

INFORMATIVOS STF
2014-2018
TESES E FUNDAMENTOS

Organizado por matérias

DIREITO TRIBUTÁRIO

VOLUME 18

INFORMATIVOS STF
2014-2018
TESES E FUNDAMENTOS

Organizado por matérias

Direito Tributário

volume 18

Brasília, 2019



Secretaria-Geral da Presidência

Daiane Nogueira de Lira

Secretaria de Documentação

Naiara Cabeleira de Araújo Pichler

Coordenadoria de Divulgação de Jurisprudência

Andreia Fernandes de Siqueira

Equipe Técnica: Diego Oliveira de Andrade Soares, Fernando Carneiro Rosa Fortes, João de Souza Nascimento Neto, Ricardo Henriques Pontes e Tiago Batista Cardoso

Revisão: Amélia Lopes Dias de Araújo, Camila Lima Canabarro, Juliana Silva Pereira de Souza, Letycia Luiza de Souza, Lilian de Lima Falcão Braga, Márcia Gutierrez Aben-Athar Bemerguy, Rochelle Quito e Rosa Cecília Freire da Rocha

Capa: Patrícia Amador Medeiros

Projeto gráfico: Eduardo Franco Dias

Diagramação: Camila Penha Soares, Eduardo Franco Dias e Neir dos Reis Lima e Silva

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Supremo Tribunal Federal – Biblioteca Ministro Víctor Nunes Leal

Brasil. Supremo Tribunal Federal (STF).

Informativos STF 2014-2018 [recurso eletrônico] : teses e fundamentos : direito tributário / Supremo Tribunal Federal. -- Brasília : STF, Secretaria de Documentação, 2019.

Organizado por matérias.

Modo de acesso: < <http://portal.stf.jus.br/textos/verTexto.asp?servico=informativoSTF> >.

1. Tribunal Supremo, jurisprudência, Brasil. 2. Direito tributário, jurisprudência. I Título.

CDDir-341.4191

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ministro José Antonio **Dias Toffoli** (23-10-2009), Presidente

Ministro **Luiz Fux** (3-3-2011), Vice-Presidente

Ministro José **Celso de Mello** Filho (17-8-1989), Decano

Ministro **Marco Aurélio** Mendes de Farias Mello (13-6-1990)

Ministro **Gilmar** Ferreira **Mendes** (20-6-2002)

Ministro Enrique **Ricardo Lewandowski** (16-3-2006)

Ministra **Cármem Lúcia** Antunes Rocha (21-6-2006)

Ministra **Rosa Maria Pires** **Weber** (19-12-2011)

Ministro Luís **Roberto Barroso** (26-6-2013)

Ministro Luiz **Edson Fachin** (16-6-2015)

Ministro **Alexandre de Moraes** (22-3-2017)

APRESENTAÇÃO

Tanto nas faculdades de Direito como nos manuais das disciplinas desse ramo do conhecimento, é notável o destaque que vem sendo dado aos posicionamentos judiciais. Na mesma esteira, a atuação dos profissionais do Direito é cada vez mais lastreada em precedentes dos tribunais superiores e, notadamente, do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nesse contexto, é possível inferir que há crescente interesse por obras que franqueiem, de forma organizada e de fácil consulta, o acesso à jurisprudência emanada pelo STF.

Com o intuito de atender tal demanda, o Tribunal vem publicando, desde 1995, o *Informativo STF*, espécie de “jornal jurídico” que veicula resumos, originalmente semanais, das circunstâncias fáticas e processuais e dos fundamentos proferidos oralmente nas sessões de julgamento.

Conforme consta do cabeçalho de todas as edições do periódico, os boletins são elaborados “a partir de notas tomadas nas sessões de julgamento das Turmas e do Plenário”, de modo que contêm “resumos não oficiais de decisões proferidas pelo Tribunal”. Faz-se tal observação para esclarecer ao leitor que, embora o conteúdo não possa ser considerado oficial, baseia-se estritamente em informações públicas.

A obra que ora se apresenta é uma edição especial, que abarca um período de cinco anos – 2014 a 2018. Cada volume contém um ramo do Direito e tem por referência casos que foram noticiados no *Informativo STF*. O acesso aos argumentos de Suas Excelências, na exatidão precisa do vernáculo escrito, permite explorar a riqueza técnica neles contida e estudar com mais rigor a fundamentação das decisões do Tribunal.

É bom ressaltar que o leitor pode acompanhar mensalmente este trabalho ao acessar o *Boletim de Acórdãos Publicados* disponível no site do Tribunal (Portal do STF/Jurisprudência/Boletim de Acórdãos Publicados).

Um novo ponto de vista sobre a jurisprudência

É da essência do *Informativo STF* produzir uma síntese de decisões proferidas pela Corte durante as sessões de julgamento, sem avançar em análise abstrata da juris-

prudência do Tribunal. Já o livro *Teses e fundamentos* percorre caminho diverso e se aprofunda nos julgados do STF para oferecer um produto mais complexo.

Desse modo, o livro tem por objetivos:

I – Elaborar teses, redigidas com base no **dispositivo**¹ dos acórdãos e abstraídas das notícias de julgamento; e

II – Analisar a fundamentação adotada pelo Tribunal e, na sequência, esboçar um panorama do entendimento da Corte sobre os ramos do Direito.

A proposta é que as teses apontem como caminho a jurisprudência da Suprema Corte brasileira ao longo dos anos e, ainda, permitam vislumbrar futuros posicionamentos do Tribunal, tendo por referência os processos já julgados. Cumpre destacar que essas teses – com os respectivos fundamentos – não traduzem necessariamente a pacificação da jurisprudência num ou noutro sentido. Elas se prestam simplesmente a fornecer mais um instrumento de estudo da jurisprudência e a complementar a função desempenhada pelo *Informativo STF*.

Tendo isso em vista, os textos que compõem o livro estruturam-se em: **tese jurídica extraída do julgado**² e **resumo da fundamentação**². Pretende-se, com esse padrão, que o destaque dado aos dispositivos dos acórdãos seja complementado por seus respectivos fundamentos.

Os **dados do processo em análise**² são apresentados no cabeçalho de cada resumo e, com o objetivo de garantir acesso rápido ao conteúdo de teses fixadas, no fim da obra foi incluída uma lista de todas as teses contidas no livro.

As decisões acerca da redação e da estrutura do livro foram guiadas também pela busca da otimização do tempo de seu público-alvo. Afinal, a leitura de acórdãos, de votos ou mesmo de ementas demandaria esforço interpretativo e tempo dos quais o estudante ou o operador do Direito muitas vezes não dispõe. Assim, deu-se preferência a formato de redação que destacasse o dispositivo do acórdão e seus fundamentos, ao mesmo tempo que traduzisse de forma sintética o entendimento do STF.

Em busca de mais fluidez e concisão, decidiu-se retirar do texto principal as referências que não fossem essenciais à sua redação. Assim, foram transpostos para **notas de fim**², entre outras informações pertinentes: relatórios de situações fáticas e observações processuais, quando necessários à compreensão do caso; precedentes jurisprudenciais; e transcrições de normativos ou de **doutrina**³.

A mesma objetividade que orientou a estrutura redacional dos resumos norteou a organização dos julgados em disciplinas do Direito e em temas. Estes, por sua vez, foram subdivididos em **assuntos**² específicos. Tal sistematização do conteúdo visa,

mais uma vez, facilitar o trabalho dos estudantes e dos operadores do Direito, que compõem o público-alvo desta obra.

A esse respeito, sob o ângulo dos ramos do Direito, optou-se pela análise vertical dos julgados em cada ano, o que propicia rápida visualização e comparação de matérias semelhantes decididas pelos órgãos do STF. A obra permite, assim, que o leitor verifique, de forma fácil e segura, a evolução jurisprudencial de um dado tema ao longo do tempo.

A ideia foi, em resumo, aliar a objetividade característica do *Informativo STF* com a profundidade e a riqueza técnico-jurídica contida nos acórdãos e nos votos dos ministros. Para cumprir tal finalidade, foi necessário interpretar os acórdãos dos julgamentos.

Todavia, se por um lado é certo que a redação de resumos demanda algum grau de liberdade interpretativa dos documentos originais, por outro a hermenêutica reconhece ser inerente à interpretação jurídica certa dose de subjetividade.

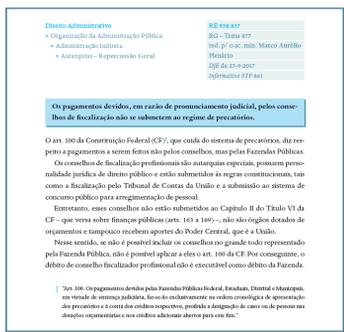
Nessa perspectiva, embora os analistas responsáveis pelo trabalho tenham se esforçado para – acima de tudo – manter fidelidade aos entendimentos do STF, ao mesmo tempo que conciliavam concisão e acuidade na remissão aos fundamentos das decisões, não se deverá perder de vista que os resultados do exame da jurisprudência aqui expostos são fruto de interpretação desses servidores.

Espaço para participação do leitor

Os enunciados aqui publicados tanto podem conter trechos do julgado original – na hipótese de estes sintetizarem a ideia principal – quanto podem ser resultado exclusivo da interpretação dos acórdãos pelos analistas responsáveis pela compilação. Na obra, estão disponíveis os *links* de acesso à íntegra dos acórdãos, o que facilita a conferência da acuidade dessa interpretação. O leitor poderá encaminhar dúvidas, críticas e sugestões para o *e-mail*: cdju@stf.jus.br.

Ademais, entre as razões que motivaram a edição deste trabalho está justamente o propósito de fomentar a discussão e de contribuir para a difusão do “pensamento” do Tribunal e para a construção do conhecimento jurídico. Com isso, promove-se maior abertura à participação da sociedade no exercício da atividade constitucionalmente atribuída ao STF.

- 1 Deve-se ter em mente que muitas vezes os dispositivos dos acórdãos se limitam a “dar (ou negar) provimento ao recurso” ou, ainda, “conceder (ou não) a ordem”. Embora esses comandos jurisdicionais efetivamente componham o dispositivo da sentença, do ponto de vista da análise das decisões judiciais – e da jurisprudência – eles significam muito pouco. Por evidente, o objeto deste trabalho é o tema decidido pela Corte, seja ele de direito material, seja de direito processual, e não o mero resultado processual de uma demanda específica. Nesse sentido, talvez seja possível discernir entre o conteúdo formal da decisão, que seria, exemplificativamente, o resultado do recurso (conhecido/não conhecido, provido/não provido) ou da ação (procedência/improcedência), e o conteúdo material da decisão, que efetivamente analisa a questão de direito (material ou processual) debatida e possui relevância para a análise da jurisprudência. Em outras palavras, o conteúdo material da decisão corresponderia aos fragmentos do provimento jurisdicional que têm aptidão para transcender ao processo em análise e constituir o repertório de entendimentos do Tribunal sobre o ordenamento jurídico brasileiro.
- 2 Ver Infográfico, página 8.
- 3 Informações entre colchetes não constam do texto original.



INFOGRÁFICO

Direito Administrativo

- » Organização da Administração Pública
- » Administração Indireta
- » Autarquias – Repercussão Geral

Assunto

RE 938.837

RG – Tema 877

red. p/ o ac. min. Marco Aurélio

Plenário

DJE de 25-9-2017

Informativo STF 861

Dados do processo em análise

Os pagamentos devidos, em razão de pronunciamento judicial, pelos conselhos de fiscalização não se submetem ao regime de precatórios.

Tese jurídica extraída do julgado

O art. 100 da Constituição Federal (CF)¹, que cuida do sistema de precatórios, diz respeito a pagamentos a serem feitos não pelos conselhos, mas pelas Fazendas Públicas.

Os conselhos de fiscalização profissionais são autarquias especiais, possuem personalidade jurídica de direito público e estão submetidos às regras constitucionais, tais como a fiscalização pelo Tribunal de Contas da União e a submissão ao sistema de concurso público para arrematação de pessoal.

Resumo da fundamentação

- ¹ “Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.”

Nota de fim

SUMÁRIO

Siglas e abreviaturas	10
Siglas de classes e incidentes processuais	11
Sistema tributário nacional.....	13
Tributos	15
Obrigação tributária.....	91
Crédito tributário.....	93
Administração fazendária.....	96
Execução fiscal	99
Índice de teses.....	104

SIGLAS E ABREVIATURAS

ac.	acórdão
1ª T	Primeira Turma
2ª T	Segunda Turma
DJ	Diário da Justiça
DJE	Diário da Justiça Eletrônico
j.	juízo
P	Plenário
red. p/ o ac.	redator para o acórdão
rel. min.	relator o ministro
RG	Repercussão Geral
T	Turma

SIGLAS DE CLASSES E INCIDENTES PROCESSUAIS

AC	Ação Cautelar
ACO	Ação Cível Originária
ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADO	Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AgR	Agravo Regimental
AI	Agravo de Instrumento
AO	Ação Originária
AP	Ação Penal
AR	Ação Rescisória
ARE	Recurso Extraordinário com Agravo
CC	Conflito de Competência
ED	Embargos de Declaração
EDv	Embargos de Divergência
EI	Embargos infringentes
EP	Execução Penal
Ext	Extradição
HC	Habeas Corpus
IndCom	Indulto ou Comutação
Inq	Inquérito
MC	Medida Cautelar
MI	Mandado de Injunção
MS	Mandado de Segurança
Pet	Petição
ProgReg	Progressão de Regime
QO	Questão de Ordem
Rcl	Reclamação
RE	Recurso Extraordinário
REF	Referendo
RG	Repercussão Geral
RHC	Recurso em Habeas Corpus
RMS	Recurso em Mandado de Segurança
Rp	Representação
SE	Sentença Estrangeira

DIRITTO

DIRITTO
TRIBUTÁRIO

SISTEMA
TRIBUTÁRIO
NACIONAL

- » Sistema tributário nacional
 - » Disposições gerais
 - » Natureza jurídica do tributo

O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias não tem natureza tributária, mas de preço público, razão pela qual não está sujeito ao princípio da legalidade estrita.

O enquadramento do pedágio como taxa ou preço público está relacionado ao preenchimento, ou não, dos requisitos previstos no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN)¹. Assim, conforme disposto no Enunciado 545 da Súmula do Supremo Tribunal Federal (STF)², o elemento nuclear para identificar e distinguir taxa e preço público é a compulsoriedade, presente na primeira e ausente na segunda espécie.

É irrelevante, para a definição da natureza jurídica do pedágio, a sua localização topológica no texto constitucional, bem como a existência ou inexistência de via alternativa gratuita para o usuário trafegar.

Ademais, diante dessa realidade, a Constituição autoriza a cobrança de pedágio em rodovias conservadas pelo poder público, não obstante a limitação de tráfego que essa cobrança possa eventualmente acarretar.

Por conseguinte, foi declarada a constitucionalidade do Decreto 34.417/1992 do Estado do Rio Grande do Sul, que autoriza a cobrança de pedágio em rodovia estadual.

1 CTN: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

2 Enunciado 545 da Súmula do STF: “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.”

TRIBUTOS

Incide contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos aos exercentes de mandato eletivo, decorrentes da prestação de serviços à União, aos Estados e ao Distrito Federal ou aos Municípios, após o advento da Lei 10.887/2004, desde que não vinculados a regime próprio de previdência.

A imunidade recíproca do art. 150, VI, *a*, da Constituição Federal (CF)¹ alcança apenas a espécie tributária imposto. Dessa forma, não pode ser invocada na hipótese de contribuição previdenciária.

Além disso, o art. 40, § 13, da CF² submete os ocupantes de cargos exclusivamente em comissão, assim como os ocupantes de outros cargos temporários ou de empregos públicos, ao regime geral da previdência social, o que abrange o mandato, à luz do sentido lato da expressão “servidor público”. Ademais, é possível que a lei ordinária validamente institua contribuição previdenciária sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que preste serviço à União, aos Estados ou aos Municípios, mesmo sem vínculo empregatício, na qualidade de entidade equiparada a empresa.

A Lei 10.887/2004, ao incluir expressamente o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal no rol dos segurados obrigatórios, desde que não vinculado a regime próprio de previdência, tornou possível a incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração paga ou creditada pelos entes da Federação, a qualquer título, aos exercentes de mandato eletivo, os quais prestam serviço ao Estado.

1 CF/1988: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI – instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros.”

2 CF/1988: “Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servido-

res ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. (...) § 13. Ao servidor ocupante, exclusivamente, de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração bem como de outro cargo temporário ou de emprego público, aplica-se o regime geral de previdência social.”

- » Tributos
 - » Contribuições sociais
 - » Contribuições para a seguridade social –
Repercussão Geral

RE 598.572

RG – Tema 204

rel. min. **Edson Fachin**

Plenário

DJE de 9-8-2016

Informativo STF 819

É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis, após a edição da Emenda Constitucional (EC) 20/1998.

As ECs 20/1998 e 47/2005 apenas explicitaram o conteúdo do art. 145, § 1º, da Constituição Federal (CF)¹, ao indicar critérios pelos quais poderiam ser estabelecidas distinções entre contribuintes. Assim, a diferenciação quanto à atividade econômica é possível e coerente com o princípio da capacidade contributiva.

Tendo em conta tal permissão constitucional, não compete ao Poder Judiciário substituir o legislador na escolha das atividades que terão alíquotas diferenciadas relativamente à contribuição indicada no art. 195, I, da CF².

Além disso, a redação do art. 22, § 1º, da Lei 8.212/1991³ traduz o princípio da igualdade tributária, consubstanciado nos subprincípios da capacidade contributiva, aplicável a todos os tributos, e da equidade no custeio da seguridade social.

Esses princípios destinam-se preponderantemente ao legislador; pois, segundo a Constituição, apenas a lei pode criar distinções entre os cidadãos. A escolha legislativa em onerar instituições financeiras e entidades equiparáveis com alíquota diferenciada, para fins de custeio da seguridade social, revela-se compatível com a Constituição. Logo, o art. 22, § 1º, da Lei 8.212/1991 é materialmente constitucional.

A necessidade de edição de lei complementar para a instituição de contribuição social, exigida para os tributos não descritos conforme o disposto no § 4º do art. 195 da CF⁴, não se aplica ao caso, porque a contribuição incidente sobre a folha de salários está expressamente prevista na Constituição (art. 195, I). O artigo impugnado não prevê nova contribuição ou fonte de custeio, mas mera diferenciação de alíquotas. É, portanto, formalmente constitucional.

- 1 CF/1988: “Art. 145. (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”
- 2 CF/1988: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro;”
- 3 Lei 8.212/1991: “Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: (...) § 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.”
- 4 CF/1988: “Art. 195. (...) § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.”

Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros referentes ao período entre a promulgação da Constituição Federal (CF) de 1988 e a entrada em vigor da Medida Provisória (MP) 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da CF¹, convertida, posteriormente, na Lei 10.101/2000.

A MP 794/1994 não estabeleceu hipótese de não incidência, mas de isenção, motivo pelo qual não pode abranger período pretérito.

Ademais, a seguridade social é financiada por toda a sociedade, conforme se depreende dos arts. 195, I, *a*², e 201, § 11³, ambos da CF. Ao se interpretar teleologicamente a cláusula prevista no inciso XI do art. 7º da Constituição, conclui-se que o objetivo da desvinculação foi impedir que essa parcela sirva de base de cálculo para outras.

