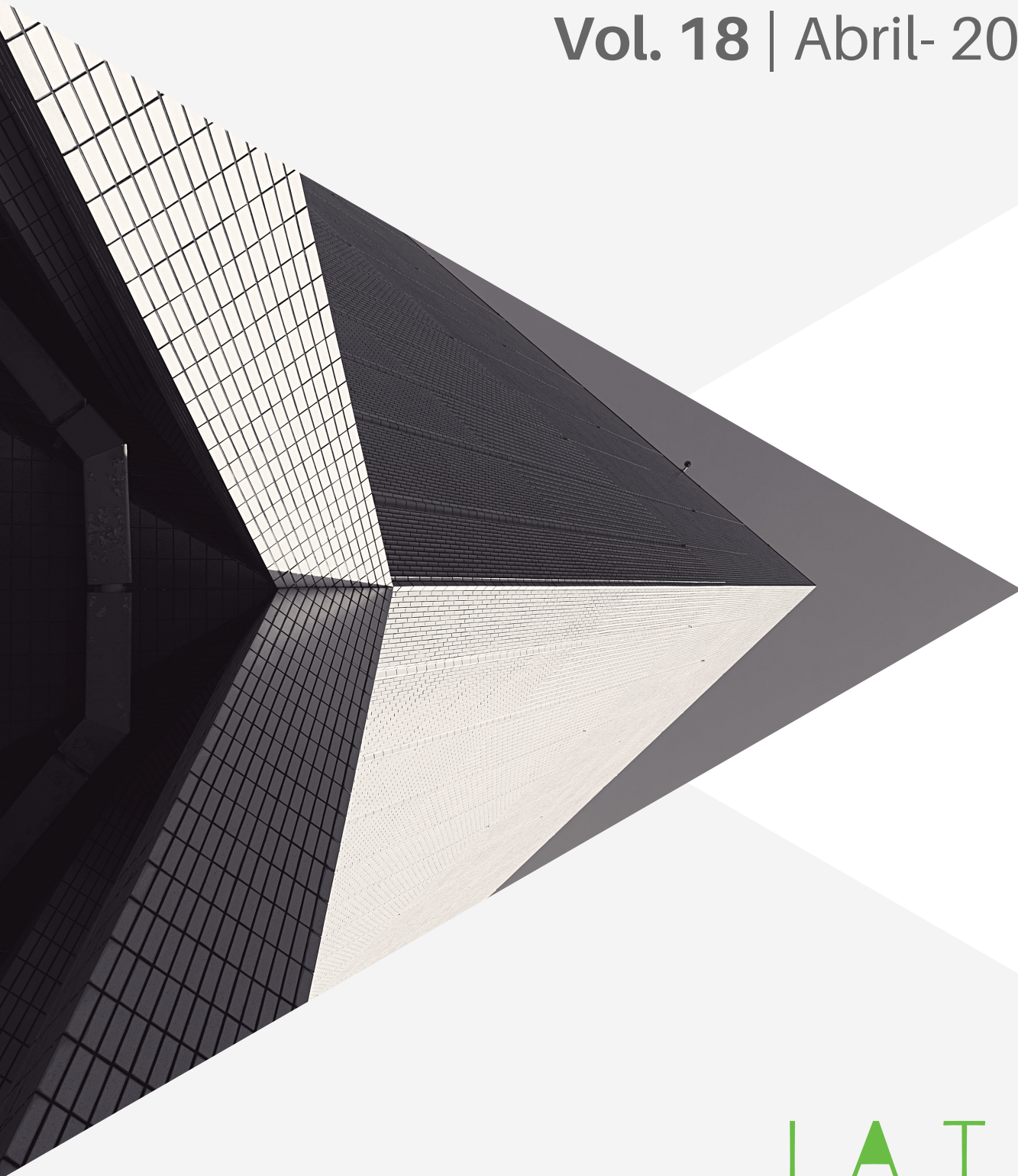


REVISTA DIGITAL IAT

Vol. 18 | Abril- 2023



IAT

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

ISSN 2764-4413

FICHA CATALOGRÁFICA

Revista Digital IAT [recurso eletrônico] / Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.
-- São Paulo, SP, v. 1, nov. 2021.

Mensal

e-ISSN: 2764-4413

Publicação eletrônica do Instituto de Aplicação do Tributo – IAT

Disponível em: <https://www.institutoiat.org/revistadigitaliat>

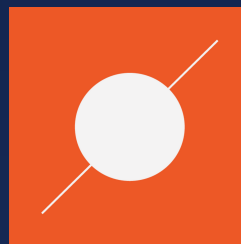
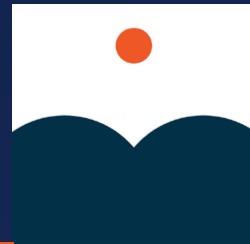
Título abreviado: Rev. Dig. IAT

1. Direito Tributário. 2. Tributo. I. Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.

CDU 351.713

II Congresso Internacional Direito Tributário

IAT 2023 TRANCOSO/BA



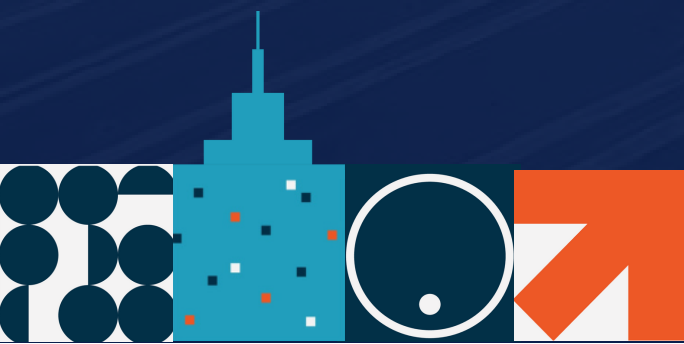
Os temas mais relevantes, enfrentados pelos melhores profissionais, em um lugar especial!

LOCAL E DATA

Teatro L'Occitane -Trancoso (BA) e Online
3, 4 e 5 de maio de 2023

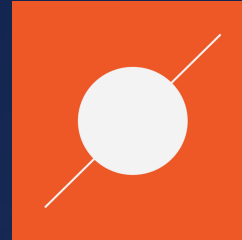
Faça já a sua inscrição:

www.institutoiat.org



II Congresso Internacional Direito Tributário

IAT 2023 TRANCOSO/BA



O II Congresso Internacional de Direito Tributário – Tributação na Sociedade em Rede, promovido pelo Instituto de Aplicação do Tributo – IAT, ocorrerá entre os dias 03 e 05 de maio de 2023, em Trancoso – BA, no Teatro L’occitane.

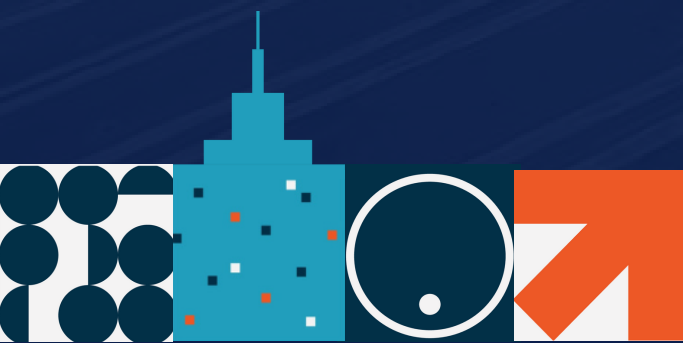
O evento homenageará o Professor Titular da Faculdade de Direito da PUC-SP, Roque Antônio Carrazza, e terá como Presidente de Honra a Professora Titular da UFMG Misabel Derzi. Será realizada, também, a entrega do prêmio Paulo de Barros Carvalho ao vencedor do concurso de monografias promovido pelo IAT.

O Congresso tem o apoio das maiores e mais relevantes instituições científicas do país, além de associações de classe empresariais. Entidades representativas de juízes, procuradores e agentes fiscais das esferas federal, estadual e municipal estarão também muito bem representadas. Serão três dias de intercâmbio profissional e acadêmico, com ótimas oportunidades científicas e culturais.

A Mesa de Abertura abordará a temática da Sociedade em Rede e as transformações do Sistema Tributário Brasileiro, com início às 9h00 do dia 03 de maio de 2023.

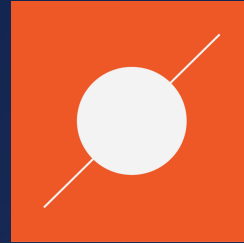
Serão três dias de intercâmbios científico e culturais. A junção entre tecnologia e ambiente proporciona muitas oportunidades para relacionamento, aprendizado e discussão.

A Mesa de Encerramento será no dia 05 de maio de 2023, às 14h00, com o tema “Federalismo Fiscal: cinco ideias para o desenvolvimento do Estado brasileiro” e homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza.



II Congresso Internacional **Direito Tributário**

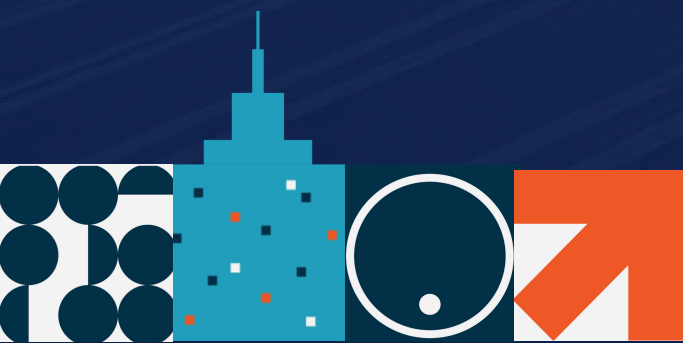
IAT 2023 TRANCOSO/BA



Confira a programação e faça a sua
inscrição. Ainda dá tempo!



www.institutoiat.org



Sumário

01.

NOTÍCIAS

- STF posterga julgamento sobre o local em que é devido o ISS para serviços financeiros e de saúde
- Municípios não podem condicionar emissão do 'habite-se' ao pagamento do ISS
- Rio Grande do Sul cria programa de autorregularização para o setor de medicamentos e cosméticos
- Empresas novas, sujeitas ao regime de ST, passam a ter novos critérios para credenciamento no MT
- Não incide imposto de renda sobre a compensação pela servidão administrativa
- STJ – Julgamento Temas 504 e 505 - Incidência de IRPJ e da CSLL sobre a SELIC em depósitos judiciais
- CONFAZ publica novos Protocolos ICMS celebrados entre os Estados e o Distrito Federal
- COSIT afasta tributação de PIS/COFINS sobre o valor de produtos alimentícios recebidos em doação
- Portaria MF 139/23 disciplina retirada de pauta de processos no âmbito do CARF
- STF reafirma incidência da noventa sobre aumento indireto das alíquotas de PIS/COFINS

01.

NOTÍCIAS

- STJ: ICMS-ST gera créditos de PIS/COFINS
- Oportunidade de adesão à transação na cobrança da dívida ativa do Município de São Paulo
- Decisão suspende o curso da Execução Fiscal cuja CDA indicou nome fantasia do contribuinte
- Plenário do STF restabelece contribuição ao Fundeinfra
- STF posterga discussão sobre industrialização por encomenda relativa ao item 14.05 da LC 116
- Estado de Minas Gerais edita novo Regulamento do ICMS
- STJ decide que benefícios fiscais ICMS compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Sumário

02.

ARTIGO

- Tutela judicial efectiva en materia fiscal

03.

JURISPRUDÊNCIAS COMENTADAS

- Superior Tribunal de Justiça - STJ
- Supremo Tribunal Federal – STF
- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF
- Receita Federal do Brasil - RFB

Sobre nós

A Revista Digital - IAT é uma publicação mensal produzida e distribuída pelo IAT.

O objetivo é informar aos leitores sobre os temas de Direito Tributário que possam significar novas oportunidades na relação entre fisco e contribuinte.

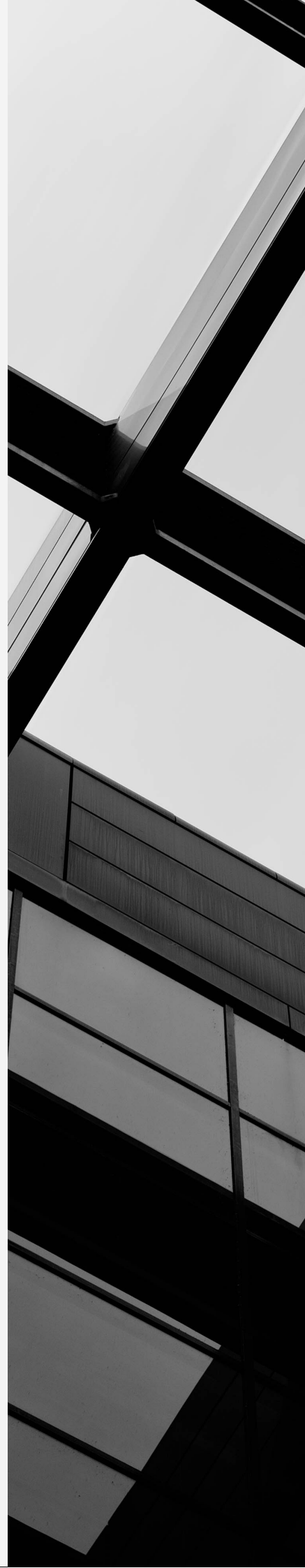
A escolha por uma publicação eletrônica de acesso livre e gratuito tem a finalidade de aproximar os interessados do Direito Tributário e favorecer o debate e o compartilhamento de ideias.

A Revista realiza publicações originais sobre os diferentes domínios do ramo tributário, com abordagem objetiva e textos dinâmicos sobre as principais notícias, doutrinas, jurisprudências, conquistas dos(as) advogados(as) do escritório e a análise da conjuntura tributária nacional.

Expediente

Instituto de Aplicação do Tributo (IAT)
Av. Angélica, 2466, 19º andar, Higienópolis
São Paulo/SP
Tel: +55 (11) 3660-8200
contato@institutoiat.org

Abril de 2023





Editor

Tacio Lacerda Gama

Livre-docente em Direito Tributário PUC/SP e professor de Direito Tributário dos cursos de graduação, mestrado e doutorado na mesma instituição, desde 2000, e do IBET, desde 2001



Coordenação editorial

Leila Loturco Giannasi

Bacharel em Jornalismo pela Cásper Líbero e em Direito pela PUC/SP. Pós graduada em Direito Médico e Hospitalar pela EPD.

