sob pena de enriquecimento ilícito do Estado.

# 15. Tema 1047: Constitucionalidade da majoração da alíquota da COFINS-Importação e vedação ao aproveitamento de créditos

Por:  
Aimberê Almeida Mansur  
Raphael Silva Barbosa

Em sessão virtual encerrada em 14.09.2020, ao julgar o tema 1047 da Repercussão Geral, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, por maioria, ser constitucional a majoração em um ponto percentual da alíquota da COFINS-Importação previsto no art. 8º, § 21, da Lei nº 10.865, de 30.04.2004, e incidente sobre determinados bens relacionados em Anexo específico da norma em questão e classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), que foi aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23.12.2011.

Na oportunidade, o Tribunal também entendeu que não ofende o princípio da não-cumulatividade tributária a vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional a que se refere o art. 15, § 1º-A, da Lei nº 10.865/2004.

Quanto à instituição do adicional propriamente dito, o Tribunal entendeu que não haveria a criação de um novo tributo, mas apenas um acréscimo em uma alíquota já existente, não havendo violação aos arts. 154, I, e 195, § 4º, ambos da CF.

Além do mais, afastou a alegação de violação ao princípio da isonomia, na medida em que o ato normativo teria simplesmente equalizado a tributação dos bens produzidos no País com os importados de residentes e domiciliados no exterior. A diferenciação de alíquota sinaliza opção política do legislador com vistas à proteção da economia nacional, o que justifica o caráter extrafiscal do adicional, não havendo violação ao Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), de 1994.

No referente à vedação ao direito de crédito, o Tribunal afirmou que não há violação ao princípio da não-cumulatividade, pois a Constituição Federal teria delegado ao legislador ordinário a competência para tratar da matéria.

Em razão desse julgamento, foram fixadas as seguintes teses:

- (a) “É constitucional o adicional de alíquota da Cofins-Importação previsto no § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.” e
- (b) “A vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota,

prevista no artigo 15, § 1º-A, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 13.137/2015, respeita o princípio constitucional da não cumulatividade.”

Apesar do julgamento, a discussão ainda não está totalmente encerrada, já que persistem outros argumentos autônomos e suficientes para o afastamento do adicional ou para o reconhecimento do direito ao crédito, ancorados em alterações legislativas posteriores e que não foram (e nem poderiam) ser objeto do recurso analisado pelo STF, até por envolver matéria infraconstitucional.

Em primeiro lugar, o STF não analisou a alegação de que, após a edição da Medida Provisória nº 774/2017, que revogou o artigo da Lei que o instituía a cobrança do adicional, inexistiria lei em vigor que validasse a exigência do adicional. De fato, apesar de, antes da conversão da MP nº 774/2017 em lei, ter sido editada a MP nº 794/2017 revogando a MP anterior, não houve expressa menção na nova MP do restabelecimento do adicional da COFINS-Importação. Assim, a norma revogada só voltaria a existir se houvesse previsão legal expressa, já que é vedado no ordenamento jurídico a “represtinação”.

Além disso, ainda que fosse possível a cobrança com base na MP nº 794/2017, não foi respeitado o prazo de 90 (noventa) dias para ser restabelecida a cobrança do tributo, o que violaria o princípio da anterioridade nonagesimal.

Quanto a legalidade da cobrança, o STF também não se manifestou sobre o exaurimento da finalidade da cobrança, uma vez que o recolhimento da CPRB, que originalmente era obrigatória para setores desonerados, passou a ser opcional a partir de 01.12.2015.

Por fim, com relação à vedação ao direito de crédito, o STF também não enfrentou a alegação de violação aos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e da isonomia, na medida em que as mercadorias importadas, quando são compradas no mercado interno, geram direito ao crédito integral.

Ou seja, ainda que se entenda que a vedação ao direito crédito não viola a sistemática da não-cumulatividade (conforme entendimento do STF em sede de Repercussão Geral no RE nº 1.178.310 - Tema 1047), permaneceria a inconstitucionalidade e ilegalidade da vedação, por implicar em tratamento discriminatório dos produtos importados, em linha com as disposições do GATT.

Com relação a este ponto, não se pode aplicar a mesma conclusão utilizada pelo STF para afastar a alegação de inconstitucionalidade da cobrança do adicional no sentido de que não há ofensa ao princípio do tratamento nacional ou da não discriminação tributária, porque, no caso do creditamento, este ocorrerá já com o produto nacionalizado, ou seja, na etapa posterior.

Por isso, claramente se está diante de uma discriminação tributária quando ocorre a proibição do crédito, pois as mesmas mercadorias e similares quando compradas no mercado interno, geram direito ao crédito integral, enquanto que as mesmas mercadorias e similares quando importadas, não geram direito ao crédito integral, o que contraria todas as estipulações do Acordo celebrado no âmbito nacional (GATT) do qual o Brasil é signatário.

Essa situação torna-se ainda mais patente após a publicação da Lei nº 13.161/2015 que conferiu as próprias empresas dos setores abrangidos pela lei da desoneração a opção de aderir ou não à sistemática substitutiva, retirando assim o suposto fundamento de validade para a vedação ao crédito integral do adicional da COFINS-Importação, que seria o de garantir a “neutralidade tributária”.

Dessa forma, o debate acerca da validade da instituição do adicional do COFINS-Importação e da vedação ao creditamento vai muito além do que foi analisado pelo STF nos autos da Repercussão Geral e está longe de ser considerado encerrado, persistindo argumentos autônomos que ainda deverão ser analisados pelos Tribunais Superiores.

# 16. RE 460.320: Incidência de IR sobre lucros distribuídos a sócios residentes no exterior e os tratados internacionais tributários

Por:  
Leonardo Varella Giannetti  
Milena Cristina Costa Santos

Visando a evitar a bitributação de contribuintes que formalizam negócios no estrangeiro, bem como prevenir eventual evasão fiscal, Brasil e Suécia acordaram, em 1975, a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia, promulgada no Brasil por meio do Decreto nº 77.053, de 19 de janeiro de 1976.

A referida Convenção prevê regra expressa de não discriminação tributária em seu artigo 24, item 1, pela qual *“os nacionais de um estado contratante não ficarão sujeitos no outro estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente, diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem sujeitos os nacionais desse outro estado que se encontrem na mesma situação”*. Isso equivale a dizer que contribuintes residentes no Brasil e na Suécia em idêntica situação não podem receber tratamento jurídico-tributário diferentes nos países em questão.

Posteriormente à celebração do tratado, foi editada a Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que, em seu artigo 77, passou a prever a incidência de Imposto de Renda, com alíquota correspondente a 15%, sobre os dividendos destinados a não residentes no Brasil. A mesma lei prevê, em seu artigo 75, a não incidência de Imposto de Renda sobre o que for distribuído a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil.

A partir do referido dispositivo, o contribuinte passou a alegar que tal determinação viola a Convenção firmada entre o Brasil e a Suécia porque os dividendos de empresa brasileira enviados aos sócios suecos seriam tributados, ao passo que no Brasil não há tributação sobre os dividendos para sócios brasileiros. Nesse sentido, deveria prevalecer o disposto na Convenção, por força do art. 98 do Código Tributário Nacional que dispõe que *“Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”*. Tal discussão chegou ao Superior Tribunal de Justiça por meio do Recurso Especial nº 426.945, julgado em 2004, ocasião em que a empresa contribuinte logrou êxito, mas não sem divergência entre os Ministros do Tribunal e, posteriormente, fortes

críticas doutrinárias<sup>1</sup>. Isso porque o voto vencido proferido pelo Ministro Teori Zavascki é amplamente apoiado pela doutrina tributária brasileira, que defende que não há antinomia entre previsões genéricas de não discriminação incluídas em tratados que visam a evitar dupla tributação e normas nacionais que imponham diferenciação baseadas no critério de residência do contribuinte, e não no critério da nacionalidade.

Em outros termos, o que essa corrente defende é não há que se falar que os contribuintes suecos estão “na mesma situação” que os contribuintes brasileiros, pois residem em países distintos, de forma que não haveria violação ao tratado firmado entre os países. Assim, os contribuintes suecos não estariam sendo diferenciados por serem submetidos à legislação da Suécia (critério da nacionalidade), mas sim por lá residirem (critério da residência).

Diversamente, porém, venceu o voto proferido pelo Ministro José Delgado, que se amparou em uma interpretação principiológica para afirmar que o tratado deveria prevalecer, nos termos do art. 98 do Código Tributário Nacional, uma vez que a regra de não discriminação disposta na Convenção decorre diretamente do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana aplicado no âmbito da tributação. Em razão dessa análise focada nos princípios que regem o tratado em tela, ele concluiu pela irrelevância da discussão entre os critérios de nacionalidade e residência e pelo reconhecimento da isenção do Imposto de Renda aos contribuintes suecos, conforme pleiteado pela empresa contribuinte.