- 1 CF/1988: “Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...) XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa conforme definido em lei.”
- 2 CF/1988: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;”
- 3 CF/1988: “Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (...) § 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.”

- » Tributos
 - » Contribuições sociais
 - » Contribuições para a seguridade social –
Repercussão Geral

RE 595.838

RG – Tema 166

rel. min. Dias Toffoli

Plenário

DJE de 8-10-2014

Informativo STF 743

A instituição de contribuição previdenciária a cargo das empresas que contratem a prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de trabalho em percentual incidente sobre a nota fiscal ou fatura não tributa os rendimentos do trabalho dos cooperados, mas, sim, o faturamento da cooperativa, em evidente *bis in idem*.

O suposto fato gerador se origina não das remunerações pagas ou creditadas ao cooperado, mas da relação contratual estabelecida entre a pessoa jurídica da cooperativa e o contratante de seus serviços.

Na hipótese, a empresa tomadora dos serviços não opera como fonte somente para fins de retenção. A empresa ou entidade a ela equiparada é o próprio sujeito passivo da relação tributária; logo, típico “contribuinte” da contribuição.

Assim, os pagamentos efetuados por terceiros às cooperativas de trabalho, em face de serviços prestados por seus cooperados, não se confundem com os valores efetivamente pagos ou creditados aos cooperados.

A norma impugnada, ao instituir contribuição previdenciária incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura, extrapolou a base econômica do art. 195, I, *a*, da Constituição Federal (CF), descaracterizando a contribuição hipoteticamente incidente sobre os rendimentos do trabalho dos cooperados. Logo, tributou o faturamento da cooperativa, com evidente *bis in idem*.

Nesse sentido, representa nova fonte de custeio, a qual somente pode ser instituída por lei complementar, tendo em vista os preceitos do art. 195, § 4º, com a remissão feita ao art. 154, I, da CF.

Por conseguinte, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 22, IV, da Lei 8.212/1991 – com a redação dada pela Lei 9.876/1999 –, o qual dispõe sobre a contribuição a cargo de empresa destinada à seguridade social no montante de 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe tenham sido prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

A receita ou o faturamento auferidos pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se inserem na materialidade da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep).

A norma do art. 146, III, *c*, da Constituição Federal (CF)¹, que assegura o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, é dirigida objetivamente ao ato cooperativo, e não subjetivamente à cooperativa.

Além disso, esse preceito constitucional não confere imunidade tributária, ou seja, não outorga, por si só, direito subjetivo a isenções tributárias relativamente aos atos cooperativos, nem estabelece hipótese de não incidência de tributos. Tal norma pressupõe a possibilidade de tributação do ato cooperativo, ao dispor que lei complementar estabelecerá adequado tratamento tributário ao ato praticado pelas sociedades cooperativas.

Ademais, não se pode afirmar que a CF de 1988 conferiu às sociedades cooperativas tratamento tributário privilegiado quanto ao financiamento da seguridade social, notadamente em razão de a própria Constituição ter consignado que tal financiamento será feito por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei (art. 195, *caput*, da CF).

O adequado tratamento tributário do ato cooperativo insere-se na órbita da opção política do legislador. Eventual insuficiência de normas não pode ser considerada como violadora do princípio da isonomia.

No contexto das sociedades cooperativas, a incidência da contribuição para o PIS/Pasep não deve levar em consideração se o ato do qual a receita ou o faturamento se originou é qualificado como cooperativo ou não, mas sim se a cooperativa praticou o fato gerador da mencionada contribuição social, ou seja, se auferiu receita ou faturamento, tendo em vista suas atividades econômicas e seus objetos sociais.

Por fim, o tema relativo ao adequado tratamento tributário do ato cooperativo será retomado no julgamento do RE 672.215/CE (Tema 536 da repercussão geral²). Dessa forma, será possível dirimir a controvérsia acerca da cobrança de contribuições sociais

destinadas à seguridade social, incidentes, também, sobre outras materialidades, como o lucro, tendo como foco os conceitos constitucionais de “ato cooperativo”, “receita de atividade cooperativa” e “cooperado”, considerada, ainda, a distinção entre “ato cooperado típico” e “ato cooperado atípico”.

- 1 CF/1988: “Art. 146. Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (...) c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”
- 2 Tema 536 da repercussão geral: “Incidência de Cofins, PIS e CSLL sobre o produto de ato cooperado ou cooperativo.”

Direito Tributário

» Tributos

» Contribuições sociais

» Contribuições sociais gerais –

Repercussão Geral

RE 598.085

RG – Tema 177

rel. min. **Luiz Fux**

RE 599.362

rel. min. **Dias Toffoli**

Plenário

DJE de 10-2-2015

Informativo STF 766

Incide contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) sobre atos ou negócios jurídicos praticados por cooperativa prestadora de serviço com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas.

Embora a Constituição Federal (CF) imponha ao Estado o dever de fomentar a criação de organizações cooperativistas, determina também a fixação de regime universalista de financiamento da seguridade social que seja suportado por toda a sociedade (CF, art. 195).

Nesse sentido, o texto constitucional estabelece que a lei complementar deve dispensar tratamento adequado dirigido ao ato cooperativo praticado por sociedade cooperativa (CF, art. 146, III, *c*). No entanto, possibilita a tributação de ato cooperativo, uma vez que não garantiu a imunidade ou a não incidência de tributos. Ao contrário, ficam imunes das contribuições para a seguridade social apenas as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei (CF, art. 195, § 7º). Logo, o art. 146, III, *c*, da CF não concedeu imunidade ou tratamento necessariamente privilegiado às cooperativas, mas, tão somente, tratamento diferenciado.

Por outro lado, a Lei 5.764/1971 foi recepcionada pela Constituição com natureza de lei ordinária, e seu art. 79 apenas definiu o que é ato cooperativo, sem nada mencionar quanto ao regime de tributação. Dessa forma, a alegação de que as sociedades cooperativas não possuem faturamento nem receita – de modo que não há incidência de tributo sobre a pessoa jurídica – leva ao mesmo resultado prático de se conferir a elas, sem expressa autorização constitucional, imunidade tributária.

Dessarte, eventual insuficiência de normas não pode ser tida por violadora do princípio da isonomia, de forma que o tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é questão política que deve ser resolvida na esfera competente.

As alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, no que revogaram a isenção de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e PIS concedida às sociedades cooperativas, são legítimas.

Não há hierarquia entre lei complementar e ordinária. Desse modo, de acordo com o texto constitucional, certas matérias requerem lei complementar; enquanto outras, lei ordinária. No entanto, é possível que lei formalmente complementar, mas materialmente ordinária, seja revogada por lei ordinária, como no caso em tela.

Logo, é legítima a revogação da isenção veiculada na Lei Complementar 70/1991 pela Medida Provisória 1.859/1999, que validamente derogou a norma concessiva de isenção em matéria de Cofins.

- » Tributos
- » Contribuições sociais
- » Contribuições sociais gerais –
Repercussão Geral

RE 568.503

RG – Tema 278

rel. min. Cármen Lúcia

Plenário

DJE de 14-3-2014

Informativo STF 735

A contribuição social para o Programa de Integração Social (PIS) submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal (Constituição Federal, art. 195, § 6º), e, nos casos em que a majoração de alíquota tenha sido estabelecida somente na lei de conversão, o termo inicial da contagem é a data da conversão da medida provisória em lei.¹

A Constituição determina que os recursos do PIS financiem o programa do seguro-desemprego e o abono salarial, nos termos do art. 239. Desse modo, reconhece a contribuição para o PIS como modalidade de tributo vinculado – com a finalidade de custear a previdência social – e espécie de contribuição social. Portanto, submete-a aos ditames de seu art. 195, § 6º.

Ademais, embora, em regra, o termo inicial para a contagem do prazo nonagesimal seja a data da publicação da medida provisória, se houver agravamento da carga tributária pela lei de conversão, a contagem do termo inicia-se da publicação desta.

¹ No caso, o projeto de lei de conversão da Medida Provisória 164/2004, que resultou na promulgação da Lei 10.865 em 30-4-2004, introduziu dispositivo que majorou a alíquota da aludida contribuição para água mineral. Ocorre que tal majoração não foi prevista, originariamente, pela medida provisória, adotada em janeiro de 2004. Entretanto, as alterações inseridas pela referida lei produziram efeitos a partir de 1º-5-2004 (Lei 10.865, art. 50).

É inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, lei que delega aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos.

A remessa ao ato infralegal não pode resultar em desapoderamento do legislador para tratar de elementos tributários essenciais. Para o respeito do princípio da legalidade [art. 150, I, da Constituição Federal (CF)¹], é essencial que a lei (em sentido estrito) prescreva o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo, o que não ocorreu no caso em tela.

A ideia de legalidade, no tocante às contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas, é de fim ou de resultado, notadamente em razão de a Constituição não ter traçado as linhas de seus pressupostos de fato ou o fato gerador.

Como nessas contribuições existe um quê de atividade estatal prestada em benefício direto ao contribuinte ou a grupo, é imprescindível uma faixa de indeterminação e de complementação administrativa de seus elementos configuradores, dificilmente apreendidos pela legalidade fechada.²

No entanto, a lei que autoriza os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixar as anuidades devidas por pessoas físicas ou jurídicas não estabelece expectativas. Cria-se, assim, uma situação de instabilidade institucional ao deixar ao puro arbítrio do administrador o estabelecimento do valor da exação. Afinal, não há previsão legal de qualquer limite máximo para a fixação do valor da anuidade.

Diversamente, respeita o princípio da legalidade a lei que disciplina os elementos essenciais determinantes para o reconhecimento da contribuição de interesse de categoria econômica como tal e deixa espaço de complementação para o regulamento. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada, e o diálogo

go com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.

Diante disso, foi declarada a inconstitucionalidade material sem redução de texto do art. 2º da Lei 11.000/2004³, de forma a excluir de sua incidência a autorização para os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas fixarem as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas, e, por arrastamento, da integralidade do seu § 1º.

Por fim, na esteira do assentado no RE 838.284 (*DJE* de 22-9-2017) e nas ADIs 4.697 e 4.762 (*DJE* de 30-3-2017), as inconstitucionalidades presentes na Lei 11.000/2004 não se estendem às Leis 6.994/1982 e 12.514/2011. Essas duas leis são constitucionais no tocante às anuidades devidas aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas, haja vista que elas, além de prescreverem o teto da exação, realizam o diálogo com o ato normativo infralegal em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade.

- 1 CF/1988: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”
- 2 RE 343.446, rel. min. Carlos Velloso, P; e RE 290.079, rel. min. Ilmar Galvão, P.
- 3 Lei 11.000/2004: “Art. 2º Os Conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais, devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como as multas e os preços de serviços, relacionados com suas atribuições legais, que constituirão receitas próprias de cada Conselho. § 1º Quando da fixação das contribuições anuais, os Conselhos deverão levar em consideração as profissões regulamentadas de níveis superior, técnico e auxiliar.”

Direito Tributário

» Tributos

» Contribuições especiais

- » Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas –

Repercussão Geral

ADI 4.697

ADI 4.762

rel. min. **Edson Fachin**

Plenário

DJE de 30-3-2017

Informativo STF 842

São constitucionais os dispositivos da Lei 12.514/2011 que dizem respeito à fixação de anuidades devidas aos conselhos profissionais.

Sob o aspecto formal, não há violação à reserva de lei complementar. Essa forma é dispensável para a criação das contribuições de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais.¹

Não procede a alegação de ausência de pertinência temática entre a emenda parlamentar incorporada à Medida Provisória 536/2011 e o tema das contribuições devidas aos conselhos profissionais em geral. Embora o Supremo Tribunal Federal (STF) tenha afirmado, na ADI 5.127², “não ser compatível com a Constituição a apresentação de emendas sem relação de pertinência temática com medida provisória submetida a sua apresentação”, tendo em vista que foi emprestada eficácia prospectiva ao julgamento dessa ação direta, os efeitos desse entendimento não se aplicam à medida provisória em questão.

Sob o aspecto material, a Lei 12.514/2011 observou a capacidade contributiva dos contribuintes, pois estabeleceu razoável correlação entre a desigualdade educacional e a provável disparidade de rendas auferidas do labor de pessoa física. Além disso, há diferenciação dos valores das anuidades baseada no capital social da pessoa jurídica contribuinte.

Não ocorre violação ao princípio da reserva legal. O diploma impugnado é justamente a lei em sentido formal que disciplina a matéria referente à instituição das contribuições sociais de interesse profissional para aqueles conselhos previstos no art. 3º da Lei 12.514/2011³.

No tocante à legalidade tributária estrita, é adequada e suficiente a determinação do mandamento tributário no bojo da lei impugnada, por meio da fixação de tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência das contribuições profissionais, à luz da chave analítica formada pelas categorias da praticabilidade e da parafiscalidade.

Cabe lembrar que os conselhos profissionais são autarquias de índole federal⁴ e, tendo em conta que a fiscalização deles envolve o exercício de poder de polícia, de tributar e de punir, estabeleceu-se serem as anuidades cobradas pelos conselhos pro-

fissionais tributos da espécie “contribuições de interesse das categorias profissionais”, nos termos do art. 149 da Constituição Federal (CF)^{5, 6 e 7}

Diante disso, foi declarada a constitucionalidade dos arts. 3º⁸, 4º⁹, 6º¹⁰, 7º¹¹, 8º¹², 9º¹³, 10º¹⁴ e 11º¹⁵ da Lei 12.514/2011.

- 1 AI 739.715 AgR, rel. min. Eros Grau, 2ª T; e RE 451.915 AgR, rel. min. Gilmar Mendes, 2ª T.
- 2 “Ementa: Direito Constitucional. Controle de constitucionalidade. Emenda parlamentar em projeto de conversão de medida provisória em lei. Conteúdo temático distinto daquele originário da medida provisória. Prática em desacordo com o princípio democrático e com o devido processo legal (devido processo legislativo). 1. Viola a Constituição da República, notadamente o princípio democrático e o devido processo legislativo (arts. 1º, *caput*, parágrafo único; 2º, *caput*; 5º, *caput* e LIV, CRFB), a prática da inserção, mediante emenda parlamentar no processo legislativo de conversão de medida provisória em lei, de matérias de conteúdo temático estranho ao objeto originário da medida provisória. 2. **Em atenção ao princípio da segurança jurídica (arts. 1º e 5º, XXXVI, CRFB), mantêm-se hígidas todas as leis de conversão fruto dessa prática promulgadas até a data do presente julgamento, inclusive aquela impugnada nesta ação.** 3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente por maioria de votos.” (Ementa da ADI 5.127, red. p/ o ac. min. Edson Fachin – Sem grifos no original.)
- 3 Lei 12.514/2011: “Art. 3º As disposições aplicáveis para valores devidos a conselhos profissionais, quando não existir disposição a respeito em lei específica, são as constantes desta Lei. Parágrafo único. Aplica-se esta Lei também aos conselhos profissionais quando lei específica: I – estabelecer a cobrança de valores expressos em moeda ou unidade de referência não mais existente; II – não especificar valores, mas delegar a fixação para o próprio conselho.”
- 4 MS 10.272, rel. min. Victor Nunes Leal, P; e MS 22.643, rel. min. Moreira Alves, P.
- 5 CF/1988: “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. § 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II – incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; III – poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. § 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. § 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.”
- 6 MS 21.797, rel. min. Carlos Velloso, P.
- 7 ADI 1.717, rel. min. Sydney Sanches, P.

- 8 Lei 12.514/2011: “Art. 3º As disposições aplicáveis para valores devidos a conselhos profissionais, quando não existir disposição a respeito em lei específica, são as constantes desta Lei. Parágrafo único. Aplica-se esta Lei também aos conselhos profissionais quando lei específica: I – estabelecer a cobrança de valores expressos em moeda ou unidade de referência não mais existente; II – não especificar valores, mas delegar a fixação para o próprio conselho.”
- 9 Lei 12.514/2011: “Art. 4º Os Conselhos cobrarão: I – multas por violação da ética, conforme disposto na legislação; II – anuidades; e III – outras obrigações definidas em lei especial.”
- 10 Lei 12.514/2011: “Art. 6º As anuidades cobradas pelo conselho serão no valor de: I – para profissionais de nível superior: até R\$ 500,00 (quinhentos reais); II – para profissionais de nível técnico: até R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais); e III – para pessoas jurídicas, conforme o capital social, os seguintes valores máximos: a) até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais): R\$ 500,00 (quinhentos reais); b) acima de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) e até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais): R\$ 1.000,00 (mil reais); c) acima de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) e até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais): R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais); d) acima de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) e até R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais): R\$ 2.000,00 (dois mil reais); e) acima de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e até R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais): R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais); f) acima de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) e até R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais): R\$ 3.000,00 (três mil reais); g) acima de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais): R\$ 4.000,00 (quatro mil reais). § 1º Os valores das anuidades serão reajustados de acordo com a variação integral do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC, calculado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, ou pelo índice oficial que venha a substituí-lo. § 2º O valor exato da anuidade, o desconto para profissionais recém-inscritos, os critérios de isenção para profissionais, as regras de recuperação de créditos, as regras de parcelamento, garantido o mínimo de 5 (cinco) vezes, e a concessão de descontos para pagamento antecipado ou à vista, serão estabelecidos pelos respectivos conselhos federais.”
- 11 Lei 12.514/2011: “Art. 7º Os Conselhos poderão deixar de promover a cobrança judicial de valores inferiores a 10 (dez) vezes o valor de que trata o inciso I do art. 6º.”
- 12 Lei 12.514/2011: “Art. 8º Os Conselhos não executarão judicialmente dívidas referentes a anuidades inferiores a 4 (quatro) vezes o valor cobrado anualmente da pessoa física ou jurídica inadimplente. Parágrafo único. O disposto no *caput* não limitará a realização de medidas administrativas de cobrança, a aplicação de sanções por violação da ética ou a suspensão do exercício profissional.”
- 13 Lei 12.514/2011: “Art. 9º A existência de valores em atraso não obsta o cancelamento ou a suspensão do registro a pedido.”
- 14 Lei 12.514/2011: “Art. 10. O percentual da arrecadação destinado ao conselho regional e ao conselho federal respectivo é o constante da legislação específica.”
- 15 Lei 12.514/2011: “Art. 11. O valor da Taxa de Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, prevista na Lei n. 6.496, de 7 de dezembro de 1977, não poderá ultrapassar R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais). Parágrafo único. O valor referido no *caput* será atualizado, anualmente, de acordo com a variação integral do Índice Nacional de Preços ao Consumidor – INPC, calculado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, ou índice oficial que venha a substituí-lo.”

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto de renda (IR)

É constitucional o art. 3º, I, da Lei 8.200/1991¹, que dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras para efeitos fiscais e societários.