Conselho Editorial



Andressa Penteado



Giovanni Pierrotti



Letícia Tourinho Dantas



Lucia Paoliello Guimarães



Milena Cavalaro



Nicole Martendal Trotta



Lucas Flores



Tiago Carneiro



Tacio Lacerda Gama

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

NOTÍCIAS

STF posterga julgamento sobre o local em que é devido o ISS para serviços financeiros e de saúde

Após a formação de maioria no julgamento envolvendo o recolhimento do ISS para os planos de saúde e serviços financeiros (ADIs 5835 e 5862 e ADPF 499), o Ministro Gilmar Mendes pediu destaque para que a apreciação da matéria se dê no plenário físico. Até o pedido de destaque, a maioria dos Ministros havia votado no sentido de o ISS para esses serviços é devido no Município em que está localizado o prestador dos serviços, acompanhando o relator Ministro Alexandre de Moraes.

Por conta do destaque, a análise do mérito da causa foi postergada, de modo que permanecem válidos os efeitos de decisão monocrática proferida pelo Ministro Alexandre de Moraes, na linha do voto condutor que foi acompanhada pela maioria: André Mendonça, Edson Fachin, Dias Toffoli, Luís Roberto Barroso, Luiz Fux e Rosa Weber. Nunes Marques também acompanhava o voto do relator, tendo feito ressalvas.

O bojo da discussão envolve as alterações promovidas pela Lei Complementar 157/2016 no que se refere ao local em que o ISS é devido para diversos serviços, notadamente os que envolvem serviços de saúde e financeiros. Com as alterações, as empresas passaram a enfrentar uma série de problemas quanto ao recolhimento do ISS, considerando a complexidade das atividades e a pluralidade de Municípios envolvidos na prestação dos serviços, como é o caso dos Planos de Saúde, por exemplo.

Até o momento não existe previsão de a reinclusão em pauta. No entanto, a menos que haja algum tipo de guinada no comportamento do STF, a tendência é que a maioria seja mantida e a linha definida pelo Ministro Alexandre de Moraes seja a vencedora.

Municípios não podem condicionar emissão do 'habite-se' ao pagamento do ISS

As três Câmaras de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo reformaram decisões que condicionavam a emissão de conclusão de obra à quitação do Imposto Sobre Serviço (“ISS”). O entendimento do Tribunal de Justiça de São Paulo é de que os municípios não podem utilizar de meios coercitivos para forçar o pagamento do tributo, em conformidade com a Constituição Federal e a jurisprudência da Suprema Corte (ARE 1.181.820, o ARE 915.424 e as Súmulas 70, 323 e 547 do STF).

Além disso, os fatos geradores não se confundem, tendo em vista que a exigência do ISS incide sobre prestação de serviço, e a expedição do “habite-se” é uma taxa cobrada para emissão de um documento que comprove requisitos de habitabilidade da construção. A conclusão foi de que, havendo a existência de débitos, a cobrança deverá ser feita por outros meios, e não com a recusa da emissão do “habite-se”.

Rio Grande do Sul cria programa de autorregularização para o setor de medicamentos e cosméticos

O Estado do Rio Grande do Sul instituiu um novo programa de autorregularização, com foco no ICMS-ST e no adicional de alíquotas da parcela do Fundo de Combate à Pobreza destacados em notas fiscais emitidas por contribuintes do Simples Nacional sem a correspondente declaração ou arrecadação, no período entre 1º.1.2018 e 31.12.2022. Orientações e arquivos com informações detalhadas das NF-e, bem como o cálculo da divergência apontada, podem ser encontrados na aba "Autorregularização" do Portal e-CAC gaúcho. A autorregularização deve ser feita até o dia 31.5.2023, por meio do recolhimento do valor devido. Após a referida data, os débitos identificados ficarão sujeitos à instauração de procedimento fiscal, com imposição de multa.

Empresas novas, sujeitas ao regime de ST, passam a ter novos critérios para credenciamento no MT

O setor atacadista é, dentre outros, o mais impactado pelo regime de substituição tributária, que consiste, em síntese, na atribuição de um responsável tributário para realizar o recolhimento do tributo por toda a cadeia produtiva, podendo, no caso do ICMS, ser apurado crédito tributário para posterior compensação.

Com a finalidade de viabilizar o credenciamento de empresas novas do setor atacadista, o Estado do Mato Grosso apresentou mudanças nos requisitos até então exigidos. Antes era necessário que o contribuinte apresentasse o comprovante do recolhimento do ICMS referente aos seis meses anteriores à solicitação do credenciamento.

Todavia, essa exigência impossibilitava que as empresas em início de atividade se credenciassem como substitutas tributárias do ICMS. Com a mudança, desde março de 2023, a Secretaria de Fazenda Estadual - SEFAZ - deixou de fazer essa exigência.

Por esse motivo, as empresas atacadistas com seis meses ou menos de atividade podem requerer à SEFAZ o credenciamento, nos termos do art. 54 da Portaria Estadual n. 05/2014. Importante frisar que as empresas atacadistas que passem a atuar no Estado do Mato Grosso e ainda não possuem inscrição estadual, podem fazer o requerimento à SEFAZ em ato único.

Não incide imposto de renda sobre a compensação pela servidão administrativa

Em julgamento realizado ao final de março, a segunda turma do STJ decidiu, à unanimidade, pela não incidência imposto de renda sobre a compensação pela limitação decorrente da instalação de linhas de alta tensão na propriedade privada.

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, contra acórdão proferido pelo TRF5, que manteve a sentença de procedência que reconheceu como indevida a incidência do imposto de renda sobre valores recebidos a título de indenização pela instituição da servidão administrativa, e condenou a União Federal a repetir o indébito tributário devidamente atualizado pela SELIC.

De acordo com a Fazenda Nacional, seria legítima a incidência de imposto de renda sobre o valor decorrente de instituição de servidão, nos termos do art. 43, I e II, do CTN, pois a seu ver esses valores se constituem como acréscimo patrimonial.

Para a segunda turma do STJ os valores pagos a título de compensação por servidão administrativa não configuram acréscimo patrimonial.

Isso, porque, segundo a decisão proferida, a compensação pela limitação decorrente da instalação de linhas de alta tensão na propriedade privada possui nítido caráter indenizatório, já que o valor tem por finalidade recompor o patrimônio, não gerando, contudo, acréscimo patrimonial do proprietário do imóvel.

STJ - Julgamento Temas 504 e 505 - Incidência de IRPJ e da CSLL sobre a SELIC em depósitos judiciais

O STJ pautou para o dia 26.04.2023, o julgamento, em sede de juízo de retratação, do RESP 1138695/SC, de relatoria do Ministro Mauro Campbell, que trata sobre a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a SELIC em depósitos judiciais.

De acordo com o entendimento anteriormente firmado pela primeira seção do STJ, os juros incidentes na devolução de depósito judicial possuem natureza remuneratória e não escapam à tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Referido tema teve seu julgamento sobrestado após o STF ter reconhecido a Repercussão Geral da matéria, no Tema 962 (RE n. 1063187).

Com o julgamento pelo STF, no sentido de afastar a incidência do IRPJ e da CSLL na devolução dos tributos pagos indevidamente, a Vice-Presidência do STJ determinou a inclusão do Recurso Especial em pauta para realização do juízo de retratação, já que o STF entendeu que seria infraconstitucional a discussão acerca da incidência do IRPJ e da CSLL sobre a SELIC em depósitos judiciais.

CONFAZ publica novos Protocolos ICMS celebrados entre os Estados e o Distrito Federal

No dia 10.04.2023, o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) publicou o Despacho CONFAZ n. 15/2023, para divulgar os Protocolos ICMS 3, 4, 5 e 6/2023, celebrados entre os Estados e o Distrito Federal, que tratam sobre ICMS-ST e suspensão do ICMS, conforme breve resumo indicado abaixo:

Protocolo ICMS 3/2023: altera o Protocolo ICMS nº 53/17, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com produtos alimentícios.

Protocolo ICMS 4/2023: revoga o Protocolo ICMS nº 23/19, que dispõe sobre a remessa de leite in natura do Estado da Alagoas para industrialização no Estado de Sergipe, com suspensão do ICMS.

Protocolo ICMS 5/2023: altera o Protocolo ICMS n.º 41/08, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças.

Protocolo ICMS 6/2023: Altera o Protocolo ICMS nº 97/10, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações interestaduais com autopeças.

COSIT afasta tributação de PIS/COFINS sobre o valor de produtos alimentícios recebidos em doação

Em 06.04.2023, foi publicada Solução de Consulta COSIT n. 83/2023 para expor o entendimento da Receita Federal de que o fato de a pessoa jurídica receber produtos alimentícios e bebidas, de forma gratuita, de seus fornecedores, como forma de fidelização e manutenção das relações comerciais, e tais bens serem empregados no desenvolvimento de suas atividades, por si só, não descaracteriza a doação.

Dessa forma, na hipótese de pessoa jurídica cujo objeto social compreenda atividades relacionadas ao comércio varejista de produtos alimentícios e bebidas, o valor de produtos alimentícios e bebidas recebidos em doação não integra a base de cálculo do PIS e da COFINS no regime cumulativo, desde que não haja qualquer conexão pré-determinada entre a doação e a utilização dos produtos.

Portaria MF 139/23 disciplina retirada de pauta de processos no âmbito do CARF

Em 06.04.2023, foi publicada a Portaria MF 139/23 que disciplina, transitoriamente, a retirada de recursos da pauta de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Segundo a previsão normativa constante no art. 1º da referida Portaria, o pedido de retirada de pauta referente aos processos com data de julgamento prevista durante a vigência da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, será automaticamente deferido pelo Presidente de Turma.

A referida Medida Provisória 1.160/2023 (MP) trouxe de volta o chamado “voto de qualidade”, no âmbito do CARF e tem sido objeto de contestação dos contribuintes em âmbito judicial.

Ainda, a Portaria também prevê que o processo, quando retirado de pauta por decorrência do pedido acima mencionado, não será incluído em nova pauta durante a vigência da Medida Provisória nº 1.160, de 12 de janeiro de 2023, salvo em razão de requerimento do sujeito passivo.

STF reafirma incidência da noventena sobre aumento indireto das alíquotas de PIS/COFINS

No julgamento do RE 1390517 RG/PE, o Supremo Tribunal Federal (STF) analisou os decretos 9.101/2017 e 9.112/2017, responsáveis por diminuir os coeficientes de redução da alíquota de contribuição ao PIS e à COFINS sobre combustíveis distribuídos e importados.

Ao analisar a matéria, o tribunal fixou a seguinte tese: “As modificações promovidas pelos Decretos 9.101/2017 e 9.112/2017, ao minorarem os coeficientes de redução das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação e comercialização de combustíveis, ainda que nos limites autorizados por lei, implicaram verdadeira majoração indireta da carga tributária e devem observar a regra da anterioridade nonagesimal, prevista no art. 195, § 6º, da Constituição Federal”.

Em análise sintética, o Supremo Tribunal Federal reafirmou o entendimento que garante a aplicação da anterioridade nonagesimal à decretos que aumentem, ainda que de forma indireta, as alíquotas de PIS e COFINS.

A importância do julgamento é evidente, não só para a manutenção da coerência e integridade da cadeia decisória da Suprema Corte, intransigente ao garantir a noventena, como também para discussões análogas, que estão em voga no Tribunal. A esse respeito, destaca-se o julgamento da ADC 84, que trata justamente sobre a aplicação da anterioridade nonagesimal para Decreto que majorou as alíquotas de PIS e COFINS sobre receitas financeiras.

STJ: ICMS-ST gera créditos de PIS/COFINS

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o AgInt no REsp nº 2.050.539/RS, decidiu por unanimidade pela legalidade do aproveitamento de crédito de ICMS-ST para apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo.

Em seu Agravo Interno, a Fazenda Nacional defendeu que o ICMS-ST não compõe a base de cálculo das referidas contribuições devidas pelo do fabricante/fornecedor dos bens que o Contribuinte adquire para revenda, de modo que não haveria direito ao crédito pelo Contribuinte, uma vez que não haveria ocorrido o pagamento do mesmo tributo na etapa antecedente da cadeia produtiva.

No entanto, para a Primeira Turma do STJ, o Contribuinte faz jus aos créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS pretendidos, tendo em vista que tais créditos independem da incidência de tais contribuições sobre o montante do ICMS-ST recolhido pelo substituto na etapa anterior, como também pelo entendimento de que o valor do imposto estadual antecipado compõe o custo de aquisição dos bens.

Oportunidade de adesão à transação na cobrança da dívida ativa do Município de São Paulo

A Procuradoria-Geral do Município de São Paulo abrirá transação para créditos inscritos em dívida ativa até 11/04/2023, cujo valor principal corrigido até abril de 2023 seja de até R\$ 510.000,00, relativo aos débitos de IPTU dos imóveis que se encontram inseridos no Centro Histórico ou imóveis cadastrados na Prefeitura de São Paulo como uso de hotel, pensão, hospedaria, cinema, teatro, casa de diversão, clube e congêneres, bem como para débitos de ISS e multas por descumprimento de obrigação acessória prevista na legislação do ISS relativos aos códigos de serviços descritos no Edital de Transação PGM nº 1/2023. Os imóveis, autos de infração mobiliários e devedores de ISS que estão aptos para essa transação constam nos Anexos I, II e III do Edital supracitado.

Em relação aos benefícios, para pagamento em parcela única, à vista, está previsto a redução de 95% (noventa e cinco por cento) do valor dos juros de mora, de 95% (noventa e cinco por cento) da multa e, quando o débito não estiver ajuizado, de 95% (noventa e cinco por cento) dos honorários advocatícios. Em contrapartida, caso o pagamento seja parcelado, pode ser realizada até 120 prestações, mensais, iguais e sucessivas, observado o valor mínimo de cada parcela, correspondente a R\$ 25,00 (vinte e cinco reais) para pessoas físicas e a R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais) para pessoas jurídicas, com redução de 80% (oitenta por cento) do valor dos juros de mora, de 80% (oitenta por cento) da multa e, quando o débito não estiver ajuizado, de 80% (oitenta por cento) dos honorários advocatícios.

O prazo para adesão à transação é de 24 de abril de 2023 a 21 de julho de 2023.