Em face da decisão favorável ao contribuinte, a União Federal interpôs Recurso Extraordinário, distribuído no Supremo Tribunal Federal sob o nº 460.320 e julgado na Corte Suprema em 4 de agosto de 2020. Na ocasião, o relator, Ministro Gilmar Mendes, voltou a trazer à tona a controvérsia existente a respeito dos critérios de nacionalidade e residência, alegando que o acórdão recorrido não teria considerado a diferença existente entre os termos e suas consequências práticas, de modo que não haveria violação ao tratado pela legislação interna, uma vez que o tratado veda a não discriminação por razão da nacionalidade, e a legislação interna impõe tratamento diferenciado em razão da residência. Acompanharam o voto condutor os Ministros Edson Fachin, Celso de Mello, Luís Roberto Barroso e Alexandre de Moraes, com ressalva.

Lado outro, o Ministro Dias Toffoli entendeu que a discussão ocasionada pelo recurso da União pressupunha análise além do que é permitido em sede de Recurso Extraordinário, pois envolveria o reexame do caso concreto à luz da Convenção, do Código Tributário Nacional e da legislação interna. Assim, não adentrou na análise do mérito do recurso e foi acompanhado em seu voto pelos Ministros Marco Aurélio, Rosa Weber, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski.

---

<sup>1</sup> Conferir GIANNETTI, Leonardo Varella. Tratados internacionais e a cláusula de não-discriminação – Análise do caso “Volvo”. In MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (Orgs). Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki. Belo Horizonte: D’Plácido, 2018, p. 653-677.



Impedido o Ministro Luiz Fux (ele participou do julgamento do REsp quando integrava o STJ), houve empate na votação do recurso, impondo-se a aplicação do art. 146 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, que dispõe que *“empate na votação de matéria cuja solução dependa de maioria absoluta, considerar-se-á julgada a questão proclamando-se a solução contrária à pretendida ou à proposta”*. Assim, foi considerada a interpretação do voto divergente, pelo que culminou na vitória da empresa contribuinte, com a reafirmação do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça.

Uma vez que o resultado do julgamento foi de empate e que, por isso, não houve a análise do mérito da controvérsia, permanece a insegurança jurídica para os contribuintes sobre dois pontos cruciais em casos que versam sobre o tema. O primeiro deles é sobre a hierarquia normativa atribuída aos tratados pelo art. 98 do Código Tributário Nacional e, assim, definir qual Corte dará a última palavra quando se tratar de interpretação de tratados em matéria tributária. Será o STF ou o STJ? O segundo deles é sobre a permissão estatal para discriminar os contribuintes por ocasião de sua residência, e não de sua nacionalidade.

Em relação ao primeiro ponto, tem-se que o próprio Supremo Tribunal Federal possui entendimentos divergentes sobre o tema. Por muitos anos, reconheceu-se a preponderância das normas internacionais sobre normas internas infraconstitucionais. Após 1977, a Corte passou a admitir a paridade entre tratados internacionais e normas internas infraconstitucionais, mas não de forma absoluta, contrariando, por diversas vezes, o seu próprio entendimento para privilegiar os tratados. Se o voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes tivesse prevalecido, pacificada estaria essa discussão, uma vez que ele deixou claro o seu entendimento de que os pactos internacionais em matéria tributária são preponderantes, em respeito aos princípios jurídicos da Cooperação Internacional, Boa-fé e Segurança.

Contudo, parece-nos que esta posição não é majoritária no STF, representando um entendimento pessoal do Ministro Gilmar Mendes. Afinal, os Ministros Alexandre de Moraes e Celso de Mello que se manifestaram pelo recurso extraordinário da União deixaram claro que não concordavam com a posição do relator sobre essa questão, uma vez que há paridade normativa entre os tratados e as leis ordinárias (direito interno), sendo que o acórdão do STJ deveria ser reformado porque teria confundido indevidamente critérios distintos, como o da residência e da nacionalidade.

O STF terá uma segunda oportunidade de julgar matéria semelhante, pois há outro recurso extraordinário<sup>2</sup> cuja matéria de fundo é justamente o confronto entre tratados e legislação ordinária interna, mais especificamente a situação dos lucros auferidos no exterior por empresas controladas e coligadas (REsp 1.325.709).

---

2 RE 870.214, distribuído em 2015 ao Ministro Marco Aurélio e ainda sem andamento.

Ainda em relação ao art. 98 do CTN, apesar de o voto do Ministro José Delgado ter prevalecido, entendemos que a afirmação nele contida de que o referido art. 98 permitiria a distinção entre os chamados tratados-contratos e os tratados-leis para fins tributários não é mais um argumento relevante para interpretar o alcance do mencionado dispositivo do CTN. Em outras palavras, acredita-se que tal premissa não prevalece naquela Corte. Afinal, posteriormente a este julgado, o STJ firmou o entendimento de que as disposições dos tratados em matéria tributária, sem qualquer distinção, prevalecem sobre as normas jurídicas de Direito Interno em razão da sua especificidade<sup>3</sup>, entendimento que é acompanhado pelos Ministros Alexandre de Moraes e Celso de Mello.

Em relação ao segundo ponto, a corrente majoritária que se formou no REsp 426.945 declarou ser desnecessária a discussão dos critérios de nacionalidade e residência quando se está diante de princípios que decorrem da dignidade humana e, nesse sentido, a prevalência seria sempre a da não discriminação. Outro seria o cenário se o mérito recursal houvesse sido enfrentado, ocasião em que os Ministros da Corte Suprema precisariam definir pela afronta ou não dos tratados internacionais em caso de legislação interna que estabeleça diferenciações unicamente baseadas no critério da residência do contribuinte.

De todo modo, os cinco ministros do STF deixaram claro que o STJ não julgou com acerto, confundindo os critérios de residência e nacionalidade. Acredita-se que se o juízo de admissibilidade do recurso extraordinário tivesse sido superado, é bem possível que outros ministros do STF iriam também acolher este entendimento. A impressão que fica deste recente julgamento pelo STF é que, mesmo com a manutenção do acórdão proferido no REsp 426.945, há sérias dúvidas sobre a correção dos fundamentos utilizados pelo Ministro José Delgado e seguidos pelos Ministros Francisco Falcão e Denise Arruda e se eles ainda prevalecem no seio do STJ e do STF.

Por todo o exposto, verifica-se, no momento, a existência de corrente no STF que segue o entendimento hoje pacificado no STJ a respeito do alcance do art. 98 do CTN (paridade normativa e especialidade frente ao direito interno), mas ainda não há certeza se a palavra final sobre a interpretação de tratados em matéria tributária é realmente do STF ou do STJ e se o princípio da não discriminação tributária previsto em várias convenções veda a utilização da residência como critério para diferenciar o tratamento tributário. Ficaremos no aguardo de novos capítulos sobre o tema.

---

<sup>3</sup> Conferir, entre outros: REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, Dje 01/06/2012; REsp 1325709/RJ, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/04/2014, Dje 20/05/2014; REsp 1272897/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/11/2015, Dje 09/12/2015.

# 17 • Tema 324: Constitucionalidade da “pauta fiscal” do IPI

Por:  
Leonardo Varella Giannetti  
Leticia Maciel Santana

Em junho de 2020, ao julgar em sede de repercussão geral o RE 602.917 (Tema 324), o Supremo Tribunal Federal enfrentou relevante questão: a incidência do IPI considerando como base de cálculo valores fixos por unidade de produto, previamente estipulados pelo Executivo em razão de delegação legal, prática esta ordinariamente denominada de “pauta fiscal”.

No referido precedente, discutiu-se, em face da exigência de lei complementar para tratar de normas gerais de direito tributário, em especial sobre fato gerador e base de cálculo (art. 146, III, a, da CF/88), a constitucionalidade, ou não, do art. 3º da Lei nº 7.798/89, que possibilita ao Poder Executivo estabelecer classes de valores correspondentes ao IPI a ser pago sobre operações com preparações alimentícias, bebidas, líquidos alcoólicos e vinagres (capítulos 21 e 22 da TIPI). O caso específico analisado pelo STF tratava de bebidas frias (refrigerante, cerveja e água), mas suas premissas alcançam outros produtos.

A relatora do caso, ministra Rosa Weber, votou pela inconstitucionalidade do dispositivo por ter alterado a base de cálculo do imposto, prevista no CTN, matéria que tem reserva de lei complementar. Também votaram pela inconstitucionalidade formal os Ministros Marco Aurélio, Ricardo Levandowski, Carmén Lúcia e Celso de Mello.