O dispositivo, posteriormente modificado pelo art. 11 da Lei 8.682/1993, não representa ilegítima e disfarçada espécie de empréstimo, mas sim favor fiscal criado pelo legislador.²

1 Lei 8.200/1991: “Art. 3º A parcela da correção monetária das demonstrações financeiras, relativa ao período-base de 1990, que corresponder à diferença verificada no ano de 1990 entra a variação do Índice de Preços ao Consumidor (IPC) e a variação do BTN Fiscal, terá o seguinte tratamento fiscal: I – Poderá ser deduzida, na determinação do lucro real, em seis anos-calendário, a partir de 1993, à razão de 25% em 1993 e de 15% ao ano, de 1994 a 1998, quando se tratar de saldo devedor.”

2 RE 201.465, rel. min. Luiz Fux, P.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto de renda (IR)¹ – Repercussão Geral

RE 592.396

RG – Tema 168

rel. min. **Edson Fachin**

Plenário

DJE de 28-3-2016

Informativo STF 810

É inconstitucional a aplicação retroativa de lei que majora a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que publicadas no mesmo ano-base, para pagamento do tributo com relação ao exercício seguinte.

O fato gerador se consolida no momento em que ocorre cada operação de exportação incentivada pela redução da alíquota do imposto de renda, à luz da extrafiscalidade da tributação na espécie.

Nesse sentido, é inconstitucional, com os efeitos da repercussão geral, o art. 1º, I, da Lei 7.988/1989².

A majoração de alíquota de 6% para 18% – a qual se reflete na base de cálculo do imposto de renda de pessoa jurídica incidente sobre o lucro das operações incentivadas no ano-base de 1989 – ofende os princípios da irretroatividade e da segurança jurídica.

1 Sobre o tema: “IR de pessoa jurídica: fato gerador – Não é legítima a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/1989, que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo exercício. A legislação havia conferido tratamento fiscal destacado e mais favorável a operações incentivadas ocorridas no passado, justamente para incrementar a sua exportação, razão pela qual a função extrafiscal da tributação das referidas operações afasta a aplicação, quanto a elas, do Enunciado 584 da Súmula do Supremo Tribunal Federal (STF). A União, por meio do Decreto-Lei 2.413/1988, reduziu a alíquota do imposto cobrada sobre a renda auferida de certos negócios e atividades, a fim de estimular as exportações, como forma de determinar o comportamento do agente econômico. Essas operações tiveram, portanto, tributação diferenciada das demais e foram tratadas como unidades contábeis distintas. Nessa situação, utilizou-se o imposto de renda em seu caráter extrafiscal. Entretanto, a União, em 28-12-1989, editou a Lei 7.988/1989, que, em seu art. 1º, I, elevou de 6% para 18% a alíquota do imposto de renda aplicável ao lucro decorrente daquelas exportações incentivadas, apurado no ano-base de 1989. Assim, uma vez alcançado o objetivo extrafiscal, não é possível modificar as regras de incentivo, sob pena de quebra do vínculo de confiança entre o poder público e a pessoa privada e de diminuição da própria eficácia de políticas de incentivo fiscal. No caso de o imposto de renda ser utilizado em caráter extrafiscal, a configuração do fato gerador se dá no momento da realização da operação, para, então, ser tributa-

do com alíquota reduzida. Dessa forma, depois da realização do comportamento estimulado, a Lei 7.988/1989 apenas pode ter eficácia para novas possibilidades de comportamentos, sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei em matéria de extrafiscalidade. Ademais, o Enunciado 584 da Súmula do STF continua sendo adotado para fins de interpretação do fato gerador do imposto de renda, de modo a corroborar orientação no sentido de que, em razão de o fato gerador do imposto de renda ocorrer somente em 31 de dezembro, caso a lei seja editada antes dessa data, sua aplicação a fatos ocorridos no mesmo ano da edição não viola o princípio da irretroatividade. RE 183.130, red. p/ o ac. min. Teori Zavascki, P).” (Brasil. Supremo Tribunal Federal. *Informativos STF 2014: teses e fundamentos*. Brasília/DF, 2015.)

- 2 Lei 7.988/1989: “Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1990, correspondente ao período-base de 1989: I – passará a ser 18% (dezoito por cento) a alíquota aplicável ao lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.413, de 10 de fevereiro de 1988.”

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto de renda (IR) – Repercussão Geral

RE 614.406
RG – Tema 368
red. p/ o ac. min. Marco Aurélio
Plenário
DJE de 27-11-2014
Informativo STF 764

É indevida a incidência de alíquota mais gravosa do IR sobre pagamento efetuado de forma acumulada e com atraso em virtude de erro da Administração, uma vez que o sistema não pode apenar o contribuinte duas vezes.

Esse fenômeno ocorria porque o contribuinte, ao não receber as parcelas na época própria, ingressava em juízo e, ao fazê-lo, era posteriormente tributado com alíquota superior de IR em virtude da junção do que percebido. A percepção cumulativa de valores há de ser considerada para efeito de fixação de alíquotas, presentes, individualmente, os exercícios envolvidos. Do contrário, haveria transgressão aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, de forma a configurar confisco e majoração de alíquota do IR.

Por conseguinte, foi declarada a inconstitucionalidade do art. 12 da Lei 7.713/1988, segundo o qual, “no caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização”.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto de renda (IR)

Não é legítima a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/1989, que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo exercício.

A legislação havia conferido tratamento fiscal destacado e mais favorável a operações incentivadas ocorridas no passado, justamente para incrementar a sua exportação, razão pela qual a função extrafiscal da tributação das referidas operações afasta a aplicação, quanto a elas, do Enunciado 584 da Súmula do Supremo Tribunal Federal (STF)¹.

A União, por meio do Decreto-Lei 2.413/1988 reduziu a alíquota do imposto cobrada sobre a renda auferida de certos negócios e atividades, a fim de estimular as exportações, como forma de determinar o comportamento do agente econômico. Essas operações tiveram, portanto, tributação diferenciada das demais e foram tratadas como unidades contábeis distintas. Nessa situação, utilizou-se o IR em seu caráter extrafiscal.

Entretanto, a União, em 28-12-1989, editou a Lei 7.988/1989, que, em seu art. 1º, I, elevou de 6% para 18% a alíquota do IR aplicável ao lucro decorrente daquelas exportações incentivadas, apurado no ano-base de 1989.²

Assim, uma vez alcançado o objetivo extrafiscal, não é possível modificar as regras de incentivo, sob pena de quebra do vínculo de confiança entre o poder público e a pessoa privada e de diminuição da própria eficácia de políticas de incentivo fiscal.

No caso de o IR ser utilizado em caráter extrafiscal, a configuração do fato gerador se dá no momento da realização da operação, para, então, ser tributado com alíquota reduzida. Dessa forma, depois da realização do comportamento estimulado, a Lei 7.988/1989 apenas pode ter eficácia para novas possibilidades de comportamentos, sob pena de ofensa ao princípio da irretroatividade da lei em matéria de extrafiscalidade.

Ademais, o Enunciado 584 da Súmula do STF continua sendo adotado para fins de interpretação do fato gerador do IR, de modo a corroborar orientação no sentido de que, em razão de o fato gerador do IR ocorrer somente em 31 de dezembro, caso

a lei seja editada antes dessa data, sua aplicação a fatos ocorridos no mesmo ano da edição não viola o princípio da irretroatividade.³

- 1 Enunciado 584 da Súmula do STF: “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração.”
- 2 *Informativos* 111, 419 e 485.
- 3 Os ministros Carlos Velloso (relator), Joaquim Barbosa e Marco Aurélio também negaram provimento ao recurso, mas com base no entendimento de que o fato gerador do imposto de renda de pessoa jurídica é complexivo e ocorre nos diversos momentos em que acontecem os fatos econômicos que afetam o patrimônio da pessoa jurídica. Assim, afastaram o Enunciado 584 da Súmula do STF.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto de renda (IR)

Os créditos escriturais acumulados concernentes aos prejuízos fiscais do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e às bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) possuem natureza distinta dos demais créditos tributários.

Os prejuízos ocorridos em exercícios anteriores não são fato gerador, mas, sim, meras deduções cuja projeção para exercícios futuros foi autorizada nos termos da lei, a qual poderá ampliar ou reduzir a proporção de seu aproveitamento.

Logo, não incide a correção monetária sobre o saldo a ser compensado em períodos futuros, haja vista que o caso em tela se refere a benefício fiscal e não a crédito tributário, o que impossibilita a atualização monetária, por ausência de previsão legal. Ademais, não cabe ao Poder Judiciário fixar índice de correção monetária nas hipóteses em que não há previsão legal.¹

Nesse sentido, o art. 39, § 4º, da Lei 9.250/1995 não abrange a situação dos autos, uma vez que o dispositivo apenas se refere à aplicação da taxa Selic aos valores provenientes de tributos pagos indevidamente ou a maior, para fins de compensação (Lei 8.383/1991, art. 66, alterado pela Lei 9.069/1995).

¹ RE 509.973 AgR, rel. min. Roberto Barroso, 1ª T.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto de renda (IR)

RE 230.536

rel. min. Marco Aurélio

1ª Turma

DJE de 6-8-2014

Informativo STF 750

Ofende o princípio da irretroatividade tributária lei que, ao incluir a distribuição de prêmios na abrangência do IR, busque atingir a repartição dos bônus realizada em data anterior à sua vigência.¹

Não existiria, na data de entrada em vigor da norma, a base de incidência do fato imponible que criou aquela hipótese de incidência.

Nesse sentido, a norma legal é editada para ter eficácia de forma prospectiva, não alcançando situações jurídicas constituídas. Aplica-se, assim, o princípio da irretroatividade da lei, haja vista que lei tributária nova não pode alcançar fatos que tenham acontecido antes de sua entrada em vigor para instituir nova hipótese de incidência de tributos.

¹ No caso, em 30-11-1994, a associação recorrida foi autorizada a distribuir gratuitamente prêmios a seus associados. No entanto, posteriormente a essa autorização, em 31-12-1994 foi editada a Medida Provisória 812/1994 (convertida na Lei 8.981/1995, que criou nova hipótese de incidência do IR, ao incluir a distribuição de prêmios na abrangência daquela exação). O ministro Roberto Barroso considerou que a criação de um tributo, por medida provisória, no último dia do exercício, é uma burla ao direito fundamental à anterioridade e à segurança jurídica.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) –
Repercussão Geral

RE 592.145

RG – Tema 80

rel. min. Marco Aurélio

Plenário

DJE de 1º-2-2018

Informativo STF 860

Surge constitucional, sob o ângulo do caráter seletivo, em função da essencialidade do produto e do tratamento isonômico, o art. 2º da Lei 8.393/1991¹, a revelar alíquota máxima de IPI de 18%, assegurada isenção, quanto aos contribuintes situados na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), e autorização para redução de até 50% da alíquota, presentes contribuintes situados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.

A exceção aberta ao tratamento uniforme no art. 151, I, da Constituição Federal (CF)² quanto à concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País autoriza o legislador a implementar, no âmbito da opção político-normativa, presente a razoabilidade, distinções, sem que esteja vinculado à divisão comumente admitida em região: Sul, Sudeste, Centro-Oeste, Nordeste e Norte.³

O princípio da isonomia é observado quando não ocorre preferência desarrazoada em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município. O art. 2º da Lei 8.393/1991 encerrou verdadeiro incentivo fiscal no que concerne às áreas de atuação da Sudene e da Sudam. Além disso, a cláusula constitucional, a remeter às diferentes regiões do País, não tem interpretação a ponto de deixar-se de considerar as áreas referidas no preceito da lei e que estão ligadas ao Nordeste e à Amazônia.

O parágrafo único do art. 2º, ao revelar que, nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, a alíquota de 18% poderá ser reduzida em até 50%, também não instituiu tratamento diferenciado em razão deste ou daquele Estado-membro. Nesse ponto, remete-se, necessariamente, à situação dos contribuintes e do desenvolvimento da produção nos citados Estados. Mais uma vez, o Legislativo atuou no campo do incentivo fiscal, embora o fazendo de forma estrita, considerados os Estados mencionados.

Por seu turno, o alcance do caráter seletivo do tributo, em função da essencialidade do produto, implica variação de alíquotas consoante a própria mercadoria. Longe fica

de revelar imunidade. O fato de o açúcar integrar a cesta básica e de outros produtos desta não terem a incidência do IPI é insuficiente a concluir-se pela impossibilidade da cobrança do tributo. O que cabe perceber é a opção político-normativa ante a essencialidade do produto, tendo-a, ou não, como justificada. A harmonia ocorre, observado o princípio da razoabilidade, na espécie proporcionalidade, a partir do momento em que se verifica ter sido a alíquota fixada em patamar aceitável consideradas outras alíquotas ligadas a produtos diversos em relação às quais não se tem a mesma essencialidade.

- 1 Lei 8.393/1991: “Art. 2º Enquanto persistir a política de preço nacional unificado de açúcar de cana, a alíquota máxima do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI incidente sobre a saída desse produto será de dezoito por cento, assegurada isenção para as saídas ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste – Sudene e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia – Sudam. Parágrafo único. Para os Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro, é o Poder Executivo autorizado a reduzir em até cinquenta por cento a alíquota do IPI incidente sobre o açúcar nas saídas para o mercado interno.”
- 2 CF/1988: “Art. 151. É vedado à União: I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;”
- 3 AI 515.168 AgR-ED, rel. min. Cezar Peluso, 1ª T; RE 344.331, rel. min. Ellen Gracie, 1ª T.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) –
Repercussão Geral

RE 723.651

RG – Tema 643

rel. min. Marco Aurélio

Plenário

DJE de 5-8-2016

Informativo STF 813

O IPI incide na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que seja para uso próprio e que não desempenhe atividade empresarial.

O IPI é imposto que incide em produtos industrializados, ou seja, decorrentes da produção. Assim, não pode ser transmudado em imposto sobre produção.

A Constituição Federal (CF), ao dispor sobre a exação¹, não distingue o contribuinte do imposto. Dessa forma, ante a natureza do imposto, o contribuinte pode ser um nacional, uma pessoa natural ou uma pessoa jurídica brasileira, sendo neutro o fato de não estar no âmbito do comércio e a circunstância de adquirir o produto para uso próprio.

Além disso, a imunidade prevista no art. 153, § 3º, III, da CF apenas alcança os produtos industrializados que sejam exportados. Não abrange, portanto, aqueles decorrentes de importações.

Por outro lado, a cobrança do tributo, pela vez primeira, não implica cobrança em cascata, o que seria vedado pelo princípio da não cumulatividade. Com efeito, “a não cumulatividade é instrumento que visa a evitar os efeitos demasiadamente onerosos da cumulação de incidências sucessivas sobre valores continentas das anteriores. De modo algum, impede uma primeira e única incidência. Note-se que o IPI deve ser não cumulativo também nas operações internas e que aqui incide na saída de produto industrializado mesmo quando o adquirente é consumidor final”^{2,3}.

À semelhança do que ocorreu na controvérsia acerca do creditamento do IPI na aquisição de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero⁴, cabe acionar o princípio da não cumulatividade apenas se ocorrer a incidência sequencial do mesmo tributo.

O princípio da não cumulatividade não pode ser articulado para lograr-se, de forma indireta, imunidade quanto à incidência tributária, pois sempre pressupõe a existência de operações sequenciais passíveis de tributação.⁵ Tratando-se de importação de bem para uso pessoal por pessoa natural ou para uso de pessoa jurídica, como ocorre com equipamentos estrangeiros, não há que se cogitar de alienação posterior sujeita à incidência do IPI.

Ademais, descabe presumir o recolhimento anterior do IPI, já que não se pode afirmar peremptoriamente que, no país em que foi produzido, incidiu idêntico tributo. Na realidade, mesmo que haja tributo semelhante, concorre, afastando a duplicidade de cobrança, a distinção entre os sujeitos ativos.

Quanto ao tratamento igualitário e à harmonia de valores, deve-se considerar que, ocorrendo a produção em território nacional, há a incidência do tributo. Políticas de mercado, visando à isonomia, devem ser conducentes a homenagear, tanto quanto possível, a circulação dos produtos nacionais, sem prejuízo do fenômeno no tocante aos artigos estrangeiros.

Nesse aspecto, cabe destacar que, “de fato, considerando-se que o IPI, em última análise, onera o consumo, a não exigência do tributo nas importações de produtos industrializados acarretaria um desequilíbrio no mercado interno, prejudicial à economia do País. Melhor dizendo, quem importasse produtos industrializados levaria vantagens econômicas em relação a quem os adquirisse no mercado interno, já que, apenas nesta hipótese, suportaria o ônus fiscal. Fazendo coro a estas ideias, temos a voz abalizada de Misabel Derzi, *verbis*: ‘a incidência de tributos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na importação não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade. (...) Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr imposição desfavorável à produção nacional, que sofre a incidência do IPI e do ICMS. (...) A tributação da importação por meio do IPI (e do ICMS) é regra geral, quer estejamos falando de mercados abertos ou fechados’. (...) Ora, a livre concorrência, ao lado da livre iniciativa, é uma das diretrizes de nosso sistema jurídico-econômico”⁶.

1 CF/1988: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) IV – produtos industrializados; (...) § 3º O imposto previsto no inciso IV: I – será seletivo, em função da essencialidade do produto; II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; IV – terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.”

2 PAULSEN, Leandro. *Impostos*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011. p. 87.

3 Trecho de acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, rel. juíza Letícia Mello, na Apelação no Mandado de Segurança 2003.51.01.011530-3: “(...) 1. Não há que se falar em violação do princípio da não cumulatividade nos casos de incidência do IPI na importação de produto industrializado pelo consumidor final, **pois se trata de hipótese em que incidência é isolada e única, o que torna logicamente impossível a cumulação.**” (Sem grifos no original.)

- 4 RE 353.657 ED, rel. min. Marco Aurélio, P; e RE 370.682 ED, red. p/ o ac. min. Gilmar Mendes, P.
- 5 Sobre o alcance do princípio da não cumulatividade: RE 566.819 ED, rel. min. Marco Aurélio, P.
- 6 CARRAZZA, Roque Antonio; BOTTALLO, Eduardo Domingos. A Não Incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (Um falso caso de equiparação legal). *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2007. n. 140, p. 100.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

A mora injustificada ou irrazoável do Fisco em restituir o valor devido ao contribuinte caracteriza resistência ilegítima autorizadora da incidência da correção monetária.

O contribuinte tem direito à correção monetária dos créditos de IPI referentes a valores não aproveitados na etapa seguinte da cadeia produtiva, desde que comprovada a estrita hipótese de resistência injustificada da Administração em realizar o pagamento tempestivamente.¹

Trata-se de simples reposição do poder aquisitivo da moeda, sob pena de enriquecimento sem causa pela Fazenda Pública. Pois, sendo legítima a cobrança de tributo de forma atualizada, decidir de modo contrário implicaria tratamento anti-isonômico.

Por outro lado, eventual divergência em relação à tese adotada pelo juízo de origem, quanto à ocorrência, em concreto, da injustificada resistência do Fisco, demanda o reexame de fatos e provas e a análise da legislação infraconstitucional aplicável à espécie, de modo a inviabilizar o processamento do recurso extraordinário.