Decisão suspende o curso da Execução Fiscal cuja CDA indicou nome fantasia do contribuinte

Foi proferida decisão que determinou a suspensão da Execução Fiscal até que a Fazenda sanasse um vício identificado em razão de Exceção de Pré-Executividade apresentada nos autos. Na decisão, o Magistrado entendeu que, ao que tudo indica, o lançamento do tributo se deu em face do nome fantasia da Empresa e que isso macularia a cobrança.

Isso, porque, ao determinar o sujeito passivo diverso, haveria ofensa direta ao art. 142 do CTN, sendo inadmissível a correção do título por envolver a identificação do contribuinte. Na oportunidade, restou indicado que a eventual irregularidade no lançamento e, posteriormente, na distribuição da Execução Fiscal, seria resultado de atos da Fazenda, sendo de sua responsabilidade a indicação adequada dos sujeitos passivos.

Desse modo, foi concedido o prazo de 30 dias, prorrogáveis por mais 30, para que a Fazenda esclareça a situação e indique se o lançamento efetivamente se deu em face do nome fantasia do contribuinte, sob pena de extinção da Execução Fiscal. Nesse tempo, foi determinada a suspensão de todos os atos do processo, o que impede a realização de penhoras e restrições em face do contribuinte, por exemplo.

Na oportunidade, restaram ainda rejeitadas as costumeiras alegações de que a CDA goza das presunções definidas no CTN, sob fundamento de que são comuns os equívocos cometidos pela Fazenda na identificação do contribuinte.

Plenário do STF restabelece contribuição ao Fundeinfra

O Fundo Estadual da Infraestrutura (“Fundeinfra”) foi criado com a finalidade de assegurar investimentos em obras rodoviárias em prol do desenvolvimento do setor produtivo. O ministro Dias Toffoli suspendeu a cobrança de ICMS como receita do Fundeinfra, no Estado de Goiás, por meio de decisão cautelar, concedida na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 7363. Entretanto, a medida cautelar que suspendia o recolhimento da contribuição ao fundo de investimento, foi revertida, pelo plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”), e a contribuição voltará a ser recolhida. A contribuição é facultativa para aqueles que optarem pelo acesso aos benefícios fiscais concedidos ao setor produtivo, e todo o recurso arrecadado retornará aos contribuintes em forma de infraestrutura.

STF posterga discussão sobre industrialização por encomenda relativa ao item 14.05 da LC 116

Estava incluído na pauta de julgamento do STF a análise de RE com repercussão geral em que se discute a tributação da industrialização por encomenda, quando as operações ocorrem no meio da cadeia. No caso concreto, analisava-se a cobrança de ISS para o item 14.05 da lista anexa à LC 116/03. Outro ponto objeto de discussão envolve a cobrança de multa de mora em patamar superior a 20%, considerando que este foi objeto de análise pela corte nos autos do RE 582.461, em que se decidiu pela ausência de efeito confiscatório.

Para os temas em questão, o Ministro Relator, Dias Toffoli, propôs a fixação das seguintes teses: "1. É inconstitucional a incidência do ISS a que se refere o subitem 14.05 da Lista anexa à LC nº 116/03 se o objeto é destinado à industrialização ou à comercialização; 2. As multas moratórias instituídas pela União, Estados, Distrito Federal e municípios devem observar o teto de 20% do débito tributário". Após a formação de maioria, seguindo esse posicionamento, o Ministro Alexandre de Moraes pediu vista dos autos.

A discussão é bastante relevante, especialmente considerando os conflitos entre os interesses dos Estados e Municípios, o que motivou a propositura, desde já, de modulação de efeitos da decisão.

Com a alteração do regimento interno do STF no ano passado, a expectativa é de que o voto do Ministro Alexandre de Moraes seja finalizado em até 90 dias, quando o processo já estará automaticamente liberado para nova inclusão em pauta de julgamento.

Estado de Minas Gerais edita novo Regulamento do ICMS

O Estado de Minas Gerais editou o Decreto n. 48.589/2023 contendo o novo Regulamento do Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações - ICMS.

Conforme disposto no novo RICMS, a vigência das disposições terá início a partir de 1º de julho de 2023, com o objetivo de dar prazo para os contribuintes de adaptarem às novas disposições infraconstitucionais.

Merecem destaque, entre as alterações trazidas pelo Decreto n. 48.589/2023:

- eliminação da obrigação de registro da opção de crédito presumido no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO);
- eliminação da obrigação de comunicação da opção de crédito presumido à Administração Fazendária à qual o contribuinte estiver circunscrito;
- eliminação de exigências específicas referentes à substituição tributária; e a
- implantação da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e de documentos fiscais eletrônicos, dispensando a escrituração, dentre outros, do Registro de Apuração do ICMS e do Livro de Movimentação de Combustíveis.

Dessa forma, os contribuintes do ICMS que operem no Estado de Minas Gerais devem se atentar às novas obrigações, que serão exigíveis já em julho de 2023, sob pena de descumprimento e aplicação de multas.

STJ decide que benefícios fiscais ICMS compõem a base de cálculo do IRPJ e da CSLL

Em 26.04.2023, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou o Recurso Especial n. 1.945.110/RS (Tema 1.182/STJ), representativo de controvérsia, que discute a possibilidade de excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

No referido julgamento, os Ministros decidiram, por unanimidade de votos, que os valores despendidos com benefícios fiscais de ICMS - tais como a redução de alíquota, isenção, diferimento, dentre outros-, devem compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Consoante os termos do voto, apenas não irão compor a base desses tributos os incentivos fiscais de ICMS:

- concedidos conforme o art. 10, da Lei Complementar Federal n. 160/2017; e
- as subvenções para investimento concedidas para estímulo à implantação ou extensão de empreendimentos econômicos, nos termos do art. 30, caput, da Lei n. 12.973/2014.

Ainda, os Ministros consignaram, de forma expressa, que a decisão proferida nos Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 1.517.492/PR, que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, não se aplica ao caso em análise.

Dessa forma, foram fixadas as seguintes teses para o Tema 1.182/STJ:

(i) Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, dentre outros, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei – artigo 10 da LC 160/17 e artigo 30 da Lei 12.973/14 –, não se lhes aplicando o entendimento firmado no REsp 1.517.492, que exclui o crédito presumido de ICMS da base de cálculo das taxações federais mencionadas;

(ii) Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, dentre outros, da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimento econômico; e

(iii) Considerando que a LC 160/2017 incluiu os parágrafos quarto e quinto ao artigo 30 da Lei 12.973/14, sem entretanto, revogar o disposto no seu parágrafo segundo, a dispensa de comprovação prévia pela empresa de que a subvenção fiscal foi concedida como medida de estímulo à implantação ou expansão do empreendimento econômico não obsta a Receita Federal de proceder ao lançamento do IRPJ e da CSLL se, em procedimento fiscalizatório, for verificado que os valores oriundos do benefício fiscal foram utilizados para finalidade estranha à garantia da viabilidade do empreendimento econômico.

Contudo, referida decisão está com os efeitos suspensos, em decorrência de decisão liminar proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF), que determinou a suspensão da eficácia do acórdão do STJ até que ocorra o julgamento do Recurso Extraordinário n. 835.818, que discute a inclusão dos créditos presumidos de ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS.

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

ARTIGO

A modulação dos efeitos pelos tribunais locais em observância aos princípios da segurança jurídica, da irretroatividade geral e da proteção da confiança

Paloma Nunes Górgora[1]

Tiago Carneiro da Silva[2]

Artigo publicado na Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 35/2022 | p. 177 - 199 | Out - Dez / 2022

Resumo

O presente artigo analisa a hipótese de que, se o Supremo Tribunal Federal deixar de modular os efeitos de uma mudança jurisprudencial em matéria tributária, os Tribunais de origem estão autorizados, a partir das especificidades do caso concreto e das eventuais consequências práticas, a atribuir efeitos prospectivos ao novo precedente vinculante do tribunal superior, nos termos dos artigos 927, § 3º, do CPC/15 e 20, 23 e 24 da LINDB, a fim de preservar situações que foram constituídas com suporte em interpretação dominante à época. Tal suposição será observada a partir das circunstâncias práticas surgidas nos processos judiciais vinculados aos Temas de Repercussão Geral nº 69 e nº 985, referentes à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e à incidência de contribuição social sobre o terço constitucional de férias, respectivamente.

Palavras-chave: precedentes; alteração jurisprudencial; modulação dos efeitos; segurança jurídica; proteção da confiança.

[1] Mestranda em Direito Tributário pela PUC-SP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET e em Direito Empresarial pela PUC-SP. Advogada.

[2] Mestre em Direito Tributário pela USP. Especialista em Direito Tributário pelo IBET e em Direito Público pela PUC Minas. Graduando em Ciência Contábeis pela FIPECAFI. Advogado.

Abstract

This article aims to demonstrate that, in the event the Supreme Court decides not to modulate the effects of an overturned precedent in tax matter, the court of appeals would be authorized, based on the specificities of the individual case under examination and the possible practical consequences, to attribute prospective effects to the new binding high court precedent, according of arts. 927, § 3º, of CPC/15 and 20, 23 and 24 of LINDB, in order to preserve the situations that were constituted based on the previous dominant interpretation. This assumption will be observed based on the practical circumstances that have arisen in the judicial proceedings linked to General Repercussion Issues No. 69 and No. 985, concerning the exclusion of the ICMS from the PIS and COFINS tax bases and the levy of social contribution on one-third vacation pay, respectively.

Keywords: precedent; overruling; overturned precedent; legal certainty; protection of trust.

Introdução

O sistema tributário brasileiro se encontra, detalhadamente, positivado no texto constitucional. Os conflitos envolvendo contribuintes e fisco, em sua grande maioria, têm início no âmbito administrativo e terminam no Supremo Tribunal Federal (STF), ensejando discussões que se perpetuam no tempo.

As expectativas e incertezas quanto ao modo de tributação no Brasil exigem estabilidade, integralidade e coerência na interpretação do sistema jurídico tributário, atributos que podem ser cultivados no exercício da atividade jurisdicional, na etapa final de atribuição de sentidos aos enunciados prescritivos, ao serem interpretados pelo Poder Judiciário.

A estabilidade da jurisprudência remete à confiança, pressupondo a previsibilidade. Com efeito, o contribuinte precisa ter conhecimento prévio acerca das possíveis intervenções do Estado no seu patrimônio para pautar suas condutas na esfera tributária.

Significa dizer que, assim, poderá computar seus encargos decorrentes da exação tributária e identificar quais seriam seus deveres instrumentais, tudo isso com base na solidificação jurisprudencial.

Nesse contexto, o presente estudo procura compreender o alcance normativo do artigos 927, § 3º, do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15) e artigos 20, 23 e 24 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), objetivando responder ao seguinte questionamento: na hipótese de o STF deixar de modular os efeitos de uma virada jurisprudencial, o Tribunal de origem estaria autorizado, diante das especificidades do caso concreto e eventuais consequências práticas, a atribuir efeitos prospectivos ao novo precedente para preservação das situações constituídas, a partir da interpretação normativa dominante à época?

Com lastro nos princípios constitucionais da segurança jurídica, da irretroatividade geral e da proteção à confiança do contribuinte, a resposta à referida indagação será desenvolvida considerando os desafios enfrentados nos inúmeros processos judiciais vinculados aos Temas de Repercussão Geral nº 69 e nº 985, referentes à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e à incidência de contribuição social sobre o terço constitucional de férias, respectivamente.

Os precedentes judiciais e a interpretação do art. 927, §§ 3º e 4º, do CPC/15

Na Constituição Federal de 1988 (CF/88), o legislador constituinte positivou importantes valores na forma de princípios jurídicos, que correspondem a normas eleitas pelo operador do Direito como sendo de alta carga axiológica, permitindo, dessa forma, orientar a atividade interpretativa na condução e construção do Direito. Para além de seu elevado viés valorativo, certos princípios funcionam também como “limites objetivos[3]”, pois suas estruturas de comando denotam verdadeiras regras.

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Noeses, 2019, p. 180.

Para conferir efetividade às normas de direito material por meio do devido processo legal esculpido no art. 5º, LV, da CF/88, é imprescindível a edição de normas jurídicas processuais. Atualmente, encontra-se vigente o CPC/15, que buscou estabelecer verdadeira harmonia com as diretrizes constitucionais.

Na Exposição de Motivos do novo código processual, a Comissão de Juristas acentuou que, dentre os principais temas debatidos durante sua elaboração, o mais expressivo foi a simplificação do sistema recursal para redução de posicionamentos díspares nos Tribunais Julgadores a respeito de mesma matéria jurídica.

Apesar de a atividade interpretativa encontrar balizas no texto constitucional, ainda assim, torna-se necessário estabelecer limites à interpretação do Direito com vistas à coerência do sistema jurídico. Isso, porque cada julgador acaba por atribuir distintas significações aos enunciados prescritivos, tendo em vista as experiências adquiridas e os valores morais sedimentados ao longo de sua vida.

A recomendação do art. 926 do CPC/15 no sentido de que “os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente” mostra a relevância crescente das decisões julgadas sob o rito dos repetitivos[4] na regulação das condutas intersubjetivas. Tem-se, hoje, um sistema processual baseado em precedentes, em que o comportamento dos particulares, cada vez mais, está pautado na interpretação das normas jurídicas realizada pelo Poder Judiciário.

Segundo o processualista Fredie Didier Jr., o julgador, ao proferir uma decisão judicial, constrói duas normas jurídicas: i) uma de caráter geral, que é resultado da interpretação dos fatos invocados pelas partes sob o holofote do direito posto (fundamentação) e ii) outra de caráter individual, correspondendo à efetiva deliberação sobre aquele caso específico colocado a julgamento (dispositivo). O precedente estaria justamente vinculado à parte geral, mais especificamente, à ratio decidendi que representa os fundamentos invocados para formação da tese jurídica, servindo de diretriz para demandas semelhantes[5].

[4] De acordo com o art. 928 do CPC/15, considera-se julgamento de casos repetitivos a decisão proferida em: I - incidente de resolução de demandas repetitivas; e II - recursos especial e extraordinário repetitivos.

[5] DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; DE OLIVEIRA, Rafael Alexandria. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 12ª edição reformada. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 504-507.

Com efeito, a aplicação do precedente pelo operador do Direito constituiria, nos dizeres de Bustamante[6], uma atividade reconstrutiva da norma jurídica. Isto é, uma tarefa analítico-cognitiva, na medida em que se busca desvendar as premissas normativas constantes da decisão judicial paradigma, capazes de gerar precedentes judiciais para solução de casos futuros.