Todavia, prevaleceu o voto proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes, que declarou a constitucionalidade do art. 3º da Lei 7.789/1989 e ressaltou que no mercado de bebidas frias a Receita Federal sempre enfrentou “profunda dificuldade de arrecadação” do IPI nos moldes tradicionais, que envolve a aplicação da alíquota sobre uma base de cálculo (tributação *ad valorem*). De acordo com o Ministro, o sistema se mostrou ineficiente porque “resultou em distorção de preços de venda com o escopo de frustrar a tributação do IPI”.

Nesse contexto, fixou-se a tese do Tema 324: “É constitucional o artigo 3º da Lei 7.798/1989, que estabelece valores pré-fixados para o IPI”.

Partindo da análise do RE 602.917, constata-se que o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar as regras de incidência tributária, tem adotado uma posição mais

preocupada com as consequências de determinado resultado no âmbito fiscal e menos vinculada a uma argumentação de cunho formal e protetiva que muitas vezes está presente na defesa das teses dos contribuintes.

Primeiramente, os votos dos Ministros Alexandre de Moraes, Dias Toffoli e Luís Roberto Barroso deixaram expressamente claro o papel de combate à evasão fiscal presente na norma analisada. A técnica utilizada, assim, na visão da maioria, teria um propósito legítimo de buscar impedir a fraude na fixação dos preços.

Por isso, a corrente majoritária afirmou que o art. 3<sup>a</sup> da Lei 7.798/1989, ao atribuir ao Executivo a criação de classes de valores correspondentes ao IPI a ser pago (tributação *ad rem*), teve por objetivo facilitar a fiscalização da União, bem como evitar a sonegação fiscal.

Na continuidade de seu raciocínio, o Ministro Alexandre de Moraes negou ter ocorrido alteração da base de cálculo prevista no art. 47 do CTN. Ele afirmou que a Lei 7.798/1989 tratou apenas de regulamentar o que estava disposto no CTN, conceituando o que seria “valor da operação” para fins de definição da base de cálculo do IPI. Ela apenas estabeleceu a possibilidade de o Poder Executivo fixar, para algumas situações determinadas, “classes de valores” que corresponderiam em quantificação da base de cálculo do IPI devido nas operações com certos tipos de produtos (no caso do RE, as bebidas frias).

Além disso, para a corrente majoritária, a lei ordinária respeitou o art. 47 do CTN porque teria apenas instituído uma técnica de tributação baseada nos preços comumente verificados no mercado, o que era reforçado pelo § 1<sup>o</sup> do art. 3<sup>o</sup> da referida lei, ao prever que “os valores de cada classe deverão corresponder ao que resultaria da aplicação da alíquota a que o produto estiver sujeito na TIPI, sobre o valor tributável numa operação normal de venda”.

Por fim, prevaleceu uma compreensão do princípio da legalidade mais ampla e que não é compartilhada com parte da doutrina mais tradicional do Direito Tributário brasileiro. Consta no voto do Ministro Alexandre de Moraes que “tanto a doutrina tributária mais moderna, quanto esta CORTE SUPREMA, vêm empregando ideia mais flexível do princípio da legalidade tributária, permitindo, por vezes, o complemento de determinado aspecto da obrigação tributária mediante ato infralegal, desde que a lei trace limites à regulamentação pelo Executivo<sup>1</sup>”.

Esse raciocínio seguiu a mesma premissa encontrada no RE 838.284/SC, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, que tratou da validade da exigência da taxa para expedição da Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), baseada na Lei 6.994/1982, que

---

<sup>1</sup> Sobre a doutrina que endossa a posição do STF, vide RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André (Coord.) Legalidade e tipicidade no direito brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

estabeleceu limites máximos para a ART. Neste precedente julgado em repercussão geral (Tema 829), o Supremo Tribunal Federal fixou a tese de que “não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos.”

Esse mesmo entendimento restou reafirmado pelo STF em dezembro de 2020, ao julgar conjuntamente o RE 1.043.313 (Tema 939 – RG) e a ADI 5.277. No primeiro caso, o STF legitimou a constitucionalidade das alíquotas de PIS COFINS sobre receitas financeiras reestabelecidas pelo Decreto 8.426/15. Já no caso da ADI, o STF validou dispositivos da Lei 9.718/1998, acrescentados pela Lei 11.727/2008, que autorizam o Poder Executivo a fixar e alterar coeficientes para redução das alíquotas incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool.

O relator desses dois precedentes, ministro Dias Toffoli, argumentou que “o princípio da legalidade pode ser modulado a partir de critérios definidos na própria legislação”, o que resulta em um indicativo para o Poder Executivo, em decorrência de prévia delegação legal, poder alterar as alíquotas de diversos outros tributos, em especial os dotados de uma característica extrafiscal mais forte.

Caminhamos, assim, da legalidade “exauriente” para a legalidade “suficiente”. Não se trata de um simples jogo de palavras, pois há consequências práticas ao se acolher essa premissa. Não há dúvida que o STF deu mais um passo para consolidar a mitigação do princípio da legalidade, o que gera preocupação e insegurança jurídica, pois há o risco de o Executivo extrapolar e crer que possui, com o beneplácito do STF, um “cheque em branco” para interferir diretamente na tributação por meio da manipulação de alíquotas ou outros elementos que interfiram no aspecto quantitativo do tributo, sob o argumento retórico (e muitas vezes não comprovado) de estar atuando com objetivos extrafiscais ou combatendo a evasão fiscal.

Espera-se que o STF, mesmo adotando uma posição mais flexível ou ampla a respeito do princípio da legalidade, exerça bem seu papel de controle das medidas que importem em delegação legislativa dessa relevante função que é estabelecer as regras básicas na tributação.

# 18. Tema 906: IPI na revenda de produtos importados sem industrialização nacional

Por:  
**Aimberê Almeida Mansur**  
**Bárbara Cristina Romani Silva**

Em agosto de 2020, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o RE 946.648, (tema 906), sob a sistemática de repercussão geral, assentou a constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tanto no desembaraço aduaneiro, como na revenda dos produtos importados por estabelecimento importador, ainda que não ocorra qualquer tipo de industrialização de tais produtos antes de sua revenda no mercado nacional.

Assim, restou vencida a tese dos contribuintes, sustentada na alegação de que, como o fato gerador do IPI é a industrialização e não a comercialização do produto, a cobrança, nesta segunda fase, violaria o princípio da isonomia, já que o produto nacional não estaria sujeito a dupla tributação.

Por seis votos a quatro, a maioria dos Ministros acompanhou o voto do Ministro Alexandre de Moraes, no sentido de que, por se tratar fatos geradores distintos, a cobrança do IPI na revenda não seria inconstitucional, desde que observada a não cumulatividade tributária.

Segundo o voto, no desembaraço aduaneiro, o IPI é recolhido pelo contribuinte na condição de importador e, ao revendê-lo, figuraria, por equiparação, ao industrial. Assim, embora realizadas pelo mesmo contribuinte, as duas operações configuram fatos geradores distintos, afastando a hipótese de dupla tributação.

Ademais, o importador que somente recolhe o IPI no desembaraço aduaneiro não estaria na mesma situação do industrial. Isto porque a base de cálculo do IPI cobrado do industrial alcança, além dos custos de produção e todos os impostos incidentes, o lucro da indústria. Se o importador agrega valor ao produto, nem que seja apenas o seu lucro, e cobra, na revenda, valor superior ao pago na importação, deve pagar o tributo sobre este acréscimo, assim como ocorreria com qualquer outro industrial. Se não houvesse a incidência do IPI na segunda etapa, seriam os produtos importados que teriam uma vantagem competitiva com o produto nacional. Por tal motivo, a legislação teria concedido tratamento equânime ao produto industrializado importado e ao similar nacional, resguardando o princípio

da igualdade, da livre concorrência, e da isonomia tributária, ao contrário do alegado pelos contribuintes.

Ficaram vencidos, no julgamento, os Ministros Marco Aurélio, Edson Fachin, Rosa Weber e Roberto Barroso, que entenderem ser inconstitucional uma nova incidência de IPI na revenda, em linha com a tese defendida pelos contribuintes, já que a dupla incidência do IPI na operação colocaria o produto nacional em vantagem ao similar importado, que já havia passado pela nacionalização e consequente tributação durante o desembaraço aduaneiro, violando o pacto de tratamento não discriminatório disposto no Acordo GATT, do qual o Brasil é signatário.

Ao final do julgamento, foi fixada a seguinte tese “É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno”.

Após o julgamento, foram opostos embargos de declaração pelos contribuintes, que, entre pedidos de esclarecimentos acerca do mérito da questão, requeriam a modulação dos efeitos da decisão proferida, encerrando de vez a discussão. Contudo, os aclaratórios foram rejeitados por unanimidade.