¹ AI 820.614 AgR, rel. min. Ricardo Lewandowski, 1ª T; AI 619.664 AgR, rel. min. Marco Aurélio, 1ª T; e RE 282.120, rel. min. Maurício Corrêa, 2ª T.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) –
Repercussão Geral

RE 583.712

RG – Tema 102

rel. min. Edson Fachin

Plenário

DJE de 2-3-2016

Informativo STF 813

É constitucional o art. 1º, IV, da Lei 8.033/1990¹, que institui a incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários sobre a transmissão de ações de companhias abertas e das consequentes bonificações emitidas.

O IOF-Títulos e Valores Mobiliários² não incide sobre a posse de ações de companhias abertas e respectivas bonificações emitidas. Ao contrário, a incidência se dá em relação ao negócio jurídico que envolva transferências daqueles ativos.³

A tributação de negócio jurídico que tenha por objeto ações e respectivas bonificações insere-se na competência tributária da União, no âmbito do Sistema Tributário Nacional, para instituir imposto sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários. Tal previsão encontra-se no art. 153, V, da Constituição Federal (CF), e nos arts. 63⁴ e 64⁵ do Código Tributário Nacional (CTN).

Nesse sentido, há compatibilidade material do art. 1º, V, da Lei 8.033/1990 com o art. 153, V, da CF⁶.

Inexiste, na norma impugnada, ofensa aos princípios tributários da anterioridade⁷ e da irretroatividade⁸, tampouco à necessidade de reserva de lei complementar para a instituição do IOF.

O tributo não incide sobre ativos e aplicações financeiras existentes em 15-3-1990, mas sobre operações praticadas relativamente a eles a partir de 16-3-1990 (Lei 8.033/1990, art. 2º, II), ou seja, com fato gerador em futura operação de transmissão de títulos ou valores mobiliários.

Em relação à suposta reserva de lei complementar para a instituição do IOF, cabe ressaltar que aquela somente se aplicaria na hipótese de impostos não previstos em nível constitucional⁹, o que não é o caso, haja vista expressa previsão constitucional (CF, art. 153, V).

- 1 Lei 8.033/1990: “Art. 1º São instituídas as seguintes incidências do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários: (...) IV – transmissão de ações de companhias abertas e das consequentes bonificações emitidas;”
- 2 “O tributo mantém o seu perfil anterior, tradicional. Onera operações financeiras independentemente de seu resultado, sem retratar a real capacidade econômica do contribuinte. Atingindo atos financeiros, presta-se à perseguição de fins extrafiscais, que são competência privativa da União, segundo a Constituição. A hipótese de incidência do imposto (IOF) tem um núcleo comum: operações jurídicas, que configuram execução de atos e negócios jurídicos mercantis-financeiros, desde que sejam relativos a crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários. Não atinge a simples movimentação financeira, como depósitos, transferências, saques relativos a contas do contribuinte, guarda e administração de títulos e valores, que não correspondam a operações reais contratos ou negócios jurídicos de crédito (mútuo), de câmbio ou de seguro. Mas também independe do resultado daquelas operações.” (BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 693.)
- 3 A respeito da incidência do IOF-Títulos e Valores Mobiliários “sobre operações praticadas” e não sobre o patrimônio do contribuinte: RE 223.144, rel. min. Carlos Velloso, P.
- 4 CTN: “Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador: (...) IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.”
- 5 CTN: “Art. 64. A base de cálculo do imposto é: (...) IV – quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários: a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver; b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei; c) no pagamento ou resgate, o preço.”
- 6 CF/1988: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;”
- 7 CF/1988: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III – cobrar tributos: (...) b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (...) § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”
- 8 CF/1988: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III – cobrar tributos: (...) a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;”
- 9 Sobre a instituição do tributo por meio de lei ordinária, *vide* RE 232.467, rel. min. Ilmar Galvão, P: “Com efeito, a União, por meio da lei em tela, obviamente, teve em mira exercer a competência tributária prevista no art. 153, V, da Constituição Federal, que está regulamentado pelos arts. 63 e seguintes do Código Tributário Nacional. Na verdade, a Carta Magna não instituiu tributo. O tributo é instituído por lei ordinária da entidade jurídica competente, salvo a hipótese do imposto extraordinário, do art. 154, I, da referida Carta. Daí, em princípio, a legitimidade da Lei 8.034/1990 para instituir o imposto ‘sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativas a títulos ou valores mobiliários’ – IOF, definindo-lhe novas hipóteses de incidência. Não se fazia mister lei complementar que, no caso, não teria maior eficácia do que a ordinária.”

- » Tributos
 - » Impostos
 - » Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

RE 1.038.357 AgR

rel. min. Dias Toffoli

2ª Turma

DJE de 26-2-2018

Informativo STF 890

A progressividade das alíquotas do ITR prevista na Lei 9.393/1996 se mostra alinhada com a redação originária do art. 153, § 4º, da Constituição Federal (CF)¹.

“Nos termos do art. 145, § 1º, da CF², todos os impostos, independentemente de seu caráter real ou pessoal, devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e, tratando-se de impostos diretos, será legítima a adoção de alíquotas progressivas.”³

Assim, o fato de, antes da Emenda Constitucional 42/2003, não ter existido, no texto constitucional, previsão expressa sobre a possibilidade da adoção da técnica da progressividade em relação às alíquotas do ITR não torna essa tributação inconstitucional.⁴

A lei não trabalha com critérios isolados, mas, sim, conjugados. A ideia subjacente a essa progressividade consiste em impor maior alíquota do imposto quanto maior for o território rural e quanto menor for seu aproveitamento (grau de utilização da terra – GU). Essa circunstância potencializa a função extrafiscal do tributo: quanto maior a área do imóvel, com mais vigor a lei impõe a extrafiscalidade, isto é, com mais intensidade ela desestimula a manutenção de propriedade improdutivo.

Por meio dessa progressividade, aplica-se, de modo potencializado, a função extrafiscal do tributo, a qual sempre teve apoio constitucional – art. 153, § 4º, em sua redação originária.

1 CF/1988: “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) VI – propriedade territorial rural; (...) § 4º O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.”

2 CF/1988: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitadas os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

3 RE 720.945 AgR, rel. min. Ricardo Lewandowski, 2ª T.

4 RE 562.045, red. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, P, RG, Tema 21.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços¹ (ICMS)

RE 917.950 AgR
red. p/ o ac. min. Gilmar Mendes
2ª Turma
DJE de 11-6-2018
Informativo STF 887

Lei estadual que trata de ICMS Importação subsequente à Emenda Constitucional (EC) 33/2001, mas antecedente à Lei Complementar (LC) 114/2002, não padece de inconstitucionalidade, mas apenas de ineficácia.

A EC 33/2001 permitiu o alargamento do sujeito passivo tributário do ICMS-Importação, de maneira que não se pode punir o ato do ente federativo que, amparado por autorização constitucional e no exercício de sua competência tributária, alterou seu arcabouço normativo estadual para expressar o exato contido naquela norma.

Muito embora a efetividade desse poder tributante dependa de lei complementar federal, essa é apenas uma condição de eficácia daquele exercício após a superveniência da legislação necessária.

Assim, são insubsistentes apenas os créditos tributários advindos de fatos geradores anteriores ao início da vigência da LC 114/2002. A partir desse marco temporal, observado o princípio da anterioridade nonagesimal, os Estados-membros estão autorizados a realizar a cobrança de ICMS-Importação, nos termos da EC 33/2001. Preserva-se, portanto, a validade das leis estaduais editadas após a referida emenda.

1 CF/1988: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) IX – incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço.”

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

RE 574.706

RG – Tema 69

rel. min. Cármen Lúcia

Plenário

DJE de 2-10-2017

Informativo STF 857

O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).¹

A parcela correspondente ao ICMS pago não tem natureza de faturamento², nem mesmo de receita, mas de simples ingresso de caixa. Assim, enquanto o montante de ICMS circula pela contabilidade dos sujeitos passivos das contribuições, eles apenas obtêm ingresso de caixa de valores que não lhes pertencem.

Em assim sendo, o montante de ICMS, nessas situações, não se incorpora ao patrimônio dos sujeitos passivos das contribuições, porque tais valores são destinados aos cofres públicos dos Estados-membros ou do Distrito Federal.

Além disso, o mesmo ocorre especificamente com o contribuinte posicionado no meio da cadeia produtiva, pois, embora nem todo o montante do ICMS seja imediatamente recolhido (pelo sujeito passivo da obrigação tributária), ele será recolhido e também não constitui receita daquele contribuinte.

A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há que levar em consideração o conteúdo normativo do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal (CF)³, ou seja, examinar a não cumulatividade a cada operação. Nesse sentido, mesmo que contabilmente o valor do ICMS seja escriturado, ele não se relaciona com a definição constitucional de faturamento para fins de apuração da base de cálculo das contribuições. Portanto, ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido.

É igualmente verdadeiro que também o momento das diferentes operações não pode alterar o regime de aplicação de tributação, em um sistema que se caracteriza pela compensação para se chegar à inacumulatividade constitucionalmente qualificadora do tributo.

Ademais, se o art. 3º, § 2º, I, *in fine*, da Lei 9.718/1998⁴ excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, não

há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

- 1 RE 240.785, rel. min. Marco Aurélio, P.
- 2 RE 346.084, red. p/ o ac. min. Marco Aurélio, P; e RE 390.840, rel. min. Marco Aurélio, P.
- 3 CF/1988: “Art. 155 (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;”
- 4 Lei 9.718/1998: “Art. 3º (...) § 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta: I – (...) o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.” (Revogado pela Lei 12.973/2014.)

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

A falta de edição de lei complementar que estabeleça os critérios para compensar os Estados por conta das desonerações do ICMS sobre as exportações [Emenda Constitucional (EC) 42/2003] configura estado de inconstitucionalidade por omissão.

No caso, existe um dever constitucional de legislar, previsto no art. 91 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)¹, e uma omissão legislativa que já perdura por mais de dez anos e traz consequências econômicas relevantes, sobretudo em relação a determinados Estados-membros.

Com a EC 42/2003, alterou-se a redação do art. 155, § 2º, X, *a*, da Constituição Federal (CF)², para remover completamente as exportações brasileiras do campo de incidência do ICMS. Essa nova disposição redefiniu os limites da competência tributária estadual, reduzindo-a, com o evidente escopo de induzir, pela via da desoneração, as exportações brasileiras. Em termos técnicos, ocorreu redução dos limites da competência tributária estadual; ou seja, essa desoneração deu-se em prejuízo de uma fonte de receitas públicas estaduais. Originariamente, os Estados e o Distrito Federal poderiam cobrar ICMS em relação às operações que destinassem produtos primários ao exterior. Agora não mais.

Então, se, de um lado, é certo que a modificação prestigia e incentiva as exportações em prol de toda a Federação, de outro, não é menos verdade que a nova regra afeta uma fonte de recursos dos Estados e traz consequências severas especialmente para aqueles que se dedicam à atividade de exportação de produtos primários. Por isso, em contrapartida, para compensar a perda de arrecadação que naturalmente decorreria da desoneração das exportações imposta pela EC 42/2003, essa estabeleceu, no art. 91 do ADCT, uma fórmula de transferência constitucional obrigatória da União em favor dos Estados e do Distrito Federal.

Contudo, a necessária lei complementar, prevista no *caput* do art. 91 do ADCT, nunca foi editada e, até hoje, segue sendo aplicada a regra – que deveria ser temporária – prevista no § 3º do art. 91. Permanece “vigente o sistema de entrega de recursos previsto no art. 31³ e Anexo da Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996, com a redação dada pela Lei Complementar 115, de 26 de dezembro de 2002”.

Cabe destacar que a existência de projetos de lei complementar tramitando no Congresso Nacional com o fito de regulamentar essa entrega dos recursos não é suficiente para afastar a inércia legislativa, passados mais de dez anos da promulgação da EC 42/2003. A *inertia deliberandi* das casas legislativas pode ser objeto de ação direta de inconstitucionalidade por omissão.⁴

Enquanto a sanção e o veto estão disciplinados de forma relativamente precisa no texto constitucional, inclusive no que concerne a prazos (CF, art. 66⁵), a deliberação não mereceu do constituinte, no tocante a esse aspecto, uma disciplina mais minuciosa. Ressalvada a hipótese de utilização do procedimento abreviado previsto no art. 64, § 1º e 2º, da CF⁶, não se estabeleceram prazos para a apreciação dos projetos de lei. Observe-se que, mesmo nos casos desse procedimento abreviado, não há garantia quanto à aprovação dentro de determinado prazo, uma vez que o modelo de processo legislativo estabelecido pela Constituição não contempla a aprovação por decurso de prazo.

Ademais, o fato de a EC 42/2003 ter disposto critérios provisórios para o repasse (art. 91, § 3º, do ADCT) não configura razão suficiente para afastar a omissão inconstitucional em questão. Ao contrário: o sentido de provisoriedade estampado no teor do § 2º do art. 91 só confirma a omissão do Congresso Nacional na matéria. Não tem o condão de convalidá-la.⁷

Diante disso, reconhece-se a mora do Congresso Nacional quanto à edição da lei complementar prevista no art. 91 do ADCT, fixando o prazo de doze meses para que seja sanada a omissão.

Na hipótese de transcorrer *in albis* o mencionado prazo, caberá ao Tribunal de Contas da União (TCU): a) fixar o valor do montante total a ser transferido aos Estados-membros e ao Distrito Federal, considerando os critérios dispostos no art. 91 do ADCT para a fixação do montante a ser transferido anualmente, a saber, as exportações para o exterior de produtos primários e semielaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manutenção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, *a*, do texto constitucional; b) calcular o valor das quotas a que cada um deles fará jus, considerando os entendimentos entre os Estados-membros e o Distrito Federal realizados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

1 ADCT: “Art. 91. A União entregará aos Estados e ao Distrito Federal o montante definido em lei complementar, de acordo com critérios, prazos e condições nela determinados, podendo considerar as exportações para o exterior de produtos primários e semielaborados, a relação entre as exportações e as importações, os créditos decorrentes de aquisições destinadas ao ativo permanente e a efetiva manuten-

ção e aproveitamento do crédito do imposto a que se refere o art. 155, § 2º, X, a. § 1º Do montante de recursos que cabe a cada Estado, setenta e cinco por cento pertencem ao próprio Estado, e vinte e cinco por cento, aos seus Municípios, distribuídos segundo os critérios a que se refere o art. 158, parágrafo único, da Constituição. § 2º A entrega de recursos prevista neste artigo perdurará, conforme definido em lei complementar, até que o imposto a que se refere o art. 155, II, tenha o produto de sua arrecadação destinado predominantemente, em proporção não inferior a oitenta por cento, ao Estado onde ocorrer o consumo das mercadorias, bens ou serviços. § 3º Enquanto não for editada a lei complementar de que trata o *caput*, em substituição ao sistema de entrega de recursos nele previsto, permanecerá vigente o sistema de entrega de recursos previsto no art. 31 e Anexo da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, com a redação dada pela Lei Complementar n. 115, de 26 de dezembro de 2002. § 4º Os Estados e o Distrito Federal deverão apresentar à União, nos termos das instruções baixadas pelo Ministério da Fazenda, as informações relativas ao imposto de que trata o art. 155, II, declaradas pelos contribuintes que realizarem operações ou prestações com destino ao exterior.”

- 2 CF/1988: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) X – não incidirá: a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;”
- 3 LC 87/1996: “Art. 31. Nos exercícios financeiros de 2003 a 2006, a União entregará mensalmente recursos aos Estados e seus Municípios, obedecidos os montantes, os critérios, os prazos e as demais condições fixadas no Anexo desta Lei Complementar.”
- 4 ADI 3.682, rel. min. Gilmar Mendes, P.
- 5 CF/1988: “Art. 66. A Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará o projeto de lei ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará. § 1º Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto. § 2º O veto parcial somente abrangerá texto integral de artigo, de parágrafo, de inciso ou de alínea. § 3º Decorrido o prazo de quinze dias, o silêncio do Presidente da República importará sanção. § 4º O veto será apreciado em sessão conjunta, dentro de trinta dias a contar de seu recebimento, só podendo ser rejeitado pelo voto da maioria absoluta dos Deputados e Senadores. § 5º Se o veto não for mantido, será o projeto enviado, para promulgação, ao Presidente da República. § 6º Esgotado sem deliberação o prazo estabelecido no § 4º, o veto será colocado na ordem do dia da sessão imediata, sobrestadas as demais proposições, até sua votação final. § 7º Se a lei não for promulgada dentro de quarenta e oito horas pelo Presidente da República, nos casos dos § 3º e § 5º, o Presidente do Senado a promulgará, e, se este não o fizer em igual prazo, caberá ao Vice-Presidente do Senado fazê-lo.”
- 6 CF/1988: “Art. 64. A discussão e votação dos projetos de lei de iniciativa do Presidente da República, do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores terão início na Câmara dos Deputados. § 1º O Presidente da República poderá solicitar urgência para apreciação de projetos de sua iniciativa. § 2º Se, no caso do § 1º, a Câmara dos Deputados e o Senado Federal não se manifestarem sobre a proposição, cada qual sucessivamente, em até quarenta e cinco dias, sobrestar-se-ão todas as demais deliberações legislativas da respectiva Casa, com exceção das que tenham prazo constitucional determinado, até que se ultime a votação.”
- 7 ADI 875, rel. min. Gilmar Mendes, P.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

A vedação pela legislação estadual ao aproveitamento dos créditos do ICMS gerados pela entrada de insumos tributados, quando o contribuinte faz opção pela tributação da saída das mercadorias com base de cálculo do imposto reduzida, não viola o princípio da não cumulatividade.¹

O princípio da não cumulatividade não confere direito absoluto e irrestrito com relação aos créditos escriturais do ICMS. Dessa forma, inexistente qualquer vedação a restrições quanto ao aproveitamento dos créditos financeiros apurados na aquisição de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento.²

A redução da base de cálculo do ICMS constitui isenção parcial, e não, como outrora se considerava, categoria autônoma em relação tanto à isenção quanto à não incidência.³

A norma prevista no inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal (CF)⁴ ressalva que, nas hipóteses em que o contribuinte é favorecido com a concessão, pelo Fisco, dos benefícios fiscais da “isenção” e da “não incidência”, o direito ao crédito do imposto pago nas operações anteriores é mitigado.

Nesses casos, o contribuinte somente pode se beneficiar dos créditos do ICMS, ainda que proporcionalmente ao benefício recebido, se expressamente prevista a possibilidade em legislação estadual, a teor do dispositivo constitucional citado.

Assim, concedido o benefício fiscal, fica obstado o crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, bem como anulado o crédito relativo às operações anteriores, salvo determinação em contrário na legislação.

1 RE 584.023 AgR-EDv-AgR, rel. min. Celso de Mello, P.

2 AI 856.339 AgR, rel. min. Roberto Barroso, 1ª T.

3 RE 174.478 ED, rel. min. Cezar Peluso, 2ª T.

4 CF/1988: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual

e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...)
§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; II – a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;”

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

É inconstitucional lei estadual¹ que, embora não tenha criado propriamente um novo benefício fiscal, ampliou unilateralmente programas de incentivo relativos ao ICMS, sem qualquer anuência dos demais Estados e do Distrito Federal.