Quando reiteradamente aplicado, o precedente se transforma em jurisprudência que, caso seja dominante, pode dar ensejo à edição de um enunciado sumular. Noutras palavras: “a súmula é o enunciado normativo (texto) da ratio decidendi (norma geral) de uma jurisprudência dominante, que é a reiteração de um precedente[7]”.

A uniformização da jurisprudência nos Tribunais Pátrios cria modelo de expectativa de conduta presente, tendo em vista que o jurisdicionado passa a nortear suas ações em entendimentos já consolidados, o que proporciona um verdadeiro ambiente de estabilidade e segurança jurídica futura. Por isso, Misabel Derzi afirma que, diversamente do que ocorre no mundo real onde o tempo do relógio é unidimensional, no sistema jurídico, o tempo é multidimensional, pois “mescla passado, presente e futuro em suas operações internas[8]”.

Caso o Poder Judiciário venha a modificar sua interpretação sobre determinado texto normativo, escolhendo outra solução dentre a gama de significações passíveis de atribuição à norma, acabará por criar regra jurídica, o que equivale dizer a uma nova lei dotada de outro significado jurídico.

Em situações assim, o art. 927, em seu § 3º[9], do CPC/15 prevê a modulação dos efeitos da alteração de jurisprudência dominante. A despeito de o novo precedente se estabelecer em sede de repetitivos, a modulação pode vir acontecer de duas formas distintas:

[6] BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. Teoria do Precedente Judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012, p. 282/283.

[7] DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; DE OLIVEIRA, Rafael Alexandria. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 12ª edição reformada. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 554/555.

[8] DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 579.

[9] Art. 927 [...] § 3º 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.

i) pelo próprio Tribunal julgador no bojo processo paradigma ou, então, ii) caso não haja fixação da modulação na ação condutora, pelos demais Tribunais e até mesmos pelos próprios magistrados de primeira instância, a partir da análise do caso concreto.

Para Nelson Nery Júnior, não “precisaria haver previsão legal, tampouco a aplicação analógica ou extensiva[10]” do art. 27 da Lei nº 9.868/99[11], para que seja atribuída eficácia ex nunc aos novos entendimentos firmados, uma vez que referida solução estaria de acordo com o próprio sistema constitucional brasileiro.

Sendo assim, enquanto a jurisprudência, dita primitiva, tem eficácia retroativa, ou seja, efeitos ex tunc, em relação às modificações jurisprudenciais, prejudiciais à parte que confiou em precedentes anteriores, a solução se inverte, devendo necessariamente a regra ser a modulação de efeitos com eficácia ex nunc.

Sobre o dever do Poder Judiciário em modular os efeitos de nova orientação judicial, interessante são as palavras do Ministro Roberto Barroso no julgamento dos Embargos de Declaração realizado no RE nº 574.706 – Tema 69, marcado por cenário de alteração jurisprudencial quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS:

O dispositivo 927, §3º, do CPC” fala “pode”, quando eu, pessoalmente, acho que, em matéria tributária, o verbo próprio seja “deve”. Mudança de jurisprudência em matéria tributária deve ser prospectiva. É claro que, preferencialmente, quando em favor do contribuinte, em razão das limitações constitucionais ao poder de tributar, mas não vejo razão para mudar essa linha de entendimento, porque ela, eventualmente beneficia a Fazenda Pública.

Portanto, resta evidente que os comandos impressos pelo art. 927, nos §§ 3º e 4º[12], do CPC/15 zelam pela segurança jurídica, irretroatividade geral, boa-fé do Poder Público e confiança do administrado.

[10] NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código de Processo Civil Comentado. 16ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 1968/1969.

[11] Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

[12] Art. 927 [...] § 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

A segurança jurídica figura como sobreprincípio[13] por excelência, porquanto aparece da conjugação de diversos enunciados normativos com o intuito de assegurar direitos e garantias fundamentais. Para além de assegurar calculabilidade quanto à aplicação e interpretação das normas jurídicas, permite que o jurisdicionado detenha elevado estado de confiabilidade na atuação dos três Poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário – para pautar suas condutas e, por conseguinte, de cognoscibilidade dos comandos exarados e das relações jurídicas construídas pelo Direito positivado[14].

No atual sistema processual, baseado em precedentes, torna-se ainda mais relevante a observância ao princípio da boa-fé do Poder Judiciário. Tal postulado impõe coerência na prestação jurisdicional, ou seja, se o Judiciário antes conferiu segurança ao jurisdicionado de que estava correto na prática de determinado ato, sua esfera jurídica passada não pode ser prejudicada pela mudança abrupta de jurisprudência dominante.

Segundo o princípio da proteção da confiança, se o jurisdicionado praticou atos com fundamento em precedente formalmente vinculante, no sentido de que determinada norma era (i)legal ou (in)constitucional, uma nova posição jurisprudencial há de ser aplicada com eficácia apenas para o futuro.

À luz da irretroatividade geral (art. 5º, XXXVI, CF), tal como a lei não pode retroagir, a superação de entendimento jurisprudencial com efeitos vinculantes (overruling) sempre demanda efeitos prospectivos, impedindo que a eficácia da nova decisão paradigma prejudique direitos e atinja situações pretéritas consolidadas em anteriores previsões.

Nesse mesmo sentido, o Ministro Edson Fachin, citando o Ministro Roberto Barroso, reforçou o caráter obrigatório da modulação de efeitos em cenário de modificação jurisprudencial tributária ao apreciar o Tema 201 (RE nº 593.849), referente à restituição da diferença do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para a frente, se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida:

[13] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2015, p. 285.

[14] ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito*. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 256-257.

16. Embora seja legítima e necessária a mudança de orientação do Tribunal, seja por mudança na realidade fática ou na percepção do que seja o melhor direito, a superação de uma linha de precedentes (overruling) deve envolver alguns cuidados. A estabilidade e a previsibilidade das relações jurídicas devem sempre ser levadas em conta na fixação dos efeitos temporais do novo entendimento. Em matéria tributária, particularmente, tenho sustentado que, como regra, a mudança da jurisprudência da Corte equivale verdadeiramente à criação de direito novo e, por tal razão, não pode operar efeitos retroativos.

Por isso, a modulação dos efeitos consiste em valioso, senão indispensável, instrumento em caso de modificação jurisprudencial em processos de eficácia expansiva além das partes envolvidas na lide.

A alteração jurisprudencial e o disposto nos artigos 20, 23 e 24 da LINDB

Inicialmente, o Decreto-Lei nº 4.657/1942 foi editado sob a denominação de Lei de Introdução ao Código Civil. Apesar de sua nomenclatura original remeter ao código civilista, referido decreto sempre foi aplicado às demais normas integrantes do ordenamento jurídico brasileiro, sendo considerado uma lei de introdução às leis por conter normas gerais de i) incidência e aplicação de outras normas, ii) hermenêutica jurídica e iii) direito internacional privado. Por essa razão, a Lei nº 12.376/2010 veio adequar sua denominação a essa realidade jurídica[15], passando o decreto-lei a ser nomeado de Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro.

No final de 2018, foi editada a Lei nº 13.655 que introduziu, no decreto-lei, onze novos artigos cuja finalidade principal foi garantir a “segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público[16]”, vinculando não apenas as autoridades administrativas integrantes do Poder Executivo, mas também os membros do Poder Judiciário e Legislativo e, até mesmo, os órgãos autônomos de controle, tais como os Tribunais de Contas e o Ministério Público.

[15] DINIZ, Maria Helena. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro Interpretada. 18ª edição revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 22.

[16] Extraído da própria ementa da Lei nº 13.655/2018.

Dentre os dispositivos criados pela referida lei ordinária e introduzidos na LINDB, mostram pertinência com o tema da modulação dos efeitos da alteração jurisprudencial os conteúdos normativos exarados pelos arts. 20, 23 e 24:

a) motivação e consequências: exigência de justificativa e indicação das consequências práticas da decisão quanto à decretação de invalidação dos atos, contratos, ajustes, processos ou normas administrativas (arts. 20);

b) regime de transição: nas hipóteses de novo dever ou condicionamento de direito para que sejam cumpridos de modo proporcional, equânime e eficiente sem prejuízo aos interesses gerais (art. 23); e

c) orientações gerais: interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público (art. 24).

Considerada uma valiosa garantia constitucional, a obrigatoriedade de fundamentação tem por escopo propiciar o exercício do devido processo legal, permitindo às partes a compreensão das razões que formaram o livre convencimento motivado, inclusive para fins de controle por meio de recursos cabíveis. Se a motivação é requisito indispensável a todos os pronunciamentos sejam judiciais ou administrativos, torna-se ainda mais relevante quando envolve situações de alteração de jurisprudência com a necessária modulação dos efeitos.

Apesar de o objetivo da redação do art. 20 da LINDB ser evitar que conceitos principiológicos abstratos sejam utilizados para afastar a aplicação de regras jurídicas aos fatos narradas no processo[17], referido dispositivo vem sendo suscitado para amparar alegações consequencialistas em âmbito processual. Nesse sentido, alerta Humberto Ávila[18] que o consequencialismo é um mecanismo de argumentação adotado pelo intérprete para alterar o Direito conforme os resultados práticos que almeja afastar ou estimular, em prejuízo à estrutura normativa diretamente aplicável.

[17] MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; DE FREITAS, Rafael Vêras. Comentários à Lei nº 13.655/2018 (lei de segurança para a inovação pública). 2ª reimpressão. Belo Horizonte: Fórum Conhecimento Jurídico, 2020, p. 22/23.

[18] ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 256-257.

Em diversas ações julgadas favoráveis aos interesses do contribuinte, sob a sistemática dos repetitivos, a Fazenda Pública tem se utilizado de pretextos consequencialistas para requerer a atribuição de efeitos prospectivos a tais decisões que consolidaram novo entendimento sobre determinada matéria tributária. Seu pedido se estende até mesmo para as ações já ajuizadas por contribuintes para repelir a exação tributária sob o fundamento de causar grande abalo aos cofres públicos.

Por exemplo, nos Embargos de Declaração opostos no RE nº 714.139 – Tema 745, no qual decidiu-se acerca da aplicação do princípio da seletividade para a cobrança de ICMS incidente sobre operações de energia elétrica e serviços de telecomunicação, o Colégio Nacional de Procuradores aduziu sobre a inviabilidade orçamentária para restituição de valores a contribuintes que ajuizaram ações até a data do início do julgamento de mérito[19].

No que diz respeito aos contribuintes, o cenário não é muito diferente. Igualmente há invocação do consequencialismo jurídico como forma de respaldar o pleito pela eficácia lançada pro futuro, com efeitos ex nunc às decisões modificadoras de jurisprudência, sustentado no súbito aumento das despesas tributárias das sociedades empresárias, em flagrante atentado à ordem econômica do país.

Em razão da drástica e abrupta alteração jurisprudencial pela “incidência de contribuição social, a cargo do empregador sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas”, o Instituto Brasileiro de Direito Previdenciário (IBDP), exercendo seu papel de *amicus curae* no RE nº 1.072.485 – Tema 985, ressaltou a importância da modulação dos efeitos prospectivos

[19] “[...] a proposta de modulação que ressalva as ações judicializadas, a par de não concretizar a segurança jurídica, força uma despesa de eventual ressarcimento ou repetição do indébito que pode facilmente alcançar, em todos os Estados, a cifra de bilhões de reais. Ou seja, além de a tese definida no julgamento afastar uma expressiva receita constitucional, legal e legítima dos entes federativos, impõe, ainda, uma despesa bilionária ao estabelecer marco temporal retroativo para aplicação da tese. Nesses termos, o reconhecimento da necessidade de modulação dos efeitos da decisão - em razão do impacto nas finanças dos Estados, da edição de leis pelos Estados, das expectativas de geração de receitas, da preservação do exercício financeiro e das repercussões relevantes nas contas públicas -, denota que a tese seja apenas aplicada no marco temporal prospectivo, sem retroação, com o que, além de se evitar a desorganização orçamentária-financeira-administrativa dos entes federativos que, em última ratio, protege e possibilita a prestação de serviços públicos essenciais, evita-se também a anunciada tragédia da justiça”.

da decisão paradigma diante dos impactos da exigência tributária na folha de pagamento de pequenas, médias e grandes empresas brasileiras[20].

Argumentos, nesse sentido, não raras vezes, tem provocado Ministros do STF a decidirem a partir de conjecturas sobre a consequência nas contas públicas da declaração de inconstitucionalidade de determinadas leis. A título exemplificativo, no julgamento do RE nº 718.874 - Tema 669, por meio do qual fixou-se a tese pela constitucionalidade da contribuição social do empregador rural pessoa física, instituída pela Lei nº 10.256/2001, incidente sobre a receita bruta obtida com a comercialização de sua produção, o Ministro Gilmar Mendes teceu considerações a esse respeito:

Só estou querendo compartilhar esse nível de angústia porque, de fato, mandamos o Estado devolver um dinheiro que ele não tem e fala-se, impropriamente, em enriquecimento ilícito. Então, há problemas que precisam de ser discutidos, talvez até a redução da fórmula de preclusão, ao invés de cinco anos, dois ou um ano. Enfim, tem-se de repensar esse modelo, porque vivemos de instabilidade em instabilidade. Veja que se faz um esforço para economizar quarenta bilhões e nós, em uma assentada, podemos confirmar dispêndios de oitenta bilhões, ou não entrada de receita de oitenta bilhões. Por isso que se falou - mas hoje parece que isso está mais pronunciado, superlativamente pronunciado - no famoso manicômio tributário. Hoje, com a jurisdição constitucional nesse potencial, isso se torna muito mais pronunciado, muito mais evidente.