Dessa forma, a questão resta pacificada junto aos tribunais superiores, uma vez que o STJ, no julgamento do EREsp nº 1.403.532/SC, processado sob o rito dos feitos repetitivos, já havia decidido pela legalidade da incidência do IPI na revenda dos produtos importados, ainda que sem novo processo de industrialização nacional.

# 19. ADI 4612 e Tema 708: Capacidade Ativa no IPVA

Por:  
Alessandro Mendes Cardoso  
Simone Bento Martins Cirilo

No dia 17/08/2020, foi publicado o acórdão proferido pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4612, em que se discute a constitucionalidade de vários dispositivos da Lei nº 15.242/2010, editada pelo Estado de Santa Catarina para alterar a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), instituído pela Lei Estadual nº 7.543/88.

As disposições questionadas afetaram, principalmente, a incidência do IPVA sobre os automóveis de empresas locadoras de veículos com estabelecimentos naquele Estado, uma vez que instituiu como nova hipótese de incidência do IPVA a posse de veículo locado ou colocado à disposição para locação no território de Santa Catarina, mesmo que registrado anteriormente em outro Estado. A nova legislação previu que o imposto seria devido, quanto aos veículos de propriedade das locadoras, no local do estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário.

Foram questionados, ainda, os dispositivos que estabeleceram a responsabilidade solidária do sócio, diretor, gerente ou administrador das pessoas jurídicas que tomassem em locação veículos para uso no Estado de Santa Catarina.

Na ocasião do julgamento, a ADI foi julgada parcialmente procedente, tão somente para declarar a inconstitucionalidade formal da expressão *“bem como sócio, diretor, gerente ou administrador”*, constante do art. 3º, §3º da Lei nº 7.543/88, incluído pela Lei nº 15.242/2010, que havia estabelecido a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido pelas pessoas jurídicas locatárias dos veículos. As demais disposições da lei catarinense foram julgadas constitucionais, sendo fixada a seguinte tese: *“a capacidade ativa referente ao IPVA pertence ao estado onde deve o veículo automotor ser licenciado, considerando-se a residência ou o domicílio – assim entendido, no caso de pessoa jurídica, o estabelecimento – a que estiver ele vinculado”*.

O voto que prevaleceu, de lavra do Ministro Dias Toffoli, fixou diretrizes para a resolução da questão, assentando que *“embora a Constituição não seja explícita no sentido de que o IPVA e a participação dos municípios no produto de sua arrecadação*



*existem para compensar, em boa medida, os ônus decorrentes da circulação dos veículos automotores nos territórios das unidades subnacionais, é isso que se extrai do contexto histórico".* E que, na ausência de lei complementar disciplinando normas gerais sobre o IPVA, alguns poucos Estados têm criado uma situação de guerra fiscal para o recebimento do imposto (alíquotas menos onerosas e benefícios fiscais), estimulando concentrações injustas de licenciamento de automóveis nessas unidades federadas.

Após a contextualização do problema, o Ministro Relator afirmou que as disposições da Lei catarinense eram constitucionais sob o ponto de vista formal, já que cada Estado possui competência legislativa plena para disciplinar o IPVA, nos termos do disposto no art. 24, §3º da CF. E também sob o ponto de vista material, uma vez que é possível que o fato gerador do tributo seja a propriedade ou posse do veículo, ao entendimento de que o constituinte, no art. 156, "*não fixou qual o conceito de propriedade para efeito dessa tributação*", de maneira que a seu ver é possível aplicar ao IPVA as disposições relativas à incidência do IPTU.

Em relação à capacidade ativa do Estado de Santa Catarina para cobrar o IPVA sobre veículos locados dentro dos limites de seus municípios, o Ministro afirmou que o princípio da autonomia dos estabelecimentos ampara o entendimento de que uma pessoa jurídica que tenha vários estabelecimentos tenha também vários domicílios. E que esta regra, aliada ao disposto no Código de Trânsito Brasileiro, que estabelece como infração gravíssima o licenciamento de veículo fora do local de domicílio de seu proprietário, convergem para a necessidade de que o veículo deva ser necessariamente licenciado no local do estabelecimento da pessoa jurídica a ele vinculada e, portanto, possível a previsão de que a capacidade ativa do IPVA pertence ao estado no qual está localizado o estabelecimento locador ao qual o veículo locado está vinculado.

Tendo em vista os fundamentos e a tese firmada na ADI, a princípio, o entendimento que se consolidaria é o de que o IPVA incidente sobre os veículos pertencentes às locadoras e demais frotistas é devido ao Estado onde essas possuem estabelecimento ao qual os veículos estejam vinculados, independentemente de onde tenha ocorrido o licenciamento.

Contudo, o pano de fundo dessa discussão foi também objeto de análise do Recurso Extraordinário nº 1.016.605/MG, com repercussão geral (Tema 708). No caso concreto, o STF entendeu, por maioria, ser constitucional a previsão contida no art. 1º da Lei nº 14.934/03 editada pelo Estado de Minas Gerais, que estabelece que o IPVA é devido ao Estado de domicílio do proprietário do veículo, ainda que seu registro, matrícula, ou licenciamento tenha ocorrido em outro Estado. A tese fixada quando do julgamento foi a seguinte: "*a Constituição autoriza a cobrança do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) somente pelo Estado*

*em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário”.*

A partir do acórdão publicado no dia 16.12.2020, verifica-se que os fundamentos dos votos vencedores e que levaram à fixação da tese foram majoritariamente os mesmos daqueles proferidos na ADI nº 4612.

A Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC), Autora da ADI nº 4612 opôs Embargos de Declaração em face do acórdão proferida na referida ação, alegando a existência de contradição entre o seu dispositivo e a tese estabelecida no RE 1.016.605 (Tema 708), já que, no seu entender, deveria ter sido declarada a inconstitucionalidade da Lei de Santa Catarina para prevalecer a tese da incidência de IPVA no local da sede das pessoas jurídicas.

A instituição aponta, dentre outras questões, que os dispositivos da Lei de Santa Catarina não consideram o local do licenciamento ou o do domicílio sede do proprietário, ambos critérios presentes no RE 1.016.065, como aptos a atrair a incidência do IPVA, mas traz um novo critério que destoa daqueles, qual seja, a simples disponibilização do veículo à locação e a vinculação a estabelecimento da empresa locatária.

Na visão das empresas do setor, o critério da posse julgado constitucional pela Lei de Santa Catarina inviabiliza pragmaticamente o negócio de locação no país, já que a movimentação de veículos entre Estados da federação é característica desse negócio, com constante remanejamento da frota, sendo inviável o licenciamento nos 5.500 municípios do país, ante a ausência de padronização dos processos nos DETRAN, sob pena de perda da eficiência operacional.

Os Embargos de Declaração em comento ainda não foram incluídos em pauta de julgamento.

Sobre o mesmo tema ainda tramita no STF a ADI nº 4376, ajuizada também pela CNC em face da Lei paulista nº 13.296/2008, que prevê que os veículos das locadoras que circularem em São Paulo devem pagar o IPVA no estado, mesmo que a sede da empresa não seja na unidade federativa.

O Ministro Relator, Gilmar Mendes, deu parcial provimento aos pedidos feitos na ADI entendendo ser inconstitucional a disposição na qual *“considera-se ocorrido o fato gerador do imposto: relativamente a veículo de propriedade de empresa locadora, na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro estado”.*

O Ministro Relator reforçou o que foi decidido pelo STF nos autos RE 1.016.605 (Tema 708), ao afirmar que, conforme decido pela Corte, a Constituição Federal

autoriza a cobrança do IPVA somente pelo estado em que o contribuinte mantém sua sede ou domicílio tributário, uma vez que a imposição do referido imposto supõe que o veículo automotor circule no estado em que licenciado. Desse modo, a legislação paulista vai de encontro a esse entendimento, tendo em vista que prevê a ocorrência de fato gerador pela mera hipótese de o veículo vir a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado.

Atualmente, a ADI está com o Ministro Dias Toffoli (Relator da ADI 4612 da Lei de Santa Catarina) em razão de pedido de vista.

Como se vê, a questão relativa à capacidade ativa do IPVA não se encontra totalmente dirimida no STF, razão pela qual continuamos acompanhamento os desdobramentos desses julgamentos.

# 20. Tema 825: A incidência do ITCMD nas transferências do exterior

Por:  
Ariene A. Henriques dos Reis  
Frederico A. Fonseca

Em 23 de outubro de 2020, o STF iniciou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 851.108, em regime de repercussão geral, com a finalidade de decidir, sob a perspectiva constitucional, se os estados e o Distrito Federal podem instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) nos casos em que as doações são realizadas por residente ou domiciliado no exterior ou nas hipóteses em que os bens estejam localizados fora do Brasil. O julgamento alcança, também, a transmissão *causa mortis* envolvendo (i) *de cuius* residente ou domiciliado no exterior, e (ii) processo de inventário processado fora do país.

A discussão tem origem em Mandado de Segurança impetrado por contribuinte com o objetivo de ter reconhecida a inexigibilidade de crédito tributário de ITCMD incidente sobre doação testamentária de bem imóvel localizado no exterior, realizada por cidadão estrangeiro. Muito embora esteja sob análise a lei do Estado de São Paulo (Lei nº 10.705/2000), que prevê a incidência do imposto estadual em questão nas hipóteses em que o doador é residente ou domiciliado no exterior, a decisão a ser proferida pelo STF produzirá efeito em todo território nacional, haja vista que, além da repercussão geral, outros estados possuem dispositivos legais equivalentes, tais como Rio de Janeiro e Minas Gerais, e o Distrito Federal.

Como se sabe, a Constituição Federal, em seu artigo 155, I, prevê a incidência do ITCMD sobre a transferência de quaisquer bens ou direitos em decorrência de doação ou *causa mortis*. Apesar da própria Carta Magna visar afastar conflitos de competências envolvendo o imposto, nos termos do artigo 155, § 1º, III, “a” e “b”, a competência para a instituição do ITCMD nos casos em que haja algum elemento de conexão com o exterior deve ser regulamentada por lei complementar.

A lei complementar em comento até hoje não foi editada. Apesar disso, diversos estados, a exemplo do Estado de São Paulo, incluíram, em sua legislação, dispositivos legais que estabelecem que transmissões de bens objeto de heranças e doações estrangeiras sejam hipótese de incidência do ITCMD.

O embasamento para exigência do ITCMD, por parte dos estados, encontra-se na competência legislativa plena, conforme artigo 24, § 3º, da Constituição

Federal, e artigo 34, § 3º, do ADCT, além da alegação de que é um importante tributo para os estados, e, da mesma forma, para os municípios, tendo em vista a repartição de receitas.

Ao apreciar o tema, o relator do caso, Ministro Dias Tóffoli, entendeu que o art. 24, §3º, da Constituição Federal, permite tão-somente que os estados e o Distrito Federal legislem, de maneira plena, acerca de direito tributário com o objetivo de atender às suas peculiaridades, de modo que essa competência não pode alcançar matéria de direito tributário que impacte em outras unidades federativas ou que envolva conflito federativo.

O Ministro Relator destacou, também, que o quanto disposto no artigo 24, §3º, da Constituição Federal, juntamente com o artigo 34, § 3º, do ADCT, não autorizam a ação dos estados em todo e qualquer caso que inexista lei nacional.

Neste sentido, restou concluído que tanto a tributação dos residentes e domiciliados no exterior no que diz respeito aos bens e direitos localizados no Brasil, quanto a tributação das transmissões incluindo bens localizados no exterior, não podem ser objeto de regulamentação pelo poder legislativo dos estados e do Distrito Federal.

No que diz respeito à modulação de efeitos, o Ministro Relator, considerando que a declaração de inconstitucionalidade da lei paulista afetar, da mesma forma, dispositivos legais de outros estados e do Distrito Federal que versam sobre o tema, e, ainda, tendo em vista o negativo impacto orçamentário nos cofres públicos, propôs que o entendimento até então manifestado pela Corte Suprema produza efeitos apenas em relação aos fatos geradores posteriores à publicação do acórdão.

Na mesma oportunidade, o Ministro Edson Fachin acompanhou os termos do Relator, enquanto o Ministro Alexandre de Moraes requereu vista dos autos, suspendendo, portanto, a sessão de julgamento do caso, que ainda não possui data para retorno.

Nota-se, assim, que existem duas discussões centrais em tela. A primeira delas se refere ao mérito. Deve ou não ser considerada inconstitucional a exigência de ITCMD sobre operações que sejam caracterizadas como heranças e doações e que possuem um elemento de conexão com o exterior diante da ausência de lei complementar regulamentadora?

A segunda discussão diz respeito à modulação dos efeitos da decisão proferida pelo STF. Caso seja mantido o entendimento até então exposto, o STF confirmará a constitucionalidade da exigência de ITCMD sobre as heranças e doações com elemento de conexão com o exterior, mesmo sem a lei complementar exigida pela Constituição Federal, de todas as transações realizadas até a data da publicação do acórdão, validando, conseqüentemente, todas as cobranças inconstitucionais

realizadas pelos estados e pelo Distrito Federal desde a promulgação da Constituição atualmente vigente. Além do mais, dado o prazo decadencial de cinco anos, mesmo após a publicação do acórdão, os contribuintes poderão continuar sofrendo autuações fiscais.

Assim, a nosso ver, até que seja editada uma lei complementar pelo Congresso Nacional que regulamente a competência dos estados e do Distrito Federal para exigência do ITCMD em casos de heranças e doações que tenham elemento de conexão com o exterior, toda e qualquer cobrança neste sentido deve ser considerada inconstitucional.

# 21. Tema 1042: A vinculação do desembaraço aduaneiro ao recolhimento da diferença apurada em arbitramento fiscal

Por:  
Tatiana Rezende Torres Zeller

Em 16/09/20, o STF finalizou, no Plenário Virtual, o julgamento do Tema 1042 (RE 1.090.591), de relatoria do Ministro Marco Aurélio, tendo sido aprovada, por unanimidade, a seguinte tese: “É constitucional vincular o despacho aduaneiro ao recolhimento de diferença tributária apurada mediante arbitramento da autoridade fiscal”.

Trata-se de julgamento importante, que trará relevantes consequências na dinâmica do despacho aduaneiro, já que é comum que, devido a divergências sobre classificação fiscal ou aplicação de ex-tarifário, por exemplo, a aduana vincule o desembaraço da mercadoria importada ao acatamento da exigência de recolhimento da diferença do valor dos tributos aduaneiros. Infelizmente, apesar da sua relevância a questão foi decidida sem maiores debates pelos Ministros.

Em seu voto, o Min. Marco Aurélio afirma que a retenção da mercadoria não pode ser tida como coação indireta objetivando a quitação do crédito tributário, mas como regra segundo a qual o recolhimento das diferenças fiscais é condição a ser satisfeita para que ocorra o desembaraço aduaneiro, razão pela qual entenderam que o contexto analisado seria diverso daquele que ensejou a edição da Súmula 323 do STF (em que se tratou de coação indireta como sanção política).

No caso analisado, a empresa importou, por conta e ordem de terceiros, mercadorias que foram parametrizadas para o canal vermelho em razão de divergência em relação ao seu valor aduaneiro. Após solicitar diversos documentos e informações à empresa, e esta ter se mantido inerte, a Fiscalização arbitrou o valor aduaneiro das mercadorias, e lançou a diferença de tributos que entendeu devida, além de multa de ofício e multa regulamentar. Nesse caso não houve a lavratura de auto de infração para o lançamento do crédito tributário e da multa aduaneira, apenas o lançamento de exigências no SISCOMEX.

Em que pese o parecer favorável da Procuradoria Geral da República, pelos votos disponibilizados se verifica que os Ministros levaram em consideração a questão fática envolvida e, principalmente, o fato de a empresa ter deixado de apresentar diversas informações e documentos solicitados pela Fiscalização no procedimento

de conferência aduaneira. Não houve, por parte da empresa, questionamento acerca da falta de lavratura do auto de infração para constituição do crédito tributário e instauração do contencioso administrativo. Essa questão foi levantada apenas em petição protocolada pela ANDMAP (Associação Nacional de Direito Marítimo Aduaneiro e Portuário), requerendo o seu ingresso no feito na condição de “amicus curiae”, mas não foi apreciada pelos Ministros que disponibilizaram seus votos.

E apesar de a conclusão dos Ministros ter levado em consideração o contexto fático do caso sob análise, deixando de serem apreciados argumentos importantes trazidos pelo ANDMAP em sua petição, a tese firmada no julgamento com repercussão geral poderá repercutir negativamente nas operações diárias de comércio exterior, já que é objetiva, não fazendo distinção entre situações específicas: “É constitucional vincular o despacho aduaneiro ao recolhimento de diferença tributária apurada mediante arbitramento da autoridade fiscal”.

Além disso, a tese firmada validou a vinculação do desembaraço aduaneiro ao recolhimento da “diferença tributária” apurada pela fiscalização, sem nada mencionar acerca da exigência da multa aduaneira, que não tem natureza tributária. Ou seja, a retenção da mercadoria importada para fins de pagamento da multa regulamentar aduaneira não estaria validada pelo Supremo Tribunal Federal.

Ainda estão pendentes de julgamento os Embargos de Declaração opostos pela parte, demonstrando ter havido omissão em relação à necessidade de compatibilização da tese com o devido processo legal e o contraditório (necessidade da lavratura do auto de infração para constituição do crédito tributário e instauração do contencioso administrativo) e também a contradição do acórdão ao citar precedentes da Corte que tratavam do aspecto temporal para exigência do ICMS na importação (se devido na entrada ou no desembaraço aduaneiro da mercadoria), matéria estranha àquela discutida nos autos.

Espera-se que, no julgamento dos Embargos de Declaração, o Supremo Tribunal Federal esclareça principalmente as omissões apontadas, de forma a adequar a tese à própria legislação aduaneira, a qual prevê, expressamente, o direito do importador de se insurgir contra exigências fiscais e aduaneiras que julgar indevidas, por meio da instauração de contencioso administrativo, e de ver liberada a mercadoria mediante o oferecimento de garantia idônea.

De qualquer forma, é uma decisão da Suprema Corte que já pode causar impactos negativos no curso do despacho aduaneiro de mercadorias importadas, além de ir de encontro a todos os esforços despendidos pelo Brasil com vistas a diminuir os custos dos processos de importação/exportação e o tempo gasto na fiscalização, despacho e liberação de mercadorias, decorrentes da assinatura do Acordo de Facilitação de Comércio (AFC) da OMC (Organização Mundial do Comércio) e da internalização da Convenção de Quioto Revisada (CQR) por meio do Decreto nº 10.276/2020.



# 22. RHC 163.334: Critérios para a configuração do crime de apropriação indébita no caso de inadimplemento do ICMS

Por:  
Luciana Goulart Ferreira  
Tadeu Negromonte

Em 13 de novembro de 2020 foi publicado o acórdão do RHC nº. 163.334, no qual o STF, por sete votos a três, decidiu que o inadimplemento do ICMS incidente sobre operações próprias, ainda que declarado ao Fisco, pode configurar crime de apropriação indébita, caso comprovado o dolo do contribuinte.

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

O dispositivo legal citado na tese fixada prevê que *“Constitui crime da mesma natureza:(...) II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos”.*

Para a maioria dos Ministros, o destaque do imposto na Nota Fiscal, desacompanhado do seu recolhimento, estaria abrangido pelo termo “cobrado” previsto no art. 2º, II da Lei nº. 8.137/90, uma vez que o tributo é repassado ao consumidor final (contribuinte de fato) no preço das mercadorias ou serviços.

O Ministro Relator, Luís Roberto Barroso, levou em consideração o fato de que o ICMS é o tributo mais sonegado do País, o que gera graves danos ao Erário e à livre concorrência, bem como as consequências da criminalização da conduta, que não seriam, em princípio, tão gravosas para o contribuinte, dada a baixa pena cominada para o crime, de seis meses a dois anos, sendo possível a substituição da pena privativa de liberdade pela de restrição de direitos, além da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo.

Além disso, foi determinante para o entendimento da maioria dos Ministros a tese firmada no julgamento do RE nº. 574.706, no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS por não representar receita própria do contribuinte, sendo de titularidade dos Estados. Logo, quando seu montante é cobrado no preço do bem/serviço, mas não é repassado aos cofres públicos, haveria uma apropriação indébita de tais valores.

O Ministro Relator ponderou, contudo, que a configuração do tipo penal depende de prova inequívoca do dolo do contribuinte, verificada por meio da contumácia na prática delituosa de deixar de recolher os tributos repassados ao consumidor final. Ressaltou, também, que não será configurado o dolo quando o contribuinte for capaz de demonstrar situação de insolvência ou impossibilidade de pagamento do imposto, ou mesmo quando demonstrar que, por qualquer razão, não recebeu efetivamente do adquirente o valor da venda da mercadoria/serviço.

O acórdão proferido no RHC nº. 163.334 foi objeto de embargos de declaração opostos pelas partes e pelos *amici curiae* (SINDITELEBRASIL, CFOAB, FIESP, ABAG). Nos embargos de declaração, que ainda não foram julgados, há pedido de modulação para que a tese fixada passe a produzir efeitos a partir da data da conclusão do julgamento (18/12/2019) ou após o termo inicial de aplicação dos efeitos do RE nº 574.706/PR (caso seja fixado em data posterior a 18.12.2019), tendo em vista a sua influência no posicionamento dos Ministros.

Cabe destacar que o STJ havia denegado esse mesmo Habeas Corpus em agosto de 2018, sob entendimento muito similar ao aplicado pelo STF agora em grau de recurso. Contudo, naquela ocasião, não foi estipulado qualquer critério para definição do delito, ou seja, na visão do STJ, o simples inadimplemento do ICMS próprio, ainda que de forma ocasional ou isolada, poderia configurar o crime de apropriação indébita.

Nesse sentido, pode-se considerar que a tese firmada pelo STF, ao condicionar a criminalização do inadimplemento do ICMS à prova da contumácia do sujeito passivo na prática do delito, representa um importante parâmetro a favor dos contribuintes, pois exclui do campo criminal a simples falta de recolhimento do imposto por motivos diversos, tais como meros equívocos do sujeito passivo, dificuldade financeira comprovada, insolvência do devedor ou qualquer outro fato que possa configurar uma situação eventual.

Já é possível identificar decisões posteriores ao julgamento do STF que aplicaram o critério do dolo ou contumácia do contribuinte para afastar o delito de apropriação indébita. Exemplificativamente, vale citar o AgRG no HC 97.903, em que o STJ determinou o trancamento da ação penal. Tratava-se de dívida de ICMS de R\$ 36 mil, incluída em parcelamento de 60 vezes, mas cujas parcelas iniciais foram inadimplidas. O Relator, Ministro Rogério Schietti, entendeu que não houve prova do dolo do contribuinte (contumácia), citando o precedente do STF.

Também no RESP 1.852.129 a ação penal foi trancada pelo STJ. Nesse caso, tratava-se de falta de recolhimento do ICMS pelo período de quatro meses, no valor de R\$ 67 mil. Segundo o Ministro Relator, Sebastião Reis Júnior, "*a ausência do recolhimento do ICMS declarado consubstanciou um evento isolado na gestão da pessoa jurídica,*

*pois perdurou por um pequeno período de tempo (quatro meses), inexistindo menção a nenhum processo administrativo fiscal iniciado para apurar apropriação subseqüente a esse lapso temporal”.*

Já no STF, pode ser citado o RHC 165334, em que a Ministra Cármen Lúcia trancou ação penal contra contribuinte que declarou, mas não pagou, o ICMS referente ao período de seis meses. Ressaltou a Ministra que o voto do Ministro Barroso no HC “estabeleceu premissas e explicitou pontos importantes para a verificação e diferenciação de mero inadimplemento tributário e de comportamento criminoso que ultrapassa o não recolhimento do tributo devido”. Com base nesse entendimento, a Ministra concluiu que na “instrução criminal, não houve a demonstração de que o inadimplemento do recorrente teria o dolo da apropriação, que deveria ter sido apurado a partir de circunstâncias objetivas e factuais”.

Assim, a partir do julgamento do RHC 163.334, pelo STF, os Tribunais deverão analisar, em cada caso concreto, se há prova de que o contribuinte deixou de recolher o imposto de forma contumaz e deliberada, movido por interesses próprios e como *modus operandi*, e não por circunstâncias alheias à sua vontade.

De toda forma, permanece sendo muito importante a manutenção e a atualização dos controles internos e medidas de *compliance fiscal*, para evitar a ocorrência de situações que possam ser enquadradas como delitos fiscais. Afinal, eventuais persecuções penais impertinentes, mesmo que possam ser questionadas com sucesso, são muito desagradáveis e causam desconforto para as pessoas envolvidas.

# 23. Tema 1014 do STJ: A inclusão dos serviços de capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação

Por:  
Tatiana Rezende Torres Zeller  
Júlia Goulart Swerts

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) concluiu, em 11/03/2020, o julgamento do Recursos Especiais (REsp) nºs 1.799.306, 1.799.308 e 1.799.309, afetados à sistemática dos recursos repetitivos.

Os recursos foram interpostos pela Fazenda Nacional visando à reforma de acórdãos do TRF da 4ª Região, que entenderam ser ilegal a exigência da inclusão das despesas com capatazia no cálculo do valor aduaneiro (base de cálculo dos tributos incidentes na importação).

Nos termos do art. 40, §1º, da Lei nº 12.815/13 (Lei do Portos), capatazia é a atividade portuária de movimentação das mercadorias dentro do porto.

A controvérsia reside na previsão contida no §3º do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 327/03, de que "(...) os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada".

Os contribuintes defendem que a IN SRF nº 327/03, ao alargar a base de cálculo do Imposto de Importação para incluir as despesas com capatazia, extrapolou o conceito de valor aduaneiro delimitado pelo Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) e reproduzido pelo Regulamento Aduaneiro, que corresponde ao valor da transação de comércio internacional. Nos termos do art. 8 do AVA e do art. 77 do Regulamento Aduaneiro, somente é admitida a inclusão, na valoração aduaneira, das despesas incorridas até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado, nela não se incluindo as despesas realizadas em território nacional, como é o caso das despesas com capatazia.

Por maioria de cinco votos a quatro, contudo, a Primeira Seção do STJ decidiu pela legalidade da inclusão das despesas de capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação, prevalecendo o voto vista do Ministro Francisco Falcão, seguido pelos Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Sérgio Kukina e Napoleão Nunes Maia. Restaram vencidos os Ministros Gurgel de Faria (Relator), Mauro Campbell

Marques, Assusete Magalhães e Regina Helena Costa, que votavam de forma favorável aos contribuintes.

Nos termos do voto condutor do acórdão, a legislação de regência, que prevê a inclusão, na composição do valor aduaneiro, das despesas relativas a carga, descarga e manuseio, associadas ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação, também teria contemplado os gastos realizados na zona primária aduaneira.

A tese firmada no Tema 1.014 foi a seguinte: “Os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro e integram a base de cálculo do Imposto de Importação”.

O resultado do julgamento causou surpresa, uma vez que, até então, a jurisprudência de ambas as turmas do STJ era favorável aos contribuintes, no sentido de que a IN SRF nº 327/03, ao alargar a base de cálculo do Imposto de Importação, teria extrapolado o conceito de valor aduaneiro estabelecido internacionalmente.

A controvérsia, no entanto, ainda poderá ser levada ao Supremo Tribunal Federal, uma vez que os contribuintes defendem que a inclusão das despesas com capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação viola o princípio constitucional da legalidade, esculpido no art. 150, inciso I, da CF/88.

O próprio STJ possui entendimento consolidado de que a violação à legalidade e afronta ao art. 97 do CTN é matéria constitucional, uma vez que configura mera reprodução do art. 150, I, do CTN, e, portanto, de competência do STF, conforme confirma este recente precedente:

*“IV - Conforme o cediço entendimento do Superior Tribunal de Justiça, o princípio da legalidade tributária insculpido no art. 97 do CTN compreende a mera reprodução daquele previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, motivo pelo qual o seu conteúdo detém caráter eminentemente constitucional. Com efeito, a averiguação de alegada ofensa ao art. 97 do CTN demanda, necessariamente, a interpretação de princípios e regramentos constitucionais por esta Corte Superior; providência inviabilizada no âmbito estreito do recurso especial, sob pena de usurpação da competência atribuída ao Supremo Tribunal Federal para apreciar matéria dessa índole, por meio do processamento e julgamento de recursos extraordinários, nos termos do art. 102, III, da Constituição Federal. Precedentes: AgInt no REsp n. 1.396.108/MG, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 27/2/2018, DJe 12/3/2018; e AgInt no REsp n. 1.446.072/SP, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 20/9/2018, DJe 26/9/2018.”* (REsp 1846488/SE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/05/2020, DJe 01/06/2020) – Destacou-se.

Inclusive, no julgamento do Tema 1.014 pelo STJ, os Ministros cujos votos foram vencidos deram destaque à questão constitucional da matéria, tratando expressamente acerca da contrariedade da IN SRF nº 327/03 ao art. 150, I, da CF/88.

Outro argumento constitucional diz respeito ao entendimento que foi firmado pelo STF no julgamento do RE nº 559.937, julgado em Repercussão Geral, em que se discutia a majoração da base de cálculo do PIS e da COFINS Importação. Naquela oportunidade, o Ministro Fux destacou que o valor aduaneiro (na cláusula CIF) é o preço para entregar a mercadoria no porto ou lugar de entrada no país e nada mais, sendo possível defender, assim, que os gastos incorridos após o atracamento do navio, pouso do avião ou estacionamento do caminhão no recinto alfandegário são estranhos ao valor aduaneiro, não podendo compor a base de cálculo do Imposto de Importação (e de todos os outros tributos cuja base de cálculo seja o valor aduaneiro).

Além disso, a inclusão da capatazia no valor aduaneiro viola os princípios da repartição da competência e da vedação ao confisco, uma vez que a partir do momento que a capatazia é tributada pelo ISS como serviço nacional, os gastos com tais serviços não poderiam ser incluídos na base de cálculo do Imposto de Importação, sob pena de a União Federal tributar riqueza diversa da que lhe foi outorgada pela Constituição Federal, invadindo a competência tributária municipal, além da bitributação do serviço.

Por fim, permitir a inclusão da capatazia no valor aduaneiro implica violação ao princípio da isonomia, na medida em que coloca o importador em situação de desigualdade em relação às aquisições no mercado nacional, contrariando todas as estipulações dos Acordos celebrados no âmbito internacional.

Nos parece claro, portanto, que o precedente do STJ, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, não esgotou a matéria, havendo fundamentos autônomos de caráter constitucional relevantes ao deslinde da questão, pois têm o poder de afastar o efeito vinculante da decisão proferida pelo STJ (RESP nº 1.799.308), que analisou o tema estritamente no plano da legalidade ordinária.

# 24. Tema 1.003 do STJ: Termo inicial da correção monetária nos pedidos de ressarcimento de créditos escriturais federais

Por:  
Simone Bento Martins Cirilo  
Grazielle Xavier Mendonça Amado

Os entraves normativos impostos pela Receita Federal do Brasil para a utilização do direito de crédito e a demora para decidir os pedidos administrativos de ressarcimento sempre foram encarados como obstáculos ao princípio da não-cumulatividade por inúmeros contribuintes. A espera para a recuperação de créditos é verificada mesmo após ser proferida uma resposta pela Fiscalização, haja vista o longo decurso do tempo até que ocorra o seu efetivo pagamento.

Com o fito de regulamentar os procedimentos da Administração Tributária Federal, em 2007 foi editada a Lei nº 11.457, que positivou, no seu artigo 24, o prazo de observância obrigatória de 360 (trezentos e sessenta) dias para que sejam proferidas decisões administrativas acerca dos pedidos formulados pelos contribuintes. Apesar da previsão legal, na prática, esse prazo vem sendo reiteradamente descumprido pelo Fisco Federal.

A morosidade da Administração Pública, as infundadas vedações legais ao direito de crédito, além das dificuldades operacionais enfrentadas pela própria Fiscalização, fazem com que muitos contribuintes recorram ao Poder Judiciário para que uma decisão determine a efetiva análise dos seus pedidos, o que é um problema não só em razão da sobrecarga do Judiciário, mas também porque o aproveitamento dos créditos fica postergado.

Já há algum tempo o Judiciário vem sendo provocado a dirimir a controvérsia relativa a incidência de correção monetária sobre os pedidos administrativos de ressarcimento de créditos escriturais, que em razão da acumulação ou da impossibilidade de utilização de créditos em determinado período não puderam ser aproveitados na escrita fiscal do contribuinte.

Em 2009, o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento de recurso repetitivo (Tema 164 - REsp 1.035.847/RS) que tinha como objeto o crédito presumido de IPI, firmou entendimento de que é legítima a correção monetária dos créditos escriturais quando o seu aproveitamento é obstaculizado pela Fiscalização. Posteriormente, esse entendimento deu ensejo à Súmula 411 do STJ, segundo a qual

*"é devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco".*

Lado outro, consolidou-se no STJ o entendimento de que, por ausência de previsão legal, a correção monetária não incide sobre os créditos escriturais de IPI aproveitados na sistemática da não-cumulatividade.

Firmado esse entendimento, surge uma nova controvérsia, relativa ao termo inicial da atualização monetária. De um lado os contribuintes defendendo que a atualização monetária deveria se dar a partir da data do protocolo do pedido administrativo de ressarcimento, de outro a Fazenda Pública firme na defesa de que deveria ocorrer somente após ultrapassado o prazo de 360 dias de que trata o art. 24 da Lei nº 11.457/2007.

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça se debruçou sobre a matéria no julgamento dos Recursos Especiais nºs 1.767.945/RS, 1.768.060/RS e 1.768.415/SC, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema 1.003), interpostos pela Fazenda Nacional contra acórdãos do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que entenderam que o termo inicial da atualização monetária – quando configurada a mora do Fisco – seria a data do protocolo do pedido administrativo de ressarcimento do contribuinte.

Em julgamento finalizado em maio de 2020, entendeu o relator dos recursos, Ministro Sérgio Kukina, seguido pela maioria, que o marco inicial da atualização monetária não poderia ser anterior ao término do prazo de 360 dias de que a Receita Federal dispõe para análise dos requerimentos apresentados pelos contribuintes, pois somente após ultrapassado esse prazo estará configurada a resistência ilegítima da Fazenda Pública de que trata a Súmula 411.

Em seu voto, o relator destacou que a correção monetária do crédito escritural é medida excepcional que somente se verificará quando descaracterizada a sua natureza escritural por ato da própria Administração, quando comprovada a resistência ilegítima do Fisco Federal ao aproveitamento do crédito. Esse entendimento vem reafirmar o teor da Súmula 411/STJ, com o acréscimo do entendimento que a oposição injustificada da Fazenda Pública estará configurada após o transcurso do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/07.

Em seu voto, o Ministro Herman Benjamin relembra que o crédito escritural tem natureza distinta do crédito decorrente de pagamento indevido, em relação ao qual os juros e a correção monetária incidem desde o pagamento indevido pelo fato de o dinheiro do contribuinte ter ficado indevidamente em poder da Administração Tributária. Já sobre o crédito contábil, por se tratar de política fiscal para redução da pesada carga tributária que recai sobre os contribuintes, a correção monetária deve se dar de forma excepcional.



Os votos divergentes foram inaugurados pela Min. Regina Helena, que entendeu que após configurada a mora da Fazenda Pública, com o decurso do prazo de 360 dias, a correção monetária deveria retroagir para o momento do protocolo do pedido de ressarcimento, de modo a preservar o valor real dos créditos.

Na ocasião desse julgamento (Tema 1.003) foi firmada pelo STJ a seguinte tese: “*o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não-cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)*”.

Encerrado o julgamento no STJ, a controvérsia seguiu para o Supremo Tribunal Federal (STF) por meio do Recurso Extraordinário nº 1.283.640, admitido com repercussão geral para definição do termo inicial da atualização monetária no ressarcimento de créditos escriturais excedentes de tributo sujeito ao regime não-cumulativo.

Em Plenário Virtual finalizado em 23 de outubro de 2020, a Suprema Corte, à unanimidade, afastou a repercussão geral da matéria, sob o entendimento que a análise da questão demandaria o exame de legislação infraconstitucional, sendo eventual ofensa à Constituição Federal meramente reflexa, o que não é viável em sede de Recurso Extraordinário.

O Ministro relator Luiz Fux propôs a fixação da seguinte tese para o Tema 1.106: “*É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa ao termo inicial da incidência de correção monetária - se da data do protocolo do requerimento administrativo pelo contribuinte ou do dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no artigo 24 da Lei 11.457/2007 - referente ao ressarcimento de créditos tributários escriturais excedentes de tributo sujeito ao regime não-cumulativo*”.

Diante da ausência de repercussão geral da matéria, prevaleceu, em definitivo, o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que somente é cabível a atualização monetária de créditos escriturais após configurada a mora da Administração Tributária Federal, que se caracteriza com o transcurso do prazo de 360 dias de que trata da Lei nº 11.457/07 (Tema 1.003).

Relevante registrar que, apesar de os julgamentos terem tratado especificamente sobre o IPI, o entendimento firmado pelas Cortes Superiores é aplicável a todos os créditos escriturais que a Administração Tributária venha causar embaraço ao aproveitamento.

Com o trânsito em julgado da decisão proferida pelo STF, em dezembro de 2020, o precedente da Corte Superior será aplicado a todos processos que versem sobre a mesma questão e que atualmente se encontram suspensos aguardando a resolução da questão afetada.

Espera-se que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça tenha, ainda, um caráter educativo, operando como um incentivo para que a Fazenda Pública atue de maneira mais célere na solução dos pedidos administrativos de ressarcimento, formulando respostas dentro do prazo estabelecido pela legislação federal, em homenagem aos princípios da razoável duração do processo e da celeridade.

# 25. Tema 1049 do STJ: A ausência de informação ao Fisco e a consequência no redirecionamento de Execução Fiscal à sociedade incorporadora

Por:  
Bernardo Rodrigues Fenelon  
Gustavo Lanna Murici

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça afetou, em 15/04/2020, para julgamento na sistemática de recursos repetitivos, os Recursos Especiais nºs 1.848.993/SP e 1.856.403/SP, para definir se *“em casos de sucessão empresarial por incorporação não oportunamente informada ao fisco, a execução fiscal de crédito tributários pode ser redirecionada à sociedade incorporadora sem necessidade de alteração da certidão de dívida ativa”*.

A controvérsia tinha em cerne a definição se, para fins de redirecionamento da Execução Fiscal, nos casos em que houve a incorporação do sujeito passivo original por outrem, é necessária a alteração da certidão de dívida ativa.

Isso porque, apesar do Superior Tribunal de Justiça possuir entendimento sumulado (Súmula nº 392), no sentido de que a Fazenda Pública pode substituir a CDA até a prolação da sentença de embargos, sendo vedada a modificação do sujeito passivo; restavam controvérsias quanto à possibilidade de alteração da CDA/redirecionamento da Execução Fiscal, nos casos em que o Fisco, levado a equívoco pelo Contribuinte pela ausência de informação da ocorrência de operação societária de incorporação, ajuizava Execução Fiscal quanto à sociedade incorporada.

A vedação constante da Súmula nº 392 do STJ decorre do entendimento daquele Tribunal de que a ausência de precisa indicação do devedor na CDA, retira-lhe a certeza, liquidez e exigibilidade que lhes são inerentes e, a autorização de sua substituição, importaria em um novo lançamento, sem que fosse conferida ao novo devedor a oportunidade de exercer seu direito ao contraditório e à ampla defesa. A controvérsia foi pacificada com o julgamento do Tema 1049 pelo Superior Tribunal de Justiça, cujos acórdãos foram publicados em 09/09/2020.

Um dos processos afetados tratava de cobrança de Taxa de Fiscalização de Estabelecimento em face de pessoa jurídica incorporada no qual, após sentenças e acórdão favoráveis ao Contribuinte, foi interposto pelo Município de São Paulo – SP o Recurso Especial nº 1.848.993/SP, no qual se arguiu violação ao art. 227 da Lei nº 6.404/76, art. 1.116 do Código Civil e art. 132 do Código Tributário Nacional. Em seu voto, o Ministro Gurgel de Faria, relator do Tema 1049, entendeu que

é cabível o redirecionamento da Execução Fiscal em desfavor da empresa incorporadora, para responder por crédito tributário da incorporada, quando esta deixa de informar, oportunamente, ao Fisco, a operação de sucessão.

Segundo o Ministro, como a incorporação é hipótese de extinção de pessoa jurídica que decorre da vontade das partes, para que esta produza efeitos no âmbito tributário, faz-se necessário que a operação seja devidamente informada ao Fisco, uma vez que é a partir da ciência do negócio *inter partes* que a Administração Tributária saberá, oficialmente, da modificação do sujeito passivo e poderá cobrar dela os créditos da incorporada.

Com esse entendimento, o Ministro buscou compatibilizar a norma do art. 123 do CTN, segundo o qual as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem ser opostas à Fazenda Pública, com as regras do arts. 121 e 132, do mesmo código, que tratam do sujeito passivo e da responsabilidade por sucessão.

O Ministro Gurgel de Faria asseverou que é de responsabilidade da incorporadora dar publicidade ao ato de incorporação e que o simples registro na Junta Comercial não alcança essa finalidade em relação à Fazenda Pública. Isso porque, (i) não consta, na Lei nº 8.934/94, previsão expressa de que essa publicação seja direcionada, também, à Administração Pública; e, (ii) não se mostra razoável que a Administração Pública consulte o registro de atos constitutivos dos Contribuintes sempre que realizarem um lançamento.

Ressalvou, ainda, que, caso ocorra a comunicação da sucessão empresarial ao Fisco, é de se reconhecer a nulidade do lançamento e aplicar o entendimento já pacificado na Súmula nº 392 do STJ, quando à impossibilidade de alteração da CDA. Por fim, o Ministro Relator entendeu ser desnecessário, nos casos em que não há informação da operação societária ao Fisco, a alteração da CDA para fins de redirecionamento da Execução Fiscal, sob o fundamento de que a sucessora assume, legalmente, todo o passivo tributário da Empresa sucedida, razão pela qual essa é chamada a quitar o crédito tributário, não pelo surgimento da obrigação tributária (art. 121 do CTN), mas em decorrência do seu inadimplemento (art. 132 do CTN).

O voto do Ministro Gurgel de Faria foi acompanhado a integralidade pelos demais Ministros do Superior Tribunal de Justiça e foi firmada 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*".

A decisão é importante e, ao nosso ver, deixa um alerta para que as Empresas diligenciem a fim de comunicar o Fisco das incorporações realizadas, evitando responsabilização, pelo inadimplemento, do crédito tributário da incorporada.

**ROLIM**

Rolim, Viotti, Goulart, Cardoso Advogados

SÃO PAULO, RIO DE JANEIRO, BELO HORIZONTE,  
BRASÍLIA, LISBOA , DÜSSELDORF

**rolim.com**