A concessão unilateral de benefícios fiscais em matéria de ICMS por Estado-membro, sem prévia aprovação em convênio no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), viola o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal (CF)² e infringe os requisitos previstos na Lei Complementar 24/1975³, caracterizando hipótese típica de “guerra fiscal”.⁴

O art. 155, § 2º, XII, g, da CF confere à lei complementar a atribuição de “regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados”.

Por sua vez, a Lei Complementar (LC) 24/1975 deixa claro, no art. 1º, que a exigência de prévia celebração de convênio no Confaz aplica-se a “quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus”.

Inexiste na Constituição reserva de iniciativa do Poder Executivo para apresentar projeto de lei concernente a matéria tributária⁵, mesmo as que implicam renúncia de receita⁶, não havendo inconstitucionalidade formal por vício de iniciativa (CF, art. 25⁷) em projeto de lei sobre essa matéria iniciado por parlamentar.

No mesmo sentido, não há afronta ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000)⁸ se a lei estadual não amplia, em abstrato, a renúncia fiscal concedida pelos programas de incentivo, mas apenas reintegra ao programa os contribuintes desligados por terem desatendido às condições nele antes fixadas.

Embora, em regra, não se admita a modulação de efeitos da decisão em casos de lei estadual que incentive a guerra fiscal⁹, excepcionalmente adota-se a modulação para que a declaração de inconstitucionalidade produza efeitos *ex nunc*, sob pena de punir as empresas que a tenham cumprido, visto ter a lei estadual vigorado por muitos anos.¹⁰

- 1 Lei 15.054/2006 do Estado do Paraná, que restabelece benefícios fiscais relativos ao ICMS, cancelados no âmbito dos programas “Bom Emprego”, “Paraná Mais Emprego” e “Desenvolvimento Econômico, Tecnológico e Social do Paraná”.
- 2 CF/1988: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII – cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”
- 3 “Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.”
- 4 ADI 286, rel. min. Maurício Corrêa, P; ADI 1.247, rel. min. Dias Toffoli, P; ADI 4.152, rel. min. Cezar Peluso, P; ADI 2.549, rel. min. Ricardo Lewandowski, P; ADI 3.936 MC, rel. min. Gilmar Mendes, P; ADI 3.410, rel. min. Joaquim Barbosa, P; ADI 3.429, rel. min. Ayres Britto, P; ADI 3.312, rel. min. Eros Grau, P; e ADI 2.722, rel. min. Gilmar Mendes, P.
- 5 ADI 724 MC, rel. min. Celso de Mello, P; ADI 2.464, rel. min. Ellen Gracie, P; e ADI 2.724, rel. min. Gilmar Mendes, P.
- 6 ARE 743.480 RG, rel. min. Gilmar Mendes, P.
- 7 CF/1988: “Art. 25. Os Estados organizam-se e regem-se pelas Constituições e leis que adotarem, observados os princípios desta Constituição. § 1º São reservadas aos Estados as competências que não lhes sejam vedadas por esta Constituição. § 2º Cabe aos Estados explorar diretamente, ou mediante concessão, os serviços locais de gás canalizado, na forma da lei, vedada a edição de medida provisória para a sua regulamentação. § 3º Os Estados poderão, mediante lei complementar, instituir regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituídas por agrupamentos de Municípios limítrofes, para integrar a organização, o planejamento e a execução de funções públicas de interesse comum.”
- 8 LC 101/2000: “Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias; II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado na *caput*, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. § 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o *caput* deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso. § 3º O disposto neste artigo não se aplica: I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º; II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.”
- 9 ADI 3.794 ED, rel. min. Roberto Barroso, P.
- 10 ADI 4.481, rel. min. Roberto Barroso, P.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

RE 912.888

RG – Tema 827

rel. min. Teori Zavascki

Plenário

DJE de 10-5-2017

Informativo STF 843

O ICMS incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário.

A tarifa de assinatura básica mensal não é serviço. É contraprestação pelo serviço de comunicação propriamente dito, prestado pelas concessionárias de telefonia e consistente no fornecimento, em caráter continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro, o que atrai a incidência do ICMS.

Existe um complexo sistema de redes e equipamentos para conferir ao usuário do serviço de telefonia fixa a possibilidade de originar e receber chamadas. É justamente o custo da manutenção desse complexo sistema que a cobrança de assinatura mensal visa remunerar. Ademais, é de se ressaltar que a manutenção do serviço ao usuário constitui, por si só, prestação efetiva desse serviço.¹

O valor pago pela assinatura mensal da telefonia fixa é, sem dúvida, tarifa, e tem por objetivo custear a manutenção, o aperfeiçoamento e a expansão desse complexo sistema telefônico.²

O fato de a assinatura mensal dar ou não direito ao usuário de utilizar a franquia de minutos é irrelevante e não tem o condão de descaracterizar o serviço remunerado pelo valor da assinatura básica mensal como serviço de comunicação propriamente dito. Afinal, o que a Constituição da República autoriza os Estados e o DF a tributar não é “propriamente o transporte transmunicipal, a comunicação ou quaisquer outros serviços, mas, sim, as prestações onerosas desses serviços”³. É legítima a incidência do ICMS-Comunicação sobre o valor pago a título de tarifa de assinatura básica mensal, portanto.

Essa tarifa não se confunde com os serviços preparatórios e acessórios. Esses serviços, prestados pelas empresas de telefonia, também conhecidos como serviços intermediários de comunicação, tais como habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura (inicial), cadastro de usuário e equipamento, dentre outros, configuram

atividades-meio ou serviços suplementares. O valor pago por esses serviços é eventual e remunera serviço episódico; portanto, não incide ICMS sobre ele.⁴

- 1 Parecer do professor Carlos Ari Sunfeld em consulta feita pelas Telecomunicações de São Paulo S.A. (Telesp-Telefônica).
- 2 Parecer do professor Paulo de Barros Carvalho em consulta feita pela Associação Brasileira de Prestadoras de Serviço Telefônico Fixo Comutado (Abrafix).
- 3 CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 238.
- 4 RE 572.020, red. p/ o ac. min. Luiz Fux, P.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.¹

Uma interpretação restritiva do § 7º do art. 150 da Constituição Federal (CF)², para fins de legitimar a não restituição do excesso, representaria injustiça fiscal inaceitável em um Estado Democrático de Direito, o qual é fundado em legítimas expectativas emanadas de uma relação de confiança e justiça entre Fisco e contribuinte.

A razão precípua da constitucionalidade desse preceito é o princípio da praticidade, tendo em conta que esse dispositivo constitucional promove comodidade, economicidade e eficiência na execução administrativa das leis tributárias. No entanto, o princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

“Ao acrescentar na parte final no § 7º do art. 150 da Constituição o direito à restituição, o poder constituinte reformador pretendeu explicitar a inconstitucionalidade da cobrança de tributo quando não houve o fato gerador tal como presumido, determinando por isso a devolução. Caso se interpretasse que o direito à restituição existe somente nas hipóteses de inocorrência total do fato gerador, permaneceria a injustiça que o constituinte derivado buscou eliminar de forma expressa e estar-se-ia interpretando o dispositivo de maneira contrária à sua finalidade.”³

Portanto, a garantia do direito à restituição do excesso não inviabiliza a substituição tributária progressiva, à luz da manutenção das vantagens pragmáticas exauridas do sistema de cobrança de impostos e contribuições.

Em suma, a restituição do excesso atende ao princípio que veda o enriquecimento sem causa, tendo em conta a não ocorrência da materialidade presumida do tributo.

Diante disso, foram declarados inconstitucionais os arts. 22, § 10, da Lei 6.763/1975 do Estado de Minas Gerais⁴, e 21 do Regulamento do ICMS de Minas Gerais⁵, apro-

vado pelo Decreto 43.080/2002, em razão de ofensa ao art. 150, § 7º, da CF. Logo, deve-se fixar interpretação conforme à Constituição nas expressões “não se efetive o fato gerador presumido” no § 11 do art. 22 da lei estadual e “a fato gerador presumido que não se realizou” no art. 22 do regulamento do ICMS.

Dessa forma, fica superado parcialmente o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1.851⁶. Na ação, a Corte decidiu que a devolução deveria ser feita apenas nas hipóteses em que o fato gerador não ocorresse.

Os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da repercussão geral.⁷

1 ADI 2.675, rel. min. Ricardo Lewandowski, P; e ADI 2.777, red. p/ o ac. min. Ricardo Lewandowski, P.

2 CF/1988: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) § 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.”

3 Trecho do voto do min. Roberto Barroso no presente julgamento.

4 Lei 6.763/1975 do Estado de Minas Gerais: “Art. 22. (...) § 10. Ressalvada a hipótese prevista nos §§ 11 e 12 deste artigo, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias: 1) o contribuinte e o responsável sujeitos ao recolhimento da diferença do tributo; 2) o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria.”

5 Regulamento do ICMS/MG: “Art. 21. Ressalvada a situação em que o fato gerador presumido não se realizar, o imposto corretamente recolhido por substituição tributária é definitivo, não ficando, qualquer que seja o valor das saídas das mercadorias: I – o contribuinte ou responsável sujeito ao recolhimento da diferença do tributo; II – o Estado sujeito à restituição de qualquer valor, ainda que sob a forma de aproveitamento de crédito para compensação com débito por saída de outra mercadoria.”

6 ADI 1.851, rel. min. Ilmar Galvão, P.

7 “Isso porque, está-se diante de uma hipótese de reescrita (*overriding*) de precedente. Ademais o § 3º do art. 927 do CPC/2015 assim dispõe: ‘Na hipótese de 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.’”

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

RE 632.265

RG – Tema 830

rel. min. Marco Aurélio

Plenário

DJE de 5-10-2015

Informativo STF 790

Somente lei em sentido formal pode instituir o regime de recolhimento do ICMS por estimativa.¹

O poder regulamentador do Executivo não é apto a instituir tal regime, pois somente lei em sentido formal pode criar nova maneira de recolhimento do tributo.

Além disso, a Lei Complementar (LC) 87/1996^{2 e 3} exige a edição de lei estadual que trate especificamente da nova sistemática de apuração. Inexistente esse diploma no Estado⁴, os decretos impugnados configuram excesso de poder regulamentar.

Posto isso, a autorização genérica conferida pela lei estadual, segundo a qual “o imposto é pago na forma e no prazo fixados pelo Poder Executivo”⁵, não serve de fundamento para os decretos que criam a nova modalidade de recolhimento.

A determinação de que o imposto devido seja antecipado, valendo-se de base de cálculo ficta, com posterior ajuste, ignora que apenas lei em sentido formal pode disciplinar forma e prazo de pagamento.

No caso, o Poder Executivo, mediante decreto, criou nova maneira de recolhimento do tributo, com respaldo em estimativas do mês anterior. Assim, extrapolou o poder regulamentar do qual é investido o governador do Estado.⁶

Em virtude disso, são inconstitucionais os Decretos 31.632/2002 e 35.219/2004, ambos do Estado do Rio de Janeiro, que dispõem sobre o pagamento do ICMS no âmbito do referido Estado-membro. Os decretos impugnados, ao modificar o modo de apuração do ICMS, afrontaram o princípio constitucional da legalidade estrita.

Por fim, o Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, embora o recurso extraordinário não tenha sido interposto sob tal sistemática. Reafirmou-se a possibilidade de o Plenário, em sessão presencial, declará-la.

- 1 No caso, discutia-se a possibilidade de se disciplinar, mediante decreto, forma de recolhimento de tributo diferentemente do que foi previsto na Lei Complementar 87/1996.
- 2 LC 87/1996: “Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.”
- 3 LC 87/1996: “Art. 26. Em substituição ao regime de apuração mencionado nos arts. 24 e 25, a lei estadual poderá estabelecer: (...) III – que, em função do porte ou da atividade do estabelecimento, o imposto seja pago em parcelas periódicas e calculado por estimativa, para um determinado período, assegurado ao sujeito passivo o direito de impugná-la e instaurar processo contraditório. § 1º Na hipótese do inciso III, ao fim do período, será feito o ajuste com base na escrituração regular do contribuinte, que pagará a diferença apurada, se positiva; caso contrário, a diferença será compensada com o pagamento referente ao período ou períodos imediatamente seguintes.”
- 4 Com efeito, apesar de o fato gerador do ICMS acontecer no momento da saída do estabelecimento, a circunstância de ser um imposto não cumulativo (CF, art. 155, § 2º, I) impede a cobrança após cada operação, salvo excepcionalmente, conforme estatuído na LC 87/1996. Ocorre que, mesmo quando essa norma admite exceção à regra, pressupõe-se a edição de lei estadual específica, por configurar excepcionalidade.
- 5 Lei fluminense 2.657/1996: “Art. 39. O imposto é pago na forma e no prazo fixados pelo Poder Executivo.”
- 6 Idem.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Em matéria tributária, convênios firmados pelos Estados-membros não podem determinar, a título de estorno de crédito, novo recolhimento de ICMS sem que haja lei autorizativa.

Isso implica inovação na ordem jurídica, por meio de convênio, pois transmuda a medida escritural de anulação de um crédito em obrigação de pagar.

Determinar novo recolhimento de valor acarreta bitributação não autorizada constitucionalmente, violando o disposto nos arts. 145, § 1º; 150, I; e 155, § 2º, I, e § 5º, da Constituição Federal (CF). Além disso, apenas as matérias especificadas no § 4º do art. 155 da CF são passíveis de tratamento via convênio.

Por isso, são inconstitucionais os §§ 10 e 11 da cláusula vigésima primeira do Convênio ICMS 110/2007¹, com a redação conferida pelo Convênio ICMS 136/2008, os quais estabelecem nova obrigação aos contribuintes que efetuem operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina com álcool AEAC ou da mistura de óleo diesel com Biodiesel B100.

Modularam-se os efeitos da declaração de inconstitucionalidade, para que produza efeitos a partir de seis meses após a publicação do acórdão.

1 Convênio ICMS 110/2007: “Cláusula vigésima primeira. (...) § 10. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina com AEAC ou da mistura de óleo diesel com B100, deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contido na mistura. § 11. O estorno a que se refere o § 10 far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de B100 ocorridas no mês, observado o § 6º da cláusula vigésima quinta.”

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

A concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos da Lei Complementar (LC) 24/1975¹, afronta o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal (CF)².

No que tange ao ICMS, a CF instituiu regime jurídico específico, exigindo, como condição para o deferimento de benefícios fiscais, a existência de “deliberação entre os Estados-membros”.

Essa exigência visa preservar o equilíbrio da tributação entre os entes da Federação, dada a relevância do regime do ICMS para a manutenção da harmonia do pacto federativo.

Se cada ente federativo regional pudesse instituir benefícios fiscais unilateralmente, o resultado seria a chamada guerra fiscal. Nesse cenário, os Estados buscariam reduzir sua carga tributária de forma a atrair empreendimentos e capital para seu território em detrimento dos demais.

Por conseguinte, são inconstitucionais os arts. 1º, II; 2º a 4º; 6º a 8º; e 11, todos da Lei 14.985/1996 do Estado do Paraná, que tratam da concessão de benefícios fiscais vinculados ao ICMS.³

Embora os benefícios tributários tenham sido declarados inconstitucionais, convalidam-se os atos jurídicos já praticados, tendo em vista a segurança jurídica e a pouca previsibilidade, no plano fático, quanto às consequências de eventual decretação de nulidade desses atos, existentes no mundo jurídico há muitos anos. Dessa forma, os efeitos da declaração de inconstitucionalidade foram modulados para que tivessem eficácia a partir da data da sessão de julgamento.

O mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, razão pela qual pode ser estabelecido sem convênio prévio.

Nesse sentido, são constitucionais o art. 1º, *caput*, I e parágrafo único, bem como o art. 5º, ambos da Lei 14.985/1996 do Estado do Paraná. Esses dispositivos estabele-

cem apenas a suspensão do pagamento do ICMS incidente sobre a importação de matéria-prima ou de material intermediário e transferem o recolhimento do tributo do momento do desembaraço aduaneiro para o momento de saída dos produtos industrializados do estabelecimento importador.

Da mesma forma, não se vislumbra inconstitucionalidade no art. 5º da Lei 14.985/2006, pois esse prevê que os importadores pagarão o imposto devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, momento que coincide com aquele em que se reputa ocorrido o fato gerador do ICMS, nos termos do art. 12, IX, da LC 87/1996⁴.

- 1 LC 24/1975: “Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências.”
- 2 CF/1988: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II [ICMS] atenderá ao seguinte: (...) XII – cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”
- 3 “De fato, o art. 1º, II e parágrafo único, da Lei 14.985/2006 autoriza o importador de bem destinado ao ativo fixo a pagar o tributo parceladamente, em até quatro anos, sem a incidência de juros ou correção monetária, previsão que indiscutivelmente configura o deferimento de benefício fiscal, que, por não ter sido previamente autorizado mediante convênio, viola o art. 155, § 2º, XII, CF (...). Também são inconstitucionais os arts. 2º, 3º e 6º da Lei 14.985/2006, que conferem créditos fictícios de ICMS, de forma a reduzir artificialmente o valor do tributo a ser pago pelo contribuinte, sem previsão em convênio do Confaz, mais uma vez, por violação ao art. 155, § 2º, XII, CF (...). Há, ainda, vício de inconstitucionalidade no art. 11, II, da Lei 14.985/2006, que autoriza o governador a conceder, por ato infralegal, benefícios fiscais a empresas com domicílio no Estado. É que a Constituição exige lei para o deferimento de isenção, subsídio, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, nos termos do art. 150, § 6º, CF.” (Trechos do voto do rel. min. Roberto Barroso no presente julgamento.)
- 4 LC 87/1996: “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...) IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;”

Direito Tributário

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

RE 477.323

RG – Tema 299

rel. min. Marco Aurélio

DJE de 10-2-2015

RE 635.688

rel. min. Gilmar Mendes

DJE de 13-2-2015

Plenário

Informativo STF 763

A redução da base de cálculo de ICMS equivale à hipótese de isenção parcial¹, apta a acarretar a anulação proporcional de crédito desse mesmo imposto, relativo às operações anteriores, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário. Nessa lógica, reduzida a base de cálculo, fica, em regra, impossibilitado o creditamento integral, de modo a não haver ofensa ao princípio da não cumulatividade [Constituição Federal (CF), art. 155, § 2º, II, b²].

O Convênio ICMS 128/1994 – que dispõe sobre tratamento tributário para as operações com as mercadorias que compõem a cesta básica – autoriza expressamente os Estados-membros e o Distrito Federal a “não exigir a anulação proporcional do crédito” nas saídas internas desses produtos.

No entanto, a despeito da autorização, não consta que a legislação estadual em análise tenha efetivamente previsto a possibilidade de manutenção integral dos créditos nas hipóteses de redução da base de cálculo. Ao contrário, ela determinou que fosse exigida a anulação proporcional do crédito.

Assim, o convênio, por si só, não assegura a concessão do benefício em questão. O convênio é condição necessária, mas não suficiente, porque tem sentido jurídico meramente autorizativo, e não impositivo: permite a concessão do benefício fiscal por parte de cada um dos Estados-membros e do Distrito Federal, mas não o cria *per se*.

Tendo isso em conta, os convênios não dispensam lei em sentido formal para a concretização dos benefícios neles previstos, como exigido pelo art. 150, § 6º, da CF.