[20] “115. Segundo dados apurados pela Associação Brasileira de Advocacia Tributária (“ABAT”), que também auxilia essa E. Corte Suprema como Amicus Curiae, o efeito multiplicador do r. acórdão embargado poderá aumentar as despesas dos empregadores em até R\$ 100 bilhões [...]. 117. Sem embargo, em decorrência do COVID-19 nossa economia foi parcialmente devastada. A recessão é praticamente inevitável, atingindo patamares históricos. O Fundo Monetário Nacional (“FMI”) estima que o Produto Interno Bruto (“PIB”) brasileiro deverá recuar 9,1% neste ano, retraindo uma média de 0,3% entre 2011 e 2020. Será a primeira vez em 120 anos - pelo menos - que o Brasil registrará recessão no período de uma década. 118. A recessão impacta diretamente na empregabilidade. Atualmente a taxa de desemprego é de 13,8% (Record histórico); no entanto, a expectativa é que esse percentual chegue à 15% no final desse ano, e atinja o pico de 18,5% no primeiro trimestre do próximo ano. 119. O r. acórdão embargado atinge diretamente a folha de pagamento, porque impõe contribuição previdenciária sobre rubrica que os precedentes indicavam desoneração. Assim, além de incrementar, no mínimo, 34% sobre 1/3 das remunerações médias vincendas, o r. acórdão embargado impusera aos empregadores custo adicional de aproximadamente R\$ 100 bilhões, sobretudo porque a maioria (senão todos) excluía o adicional de férias de suas bases de cálculo da contribuição previdenciária. 120. O impacto vincendo é inevitável, porque o efeito ex nunc do r. acórdão embargado deve, necessariamente, ser observado. No entanto, o efeito retroativo deve ser sopesado, notadamente diante do sobre impacto desse custo inesperado nas folhas de pagamento das pequenas, médias e grandes empresas do Brasil. 121. Não há dúvida que dentre os grandes interesses sociais o maior consiste em preservar a empregabilidade. Não por menos, os Poderes Executivo e Legislativo empreenderam inúmeros esforços para legislar de acordo com a demanda, editando normas atípicas para enfrentar os efeitos do COVID-19”.

Deveras, o consequencialismo pode ser invocado como forma de demonstrar os impactos econômico-financeiros ao jurisdicionado afetado pela nova orientação jurisprudencial. No entanto, deve o julgador ficar atento para não decidir sob um viés exclusivamente pragmático, preocupando-se tão somente com as peculiaridades do caso concreto em detrimento de princípios e normas jurídicas garantidoras de direitos fundamentais do contribuinte.

Quanto ao art. 23 da LINDB, o legislador ordinário prescreve o estabelecimento de “regime de transição” para as novas obrigações decorrentes de alteração interpretativa de norma de conteúdo indeterminado. Em verdade, todas as normas jurídicas são dotadas previamente de conteúdo impreciso, cabendo ao intérprete do Direito atribuir significado a tais enunciados que, a despeito de ter que respeitar os limites já pré-estabelecidos pela Carta Republicana, resulta, por diversas vezes, em divergências interpretativas.

Não parece ser razoável prejudicar o cidadão que, a despeito de ter respaldado suas condutas presentes em orientação já exarada pelo próprio Poder Público, depara-se, posteriormente, com decisão inovadora da ordem jurídica conferindo sentido normativo diametralmente oposto ao anterior e, por via de consequência, impondo nova obrigação ou condicionando o exercício de direitos.

Diante dessas mudanças de condão interpretativo, o art. 23 assegura “regime de transição”, que, segundo as explicações de Floriano de Azevedo Marques Neto[21], se assemelharia à ideia de uma modulação de efeitos ou de um diferimento temporal da aplicação da nova regra e cuja finalidade é evitar surpresas indevidas, devendo os efeitos repercutir de modo proporcional, equânime e em prol dos interesses gerais.

No julgamento do EDcl no REsp nº 1.630.659/DF, o STJ entendeu pela distinção entre o “regime transacional” previsto no art. 23 da LINDB e a modulação de efeitos disciplinada no art. 927, § 3º, do CPC/15: enquanto a primeira regra veda a imposição de ônus aos sujeitos atingidos pela mudança de interpretação,

[21] MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Art. 23 da LINDB: o equilíbrio entre mudança e previsibilidade na hermenêutica jurídica. In: Revista de Direito Administrativo, p. 93-112, nov. 2018, p. 106/107. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/77651/74314> Acesso em: 27/07/2022.

a segunda encontrar-se-ia no campo da proteção da confiança, visto que a alteração jurisprudencial fere a expectativa legítima de atuação dos jurisdicionados[22].

Apesar da distinção suscitada pelo STJ, na prática, o “regime de transição” equipara-se à modulação de efeitos, talvez com abrangência ainda mais ampla.

No Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, é possível encontrar acórdãos da 18ª Câmara de Direito Público nos quais já houve a aplicação do disposto no art. 23 da LINDB em atenção ao sobreprincípio da segurança jurídica, atribuindo-se efeitos prospectivos às decisões julgadas sob o rito dos repetitivos.

Em sede de agravo de instrumento, reconheceu-se a ilegitimidade da parte agravante (promitente vendedor) sob o fundamento de que a tese fixada no Tema Repetitivo 122[23] do STJ não poderia ser aplicada automaticamente ao caso concreto, uma vez que o bem imóvel teria sido compromissado à venda em 05/03/2001 e a publicação do precedente teria ocorrido em 18/06/2009.

Agravo de Instrumento. Execução Fiscal. Taxa de Coleta de Lixo e Imposto Predial Urbano dos exercícios de 2016 a 2018. Decisão que rejeitou a exceção de pré-executividade em que alegada a ilegitimidade passiva. Insurgência da coexecutada/excipiente. Pretensão à reforma. Acolhimento. Distinção entre os compromissos de compra e venda comprovadamente firmados antes e depois da publicação dos acórdãos proferidos nos Recursos Especiais Representativos de Controvérsia n. 1.111.202 e 1.110.551.

[22] “[...] 5. A modulação de efeitos do art. 927, § 3º, do CPC/15 deve ser utilizada com parcimônia, de forma excepcional e em hipóteses específicas, em que o entendimento superado tiver sido efetivamente capaz de gerar uma expectativa legítima de atuação nos jurisdicionados e, ainda, o exigir o interesse social envolvido. 6. O regime de transição do art. 23 da LINDB está em íntima conexão com o princípio da menor onerosidade da regularização, previsto no art. 21, parágrafo único, de referido diploma legal, segundo o qual não se pode impor aos sujeitos atingidos pela modificação de jurisprudência ônus ou perdas anormais ou excessivos [...]. 8. In casu, ao menos desde o julgamento pela 3ª Turma do REsp 1316117/SC, ocorrido em 26/04/2016, não há jurisprudência consolidada em relação ao termo inicial do prazo máximo de inscrição da anotação nos cadastros de proteção ao crédito, o que permite concluir pela inexistência de jurisprudência em sentido substancial, capaz de ensejar nos jurisdicionados uma confiança racionalmente aceitável de estabilidade capaz de subsidiar uma legítima expectativa de certeza objetiva de resposta jurisdicional. 9. Ademais, não existe desproporcionalidade na imediata adoção da vedação ao registro de anotações negativas sem que conste a data de vencimento da dívida, pois a mera suspensão, até efetiva regularização do procedimento, da anotação de registros provenientes de cartórios de protesto que não contenham essa informação, não gera ônus excessivos ou desproporcionais para a embargante e evita a perpetuação dessa lesão aos direitos dos consumidores. 10. Embargos de declaração acolhidos sem efeitos infringentes” (STJ. EDcl no REsp n. 1.630.659/DF, relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 27/11/2018, DJe de 6/12/2018).

[23] Tese firmada no Resp. nº 1.111.202/SP e 1.110.551/SP: “Tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU.

Ponderação fundada nos Princípios da segurança jurídica, da razoabilidade, das exigências do bem comum e da prudência. Inteligência do art. 23 da LINDB. Ciência da municipalidade a respeito da alienação do imóvel. Precedentes desta E. Câmara de Direito Público. Ilegitimidade da agravante. Ocorrência. Decisão reformada. Recurso provido[24].

Nos autos de um recurso apelatório com remessa necessária, restou decidido que, em observância à previsibilidade decorrente da segurança jurídica, a tese fixada no Tema de Repercussão Geral 300[25] do STF – referente à incidência de ISS sobre contratos de franquia – somente poderia ser aplicada a fatos geradores ocorridos após a publicação do acórdão paradigma, consoante ementa colacionada abaixo:

Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária c.c Repetição de Indébito, Tutela de Urgência e Depósito Mensal das Parcelas de ISS. Franquias. Sentença que julgou procedente a ação para declarar a inexistência de relação jurídico-tributária que obrigue a parte autora ao recolhimento de ISS sobre contratos de franquia, condenando a requerida à repetição de indébito dos valores eventualmente pagos pela autora a esse título, nos cinco anos anteriores à data da propositura da ação, com juros e correção monetária na forma especificada. Pretensão à reforma. Acolhimento em parte. Franquia. Precedente vinculante horizontal do TJSP que reconheceu a inconstitucionalidade da inserção da franquia como atividade sujeita ao ISS. Recente julgamento do Tema 300 de Repercussão Geral. Precedente vinculante vertical do C. STF que, sob a luz da segurança jurídica, deve ser aplicado para fatos geradores ocorridos após a publicação do acórdão daquele C. Tribunal Superior. Inteligência do art. 23 da LINDB. Juros moratórios que somente são devidos após o trânsito em julgado da sentença ou acórdão proferidos na fase de conhecimento do processo. Honorários advocatícios. Princípios da causalidade e da razoabilidade, de forma que cada uma das partes deve suportar os honorários do seu advogado e metade das despesas processuais. Recursos oficial e voluntário de apelação providos em parte[26].

[24] TJSP. Agravo de Instrumento 2216882-87.2021.8.26.0000; Relator (a): Ricardo Chimenti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de São José dos Campos - Setor de Execuções Fiscais; Data do Julgamento: 05/11/2021; Data de Registro: 08/11/2021.

[25] Tese fixada no RE nº 603.136: "É constitucional a incidência de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre contratos de franquia (franchising) (itens 10.04 e 17.08 da lista de serviços prevista no Anexo da Lei Complementar 116/2003)".

[26] TJSP. Apelação / Remessa Necessária 1017475-32.2018.8.26.0224; Relator (a): Ricardo Chimenti; Órgão Julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Foro de Guarulhos - 1ª Vara da Fazenda Pública; Data do Julgamento: 29/06/2020; Data de Registro: 29/06/2020.

Dessa forma, não há dúvidas de que a regra de transição trazida pelo art. 23 da LINDB serve como mecanismo de estabilização do Direito diante das constantes mudanças de padrões hermenêuticos que podem resultar em novas obrigações e deveres aos administrados/jurisdicionados em inegável insegurança jurídica.

Igualmente o art. 24 da LINDB impõe regramento relativa à irretroatividade da nova interpretação com o fim específico de preservar as situações plenamente constituídas sob a sua égide. Esse enunciado normativo visa à garantia de um grau mínimo de calculabilidade ao jurisdicionado mediante a revisão de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa.

Não obstante a importância do referido enunciado para o âmbito do direito tributário decorrente das oscilações interpretativas do texto positivado, o Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) consolidou entendimento pela inaplicabilidade do art. 24 da LINDB ao processo administrativo tributário sob o fundamento de que os destinatários do decreto-lei seriam apenas os administradores públicos e os órgãos de controle, resultando na aprovação da edição da Súmula 169[27].

Ocorre que a posição adotada pelo CARF vai de encontro aos propósitos estipulados pelo legislador ordinário com a edição da Lei nº 13.655/2018. Isso porque as normas incluídas na LINDB têm natureza claramente interpretativa, possuindo aplicação em todas as esferas do Direito, inclusive, na seara tributária, uma vez que não interferem diretamente na natureza dos tributos, prescindindo de lei complementar[28].

[27] O art. 24 do decreto-lei nº 4.657, de 1942 (LINDB), incluído pela lei nº 13.655, de 2018, não se aplica ao processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021). Acórdãos Precedentes: 1402-004.202, 9101-004.217, 9101-003.839, 1302-003.821, 9202-007.943, 3302-007.542, 1401-003.632, 3401-007.043 e 1201-002.982.

[28] QUINTELA, Guilherme Camargos. Segurança Jurídica e Proteção da Confiança: as recentes alterações na LINDB pela Lei nº 13.655/2018 e seus impactos no processo administrativo tributário. In: Direito tributário: uma visão da escola mineira - em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2021/02/as-recentes-alteracoes-na-lindb-e-seus-impactos.pdf> Acesso em: 27/07/2022.

O intuito do art. 24 é proibir que o órgão decisório dê aplicação retroativa a nova corrente interpretativa sobre a legislação tributária para o fim de atingir fatos e relações jurídicas preteritamente solidificadas. Essa vedação não é novidade no ordenamento jurídico brasileiro, estando disciplinada inclusive no art. 2º, parágrafo único, XIII, da Lei nº 9.784/1999[29] e no art. 146 do próprio Código Tributário Nacional[30].

Referido dispositivo legal veio apenas reafirmar um regramento que, a despeito de já existir, por muitas vezes não é respeitado pelos órgãos julgadores, o que acaba gerando verdadeira instabilidade jurídica para os administrados.

Desta feita, resta claro que os arts. 20, 23 e 24 da LINDB são primordiais à regulação e a aplicação das normas jurídicas em matéria de direito público, tendo por objetivo precípuo a preservação do princípio da segurança jurídica, atribuindo maior solidez às decisões e permitindo que o contribuinte tenha maior confiança na Administração Tributária e no Poder Judiciário.

A possibilidade de modulação pelos Tribunais de origem diante das especificidades do caso concreto, em observância aos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança

Conforme visto, o efeito vinculante dos pronunciamentos jurisdicionais ganhou ainda mais força com a edição do CPC/15. A nova sistemática de precedentes impôs aos membros do Poder Judiciário observância obrigatória a ratio decidendi, que corresponde ao resultado da norma jurídica geral advinda da prolação da decisão judicial. Trata-se de medida para uniformização da jurisprudência em prol da estabilidade do Direito, evitando-se, com isso, surpresas indesejáveis aos jurisdicionados e à própria Administração Pública.

[29] Art. 2º [...] Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: XIII - interpretação da norma administrativa da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige, vedada aplicação retroativa de nova interpretação.

[30] Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Sobre a intrínseca relação existente entre os precedentes judiciais e o princípio da proteção da confiança, Luiz Guilherme Marioni[31] assevera que:

Quando os precedentes ou a jurisprudência consolidada são levados a sério, a sua estabilidade requer especial cuidado. Isso porque, como chega a ser intuitivo, a revogação de jurisprudência consolidada pode causar surpresa injusta a todos aqueles que nela pautaram suas condutas. Daí por que é imprescindível, na lógica jurídica estribada na autoridade e na obrigatoriedade dos precedentes, atentar para os efeitos da decisão revogadora de precedentes ou de jurisprudência consolidada [...]. Quando nada indica provável revogação de um precedente, e, assim, os jurisdicionados nele depositam confiança justificada para pautar suas condutas, entende-se que, em nome da proteção da confiança, é possível revogar o precedente com efeitos puramente prospectivos (a partir do trânsito em julgado) ou mesmo com efeitos prospectivos a partir de certa data ou evento.

No que diz respeito ao tema dos precedentes vinculantes, o STF assume papel de extrema importância por ser considerado o guardião da Constituição. Dentre suas principais funções, além de exercer o controle de constitucionalidade, é responsável pelo julgamento dos recursos extraordinários interpostos pelas partes litigantes, nos quais as decisões judiciais ali proferidas são dotadas de eficácia inter partes e erga omnes.

Em virtude disso, a drástica e abrupta alteração de jurisprudência pressupõe a necessidade de adequada e específica fundamentação e, ainda, de modulação dos efeitos da nova decisão em cumprimento aos preceitos do art. 927, §§ 3º e 4º do CPC/15.

Em Sessão Plenária realizada no dia 15/03/2017, nos autos do RE nº 574.706/PR – Tema 69, o STF firmou a seguinte tese jurídica: “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS”.

[31] MARIONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 4ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 358.

Conforme assinalado pela Ministra Relatora Cármen Lúcia, a parcela correspondente ao ICMS pago ao ente federativo não tem natureza de faturamento ou receita, mas sim de mero ingresso de caixa, uma vez que tal quantia não é incorporada ao patrimônio do contribuinte, destinando-se aos cofres públicos dos Estados-Membros e do Distrito Federal [32].

Ocorre que, ao assim proceder, o STF modificou a jurisprudência dominante há mais de duas décadas, contrariando o teor da Súmula 68 do STJ, segundo a qual: “A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS”.

Diante dessa virada jurisprudencial, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração pleiteando a modulação dos efeitos sob o argumento de nociva “reforma tributária com efeitos retroativos”.

Apenas em sessão virtual de 13/05/2021, o STF houve por bem modular os efeitos do julgado decidindo que sua produção teria início após 15/03/2017 – data em que julgado o paradigma e fixada a tese com repercussão geral – ressaltando as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão de julgamento.

Outro tema controvertido diz respeito ao RE nº 1.072.485/PR – Tema 985. Apesar de o STF sempre ter tido a compreensão de que a discussão sobre a natureza jurídica de verbas trabalhistas, se remuneratórias ou indenizatórias, estaria restrita ao âmbito infraconstitucional, em momento posterior, para a surpresa da comunidade jurídica, acabou por reconhecer a repercussão geral da matéria e, em 31/08/2020, julgou o mérito do referido recurso extraordinário.

[32]RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (STF. RE 574706, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017).

Superando a então pacífica jurisprudência do STJ ratificada no julgamento do Resp. nº 1.230.957 - Tema Repetitivo 478[33], o STF fixou a tese de que “é legítima a incidência de contribuição social, a cargo do empregador, sobre os valores pagos ao empregado a título de terço constitucional de férias gozadas”.

Diante do impacto que a nova orientação pode causar no âmbito jurídico-processual e em diversos setores econômicos, foram opostos Embargos de Declaração pela parte contribuinte e por 4 (quatro) amici curiae (CSPB, IBDP, IBPTE e ABAT) com o objetivo de fixar a modulação dos efeitos da decisão paradigma.

O placar estava em 5x4 a favor da modulação para valer o acórdão de mérito tão somente a partir da publicação da ata de julgamento em 15/09/2020, ressalvadas as contribuições já pagas e não impugnadas judicialmente até a mesma data, que não seriam devolvidas pela União.

Referido julgamento, porém, foi suspenso por pedido de destaque do Ministro Luiz Fux, com o deslocamento dos debates no âmbito do Plenário Virtual para sessão presencial, com data de julgamento para 31/08/2022.

Tendo em vista os desafios processuais enfrentados com o julgamento de mérito dos Temas 69 e 985, não há dúvidas de que a morosidade na definição da modulação dos efeitos do acórdão paradigma gera graves implicações no bojo dos processos vinculados à matéria tributária submetida à repercussão geral.

[33] [...] 1.2 Terço constitucional de férias. No que se refere ao adicional de férias relativo às férias indenizadas, a não incidência de contribuição previdenciária decorre de expressa previsão legal (art. 28, § 9º, "d", da Lei 8.212/91 - redação dada pela Lei 9.528/97). Em relação ao adicional de férias concernente às férias gozadas, tal importância possui natureza indenizatória/compensatória, e não constitui ganho habitual do empregado, razão pela qual sobre ela não é possível a incidência de contribuição previdenciária (a cargo da empresa). A Primeira Seção/STJ, no julgamento do AgRg nos EREsp 957.719/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 16.11.2010), ratificando entendimento das Turmas de Direito Público deste Tribunal, adotou a seguinte orientação: "Jurisprudência das Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte consolidada no sentido de afastar a contribuição previdenciária do terço de férias também de empregados celetistas contratados por empresas privadas" [...]. 3. Conclusão. Recurso especial de HIDRO JET EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS LTDA parcialmente provido, apenas para afastar a incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias (terço constitucional) concernente às férias gozadas. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido. Acórdão sujeito ao regime previsto no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ.

Isso acontece mais especificamente porque, após a publicação do acórdão paradigma, sucedem duas situações: i) ocorre o julgamento imediato dos processos suspensos na forma do art. 1.040, III, do CPC/15[34] ou, então, ii) a Vice-Presidência determina o levantamento dos recursos extraordinários sobrestados para que o Órgão Julgador proceda ao juízo de retratação, a fim de adequar o caso ao novo entendimento exarado pelo STF nos moldes dos arts. 1.030, II e 1.040, II, do CPC/15[35].

Todavia, ao deixar de aguardar a modulação dos efeitos da decisão modificadora de jurisprudência dominante, o Tribunal de origem acaba por realizar uma adequação jurisprudencial prematura, comumente, sem adentrar às peculiaridades do caso concreto.

É esse o procedimento que vem sendo majoritariamente adotado pelas Turmas julgadoras do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF 3ª Região):

[...] 2. Não há necessidade de aguardar o julgamento dos Embargos de Declaração opostos no RE 574.706/PR, uma vez que o art. 1.040, inc. II, do CPC/15 determina o sobrestamento do feito somente até a publicação do acórdão paradigma, já ocorrido na espécie. 3. Não houve orientação específica de sobrestamento dos feitos que versem sobre a mesma matéria, nas instâncias ordinárias e, como asseverado no decisum monocrático, o art. 1.040, inc. II, do CPC/2015 determina o sobrestamento do feito somente até a publicação do acórdão paradigma, sem necessidade de aguardar-se o trânsito em julgado. Nesse sentido são os inúmeros precedentes emanados do Excelso Pretório, dentre eles a decisão proferida na Reclamação nº 30.996-SP (DJ-e 13.08.2018) e o Agravo no RE nº 930.647-PR (DJ-e 08.04.2016) [...] 6. Analisando os fundamentos apresentados pelas agravantes não identifiquei motivo suficiente à reforma da decisão agravada. Não há elementos novos capazes de alterar o entendimento externado na decisão monocrática. 7. Agravo interno improvido[36].

[34] Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma: [...] III - os processos suspensos em primeiro e segundo grau de jurisdição retomarão o curso para julgamento e aplicação da tese firmada pelo tribunal superior;

[35] Art. 1.030. Recebida a petição do recurso pela secretaria do tribunal, o recorrido será intimado para apresentar contrarrazões no prazo de 15 (quinze) dias, findo o qual os autos serão conclusos ao presidente ou ao vice-presidente do tribunal recorrido, que deverá: [...] II - encaminhar o processo ao órgão julgador para realização do juízo de retratação, se o acórdão recorrido divergir do entendimento do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça exarado, conforme o caso, nos regimes de repercussão geral ou de recursos repetitivos;

Art. 1.040. Publicado o acórdão paradigma: [...] II - o órgão que proferiu o acórdão recorrido, na origem, reexaminará o processo de competência originária, a remessa necessária ou o recurso anteriormente julgado, se o acórdão recorrido contrariar a orientação do tribunal superior.

[36] TRF 3ª Região. Apelação/Reexame Necessário nº 5001842-27.2017.4.03.6106. Data da Publicação: 13/02/2020.

Nas hipóteses de automática aplicação do acórdão que altera repentinamente entendimento jurisprudencial, a parte surpreendida com a nova tese jurídica firmada pode vir a sofrer graves prejuízos econômico-financeiros em decorrência da ausência de modulação dos efeitos do acórdão paradigma. De um lado, o ente federativo poderá vir a ter que desembolsar grandiosa quantia para restituição daqueles que pagaram tributo considerado posteriormente inconstitucional, ao passo que, de outro lado, o contribuinte terá de quitar ou depositar exigência tributária que anteriormente era indevida, sob pena de seu nome ser incluído no cadastro de devedores e o débito ser inscrito em dívida ativa para posterior ajuizamento de execução fiscal.

Para se evitar situações como essa, há medidas que poderiam ser mais apropriadas, em respeito aos enunciados normativos que privilegiam a irretroatividade da decisão judicial impositora de novas obrigações ao jurisdicionado, a segurança jurídica e a proteção da confiança relativa aos contribuintes.

Primeira medida: ainda que o STF não tenha expressamente determinado a suspensão de todos os processos vinculados à matéria na forma dos artigos 1.035, § 5º[1], e 1.037, II[2], do CPC/15, o julgador, diante das particularidades do caso concreto e do poder geral de cautela[3], está autorizado a suspender momentaneamente tanto o julgamento de mérito dos processos vinculados ao tema repetitivo quanto o juízo de retratação por inexistência de paradigma (completo) para efeitos dos artigos 1.030, II, e 1.040, II e III, do CPC/15, ou, ao menos restringir a sua eficácia, até vir a ser modulada a tese jurídica.

Nesse seguimento, a Vice-Presidência do TRF da 3ª Região já reconheceu a necessidade de se aguardar o julgamento de embargos aclaratórios, no caso do RE nº 574.706 (Tema 69), para modulação de efeitos da decisão lançada em repetitivo.

[37] Art. 1.035 [...] § 5º Reconhecida a repercussão geral, o relator no Supremo Tribunal Federal determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional.

[38] Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual:[...] II - determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional [...].

[39] Arts. 300 e seguintes, 995, parágrafo único, 1.026, § 1º, do CPC/15.

Para a Relator Consuelo Yoshida, a paralização temporária não caracteriza ofensa aos princípios da celeridade processual e da razoável duração do processo, mas prestigia a segurança jurídica e da efetividade da prestação jurisdicional:

[...] 1. A ausência de determinação específica do STF para a suspensão do processamento de todos os processos pendentes em âmbito nacional (art. 1.035, § 5º, do CPC) não impõe à Vice-Presidência a apreciação imediata dos recursos que versem sobre o tema. 2. Como regra, a teor do que dispõe o art. 1.040 do CPC, a retirada do processo da condição de sobrestado para realização do juízo de conformidade ou adstrição à tese definida em recurso repetitivo ou de repercussão geral é feita a partir da publicação do acórdão pelo Tribunal Superior, quando, então, os fundamentos que alicerçam o julgamento paradigmático tornam-se conhecidos, compreendendo-se, assim, o efetivo alcance da tese jurídica e o seu impacto no caso concreto. 3. Entretanto, há situações pontuais em que, por segurança jurídica e pela própria efetividade da prestação jurisdicional, pode-se decidir pelo aguardo do julgamento de embargos declaratórios e/ou pela modulação de efeitos da decisão lançada no repetitivo. 4. A situação retratada na hipótese tem gerado grande controvérsia a respeito do momento adequado para o levantamento do sobrestamento e aplicação dos efeitos do precedente vinculante. 5. Como mencionado na decisão desta Vice-Presidência que sobrestou o presente feito, os embargos de declaração opostos pela União contra o acórdão proferido no RE 574.706, por meio do qual se objetiva a modulação de efeitos do julgamento de mérito desse recurso, estão pendentes de análise pelo Plenário daquela Corte. 6. Em recentes decisões, o Supremo Tribunal Federal tem sinalizado pela necessidade de se aguardar o julgamento dos embargos de declaração opostos no RE 574.706, por entender que eventual modulação de efeitos da orientação adotada justifica o sobrestamento do julgamento do recurso excepcional até a solução definitiva da matéria [...]. 9. Essas decisões prestigiam o princípio da segurança jurídica e consideram razões de política judiciária e a perspectiva da prestação jurisdicional mais efetiva, já que são imensos os impactos gerados sobre a força de trabalho nos tribunais e sobre a comunidade jurídica como um todo, decorrentes da possibilidade de modificação dos efeitos do precedente vinculante, pela via dos embargos de declaração que visam à modulação. 10. Destaque-se, entre eles, o manejo de milhares de agravos internos e correlatos embargos de declaração nos feitos que tramitam perante o tribunal de origem, e, no âmbito dos tribunais superiores, a prolação de inúmeras decisões determinando o retorno dos autos ao tribunal a quo para sobrestamento e futura adequação, nos termos do art. 1.036 do Código de Processo Civil e do art. 328 do RISTF, como se pode constatar pelas recentes decisões proferidas pelo STF. 11. A paralisação do feito nesta fase processual não caracteriza ofensa aos princípios da celeridade processual, da razoável duração do processo.

O sobrestamento tem supedâneo na orientação da própria Corte Suprema e em expressa disposição do art. 1.030, III, do CPC, de forma que compete à Vice-Presidência dar cumprimento ao mandamento legal que lhe foi atribuído pelo legislador. 12. Agravo interno a que se nega provimento[40].

Segunda medida: na hipótese de o STF decidir pela não modulação, o Tribunal de origem estaria autorizado, a partir das especificidades do caso concreto e das consequências práticas decorrentes de eventual retroatividade, atribuir efeitos prospectivos ao novo precedente, a fim de preservar as situações que foram plenamente constituídas com base em interpretação dominante à época.

Não obstante a posição acima defendida, a Primeira Turma Recursal do Tribunal Regional Federal da 1ª Região manifestou-se no sentido de que a modulação por juízo diverso daquele que deu origem ao precedente vinculante resultaria usurpação da competência, abrindo-se brechas para o rejuízo da matéria:

PROCESSUAL CIVIL E CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. SOLUÇÃO DA CAUSA DEFINIDA COM BASE EM PRECEDENTE VINCULANTE DO STF. IPI NA IMPORTAÇÃO DE VEÍCULO POR PESSOA FÍSICA. ESGOTAMENTO DO TEMA CONSTITUCIONAL PARA A JURISDIÇÃO ORDINÁRIA. INEXISTÊNCIA DE OMISSÕES CONSTITUCIONAIS NO ACÓRDÃO EMBARGADO. NOVA TESE CONSTITUCIONAL. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. CPC/15, ART. 927, § 3º. PROVIDÊNCIA FACULTATIVA. EMBARGOS REJEITADOS. Relatório. A Autora, no acórdão que reconheceu a incidência do IPI em importação de veículo novo por pessoa física, e que se amparou no RE 723.651, alega omissão do julgado que por não ter enfrentado questões atinentes à segurança jurídica, boa-fé, confiança legítima e irretroatividade da norma tributária em relação à modulação dos efeitos da decisão. Em contrarrazões o Embargado pugnou pela ausência dos vícios apontados. Voto. O acórdão embargado amparou-se em solução definitiva da matéria em sede de jurisdição constitucional, e com efeito vinculante, não cabendo neste Juízo a ponderação de argumentos que, a rigor, não decorrem do acórdão embargado, mas sim, do acórdão do próprio Supremo Tribunal Federal, pelo que não cabe reconhecer-se a omissão apontada. Admitir-se tal hipótese seria discutir, na jurisdição ordinária, a tese constitucional definida pelo Supremo Tribunal Federal, o que não guarda lógica com a repartição de competência jurisdicional definida pela Constituição Federal. E quanto à modulação dos efeitos no RE 723.651, não houve tal solução naquele julgado, conforme vê-se de seu próprio acórdão publicado no DJe 164, 05/8/2016, pelo que não caberia ao acórdão ora embargado tratar a respeito.

[40] TRF 3ª Região, Órgão Especial, Apelação Cível nº 0006306-78.2015.4.03.6130, Rel. Desembargador Federal Consuelo Yatsuda Moromizato Yoshida, julgado em 20/04/2021.

Avançar neste ponto, seria usurpar a competência constitucional do STF. E nem mesmo a previsão inserta no § 3º, do artigo 927, do CPC/15 atrai tal modulação a juízo diverso do qual se originou o precedente vinculante sob pena de, por via transversa, se afastar tanto a vinculação do acórdão paradigma como a própria autoridade do conteúdo material que dele decorre, abrindo-se brecha para o rejuízo da matéria, inclusive com o risco de se contrariar a solução definitiva e vinculante que fora dada. De mais a mais, no RE 593.849, em recente acórdão publicado em 08/11/2017, o Pleno do e. STF assentou que "6. Não há contradição na modulação de efeitos da decisão recorrida realizada, pois se trata de faculdade processual conferida ao STF, em caso de alteração da jurisprudência dominante, condicionada à presença de interesse social e em prol da segurança jurídica. Não há, então, relação de causalidade entre a mudança de entendimento jurisprudencial e a adoção da técnica de superação prospectiva de precedente (prospective overruling). Art. 927, §3º, do CPC. 7. O comando dispositivo do acórdão detém densidade suficiente para a satisfação executiva da pretensão deduzida em juízo, sendo assim o montante e as parcelas devidas ultrapassam o âmbito de cognoscibilidade do recurso extraordinário e de conveniência da sistemática da repercussão geral." - grifei. Assim, e com a devida venia, os presentes Embargos bem traduzem a irresignação da parte com a solução dada à causa, não sendo a presente via recursal, porém, adequada a tal intento. Embargos de Declaração REJEITADOS[41].

Esse entendimento de que não há competência do Tribunal de origem para, no caso concreto, modular os efeitos de decisão proferida em sede de repercussão geral, que venha alterar radicalmente precedente dominante, quando o STF assim não o faz no processo condutor, não se compatibiliza com o disposto no art. 927, § 3º, do CPC/15 e os artigos 20, 23 e 24 da LINDB.

Com efeito, conclusões no sentido de que não compete aos tribunais de origem ponderar circunstancialmente a repercussão de uma decisão proferida em sede de repercussão geral desconsideram que a modulação de efeitos é uma regra de observância obrigatória e não uma mera faculdade do Poder Judiciário.

[41] TRF 1ª Região. Processo nº 0080919-39.2013.4.01.3400, Desembargador Relator Alexandre Vidigal de Oliveira, Primeira Turma Recursal - DF, Diário Eletrônico Publicação 02/03/2018.

Dessa forma, a interpretação e aplicação dos comandos emanados pelos artigos 1.030, II, e 1.040, II, do CPC/15 não pode se dar maneira estanque, desconsiderando-se o sistema normativo em sua completude. Devem os julgadores se atentar para i) a regra do art. 927, § 3º, do CPC/15 que viabiliza a modulação dos efeitos da alteração jurisprudencial pelos Tribunais Superiores e de Origem e, até mesmo, pelos próprios magistrados de primeira instância, bem como ii) os dispositivos que privilegiam a confiança depositada pelos jurisdicionados nos precedentes judiciais, tais como: ii.1) os artigos 20, 23 e 24 da LINDB, que versam sobre a atividade interpretativa no âmbito do direito público.

Em última instância, a atividade judicante, nessas circunstâncias, deve observar o art. 5º, XXXVI e LV, da CF/88 relativo aos princípios da segurança jurídica, irretroatividade geral e devido processo legal, de modo a garantir uma prestação jurisdicional justa, equânime e atenta aos interesses de toda coletividade.

Considerações Finais

No âmbito jurídico, a atividade interpretativa consiste em construir o sentido e o alcance dos enunciados prescritivos, em plena sintonia com valores que são positivados na forma de princípios jurídicos. Apesar de encontrar balizar no texto constitucional, torna-se necessário estabelecer limites à interpretação do Direito.

Com a edição do CPC/15, a sistemática de precedentes vinculantes ganhou ainda mais força, cabendo aos Tribunais uniformizar e manter estável, íntegra e coerente a jurisprudência por eles consolidada, na medida em que cria expectativa de conduta presente, ou seja, o jurisdicionado passa a pautar suas condutas com base nos comandos jurídicos determinados pelo Poder Judiciário.

No contexto do direito tributário, a modulação de efeitos de alteração jurisprudencial mostra-se de suma relevância tanto para os contribuintes quanto para o próprio ente federativo, uma vez que a eficácia retroativa do acórdão proferido sob o rito dos repetitivos poderá causar consequências jurídicas extremamente gravosas.

A despeito de a práxis jurídica ser pela aplicação imediata da decisão paradigma, em nítido prejuízo aos processos vinculados à tese jurídica, a adoção do método sistemático aparece como ferramenta útil para a interpretação dos artigos 927, § 3º, do CPC/15 e 20, 23 e 24 da LINDB que privilegiam os princípios constitucionais da segurança jurídica, da irretroatividade e da proteção à confiança.

Dessa forma, considerando os desafios processuais enfrentados com o julgamento dos Temas de Repercussão Geral nº 69 e nº 985, referentes à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e à incidência de contribuição social sobre o terço constitucional de férias, respectivamente, foi possível concluir pela viabilidade de o Tribunal de origem modular os efeitos do novo precedente para a preservação das situações plenamente constituídas a partir da interpretação dominante à época, quando o STF assim não o faz.

Referências Bibliográficas

ÁVILA, Humberto. Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito. 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

BUSTAMENTE, Thomas da Rosa. Teoria do Precedente Judicial: a justificação e a aplicação de regras jurisprudenciais. São Paulo: Noeses, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. Algo sobre o Constructivismo Lógico-Semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini (Org.). Constructivismo Lógico-Semântico. Vol. I. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. Curso de Direito Tributário. 30ª edição. São Paulo: Noeses, 2019.

_____. Direito Tributário, Linguagem e Método. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2015.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; DE OLIVEIRA, Rafael Alexandria. Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, ações probatórias, decisão, precedente, coisa julgada e antecipação dos efeitos da tutela. 12ª edição reformada. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

DINIZ, Maria Helena. Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro Interpretada. 18ª edição revisada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2013.

MARIONI, Luiz Guilherme. Precedentes obrigatórios. 4ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo; DE FREITAS, Rafael Vêras. Comentários à Lei nº 13.655/2018 (lei de segurança para a inovação pública). 2ª reimpressão. Belo Horizonte: Fórum Conhecimento Jurídico, 2020.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Art. 23 da LINDB: o equilíbrio entre mudança e previsibilidade na hermenêutica jurídica. In: Revista de Direito Administrativo, p. 93-112, nov. 2018.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. Código de Processo Civil Comentado. 16ª edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 1968/1969.

QUINTELA, Guilherme Camargos. Segurança Jurídica e Proteção da Confiança: as recentes alterações na LINDB pela Lei nº 13.655/2018 e seus impactos no processo administrativo tributário. In: Direito tributário: uma visão da escola mineira - em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020.

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

Superior Tribunal de Justiça - STJ

Dupla Incidência do IPI em Produtos Importados é permitida pelo STJ

A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reverteu uma decisão que afastava a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na saída de bens de origem estrangeira do estabelecimento importador. Com essa decisão, o IPI deverá ser cobrado tanto no desembaraço aduaneiro do bem industrializado quanto na saída do importador para revenda no mercado interno. A ação rescisória foi movida pela Fazenda Nacional contra o Sindicato das Empresas de Comércio Exterior do Estado de Santa Catarina (Sinditrade), que obteve, em 2015, uma decisão definitiva para que seus filiados não precisassem pagar o IPI na saída de seus estabelecimentos, nos casos em que os produtos não fossem submetidos à industrialização após o desembaraço aduaneiro.

O relator do caso, ministro Gurgel de Faria, destacou que a não aplicação da dupla incidência do IPI violaria diversos princípios constitucionais, como o da livre concorrência e o da isonomia tributária. Além disso, a isenção tributária beneficiaria apenas os importadores, prejudicando a produção nacional. A jurisprudência do STJ e do Supremo Tribunal Federal (STF) admite a nova incidência do IPI em produtos importados, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil, conforme decidido no Tema 906.

Com a decisão do STJ, os produtos importados estarão sujeitos à dupla incidência do IPI, garantindo a observância dos princípios constitucionais e da ordem econômica. Essa mudança tem impacto na economia do país, pois evita o favorecimento exclusivo dos importadores e assegura condições mais justas e igualitárias no mercado, contribuindo para a manutenção da estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência nacional.

(STJ. Ação Rescisória n. 6015/SC (2017/0074449-7) Relator: Ministro Gurgel de Faria. 04.2023)

STJ, em sede de Recurso Repetitivo, decide pela incidência do IRPJ e da CSLL sobre os rendimentos recebidos de aplicações financeiras decorrentes de correção monetária

O Superior Tribunal de Justiça – STJ –, em sede de Recurso Repetitivo, com observância obrigatória, decidiu que já incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ – e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL – sobre a correção monetária das aplicações financeiras, por entender que caracterizam legal e contabilmente como receita bruta, na condição de receitas financeiras componentes do lucro operacional.

A ação foi movida pela MG Indústria de Comércio S.A. e afetada pela sistemática dos recursos repetitivos em 31/08/2022, com determinação da suspensão de tramitação de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, sobre a mesma matéria.

O Relator do caso, Ministro Mauro Campbel, expôs que a aplicação financeira é uma atividade econômica, cujos rendimentos são qualificados na condição de renda do produto do capital investido. Por esse motivo, se enquadram no conceito de renda trazido no art. 43, inciso I, do CTN.

Destaca o ministro que a incidência do IRPJ e da CSLL não se dá sobre a universalidade do patrimônio inerte do investidos. Mas, apenas, sobre a remuneração dos investimentos realizados e que podem ou não incorporar índices inflacionários.

Dessa forma, a partir da decisão proferida pelo STJ, é declarada a legalidade da incidência do IRPJ e da CSLL sobre a correção monetária das aplicações financeiras, por entender que legal e contabilmente são classificadas como receita bruta, na condição de receitas financeiras componentes do lucro operacional.

Referida decisão impacta diretamente as empresas que possuem capital investidos e estão submetidas à incidência dos tributos IPRJ e CSLL.

(RE 1.986.304/RS, STJ - Primeira Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 08.03.2023, publicado em 24.04.2023)

Supremo Tribunal Federal - STF

STF reitera que a redução de benefício fiscal deve observar o princípio da anterioridade nonagesimal



Na sessão de julgamento realizada em 13.04.2023, o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada no RE 1.390.517/PE (Leading Case), que discute a necessidade de observância da anterioridade nonagesimal, em face das alterações previstas nos Decretos 9.112/2017 e 9.101/2017, ao estabelecerem novo tratamento na fixação de coeficientes para redução de alíquotas, quando o Poder Executivo modificar a alíquota do PIS e da COFINS, ainda que dentro dos parâmetros previstos na lei autorizativa.

Nesse sentido, importante esclarecer que os Decretos 9.112/2017 e 9.101/2017 promoveram a diminuição do coeficiente de redução das alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre a importação e a

comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e álcool.

Em seu Recurso Extraordinário, a União Federal alega que não houve instituição e nem majoração dos tributos em questão, e que a redução de benefício fiscal, por meio da diminuição do coeficiente de redução das alíquotas do PIS e da COFINS, motivo pelo qual as alterações promovidas pelos Decretos não se sujeitam à anterioridade nonagesimal.

Contudo, ao adentrar na análise de mérito, a Ministra Relatora Rosa Weber negou provimento ao Recurso Extraordinário da União Federal, sob o fundamento de que o redimensionamento dos coeficientes de redução das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS promovido pelos Decretos, implica na majoração tributária indireta, motivo pelo qual deve ser observada a anterioridade nonagesimal.

Em seu voto, a Ministra também destaca que seu posicionamento está em consonância com o entendimento do Ministro Dias Toffoli, exarado na ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5277, em que restou validada a possibilidade de o Poder Executivo alterar as alíquotas das contribuições por meio de Decreto, desde que observada a regra da anterioridade nonagesimal (artigo 150, inciso III, alínea 'c', da Constituição). O voto da Ministra Rosa Weber foi acompanhado pelos demais Ministros integrantes da Suprema Corte.

Diante desse cenário, o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese para o Tema 1.247/RG:

As modificações promovidas pelos Decretos 9.101/2017 e 9.112/2017, ao minorarem os coeficientes de redução das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação e comercialização de combustíveis, ainda que nos limites autorizados por lei, implicaram verdadeira majoração indireta da carga tributária e devem observar a regra da anterioridade nonagesimal, prevista no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

STF fixa entendimento sobre incidência de ISS sobre textos publicitários

Em 19/04/2023, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 6034 transitou em julgado, sendo fixado, assim, o entendimento do Supremo Tribunal Federal que devem ser tributados pelo ISS, e não pelo ICMS-comunicação, a prestação de serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade em qualquer meio, com exceção de livros, jornais, periódicos, por serem abrangidos pela imunidade tributária do art. 150, VI, d, da Constituição Federal, e nas modalidades de serviços e radiofusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita, pois são de competência tributária da União.

De acordo com o entendimento da Corte, a Constituição Federal não delimitou de forma rígida quais seriam serviços de qualquer natureza para fins de incidência do ISS, sendo atribuída a lei complementar definir esses serviços, com exceção dos mencionados no art. 155, inciso II, da Constituição Federal. Neste sentido, para resolver o conflito de competência, adotou o critério objetivo de resolução, com base no art. 146, I, do CTN. Isto é, na medida em que a Lei Complementar definiu a atividade como serviço de qualquer natureza tributável pelo imposto municipal (ISS), ainda que seja considerada como mista ou complexa por envolver, de certo modo envolver serviço de comunicação, uma vez que se encontra na lei complementar n. 116/03 e não se enquadra nas exceções de outras incidências estipuladas na própria lei complementar.

Além disso, em relação ao critério de materialidade, a Corte lembrou que já diferenciou em outros julgados “serviços preparatórios aos de comunicação” e “serviços de comunicação”, sendo que a prestação de serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade se enquadram na primeira classificação, a qual não incide ICMS-comunicação.

Em 09/03/2022, o Supremo Tribunal Federal já havia se manifestado no sentido da constitucionalidade do subitem 17.25 da lista anexa à LC nº 116/03, incluído pela LC nº 157/16, determinando a abrangência do ISS, e não do ICMS-comunicação, sobre as atividades supracitadas. Contudo, a Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro opôs três embargos de declaração, sendo dois rejeitados e um não conhecido, em 30/05/2022, 03/11/2022 e 13/04/2023, respectivamente. Com o trânsito em julgado, a expectativa é que os tribunais administrativos e judiciais finalizem a discussão em especial contra empresas de tecnologia, que aguardavam a conclusão desse julgamento.



Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

CSRF reconhece natureza mercantil do plano de opção de compra de ações

Em decisão publicada recentemente, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) reconheceu, por seis votos a quatro, que o plano de opção de compra de ações possui natureza mercantil e não remuneratória, como era a posição dominante no âmbito administrativo e amplamente defendida pelo Fisco. O caso em questão dizia respeito à discussão sobre a incidência de contribuição previdenciária sobre a diferença positiva entre o valor de aquisição das ações e o valor delas no mercado, no processo n. 16682.721015/2013-46.

Até então, a CSRF costumava manter as autuações independentemente das características do plano analisado. No entanto, o relator do caso, que votou de forma favorável aos interesses do contribuinte, afirmou que a variação positiva não decorre de recursos do empregador, mas sim de movimentações do mercado influenciadas por fatores macroeconômicos e internacionais.

Essa decisão é especialmente relevante por ser a primeira da Câmara Superior a favor do contribuinte nessa questão e por se tratar de um plano de opção de compra de ações com características comuns ao padrão de mercado, o que pode influenciar na apreciação do tema em casos semelhantes.

Com a formalização do acórdão, algumas questões relevantes podem ser destacadas, especialmente quanto à ausência de rendimentos pagos pela empresa em caso de ganho de capital na alienação futura das ações, uma vez que, nos termos do voto relator:

“O rendimento, nessa hipótese, não é oferecido e nem pago ou creditado pela empresa, mas sim pelo mercado acionário, em decorrência do aumento do valor do ativo ação em razão de fatores mercantis, inclusive de fatores macro e microeconômicos, que fogem completamente ao controle da companhia.”

Além disso, observa-se que, acertadamente, houve o esclarecimento quanto à natureza mercantil dos planos de ações, especialmente ao considerarmos que eventuais ganhos ou perdas não decorrem, diretamente, do desempenho do empregado no exercício do trabalho. Em verdade, como se sabe, a variação do preço das ações está atrelada a diversos fatores inerentes ao mercado de capitais.

Ainda, deve-se ter em mente que os planos de outorga de ações, via de regra, caracterizam-se por serem acessórios ao contrato de trabalho, sendo utilizados como instrumentos de estímulo ao desenvolvimento das atividades da empresa, já que se tornam acionistas da companhia e, naturalmente, podem usufruir dos benefícios em caso de crescimento.

Nesse sentido, não estamos diante do pagamento da remuneração prevista no art. 195, inciso I, alínea “a”, da Constituição Federal, e regulamentada pelos artigos 22, inciso I, e 28, inciso I, da Lei n. 8.212/91, considerando a inexistência de correlação entre eventuais ganhos decorrentes da variação positiva do valor das ações e o exercício usual do trabalho por parte do empregado, o que afasta a incidência das contribuições previdenciárias aplicáveis à remuneração do trabalhador.

Processo: 16682.721015/2013-46

Contribuinte: Gerdau Aços Longos S.A.

Relator: João Victor Ribeiro Aldinucci

CSRF afasta tributação em face de subvenções do DESENVOLVE do Estado da Bahia

Foi publicado recentemente acórdão de processo em que se discutiu se os valores registrados pelo sujeito passivo no Programa DESENVOLVE, instituído pelo Estado da Bahia, são tributáveis. No caso em questão, o contribuinte contestou lançamentos de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS relativos a subvenções para investimento no Programa DESENVOLVE entre 2003 e 2006. Ao apreciar o tema, a relatora destacou que havia três abordagens diferentes sobre o assunto, todas em que prevaleceria o entendimento favorável aos contribuintes, afastando a tributação pretendida pelo Fisco, por entender que a subvenção presente no caso era para investimentos.

Inicialmente, foi feita uma análise do posicionamento pessoal da relatora, no sentido de que eventuais benefícios concedidos pelos entes, como créditos de tributos, não podem ser vistos como subvenções, o que afastaria de plano qualquer discussão quanto à categorização entre subvenção de custeio ou de investimento. Afinal, nesses casos o benefício caracteriza-se pela existência de renúncia de receita estatal – e que, por expressa previsão legal, somente para fins contábeis, são tratadas como se subvenção para investimento fossem.

Ao tratar sobre o entendimento da maioria da 1ª Turma da CSRF, a relatora destacou que, em caso análogo, firmou-se entendimento de que tanto a fiscalização quanto as autoridades julgadoras não possuiriam competência para tratar sobre disposições estaduais envolvendo subvenções, o que impediria eventual análise quanto à natureza entre custeio e investimento.

Desse modo, considerando as disposições da Lei Complementar n. 160/17 no sentido de que “todos os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos ao imposto previsto no inciso II

do caput do art. 155 da Constituição Federal, concedidos pelos Estados e pelo Distrito Federal, são considerados subvenções para investimento”, não caberia à Fiscalização realizar a cobrança dos tributos discutidos no caso concreto.

Por fim, foi abordada uma terceira possibilidade, na linha de que é necessária uma análise pormenorizada dos objetivos das subvenções concedidas pelos Estados e que, em caso análogo, restou reconhecido a impossibilidade de tributação, uma vez que:

“E, no caso concreto, não há dúvidas de que o § 1º do art. 1º da Lei Estadual nº 13.346/1998, de maneira cogente, exigiu (“aplicará”) do contribuinte a aplicação, do montante equivalente ao desconto obtido, na ampliação ou modernização de seu parque industrial.”

De qualquer sorte, em caso de aplicação de qualquer uma das linhas de entendimento acima mencionadas a conclusão seria no sentido de que a tributação promovida pelo Fisco não se sustentava, o que culminou com julgamento favorável ao contribuinte e o afastamento da exigência, na linha de que no caso concreto haveria subvenção para investimento.

Processo: 13502.001327/2007-74

Contribuinte: Monsanto Nordeste Indústria e Comércio de Produtos Químicos Ltda.

Relator: Livia De Carli Germano

CSRF decide que subvenções para custeio não se sujeitam à contribuição ao PIS e à COFINS cumulativas

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu, por meio de acórdão publicado em 27.3.2023, que as subvenções para custeio, recebidas sob a forma de créditos presumidos de ICMS, não compõem a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, na sistemática cumulativa.

Na origem, tratam-se de autos de infração lavrados para a exigência de IRPJ, CSLL, contribuição ao PIS e COFINS, sob o fundamento de que houve suposta omissão de receitas relativas a subvenções obtidas junto ao Estado de Santa Catarina, decorrentes do Programa Pró-Emprego e do regime especial previsto no art. 148-A do RICMS/SC.

O recurso especial foi interposto pelo contribuinte em face de decisão que manteve a autuação. Na ocasião, foi adotado o entendimento de que, quando da vigência do art. 3º, parágrafo 1º, da Lei n. 9.718/98, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS era definida a partir do conceito de receita bruta, em linha com a Solução de Divergência COSIT n. 13/11.

O contribuinte, por sua vez, sustentou que não podem ser incluídos na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS os valores considerados como subvenção para custeio, vez que não constituiriam receita da pessoa jurídica, mas apenas uma renúncia fiscal.

Para a Turma julgadora, a decisão do STF no RE n. 585.235, submetido ao regime de repercussão geral - que declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, parágrafo 1º, da Lei n. 9.718/98 -, estabeleceu que apenas o faturamento da pessoa jurídica, representado pela receita bruta advinda de suas atividades típicas,

integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Por essa razão, as receitas decorrentes da subvenção para custeio não se sujeitam às referidas contribuições.

Trata-se de tema analisado de forma inédita pela CSRF.

Com o resultado proclamado, a CSRF aplicou entendimento pacificado pelo STF, no sentido de que a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, na sistemática cumulativa, não corresponde à totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, em cumprimento ao art. 62, parágrafo 2º, do Regimento Interno do CARF.

Processo: 11516.723135/2012-03

Contribuinte: Capital Trade Importação e Exportação Ltda.

Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado

CSRF decide que, para fins de amortização de ágio, é livre a fixação do preço das ações a serem dadas em pagamento para a aquisição de investimento

Para a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), em uma relação negocial comutativa, realizada entre partes independentes, a fixação do preço das ações a serem dadas em pagamento para fins de aquisição de investimento com sobrepreço, enquanto pressuposto para a subsequente amortização de ágio na apuração do IRPJ e da CSLL, é livre e obedece aos critérios que melhor convierem às partes.

O caso originou-se da lavratura de autos de infração para a exigência de IRPJ e CSLL, relativos ao ano-calendário de 2007, em razão da glosa de parcelas amortizadas de ágio verificado na aquisição, pelo então Banco ABN Amro (atual Banco Santander), de investimento/participação societária no Banco Sudameris.

Segundo o Fisco, não houve sacrifício econômico a justificar o ágio, visto que a valoração das ações dadas pelo Banco ABN Amro, como contrapartida pela aquisição da participação no Banco Sudameris, não foi demonstrada por um critério econômico claro e factível, suficiente a tornar indene de dúvidas que o correspondente montante era, efetivamente, real. Esse entendimento foi acolhido pelo acórdão recorrido.

A Turma julgadora, por seu turno, destacou o fato de que as operações ora comentadas foram realizadas entre partes independentes. Com efeito, entendeu-se que, não havendo simulação ou fraude, o comprador pode dar ao bem entregue em pagamento o valor que lhe aprouver.

Desse modo, foi considerada comprovada não só a quitação, como o próprio sacrifício econômico respectivo, ainda que o valor contábil das ações dadas não fosse coincidente com os das ações adquiridas, prevalecendo, pois, o valor fixado no contrato de compra e venda.

Não obstante a adoção de entendimento favorável ao contribuinte, o processo foi remetido à 2ª instância do CARF, para que outros fundamentos contidos no TVF e considerados prejudicados pela Turma recorrida sejam apreciados, como o propósito comercial e o uso de empresa veículo.

Processo: 16327.721530/2012-94

Contribuinte: Banco Santander (Brasil) S.A.

Relator: Gustavo Guimarães da Fonseca

Receita Federal do Brasil - RFB

RFB esclarece os efeitos da troca de embalagem para fins de incidência do IPI

A Receita Federal publicou Solução de Consulta para afirmar que o ato de embalar produtos tributados adquiridos de terceiros, seja para substituir a embalagem original ou não, é considerado como processo de industrialização por meio de acondicionamento ou reacondicionamento. A exceção a essa situação estaria na ocasião em que a troca de embalagem tem por finalidade apenas o transporte do produto.

No caso analisado, a Consulente questionou à Receita Federal sobre os efeitos da troca da embalagem de produtos importados por outra com a logomarca da empresa nacional importadora. Com isso, pretendia compreender se tal empenho seria caracterizado como industrialização.

Para responder a dúvida formulada, a manifestação fazendária afirma que a questão do acondicionamento ou reacondicionamento de produtos foi objeto de análise de vários pareceres normativos da Coordenação Geral do Sistema de Tributação, com a finalidade de esclarecer as dúvidas na interpretação do Regulamento do IPI.

Solução de Consulta COSIT nº 54/2023

RFB explica limite ao aproveitamento do PERSE para empresas do Simples Nacional

A Receita Federal publicou para afirmar que a pessoa jurídica excluída do Simples Nacional pode aproveitar os benefícios do PERSE.

De acordo com o texto da Lei nº 14.148/2021, o benefício fiscal do Perse previsto no art. 4º não se aplica a períodos em que o possível beneficiário esteja sujeito à tributação pela sistemática do Simples Nacional. Isso significa que as empresas que estiverem enquadradas no Simples Nacional durante o período de vigência do benefício não poderão usufruir do mesmo.

No entanto, a lei também estabelece que o benefício fiscal do Perse poderá ser aplicado às pessoas jurídicas que, apesar de serem optantes pelo Simples Nacional no período que inclui a data de 18 de março de 2022 (termo inicial de vigência e eficácia do art. 4º em questão), foram posteriormente excluídas desse regime, a pedido ou de ofício.

Ou seja, se uma empresa era optante pelo Simples Nacional até 18 de março de 2022, mas depois foi excluída desse regime, ela poderá usufruir do benefício fiscal do Perse, desde que atenda aos demais requisitos da legislação de regência.

Solução de Consulta DISIT/SRRF06 Nº 6004/2023



INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

Av. Angelica, 2466 19° andar
Higienópolis, São Paulo/SP

Tel: +55 (11) 3660-8200

www.institutoiat.org