Dessa forma, na falta de lei que autorize o aproveitamento integral do crédito, tem plena aplicação a regra do art. 155, § 2º, II, b, da Constituição uma vez que a obrigação de anular os créditos não está contida na Constituição. Essa apenas relegou essa opção ao âmbito da discricionariedade política do legislador estadual, a caracterizar

típica escolha de política fiscal, razão por que, ante a falta de norma, é mandamental a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Assim, nas hipóteses de isenção parcial de base de cálculo, a Fazenda estadual está autorizada a proceder à anulação proporcional dos créditos, ressalvada a previsão em sentido contrário na legislação estadual, o que não se verificou no caso em tela.

- 1 Assim, embora tenham estrutura jurídica diversa, tanto a isenção total – que elimina o dever de pagamento do tributo, porque lhe ceifa a incidência – quanto a redução de base de cálculo ou de alíquota – que apenas restringe o critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária – têm semelhante efeito prático: exoneram, no todo ou em parte, o contribuinte do pagamento do tributo. O Tribunal ponderou, no entanto, que o modo como se processa essa exoneração, em termos jurídicos, é diferente: a) na isenção total, é afastada a própria incidência, ou é dispensado integralmente o pagamento do tributo, em relação aos sujeitos e às situações atingidas pelo benefício; e b) na isenção parcial, há a incidência do tributo, mas o valor a ser pago é menor do que aquele devido não fosse a mudança (redução) no critério quantitativo da norma tributária-padrão, seja na alíquota, seja na base de cálculo.
- 2 Na espécie, questionava-se a possibilidade de o Estado do Rio Grande do Sul proceder à anulação proporcional do crédito fiscal relativo às operações de saída interna de mercadorias componentes da cesta básica, que foram beneficiadas por redução de base de cálculo, nos termos da Lei gaúcha 8.820/1989 e do Convênio ICMS 128/1994.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

RE 240.785

rel. min. Marco Aurélio

Plenário

DJE de 16-12-2014

Informativo STF 762

O valor retido em razão do ICMS não pode ser incluído na base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), sob pena de violação do art. 195, I, b, da Constituição Federal (CF).²

A base de cálculo da Cofins somente pode incidir sobre a soma dos valores obtidos nas operações de venda ou de prestação de serviços, e o valor retido a título de ICMS não reflete a riqueza obtida com a realização da operação, pois constitui ônus fiscal, e não faturamento.

- 1 CF/1988: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...) b) a receita ou o faturamento.”
- 2 De início, o Plenário deliberou pelo prosseguimento na apreciação do feito, independentemente do exame conjunto com a ADC 18/DF (cujo mérito encontra-se pendente de julgamento) e com o RE 544.706/PR (com repercussão geral reconhecida em tema idêntico ao da presente controvérsia). O Colegiado destacou a demora para a solução do caso, tendo em conta que a análise do processo foi iniciada em 1999. Ademais, nesse interregno, houve alteração substancial na composição da Corte, a recomendar que o julgamento se limitasse ao recurso em questão, sem que lhe fosse atribuído o caráter de repercussão geral.

Direito Tributário

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

ADI 4.628
ADI 4.713
rel. min. Luiz Fux
DJE de 24-11-2014
RE 680.089
RG – Tema 615
rel. min. Gilmar Mendes
DJE de 3-12-2014
Plenário
Informativo STF 759

Nas vendas realizadas de forma não presencial a consumidor final não contribuinte do imposto, deve ser aplicada a alíquota interna do Estado de origem.

A cobrança de Imposto sobre ICMS pelo Estado de destino da mercadoria, nas hipóteses em que os consumidores finais não se afigurem como contribuintes do tributo, configura bitributação [Constituição Federal (CF), art. 155, § 2º, VII, b], violação ao princípio do não confisco¹ (CF, art. 150, IV) e ultraje à liberdade de tráfego de bens e pessoas² (CF, art. 150, V).

Além disso, vulneraria o pacto federativo e a separação de poderes – erigidos como limites materiais pelo constituinte originário – tanto sob o ângulo formal quanto sob o material, ao criar um cenário de guerra fiscal (CF, art. 155, § 2º, VI).

Os imperativos constitucionais relativos ao ICMS³ se impõem como instrumentos de preservação da higidez do pacto federativo. Em razão disso, o fato de tratar-se de imposto estadual não confere aos Estados-membros a prerrogativa de instituir, por sua própria iniciativa, novas regras para a cobrança do imposto, desconsiderando o regramento constitucional.

Assim, os Estados-membros, diante de um cenário que lhes seja desfavorável, não detêm competência constitucional para instituir novas regras de cobrança de ICMS, em confronto com a repartição constitucional estabelecida.

A Constituição – diversamente do que foi estabelecido no Protocolo⁴ ICMS 21/2011 – dispõe categoricamente⁵ que se outorga ao Estado de origem, por via de regra, a cobrança da exação nas operações interestaduais, com exceção dos casos em que as operações envolvam combustíveis e lubrificantes que ficarão a cargo do Estado de destino.

Ao contrário, a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, a teor do art. 155, § 2º, VII, g, da CF.

Assim, o ICMS incidente na aquisição decorrente de operação interestadual por meio não presencial (internet, *telemarketing*, *showroom*), por consumidor final não contribuinte do tributo, não pode ter regime jurídico fixado por Estados-membros não favorecidos, sob pena de contrariar o arquétipo constitucional delineado pelos arts. 155, § 2º, VII, *b*, e 150, IV e V, da CF.

Nesse sentido, a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte do ICMS, é devida à unidade federada de origem, e não à destinatária, máxime porque regime tributário diverso enseja hipótese de bitributação, em que os signatários do protocolo invadem competência própria daquelas unidades federadas (de origem da mercadoria ou bem) que constitucionalmente têm o direito de constar como sujeitos ativos da relação tributária na venda de bens ou serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outra unidade da Federação.

Por outro lado, a substituição tributária, em geral, e especificamente para frente, somente pode ser veiculada por meio de lei complementar, a teor do art. 155, § 2º, XII, *b*, da CF. O protocolo hostilizado, ao determinar que o estabelecimento remetente seja o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS em favor da unidade federada destinatária, fere a exigência de lei em sentido formal (CF, art. 150, § 7º) para instituir uma nova modalidade de substituição.

Por conseguinte, foi declarada a inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011.

- 1 “O princípio do não confisco, que encerra direito fundamental do contribuinte, resta violado em seu núcleo essencial em face da sistemática adotada no cognominado Protocolo ICMS 21/2011 que legitima a aplicação da alíquota interna do ICMS na unidade federada de origem da mercadoria ou bem, procedimento correto e apropriado, bem como a exigência de novo percentual, a diferença entre a alíquota interestadual e a alíquota interna, a título também de ICMS, na unidade destinatária, quando o destinatário final não for contribuinte do respectivo tributo.” (Trecho do voto do rel. min. Luiz Fux, na ADI 4.628, P.)
- 2 “O tráfico de pessoas e bens, consagrado como princípio constitucional tributário (CRFB/1988, art. 150, V), subjaz infringido pelo ônus tributário inaugurado pelo Protocolo ICMS 21/2011 nas denominadas operações não presenciais e interestaduais.” (Trecho do voto do rel. min. Luiz Fux na ADI 4.628, P.)
- 3 “A engenharia tributária do ICMS foi chancelada por esta Suprema Corte na ADI 4.565 MC da qual foi relator o ministro Joaquim Barbosa, assim sintetizada: a) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final contribuinte do imposto: o Estado de origem aplica a alíquota interestadual, e o Estado de destino aplica a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, propiciando, portanto, tributação concomitante, ou partilha simultânea do tributo. Vale dizer: ambos os Estados cobram o tributo, nas proporções já indicadas; b) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a consumidor final não contribuinte: apenas o Estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interna; c) Operações interestaduais cuja mercadoria é destinada a quem

não é consumidor final: apenas o Estado de origem cobra o tributo, com a aplicação da alíquota interestadual; d) Operação envolvendo combustíveis e lubrificantes, há inversão: a competência para cobrança é do Estado de destino da mercadoria, e não do Estado de origem.” (Trecho do voto do rel. min. Luiz Fux na ADI 4.628, P.)

- 4 “Os Protocolos são adotados para regulamentar a prestação de assistência mútua no campo da fiscalização de tributos e permuta de informações, na forma do art. 199 do Código Tributário Nacional e explicitado pelo art. 38 do Regimento Interno do Confaz (Convênio 138/1997). Aos Convênios atribuiu-se competência para delimitar hipóteses de concessões de isenções, benefícios e incentivos fiscais, nos moldes do art. 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988 e da Lei Complementar 21/1975, hipóteses inaplicáveis *in casu*.” (Trecho do voto do rel. min. Luiz Fux na ADI 4.628, P.)
- 5 “Note-se que, segundo a Lei Fundamental de 1988 e diversamente do que fora estabelecido no Protocolo ICMS 21/2011, a aplicação da alíquota interestadual só tem lugar quando o consumidor final localizado em outro Estado for contribuinte do imposto, mercê do art. 155, § 2º, VII, g, da CRFB/1988.” (Trecho do voto do rel. min. Luiz Fux na ADI 4.628, P.)

Direito Tributário

- » Tributos
 - » Impostos
 - » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

RE 540.829

RG – Tema 297

red. p/ o ac. min. **Luiz Fux**

Plenário

DJE de 18-11-2014

Informativo STF 758

A incidência do ICMS pressupõe operação de circulação de mercadoria. Se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica.

No caso de mercadoria que não constitua o patrimônio do arrendatário, o tributo, em vez de integrar o valor da mercadoria, como é da natureza do ICMS, expropria parcela do efetivo patrimônio da empresa. Assim, o entendimento de que o ICMS incide sobre toda e qualquer entrada de mercadoria importada pode resultar em situações configuradoras de afronta ao princípio constitucional da vedação de confisco [Constituição Federal (CF), art. 150, IV].

Posto isso, os conceitos de direito privado não podem ser desnaturados pelo direito tributário, na forma do art. 110 do Código Tributário Nacional, à luz da interpretação conjunta do art. 146, III, combinado com o art. 155, II e § 2º, IX, *a*, da CF.

Nesse sentido, não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, uma vez que o arrendamento mercantil não implica, necessariamente, transferência da titularidade sobre o bem. Em tais condições, cabe à Fazenda Pública examinar o contrato de arrendamento para verificar a incidência de ICMS.

Por outro lado, incide ICMS sobre a operação de arrendamento a envolver bem insuscetível de devolução, seja por circunstâncias naturais ou físicas, seja por se tratar de insumo, porque nessa hipótese o contrato tem apenas a forma de arrendamento, mas conteúdo de compra e venda.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

É inconstitucional texto normativo estadual que outorgue benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal.

A concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos do que dispõe a Lei Complementar 24/1975, afronta o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal (CF)¹.

O comando contido no referido preceito constitucional reserva a lei complementar federal a regulação da forma como, mediante deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. Assim, é manifesta a inconstitucionalidade material dos dispositivos de Constituição estadual que outorguem incentivo fiscal incompatível com a CF.

Por conseguinte, foi declarada a inconstitucionalidade dos arts. 193, parágrafo único²; 201, *caput* e parágrafo único³; 273, parágrafo único⁴; e 283, III⁵, todos da Constituição do Estado do Ceará, que tratavam de hipóteses de isenção de ICMS.

Por outro lado, foi afirmada a constitucionalidade do art. 192, § 1º, da CF⁶ do referido Estado-membro – o qual dispõe que o ato cooperativo, praticado entre o associado e sua cooperativa, não implica operação de mercado –, porquanto, nos termos do art. 24, I, da CF⁷ a União, os Estados-membros e o Distrito Federal detêm competência para legislar concorrentemente sobre direito tributário, e, se não existir lei federal sobre normas gerais, os Estados-membros podem exercer a competência legislativa plena (CF, art. 24, I e § 3º⁸).

Assim, enquanto não for promulgada a lei complementar a que se refere o art. 146, III, c, da CF⁹ – que determina a lei complementar estabelecer normas gerais sobre matéria tributária e, em especial, quanto ao adequado tratamento tributário a ser conferido ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas –, os Estados-membros podem dar às cooperativas o tratamento que julgarem conveniente.

De modo diverso, também foi reconhecida a inconstitucionalidade do art. 192, § 2º¹⁰, que concedia isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados

aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência. No entanto, não foi pronunciada a nulidade do dispositivo. Assim, foram modulados os efeitos da declaração de inconstitucionalidade para se conceder o prazo de doze meses, a partir da publicação da ata da sessão do julgamento, a fim de que essa matéria possa ser submetida ao Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Além disso, foi conferida interpretação conforme ao art. 193, *caput* – o qual determina que as microempresas são isentas de tributos estaduais nos limites definidos pela União, como elemento indicativo dessa categoria –, para excluir de seu âmbito de incidência o ICMS.

Por fim, a concessão de benefícios fiscais não é matéria relativa à iniciativa legislativa privativa do chefe do Poder Executivo, nos termos do art. 61, § 1º, II, *b*, da CF¹¹ à luz das regras de competência tributária, o poder de exonerar corresponde a uma derivação do poder de tributar. Dessa forma, não há impedimentos para que as entidades investidas de competência tributária, como os Estados-membros, definam hipóteses de isenção ou de não incidência das espécies tributárias em geral, ainda que por disposição de Constituição estadual.

- 1 CF/1988: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) XII – cabe à lei complementar: (...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”
- 2 Constituição do Estado do Ceará: “Art. 193. As microempresas são isentas de tributos estaduais nos limites definidos pela União, como elemento indicativo dessa categoria. Parágrafo único. A isenção tributária se estende a operações relativas à circulação de mercadorias para destinatário localizado neste ou em outro Estado e sobre prestação de transportes interestaduais, intermunicipais e comunicações.”
- 3 Constituição do Estado do Ceará: “Art. 201. Não incidirá imposto, conforme a lei dispuser, sobre todo e qualquer produto agrícola pertencente à cesta básica, produzido por pequenos e microprodutores rurais que utilizam apenas a mão de obra familiar, vendido diretamente aos consumidores finais. Parágrafo único. A não incidência abrange produtos oriundos de associações e cooperativas de produção e de produtores, cujos quadros sociais sejam compostos exclusivamente por pequenos e microprodutores e trabalhadores rurais sem terra.”
- 4 Constituição do Estado do Ceará: “Art. 273. Toda entidade pública ou privada que inclua o atendimento à criança e ao adolescente, inclusive os órgãos de segurança, tem por finalidade prioritária assegurar-lhes os direitos fundamentais. Parágrafo único. As empresas privadas que absorvam contingentes de até cinco por cento de deficientes no seu quadro funcional gozarão de incentivos fiscais de redução de um por cento no ICMS.”

- 5 Constituição do Estado do Ceará: “Art. 283. Para estimular a confecção e comercialização de aparelhos de fabricação alternativa para as pessoas portadoras de deficiência, o Estado concederá: (...) III – isenção de cem por cento do ICMS;”
- 6 Constituição do Estado do Ceará: “Art. 192. A lei poderá isentar, reduzir ou agravar tributos, com finalidades extrafiscais por incentivo a atividades socialmente úteis ou desestimular práticas inconvenientes ao interesse público, observados os disciplinamentos federais. § 1º O ato cooperativo, praticado entre o associado e sua cooperativa, não implica em operação de mercado.”
- 7 CF/1988: “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I – direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;”
- 8 CF/1988: “Art. 24 (...) § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.”
- 9 CF/1988: “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...) c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”
- 10 Constituição do Estado do Ceará: “Art. 192. (...) § 2º Concede-se isenção tributária de ICMS aos implementos e equipamentos destinados aos deficientes físicos auditivos, visuais, mentais e múltiplos, bem como aos veículos automotores de fabricação nacional com até 90 HP de potência adaptados para o uso de pessoas portadoras de deficiência.”
- 11 CF/1988: “Art. 61. A iniciativa das leis complementares e ordinárias cabe a qualquer membro ou Comissão da Câmara dos Deputados, do Senado Federal ou do Congresso Nacional, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos nesta Constituição. § 1º São de iniciativa privativa do Presidente da República as leis que: (...) II – disponham sobre: (...) b) organização administrativa e judiciária, matéria tributária e orçamentária, serviços públicos e pessoal da administração dos Territórios;”

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

RE 572.020

red. p/ o ac. min. **Luiz Fux**

Plenário

DJE de 13-10-2014

Informativo STF 734

Os serviços preparatórios aos serviços de comunicação, tais como: habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros, configuram atividades-meio ou serviços suplementares, de modo que não estão sujeitos à incidência do ICMS.

A interpretação conjunta dos arts. 2º, III, e 12, VI, da Lei Complementar (LC) 87/1996 (Lei Kandir) permite concluir que o ICMS somente pode incidir sobre os serviços de comunicação propriamente ditos no momento em que são prestados, ou seja, apenas pode incidir sobre a atividade-fim, que é o serviço de comunicação, e não sobre a atividade-meio ou intermediária como são aquelas constantes na Cláusula Primeira do Convênio ICMS 69/1998.

A Constituição autoriza sejam tributadas as prestações de serviços de comunicação. Contudo, nem o legislador, nem, muito menos, o intérprete e o aplicador podem estender a incidência do ICMS às atividades que antecedem e viabilizam o serviço de comunicação.

No caso, a questão relativa à legitimidade da cobrança do ICMS sobre o procedimento de habilitação de telefonia móvel não está incluída na descrição de serviços de telecomunicação constante do art. 2º, III, da LC 87/1996, por corresponder a procedimento tipicamente protocolar, cuja finalidade refere-se a aspecto preparatório.

- » Tributos
- » Impostos
 - » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

ADI 4.276

rel. min. **Luiz Fux**

Plenário

DJE de 18-9-2014

Informativo STF 755

O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS.

A norma impugnada padece de inconstitucionalidade formal, dada a inobservância do necessário amparo em convênio interestadual [Constituição Federal (CF), art. 155, § 2º, g, e Lei Complementar (LC) 24/1975], a caracterizar hipótese típica de guerra fiscal.

Ademais, a isonomia tributária (CF, art. 150, II) torna inválidas as distinções entre contribuintes em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, máxime nos casos em que, sem base no postulado da razoabilidade, seja conferido tratamento discriminatório em benefício da categoria dos oficiais de justiça estaduais.

Por conseguinte, foi declarada a inconstitucionalidade da LC 358/2009 do Estado de Mato Grosso, que concedia isenção de ICMS para as operações de aquisição de automóveis por oficiais de justiça estaduais.

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

É devida a cobrança de ICMS nas operações ou prestações de serviço de transporte terrestre interestadual e intermunicipal de passageiros e de cargas.

Não afronta o princípio da isonomia o não acolhimento da tese de extensão do resultado da ADI 1.600¹ – que, à exceção do transporte aéreo de cargas nacional, declarou inconstitucional a instituição de ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo intermunicipal, interestadual e internacional – às operações de transporte terrestre de passageiros e de cargas. Ausente, no ponto, a indicação precisa da similitude entre as situações a que se submeteriam a aviação brasileira e as empresas de transporte terrestre, regidas por normativas distintas.

Ademais, a conjuntura ligada ao transporte aéreo examinada no julgamento da referida ação direta de inconstitucionalidade foi excepcionalíssima.

A Corte sublinhou ser inequívoco o propósito da Constituição de tributar as operações de transporte terrestre de passageiro, seja por interpretação direta do art. 155, II, da Constituição Federal (CF)² seja pelo exame da incorporação do antigo imposto federal sobre transportes ao ICMS.

Por conseguinte, foi declarada a constitucionalidade dos arts. 4º; 11, II, *a e c*; e 12, V e XIII, da Lei Complementar 87/1996 (Lei Kandir), que dispõem sobre os contribuintes do ICMS, estabelecem o local da operação ou da prestação de serviço de transporte, para os efeitos da cobrança do imposto, e definem o estabelecimento responsável, bem como fixam o momento de ocorrência da hipótese de incidência do tributo.

1 ADI 1.600, red. p/ o ac. min. Nelson Jobim, P.

2 CF/1988: “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;”

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional.¹

Tal previsão² invade a competência da União para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária [Constituição Federal (CF), art. 146, III, *a*³]. Isso caracteriza vício formal de inconstitucionalidade.⁴

Cabe destacar que “o art. 7º da Lei Complementar 116/2003 foi categórico ao considerar como base de cálculo o preço do serviço, sem nenhuma outra exclusão que não a definida em seu § 2º, I⁵: o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa. Logo, em alguns serviços relacionados a obras de construção civil, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço fica excluído da base de cálculo”⁶.

Assim, “a lei complementar, quando o quis, fez expressa exclusão de valores da base de cálculo do Imposto Sobre Serviços (ISS). Não cabe, por conseguinte, cogitar de omissão, mas de silêncio eloquente do legislador nacional. Por isso, não há espaço para que os Municípios, a pretexto de detalhar aspectos não abordados pela lei nacional de Direito Tributário, subtraíam da base de cálculo do ISS aquilo que não foi expressamente autorizado pela Lei Complementar (LC) 116/2003”⁷.

Com efeito, “o preço do serviço, considerada a receita bruta, refere-se ao total do valor percebido, a título oneroso e em caráter negocial, pela prestação da atividade a terceira pessoa. A pessoa a quem se presta o serviço não é sujeito passivo do ISS, mas o prestador (Lei Complementar 116/2003, art. 5º)”⁸.

Diante disso, “os tributos federais que oneram a prestação do serviço são, independentemente do destinatário ou da qualificação contábil que se lhes dê, embutidos no preço do serviço e, por conseguinte, compõem a base de cálculo do tributo, por falta de previsão em contrário da lei complementar nacional”⁹.

Também é incompatível com o texto constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante.

Há violação do art. 88, I e II, do ADCT¹⁰, incluído pela Emenda Constitucional 37/2002, o qual fixou alíquota mínima para os fatos geradores do ISSQN, assim como vedou a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultasse, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida.

- 1 O Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos da norma impugnada (arts. 190, § 2º, II; e 191, § 6º, II e § 7º, da Lei 2.614/1997, do Município de Estância Hidromineral de Poá) e determinou a modulação prospectiva dos efeitos temporais da declaração de inconstitucionalidade, a contar da data do deferimento da medida cautelar em 15-12-2015.
- 2 Lei 2.614/1997 do Município de Estância Hidromineral de Poá, na redação dada pelas Leis 3.269/2007 e 3.276/2007: “Art. 190. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta. (...) § 2º Não serão incluídos no preço do serviço: (...) II – os seguintes tributos federais, relativos à prestação de serviços tributáveis, ocorridos no mesmo mês de competência: a) Imposto de Renda de Pessoa Jurídica; b) Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido; c) PIS/PASEP; d) COFINS. Art. 191. A base de cálculo do Imposto sobre Serviços é o preço do serviço, assim considerada a receita bruta, a qual se aplica mensalmente a alíquota constante na Tabela XVI do artigo 184. (...) § 6º Não serão incluídos no preço do serviço: (...) II – os seguintes tributos federais, relativos à prestação de serviços tributáveis, ocorridos no mesmo mês de competência: a) Imposto de Renda Pessoa Jurídica; b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; c) PIS/PASEP; d) COFINS. § 7º Na prestação de serviço a que se refere o subitem 15.09 da Lista de Serviços não será incluído no preço do serviço o valor do bem, na proporção do valor arrendado.”
- 3 CF/1988: “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”
- 4 RE 567.935, rel. min. Marco Aurélio, P; ADI 1.945 MC, red. p/ o ac. min. Gilmar Mendes, P; e ADI 1.951 MC, rel. min. Nelson Jobim, P.
- 5 LC 116/2003: “Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço. (...) § 2º Não se incluem na base de cálculo do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza: I – o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços anexa a esta Lei Complementar;”

- 6 Trecho do parecer da Procuradoria-Geral da República adotado como razões de decidir.
- 7 Idem.
- 8 Idem.
- 9 Idem.
- 10 ADCT: “Art. 88. Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo: I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei n. 406, de 31 de dezembro de 1968; II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I.”

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) – **Repercussão Geral**

RE 651.703
RG – Tema 581
rel. min. Luiz Fux
Plenário
DJE de 26-4-2017
Informativo STF 841

As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao ISSQN, previsto no art. 156, III, da Constituição Federal (CF)¹.

O dispositivo constitucional, ao referir-se a serviços de qualquer natureza, não os restringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. O que se verifica é maior amplitude semântica do termo adotado pela CF, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.²

O conceito de prestação de serviço, para efeito da incidência do tributo, está relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.

Ademais, por força do comando constitucional expresso no art. 156, III, reforçado pela prescrição da alínea *a* do inciso III do art. 146, combinado com o inciso I do art. 146 da CF³, o constituinte remete à lei complementar a função de definir o conceito “de serviços de qualquer natureza”, o que é efetuado pela Lei Complementar (LC) 116/2003⁴.

1 CF/1988: “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

2 RE 547.245, rel. min. Eros Grau, P.

3 CF/1988: “Art. 146. Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (...) III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;”

4 LC 116/2003: “Art. 1º O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...) 4.22 – Planos

de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres. 4.23 – Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário;”

- » Tributos
- » Impostos
- » Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) – Repercussão Geral

RE 602.347

RG – Tema 226

rel. min. Edson Fachin

Plenário

DJE de 12-4-2016

Informativo STF 806

Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do IPTU¹ no que se refere a fato gerador ocorrido em período anterior à Emenda Constitucional (EC) 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima² correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época.

De acordo com a teoria da divisibilidade da lei, deve-se proferir apenas a inconstitucionalidade das partes viciadas da norma, não devendo estender o juízo de censura às outras partes da lei.

Se a lei é inconstitucional apenas no tocante à progressividade das alíquotas, a solução adequada é manter a exigibilidade do tributo com redução da gravosidade ao patrimônio do contribuinte ao nível mínimo. Deve-se, portanto, adotar a alíquota mínima como mandamento da norma tributária.

Essa é a única solução possível para compatibilizar a competência tributária do ente federativo e a exação menos gravosa possível ao contribuinte.

Assim, é constitucional a cobrança de IPTU – em sua alíquota mínima –, referente a período anterior à EC 29/2000, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional, em sede de representação de inconstitucionalidade em tribunal de justiça local.

Ademais, cabe destacar que a progressividade deve incidir sobre todas as espécies tributárias, à luz da capacidade contributiva do contribuinte.

Nesse sentido, igualmente se admitiu a progressividade de alíquota relativa ao Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de Bens e Direitos (ITCMD), imposto de caráter real e de competência tributária estadual, pois está em jogo a concretização constitucional da igualdade material tributária.³

- 1 Enunciado 668 da Súmula do Supremo Tribunal Federal: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.”
- 2 No caso, a inconstitucionalidade da progressividade de alíquotas não inviabiliza a cobrança do IPTU durante o lapso temporal anterior à reforma constitucional promovida pela EC 29/2000. Tal desfecho não incorre em inconstitucionalidade, pois o IPTU é cobrado de forma proporcional.
- 3 RE 562.045, red. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, P.

- » Tributos
- » Taxas
- » Taxa de fiscalização e funcionamento

RE 990.914

rel. min. **Dias Toffoli**

2ª Turma

DJE de 19-9-2017

Informativo STF 870

As taxas municipais de fiscalização e funcionamento não podem ter como base de cálculo o número de empregados ou ramo de atividade exercida pelo contribuinte.

“A taxa é um tributo contraprestacional (vinculado) usado na remuneração de uma atividade específica, seja serviço ou exercício do poder de polícia e, por isso, não se atém a signos presuntivos de riqueza. As taxas comprometem-se tão somente com o custo do serviço específico e divisível que as motiva, ou com a atividade de polícia desenvolvida.”¹

O número de empregados é um indício insuficiente para fundamentar maior demanda pelo serviço de fiscalização desempenhado pelo Estado.

Além disso, o critério da atividade exercida pelo contribuinte para se aferir o custo do exercício do poder de polícia desvincula-se do maior ou menor trabalho ou atividade que o poder público se vê obrigado a desempenhar.

Por fim, o valor da taxa deve refletir, tanto quanto possível, não apenas a intensidade do exercício do poder de polícia, mas também sua extensão e periodicidade.²

¹ RE 554.951 AgR, rel. min. Dias Toffoli, P.

² RE 220.316, rel. min. Ilmar Galvão, P.

- » Tributos
 - » Taxas
 - » Taxa em razão do exercício do poder de polícia – **Repercussão Geral**

RE 838.284

RG – Tema 829

rel. min. **Dias Toffoli**

Plenário

DJE de 22-9-2017

Informativo STF 844

Não viola a legalidade tributária lei que, prescrevendo o teto, possibilita ao 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.

O princípio da reserva de lei não é absoluto. É possível haver maior ou menor abertura dos tipos tributários dependendo da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica.

Com relação às taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, por força da ausência de exauriente e minuciosa definição legal dos serviços compreendidos, admite-se o especial diálogo da lei com os regulamentos na fixação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência.

A lei autorizadora deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.

Alguns critérios devem ser observados para aferir a constitucionalidade da norma regulamentar: “a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa *standards* ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação.”¹

A razão autorizadora da delegação dessa atribuição anexa à competência tributária está justamente na maior capacidade de a Administração Pública, por estar estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte, conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar, com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador), a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir.

A taxa devida pela anotação de responsabilidade técnica, na forma do art. 2º, parágrafo único, da Lei 6.994/1982², insere-se nesse contexto.

Os conselhos de fiscalização, por estarem mais próximos da atividade-fim do que o legislador, podem complementar, com mais conhecimento e razoabilidade, o aspecto

quantitativo da taxa de anotação de responsabilidade técnica. Esse quantitativo só não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos.

1 RE 343.446, rel. min. Carlos Velloso, P.

2 Lei 6.994/1982: “Art. 2º (...) Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica às taxas referentes à Anotação de Responsabilidade Técnica – ART, criada pela Lei n. 6.496, de 7 de dezembro de 1977, as quais poderão ser fixadas observado o limite máximo de 5 MRV.”

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

- » Obrigação tributária
 - » Responsabilidade tributária
 - » Responsabilidade dos sucessores

RE 599.176

rel. min. **Joaquim Barbosa**

Plenário

DJE de 30-10-2014

Informativo STF 749

A imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão, na hipótese em que o sujeito passivo era contribuinte regular do tributo devido. Assim, não há que falar em aplicação “retroativa” da imunidade tributária.

O ente sucedido – no caso a Rede Ferroviária Federal S.A. (RFFSA), sociedade de economia mista, constituída sob a forma de sociedade por ações e, portanto, apta a cobrar pela prestação de seus serviços e a remunerar o capital investido –, antes de ser extinto, não fazia jus à imunidade recíproca, já que a prerrogativa é inaplicável se a atividade ou a entidade tributada demonstrar capacidade contributiva; se houver risco à livre iniciativa e às condições de justa concorrência econômica; ou se não houver risco ao pleno exercício da autonomia política que a Constituição confere aos entes federados. Dessa forma, com a liquidação da pessoa jurídica e a subsequente sucessão, a União se torna responsável tributária pelos créditos inadimplidos, nos termos dos arts. 130 e seguintes do Código Tributário Nacional.

Assim, a União, na qualidade de ente sucessor, não poderá se eximir da responsabilidade tributária com a alegação de o tributo ser devido por sociedade de economia mista. Tampouco poderá sugerir a aplicação de regra constitucional que protege a autonomia política de entes federados, pois a responsabilidade tributária dos sucessores resguarda o erário de um tipo de inadimplência específica, qual seja, o desaparecimento jurídico do contribuinte, conjugado com a transferência integral ou parcial do patrimônio a outra pessoa jurídica.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Direito Tributário

- » Crédito tributário
 - » Extinção do crédito tributário
 - » Repetição de indébito – **Repercussão Geral**

RE 566.007
RG – Tema 277
rel. min. Cármem Lúcia
Plenário
DJE de 11-2-2015
<i>Informativo STF 767</i>

O disposto no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) – que desvincula 20% do produto da arrecadação da União em impostos, contribuições sociais e contribuições de domínio econômico de órgão, fundo ou despesa –, independentemente de sua validade constitucional, não gera direito a repetição de indébito.

Eventual declaração de inconstitucionalidade da desvinculação não terá o efeito de tornar a tributação inconstitucional ou ilegal, hipóteses em que se autoriza a repetição do indébito tributário ou o reconhecimento de inexistência de relação jurídico-tributária. Assim, não é possível concluir que, da eventual inconstitucionalidade da desvinculação parcial da receita das contribuições sociais, decorrerá a devolução ao contribuinte do montante correspondente ao percentual desvinculado.

Logo, nesse cenário, falta legitimidade processual à recorrente, pois ela não será beneficiada pela eventual declaração de inconstitucionalidade do art. 76 do ADCT.

- » Crédito tributário
 - » Extinção do crédito tributário
 - » Prescrição

A alteração da jurisprudência em matéria de prescrição tributária não pode retroagir para alcançar pretensões que não eram tidas por prescritas à época do ajuizamento da ação.

Se essa circunstância fosse chancelada, haveria violação do princípio da segurança jurídica, cujo conteúdo abrange não só a proteção do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada, mas também o resguardo da certeza do direito, da estabilidade das situações jurídicas, da confiança no tráfego jurídico e do acesso à justiça.

“Estando um direito sujeito a exercício em determinado prazo, seja mediante requerimento administrativo ou, se necessário, ajuizamento de ação judicial, tem-se de reconhecer eficácia à iniciativa tempestiva tomada pelo seu titular nesse sentido, pois tal resta resguardado pela proteção à confiança. Da mesma forma, não é possível que se fulminem, de imediato, prazos então em curso, sob pena de violação evidente e direta à garantia de acesso ao Judiciário. Pudessem o legislador impedir a jurisdição mediante reduções abruptas de prazo, com aplicação às pretensões pendentes ainda não ajuizadas, restaria em grande parte esvaziada a garantia de acesso à Justiça.”¹

Os marcos jurídicos para a contagem do prazo prescricional estão dispostos em leis. Todavia, os tribunais, na interpretação dessas normas, podem criar um marco inicial de prazo prescricional diverso.

Diante disso, a redução de prazo prescricional não é vedada, pois não existe direito adquirido a regime jurídico. Não obstante, essa modificação não pode retroagir para fulminar, de imediato, pretensões que ainda poderiam ser deduzidas no prazo vigente quando da modificação legislativa.

¹ RE 566.621, rel. min. Ellen Gracie, P.

ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA

- » Administração fazendária
- » Fiscalização
- » Dívida ativa – **Repercussão Geral**

RE 565.048

RG – Tema 31

rel. min. **Marco Aurélio**

Plenário

DJE de 9-10-2014

Informativo STF 748

Consubstancia sanção política – com vistas ao recolhimento de tributo – condicionar a expedição de notas fiscais à fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte.

A sanção política desafia as liberdades fundamentais consagradas na Constituição Federal (CF), ao afastar a ação de execução fiscal, meio legítimo estabelecido pela ordem jurídica de cobrança de tributos pelo Estado. Dessa forma, ante a impossibilidade de impressão de talonário de notas fiscais, salvo garantia prevista com base em débitos ainda não existentes, o contribuinte encontra-se coagido a quitar a pendência sem poder questionar o passivo, o que pode levar ao encerramento de suas atividades.

Assim, a exigência, pela Fazenda Pública, de prestação de fiança, garantia real ou outra fidejussória para a impressão de notas fiscais de contribuintes em débito com o Fisco viola as garantias do livre exercício do trabalho, ofício ou profissão (CF, art. 5º, XIII), da atividade econômica (CF, art. 170, parágrafo único) e do devido processo legal substantivo (CF, art. 5º, LIV), em virtude da falta de proporcionalidade e razoabilidade dessas medidas gravosas que objetivam substituir os mecanismos de cobrança de créditos tributários.

No mesmo sentido, aplicáveis os Enunciados 70¹, 323² e 547³ da Súmula do Supremo Tribunal Federal (STF).⁴

Por conseguinte, foi declarada a inconstitucionalidade do parágrafo único do art. 42 da Lei 8.820/1989⁵ do Estado do Rio Grande do Sul, o qual condicionava a expedição de notas fiscais mediante a oferta de garantias pelo contribuinte inadimplente com o Fisco.

1 Enunciado 70 da Súmula do STF: “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”

2 Enunciado 232 da Súmula do STF: “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

- 3 Enunciado 547 da Súmula do STF: “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”
- 4 Precedentes citados: ADI 173, rel. min. Joaquim Barbosa, P; e RE 413.782, rel. min. Marco Aurélio, P.
- 5 Lei 8.820/1989 do Estado do Rio Grande do Sul: “Art. 42. A Fiscalização de Tributos Estaduais, quando da autorização para impressão de documentos fiscais, poderá limitar a quantidade a ser impressa e exigir garantia, nos termos do art. 39, quando a utilização dos referidos documentos puder prejudicar o pagamento do imposto vincendo, ou quando ocorrer uma das hipóteses mencionadas no art. 39.”

EXECUÇÃO FISCAL

- » Execução fiscal
 - » Formalidades e procedimento
 - » Certidão de Dívida Ativa (CDA)

O protesto das CDAs constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não configurar sanção política.

Não basta que uma medida coercitiva do recolhimento do crédito tributário restrinja direitos dos contribuintes devedores para que ela seja considerada sanção política. Exige-se, além disso, que essas restrições sejam reprovadas no exame de razoabilidade e proporcionalidade. As sanções políticas são restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita.

Consideradas essas premissas, a constitucionalidade do protesto de CDAs deve ser analisada em duas etapas. Na primeira, deve-se aferir o nível de restrição dos direitos fundamentais supostamente afetados pelo dispositivo legal impugnado, quais sejam, o devido processo legal, a livre iniciativa e o livre exercício profissional. Na segunda, deve-se aplicar o princípio da proporcionalidade para examinar se as restrições são adequadas aos fins perseguidos com a medida, se há um meio alternativo menos gravoso e igualmente idôneo à produção do resultado e se os seus benefícios superam os seus ônus.

A utilização do instituto pela Fazenda Pública não viola o devido processo legal. A execução fiscal é instrumento típico para a cobrança da dívida ativa em sede judicial, mas não se exclui a possibilidade de instituição e manejo de mecanismos extrajudiciais de cobrança. Por sua vez, o protesto é justamente um instrumento extrajudicial que pode ser empregado para a cobrança de certidões de dívida.

Portanto, não há incompatibilidade entre ambos os instrumentos. Eles são complementares. Frustrada a cobrança pela via do protesto, o executivo fiscal poderá ser normalmente ajuizado pelo Fisco. Ademais, em relação à cobrança de créditos de pequeno valor, o protesto pode ser a única via possível, levando-se em conta o custo da cobrança judicial.

Além disso, o protesto não impede o devedor de acessar o Judiciário para sustá-lo ou para discutir a validade do crédito tributário. Tampouco exclui a possibilidade de o protestado pleitear judicialmente uma indenização, caso o protesto seja indevido.

No tocante à livre iniciativa e à liberdade profissional, o protesto não representa embaraço. Sua principal finalidade é dar ao mercado conhecimento a respeito da existência de débitos fiscais e permitir a sua cobrança extrajudicial. Desse modo, a medida não impacta diretamente a vida da empresa. Ela não compromete a organização e a condução das atividades societárias, tal como ocorre nas hipóteses de interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias, restrições à expedição de notas fiscais e limitações à obtenção de registros ou à prática de atos necessários ao seu funcionamento.

Ainda que se pudesse admitir que o protesto de CDAs afetasse a atividade econômica, isso se daria sempre de forma eventual e indireta. As restrições à linha de crédito comercial da empresa não constituem consequência imediata da publicidade conferida ao crédito tributário, pelo protesto. Elas representam, no máximo, decorrência indireta do instrumento, que não pode ser imputada ao Fisco, mas aos atores do mercado creditício.

A informação relativa à existência de débitos certamente poderá ser considerada pelas instituições financeiras na análise de pedidos de crédito. No entanto, isso não implicará necessariamente limitações creditícias. A depender das circunstâncias, valores e riscos envolvidos, a informação poderá ser considerada irrelevante para a concessão do crédito ou poderá justificar a exigência de garantias reforçadas, a elevação dos juros praticados e, no limite, a negativa de sua concessão. Porém, em todas essas hipóteses, não se pode atribuir responsabilidade ao credor que se vale do protesto. Tanto isso é verdade que pessoas físicas e jurídicas se utilizam correntemente dele para reaver seus créditos privados, sem que tal prática seja objeto de questionamentos.

No que se refere à proporcionalidade da medida, considerada a adequação, a Lei 9.492/1997 ampliou o rol de títulos sujeitos a protesto. Passou a incluir, além de títulos cambiais, títulos e outros documentos de dívida. Hoje, portanto, podem ser protestados quaisquer títulos executivos, judiciais ou extrajudiciais, desde que dotados de liquidez, certeza e exigibilidade, nos termos do art. 783 do Código de Processo Civil (CPC)¹.

Assim, o protesto desempenha outras funções além da meramente probatória. Trata-se de instituto de natureza bifronte. De um lado, representa instrumento para constituir o devedor em mora e comprovar o descumprimento da obrigação. De outro, confere ampla publicidade ao inadimplemento e constitui meio alternativo e extrajudicial para a cobrança da dívida.

Portanto, a remessa da CDA confere maior publicidade ao descumprimento das obrigações tributárias e serve como importante mecanismo extrajudicial de cobrança. Dessa forma, contribui para estimular a adimplência, incrementar a arrecadação e promover a justiça fiscal, impedindo que devedores contumazes possam extrair vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos.

Em relação à necessidade da medida, o protesto é, em regra, mecanismo que causa menor sacrifício ao contribuinte do que os demais instrumentos de cobrança disponíveis, em especial a execução fiscal. Por meio do protesto, exclui-se o risco de penhora de bens, renda e faturamento e de expropriação do patrimônio do devedor, assim como se dispensa o pagamento de diversos valores, como custas, honorários sucumbenciais e registro da distribuição da execução fiscal, e possibilita-se a redução do encargo legal.

Ele é ainda mais eficiente para a consecução do fim pretendido de recuperação e arrecadação eficaz dos créditos pela administração tributária. As execuções fiscais apresentam altos custos e reduzidos índices de recuperação dos créditos públicos, além de contribuírem largamente para a lentidão e o congestionamento do Poder Judiciário.

No tocante à proporcionalidade em sentido estrito, entendida como o sopesamento entre benefícios e ônus, o protesto não produz significativa restrição a direitos fundamentais dos contribuintes devedores. De um lado, o poder público não fere o devido processo legal ao estabelecer, por via de lei, nova modalidade extrajudicial de cobrança de créditos tributários. De outro, o protesto de CDA não viola a livre iniciativa e a liberdade de exercício profissional.

Já em relação aos benefícios decorrentes da medida em questão, é possível apontar a realização dos princípios constitucionais da eficiência e da economicidade na recuperação dos créditos tributários; a garantia da livre concorrência, evitando-se que alguns agentes possam extrair vantagens competitivas indevidas da sonegação de tributos; e a redução do congestionamento do Judiciário, em benefício da realização do princípio da razoável duração do processo.

Em primeiro lugar, a cobrança eficiente dos créditos estatais não atende apenas o interesse secundário do Estado, mas também interesses de toda a coletividade. Ela permite maior arrecadação de valores que custearão os serviços que beneficiam a todos e evita o desperdício de tempo e de recursos humanos e financeiros públicos com meios de cobrança com remotas chances de êxito. Em segundo lugar, o protesto de CDAs auxilia no combate à inadimplência, viabilizando a promoção da justiça fiscal e impedindo que a sonegação fiscal confira aos maus pagadores vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem seus deveres tributários. Em terceiro lugar, ao

permitir a cobrança extrajudicial dos débitos, a medida tem o condão de promover a diminuição de execuções fiscais ajuizadas e, assim, de aliviar a sobrecarga de processos do Poder Judiciário, favorecendo a melhoria da qualidade e da efetividade da prestação jurisdicional.

Sopesando-se os custos e benefícios da medida, o protesto de CDAs proporciona ganhos que compensam largamente as leves e eventuais restrições aos direitos fundamentais dos devedores. Por isso, além de adequada e necessária, a medida é também proporcional em sentido estrito.

Concluindo-se pela inexistência de violação ao princípio da proporcionalidade, também é possível afirmar que o protesto de CDAs não configura uma “sanção política”. Afinal, não constitui medida coercitiva indireta que restrinja, de modo irrazoável ou desproporcional, direitos fundamentais dos contribuintes, com o objetivo de forçá-los a quitar seus débitos tributários.

1 CPC: “Art. 783. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível.”

ÍNDICE DE TESES

DIREITO TRIBUTÁRIO

Sistema tributário nacional

Disposições gerais

Natureza jurídica do tributo

O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias não tem natureza tributária, mas de preço público, razão pela qual não está sujeito ao princípio da legalidade estrita. 14

Tributos

Contribuições sociais

Contribuição para a seguridade social – Repercussão Geral

Incide contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos aos exercentes de mandato eletivo, decorrentes da prestação de serviços à União, aos Estados e ao Distrito Federal ou aos Municípios, após o advento da Lei 10.887/2004, desde que não vinculados a regime próprio de previdência. 16

Tributos

Contribuições sociais

Contribuições para a seguridade social – Repercussão Geral

É constitucional a previsão legal de diferenciação de alíquotas em relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários de instituições financeiras ou de entidades a elas legalmente equiparáveis, após a edição da Emenda Constitucional (EC) 20/1998. 18

Tributos

Contribuições sociais

Contribuições para a seguridade social – Repercussão Geral

Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros referentes ao período entre a promulgação da Constituição Federal (CF) de 1988 e a entrada em vigor da Medida Provisória (MP) 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da CF, convertida, posteriormente, na Lei 10.101/2000.20

Tributos

Contribuições sociais

Contribuições para a seguridade social – Repercussão Geral

A instituição de contribuição previdenciária a cargo das empresas que contraem a prestação de serviços de cooperados por meio de cooperativas de trabalho em percentual incidente sobre a nota fiscal ou fatura não tributa os rendimentos do trabalho dos cooperados, mas, sim, o faturamento da cooperativa, em evidente *bis in idem*.....21

Tributos

Contribuições sociais

Contribuições sociais gerais – Repercussão Geral

A receita ou o faturamento auferidos pelas cooperativas de trabalho decorrentes dos atos (negócios jurídicos) firmados com terceiros se inserem na materialidade da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep).22

Tributos

Contribuições sociais

Contribuições sociais gerais – Repercussão Geral

Incide contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) sobre atos ou negócios jurídicos praticados por cooperativa prestadora de serviço com terceiros tomadores de serviço, resguardadas as exclusões e deduções legalmente previstas....24

As alterações introduzidas pela Medida Provisória 1.858/1999, no que revogaram a isenção de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e PIS concedida às sociedades cooperativas, são legítimas.25

Tributos

Contribuições sociais

Contribuições sociais gerais – Repercussão Geral

A contribuição social para o Programa de Integração Social (PIS) submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal (Constituição Federal, art. 195, § 6º), e, nos casos em que a majoração de alíquota tenha sido estabelecida so-

mente na lei de conversão, o termo inicial da contagem é a data da conversão da medida provisória em lei.26

Tributos

Contribuições especiais

Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas –

Repercussão Geral

É inconstitucional, por ofensa ao princípio da legalidade tributária, lei que delega aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos.27

Tributos

Contribuições especiais

Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas –

Repercussão Geral

São constitucionais os dispositivos da Lei 12.514/2011 que dizem respeito à fixação de anuidades devidas aos conselhos profissionais.29

Tributos

Impostos

Imposto de renda (IR)

É constitucional o art. 3º, I, da Lei 8.200/1991, que dispõe sobre a correção monetária das demonstrações financeiras para efeitos fiscais e societários. 32

Tributos

Impostos

Imposto de renda (IR) – Repercussão Geral

É inconstitucional a aplicação retroativa de lei que majora a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que publicadas no mesmo ano-base, para pagamento do tributo com relação ao exercício seguinte.33

Tributos

Impostos

Imposto de renda (IR) – Repercussão Geral

É indevida a incidência de alíquota mais gravosa do IR sobre pagamento efetuado de forma acumulada e com atraso em virtude de erro da Administração, uma vez que o sistema não pode apenar o contribuinte duas vezes. 35

Tributos

Impostos

Imposto de renda (IR)

Não é legítima a aplicação retroativa do art. 1º, I, da Lei 7.988/1989, que majorou a alíquota incidente sobre o lucro proveniente de operações incentivadas ocorridas no passado, ainda que no mesmo exercício. 36

Tributos

Impostos

Imposto de renda (IR)

Os créditos escriturais acumulados concernentes aos prejuízos fiscais do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e às bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) possuem natureza distinta dos demais créditos tributários. 38

Tributos

Impostos

Imposto de renda (IR)

Ofende o princípio da irretroatividade tributária lei que, ao incluir a distribuição de prêmios na abrangência do IR, busque atingir a repartição dos bônus realizada em data anterior à sua vigência. 39

Tributos

Impostos

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – Repercussão Geral

Surge constitucional, sob o ângulo do caráter seletivo, em função da essencialidade do produto e do tratamento isonômico, o art. 2º da Lei 8.393/1991, a revelar alíquota máxima de IPI de 18%, assegurada isenção, quanto aos contri-

buintes situados na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (Sudene) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (Sudam), e autorização para redução de até 50% da alíquota, presentes contribuintes situados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro.40

Tributos

Impostos

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – Repercussão Geral

O IPI incide na importação de veículo automotor por pessoa natural, ainda que seja para uso próprio e que não desempenhe atividade empresarial.42

Tributos

Impostos

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

A mora injustificada ou irrazoável do Fisco em restituir o valor devido ao contribuinte caracteriza resistência ilegítima autorizadora da incidência da correção monetária.45

Tributos

Impostos

Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) – Repercussão Geral

É constitucional o art. 1º, IV, da Lei 8.033/1990, que institui a incidência do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários sobre a transmissão de ações de companhias abertas e das consequentes bonificações emitidas.46

Inexiste, na norma impugnada, ofensa aos princípios tributários da anterioridade e da irretroatividade, tampouco à necessidade de reserva de lei complementar para a instituição do IOF.46

Tributos

Impostos

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

A progressividade das alíquotas do ITR prevista na Lei 9.393/1996 se mostra alinhada com a redação originária do art. 153, § 4º, da Constituição Federal (CF).48

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Lei estadual que trata de ICMS Importação subsequente à Emenda Constitucional (EC) 33/2001, mas antecedente à Lei Complementar (LC) 114/2002, não padece de inconstitucionalidade, mas apenas de ineficácia.49

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).50

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

A falta de edição de lei complementar que estabeleça os critérios para compensar os Estados por conta das desonerações do ICMS sobre as exportações [Emenda Constitucional (EC) 42/2003] configura estado de inconstitucionalidade por omissão..... 52

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

A vedação pela legislação estadual ao aproveitamento dos créditos do ICMS gerados pela entrada de insumos tributados, quando o contribuinte faz opção pela tributação da saída das mercadorias com base de cálculo do imposto reduzida, não viola o princípio da não cumulatividade..... 55

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

É inconstitucional lei estadual que, embora não tenha criado propriamente um novo benefício fiscal, ampliou unilateralmente programas de incentivo

relativos ao ICMS, sem qualquer anuência dos demais Estados e do Distrito Federal.	57
---	----

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

O ICMS incide sobre a tarifa de assinatura básica mensal cobrada pelas prestadoras de serviços de telefonia, independentemente da franquia de minutos concedida ou não ao usuário.	59
---	----

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

É devida a restituição da diferença do ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.	61
--	----

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

Somente lei em sentido formal pode instituir o regime de recolhimento do ICMS por estimativa.	63
--	----

No caso, o Poder Executivo, mediante decreto, criou nova maneira de recolhimento do tributo, com respaldo em estimativas do mês anterior. Assim, extrapolou o poder regulamentar do qual é investido o governador do Estado.	63
---	----

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Em matéria tributária, convênios firmados pelos Estados-membros não podem determinar, a título de estorno de crédito, novo recolhimento de ICMS sem que haja lei autorizativa.	65
---	----

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

A concessão unilateral de benefícios fiscais relativos ao ICMS sem a prévia celebração de convênio intergovernamental, nos termos da Lei Complementar (LC) 24/1975, afronta o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal (CF).66

O mero diferimento do pagamento de débitos relativos ao ICMS, sem a concessão de qualquer redução do valor devido, não configura benefício fiscal, razão pela qual pode ser estabelecido sem convênio prévio.66

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

A redução da base de cálculo de ICMS equivale à hipótese de isenção parcial, apta a acarretar a anulação proporcional de crédito desse mesmo imposto, relativo às operações anteriores, salvo disposição em lei estadual em sentido contrário. Nessa lógica, reduzida a base de cálculo, fica, em regra, impossibilitado o creditamento integral, de modo a não haver ofensa ao princípio da não cumulatividade [Constituição Federal (CF), art. 155, § 2º, II, b].....68

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O valor retido em razão do ICMS não pode ser incluído na base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), sob pena de violação do art. 195, I, b, da Constituição Federal (CF).70

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

Nas vendas realizadas de forma não presencial a consumidor final não contribuinte do imposto, deve ser aplicada a alíquota interna do Estado de origem.71

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) – Repercussão Geral

A incidência do ICMS pressupõe operação de circulação de mercadoria. Se não houver aquisição de mercadoria, mas mera posse decorrente do arrendamento, não se pode cogitar de circulação econômica..... 74

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

É inconstitucional texto normativo estadual que outorgue benefícios fiscais relativos ao ICMS, sem a prévia e necessária celebração de convênio entre os Estados-membros e o Distrito Federal..... 75

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

Os serviços preparatórios aos serviços de comunicação, tais como: habilitação, instalação, disponibilidade, assinatura, cadastro de usuário e equipamento, entre outros, configuram atividades-meio ou serviços suplementares, de modo que não estão sujeitos à incidência do ICMS..... 78

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O pacto federativo reclama, para a preservação do equilíbrio horizontal na tributação, a prévia deliberação dos Estados-membros e do Distrito Federal para a concessão de benefícios fiscais relativamente ao ICMS. 79

Tributos

Impostos

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

É devida a cobrança de ICMS nas operações ou prestações de serviço de transporte terrestre interestadual e intermunicipal de passageiros e de cargas. 80

Tributos

Impostos

Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

É inconstitucional lei municipal que veicule exclusão de valores da base de cálculo ISSQN fora das hipóteses previstas em lei complementar nacional.81

Também é incompatível com o texto constitucional medida fiscal que resulte indiretamente na redução da alíquota mínima estabelecida pelo art. 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a partir da redução da carga tributária incidente sobre a prestação de serviço na territorialidade do ente tributante.....82

Tributos

Impostos

Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) – Repercussão Geral

As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao ISSQN, previsto no art. 156, III, da Constituição Federal (CF).....84

Tributos

Impostos

Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) – Repercussão Geral

Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do IPTU no que se refere a fato gerador ocorrido em período anterior à Emenda Constitucional (EC) 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época.86

Tributos

Taxas

Taxa de fiscalização e funcionamento

As taxas municipais de fiscalização e funcionamento não podem ter como base de cálculo o número de empregados ou ramo de atividade exercida pelo contribuinte.....88

Tributos

Taxas

Taxa em razão do exercício do poder de polícia – Repercussão Geral

Não viola a legalidade tributária lei que, prescrevendo o teto, possibilita ao 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.89

Obrigação tributária

Responsabilidade tributária

Responsabilidade dos sucessores

A imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão, na hipótese em que o sujeito passivo era contribuinte regular do tributo devido. Assim, não há que falar em aplicação “retroativa” da imunidade tributária.92

Crédito tributário

Extinção do crédito tributário

Repetição de indébito – Repercussão Geral

O disposto no art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) – que desvincula 20% do produto da arrecadação da União em impostos, contribuições sociais e contribuições de domínio econômico de órgão, fundo ou despesa –, independentemente de sua validade constitucional, não gera direito a repetição de indébito.94

Crédito tributário

Extinção do crédito tributário

Prescrição

A alteração da jurisprudência em matéria de prescrição tributária não pode retroagir para alcançar pretensões que não eram tidas por prescritas à época do ajuizamento da ação.95

Administração fazendária

Fiscalização

Dívida ativa – Repercussão Geral

Consustancia sanção política – com vistas ao recolhimento de tributo – condicionar a expedição de notas fiscais à fiança, garantia real ou fidejussória por parte do contribuinte.97

Execução fiscal

Formalidades e procedimento

Certidão de Dívida Ativa (CDA)

O protesto das CDAs constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não configurar sanção política. 100

Este livro foi produzido na Coordenadoria de Divulgação de Jurisprudência, vinculada à Secretaria de Documentação do Supremo Tribunal Federal. Foi projetado por Eduardo Franco Dias e composto por Camila Penha Soares e Neir dos Reis Lima e Silva. A capa foi criada por Patrícia Amador Medeiros.

A fonte é a Dante MT Std, projetada nos anos 1950 por Giovanni Mardersteig, influenciado pelos tipos cunhados por Francesco Griffo entre 1495 e 1516, e editada em versão eletrônica por Ron Carpenter em 1993.



SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL