

REVISTA DIGITAL IAT

Vol. 20 | Junho - 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>

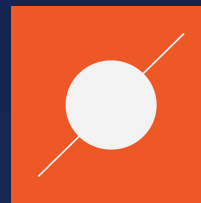
Título abreviado: Rev. Dig. IAT

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

CDU 351.713

II Congresso Internacional Direito Tributário

IAT 2023 TRANCOSO/BA



Repercussão na mídia

A mídia acompanhou de perto a temporada do congresso em Trancoso - BA. Há uma completa cobertura do evento, em material multimídia - textos, fotos e vídeos- possibilitando o acompanhamento detalhado aos visitantes das plataformas digitais.

Confira toda a cobertura feita no II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT.

quarta-feira, 3 de maio de 2023

MIGALHAS QUENTES

Congresso em Trancoso debate tributação na sociedade em rede

O evento começa nesta quarta-feira, 3, e termina na sexta-feira, 5.

..Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT - Instituto de Aplicação do Tributo em Trancoso/BA. O evento, que irá até sexta-feira, 5, terá como mote a tributação na sociedade em rede e reunirá profissionais que atuam com o **Direito Tributário** em todo o país e no exterior, com o objetivo de trocar experiências e promover o debate entre...

quarta-feira, 3 de maio de 2023

MIGALHAS QUENTES

"Reforma tributária é um processo, não um evento", diz Everardo Maciel

Profissional falou sobre a necessidade de Reforma Tributária e de um novo modelo de financiamento com o advento da tecnologia.

..vídeo IEMBED_YOUTUBE_23761 O evento Nos dias 3, 4 e 5 de maio acontece o **II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT - Instituto de Aplicação do Tributo em Trancoso/BA**. O evento terá como mote a tributação na sociedade em rede e reunirá profissionais que atuam com o **Direito Tributário** em todo o país e no exterior.

quarta-feira, 4 de maio de 2023

MIGALHAS QUENTES

IR não precisa de uma reforma e sim de ajustes, afirma Ricardo Mariz

Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário opinou sobre a reforma do IR e da tributação de dividendos.

..vídeo IEMBED_YOUTUBE_23961 O evento Nos dias 3, 4 e 5 de maio acontece o **II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT - Instituto de Aplicação do Tributo em Trancoso/BA**. O evento terá como mote a tributação na sociedade em rede e reunirá profissionais que atuam com o **Direito Tributário** em todo o país e no exterior.

quarta-feira, 3 de maio de 2023

MIGALHAS QUENTES

Há divergência na solução do problema tributário, diz Daniela Borges

Presidente da OAB/BA resalta as diversas soluções existentes para as dificuldades do segmento no Brasil.

..dias 3, 4 e 5 de maio acontece o **II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT - Instituto de Aplicação do Tributo em Trancoso/BA**. O evento terá como mote a tributação na sociedade em rede e reunirá profissionais que atuam com o **Direito Tributário** em todo o país e no exterior, com o objetivo de trocar experiências e promover o...

quinta-feira, 4 de maio de 2023

MIGALHAS QUENTES

Para especialistas, decisão da coisa julgada gera insegurança jurídica

De acordo com os advogados, o entendimento do Supremo despertou bastante inquietação, visto os efeitos práticos já realizados.

..conversou com nossa equipe durante o **II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT - Instituto de Aplicação do Tributo em Trancoso/BA**, a decisão gerou muita insegurança jurídica principalmente para as empresas. "Eu acho que foi um julgamento tumultuado que acabou trazendo mais insegurança jurídica..."



II Congresso Internacional Direito Tributário

IAT 2023 TRANCOSO/BA



sexta-feira, 5 de maio de 2023

MIGALHAS QUENTES



Economia digital: O debate está na fusão de tributos, diz advogado

Em conversa com a TV Migalhas, Luiz Roberto Peroba também abordou a controvérsia envolvendo o Difal do ICMS.

..dias 3, 4 e 5 de maio acontece o II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT - Instituto de Aplicação do Tributo em Trancoso/BA. O evento terá como mote a tributação na sociedade em rede e reunirá profissionais que atuam com o Direito Tributário em todo o país e no exterior, com o objetivo de trocar experiências e promover o.

sexta-feira, 5 de maio de 2023

MIGALHAS QUENTES



Para Maria Inês Murgel, mudança na isenção do IR era necessária

De acordo com a advogada, a cada ano que se acumulava inflação, a população menos favorecida era mais afetada.

..dias 3, 4 e 5 de maio acontece o II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT - Instituto de Aplicação do Tributo em Trancoso/BA. O evento terá como mote a tributação na sociedade em rede e reunirá profissionais que atuam com o Direito Tributário em todo o país e no exterior, com o objetivo de trocar experiências e promover o.

quinta-feira, 4 de maio de 2023

MIGALHAS QUENTES



Precisamos debater relação entre tecnologia e tributos, diz Tácio Gama

Presidente do IAT ressalta sobre a necessidade de se ampliar a discussão sobre o tema.

..entrevista: IEMBED_YOUTUBE_21971 O evento Nos dias 3, 4 e 5 de maio acontece o II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT - Instituto de Aplicação do Tributo em Trancoso/BA. O evento terá como mote a tributação na sociedade em rede e reunirá profissionais que atuam com o Direito Tributário em todo o país e no exterior, com o.

sexta-feira, 5 de maio de 2023

MIGALHAS QUENTES




Sílvia Piva vê desafios tributários envolvendo influencers digitais

Para a advogada, é preciso alinhar o crescimento desse setor da economia com a tributação dos conteúdos monetizados.

..dias 3, 4 e 5 de maio acontece o II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT - Instituto de Aplicação do Tributo em Trancoso/BA. O evento terá como mote a tributação na sociedade em rede e reunirá profissionais que atuam com o Direito Tributário em todo o país e no exterior, com o.

quarta-feira, 3 de maio de 2023

MIGALHAS QUENTES



Para Roque Antonio Carrazza, é preciso tributar o meio digital

O professor de Direito Tributário destacou medidas que a União pode adotar para tributação no meio digital.

..residual: Assista: IEMBED_YOUTUBE_21721 O evento Nos dias 3, 4 e 5 de maio acontece o II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT - Instituto de Aplicação do Tributo em Trancoso/BA. O evento terá como mote a tributação na sociedade em rede e reunirá profissionais que atuam com o Direito Tributário em todo o país e no.

CONSULTOR TRIBUTÁRIO

MP 1.171 e as novas regras de tributação dos investimentos no exterior

31 de maio de 2023, 8h00

 [Imprimir](#)  [Enviar](#)   

[Por Roberto Duque Estrada](#)

EXTRA

Procuradora da Fazenda Nacional será palestrante no II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT

Sumário

01.

NOTÍCIAS

- RFB determina que empresas de aplicativos não são responsáveis tributários do SEST e do SENAT
- Parecer preliminar da reforma tributária
- Suspensão dos processos que discutem a incidência de CPP sob o terço constitucional de férias
- STJ afasta incidência de ITR em caso de cancelamento de matrícula por determinação judicial
- Senado aprova acordo com Uruguai para fim de dupla tributação sobre a renda
- TRF-1 decide que tem direito à isenção de IPI a pessoa com deficiência física que recebe o BPC
- Decisão na JFSP converteu Embargos à Execução Fiscal em Ação Anulatória
- STJ inicia julgamento sobre o direito ao crédito de ICMS na aquisição de produtos intermediários
- STF encerra polêmica sobre ISS de planos de saúde e atividades financeiras
- Desembargador do TJ-SP suspende a cobrança de multa sobre ICMS de 222% aplicada a empresa
- STF formou maioria para cobrança de PIS/COFINS sobre receitas financeiras de bancos

Sumário

01.

NOTÍCIAS

- Contribuinte obtém decisão autorizando crédito de IPI não recuperável
- PL disciplina a proclamação de resultados de julgamentos do CARF
- RFB determina que empresas com atividades de securitização de CCB devem se enquadrar no Lucro Real
- STF: Cobrança de ISS no local do tomador é inconstitucional para consórcios e serviços financeiros
- Publicada Lei que exclui ICMS da base de cálculo do crédito do PIS e COFINS

Sumário

02.

ARTIGO

- A suspensão de segurança em matéria tributária: uma análise do seu uso na cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS à luz da segurança jurídica

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.

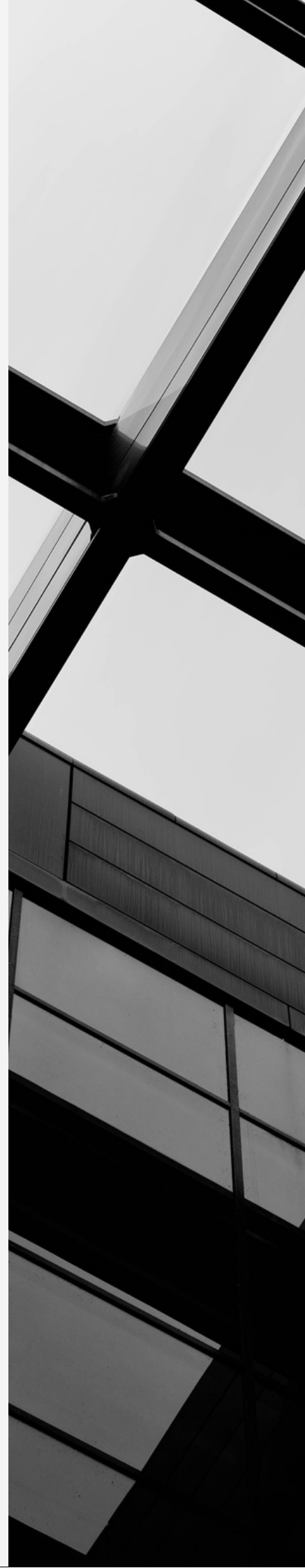
A escolha por uma publicação eletrônica de acesso livre e gratuito tem a finalidade de aproximar os interessados do Direito Tributário e favorecer o debate e o compartilhamento de ideias.

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

Junho de 2023

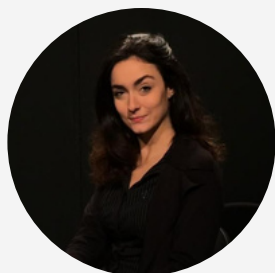




Editor

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.

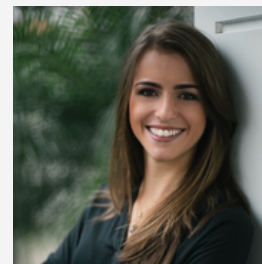
Conselho Editorial



Giovanni Pierrotti



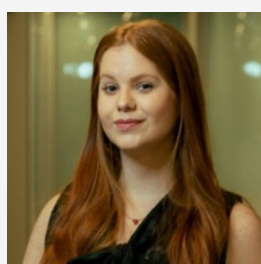
Letícia Tourinho Dantas



Lucia Paoliello Guimarães



Milena Cavalaro



Monique Endrew Barbosa
Gonçalves



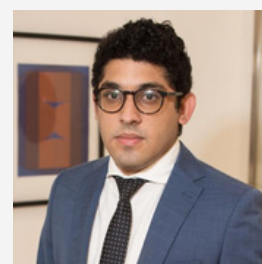
Nicole Martendal Trotta



Lucas Flores



Renata Santos Duarte



Tiago Carneiro

I A T

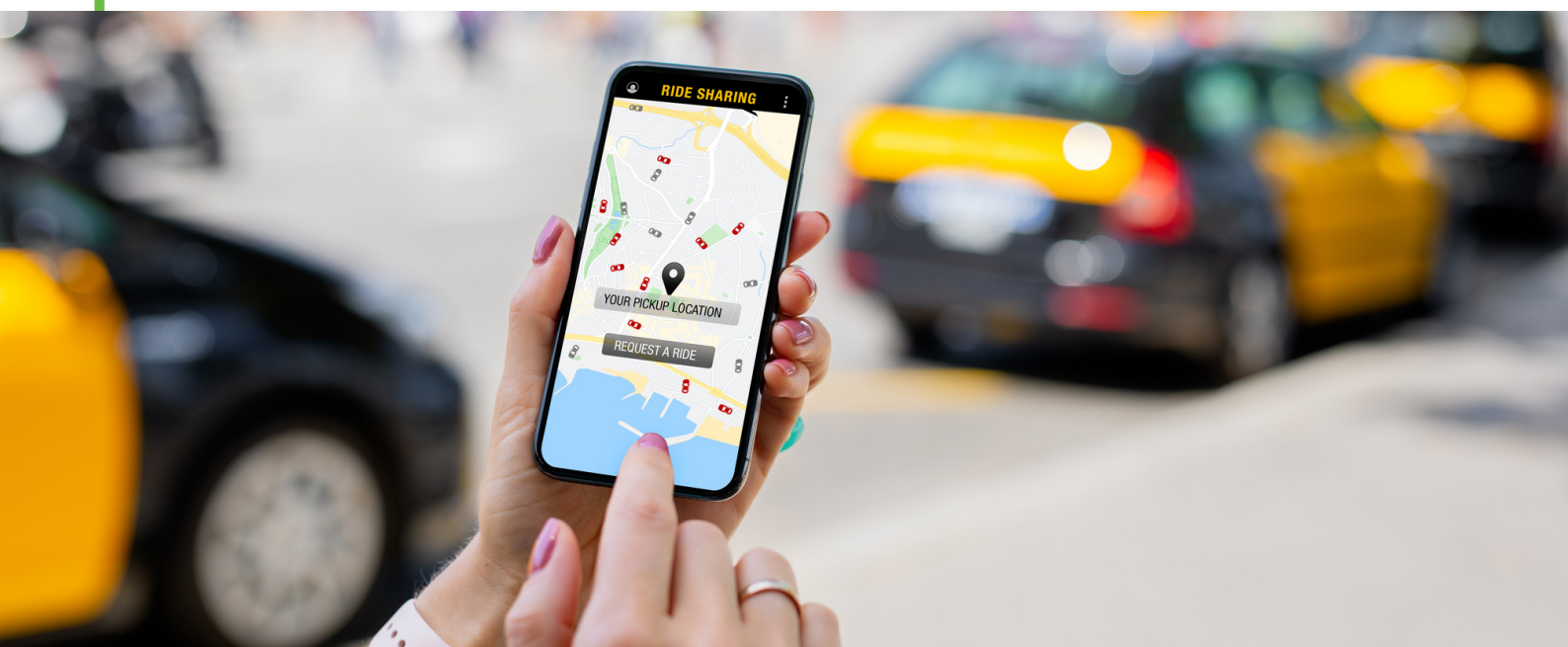
INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

NOTÍCIAS

RFB determina que empresas de aplicativos não são responsáveis tributários do SEST e do SENAT

A Receita Federal do Brasil (RFB) publicou entendimento para esclarecer a extensão das normas de responsabilidade tributária relacionadas à Contribuição ao Serviço Social do Transporte (SEST) e ao Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte (SENAT). De acordo com o pronunciamento da RFB, as empresas de aplicativo ou outras plataformas de comunicação, que firmam contratos para redirecionamento dos serviços de transporte solicitados a motoristas autônomos, atuam como meras intermediadoras e, desse modo, encontram-se desobrigadas a reter e recolher as contribuições para o SEST e para o SENAT, uma vez que não se enquadram como responsáveis tributários dessas contribuições devidas pelos motoristas de transporte remunerado privado individual de passageiros.

Além disso, a manifestação fazendária complementa que essa condição persiste mesmo que sejam firmados contratos com pessoas jurídicas para redirecionamento dos serviços de transporte solicitados aos condutores autônomos de veículo rodoviário em prol dos passageiros por elas indicados ou autorizados.



Parecer preliminar da reforma tributária

Foi apresentado, na última quinta-feira (22.06.2023), o parecer preliminar da PEC 45/2019, que discute a reforma tributária. O texto, de relatoria do Deputado Aguinaldo Ribeiro, além de modificar a proposta inicial de Emenda à Constituição, deve ainda sofrer alterações antes da votação no Congresso Nacional, prevista para julho deste ano.

Já é possível, contudo, antever algumas das principais modificações no Sistema Tributário Nacional, dentre as quais:

- A substituição do IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS por uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), gerida pela União, e um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), gerido pelos estados e municípios. Além da criação de um Imposto Seletivo (IS), de competência da União, incidente sobre produção, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.
- A instituição de (a) uma alíquota padrão, (b) uma reduzida em 50% e (c) uma alíquota zero, cujos percentuais serão estabelecidos por Lei complementar.
- A correção de desequilíbrios, dentre os quais: (I) A implantação de um *cashback* ou devolução aos contribuintes de parte dos impostos pagos, cujo mecanismo de funcionamento será estabelecido por Lei complementar; (II) A criação do Fundo de Desenvolvimento Regional de R\$ 40 bilhões por ano a partir de 2033, destinado à redução das desigualdades regionais, em especial a promoção de regiões menos desenvolvidas; (III) A instituição de um Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais, com o intuito de compensar as perdas de 2029 a 2032; (IV) O início da Transição federativa, entre 2029 e 2078, com o objetivo de manter o equilíbrio na arrecadação da União, estados e municípios, tendo em vista a instituição da cobrança do IBS no local de consumo;

(V) A Transição dos tributos, cuja intenção é calibrar as alíquotas de forma a manter a carga tributária.

- Além disso, no que tange a tributação do patrimônio: o texto prevê (i) a cobrança de IPVA, também sobre veículos aquáticos e a diminuição das alíquotas para veículos de menor impacto ambiental; (ii) A alteração da base de cálculo do IPTU, a partir de critérios estabelecidos em lei municipal; (iii) a progressividade do ITCMD e a permissão para sua incidência em heranças do exterior.

Suspensão dos processos que discutem a incidência de CPP sob o terço constitucional de férias

Por decisão interlocutória, o Ministro André Mendonça, relator do Recurso Extraordinário 1.072.485 / PR, determinou a suspensão de todos os processos administrativos e judiciais que discutem a incidência de Contribuição Previdenciária Patronal (“CPP”) sobre valores referentes ao terço constitucional de férias, indenizadas ou gozadas (Tema 985/STF).

O mérito do tema foi julgado em agosto de 2020, oportunidade em que o Plenário do STF fixou a tese de que “é legítima a incidência de contribuição social sobre o valor satisfeito a título de terço constitucional de férias”. Contudo, pende de julgamento os embargos de declaração opostos em face dessa decisão e é alta a probabilidade de que o resultado deste julgamento traga modulação de efeitos para aplicação da tese fixada.

Em síntese, a suspensão foi requerida sob os argumentos de que, com a fixação desta tese, houve alteração da jurisprudência sobre o tema, anteriormente sedimentada pelos Tribunais Superiores, e que os Tribunais de 2ª instância estariam aplicando a tese recém fixada sem considerar a possibilidade de modulação de efeitos do julgamento.

STJ afasta incidência de ITR em caso de cancelamento de matrícula por determinação judicial

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ), ao julgar o Agravo em Recurso Especial nº 1750232 - SP, deu provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte e reformou acórdão proferido pelo TRF3 que determinava a incidência de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural ("ITR") entre as datas de registro da aquisição de imóveis nas matrículas e de averbação do cancelamento destas matrículas, que foi determinada por sentença judicial.

No caso concreto, a matrícula foi cancelada, tendo em vista que foi constituída por meio de documentos falsos ou inexistentes. Ao analisar a questão, os ministros assumiram abordagem multidisciplinar, aplicando conceitos de direitos tributário e civil, além de relacionar este julgamento com precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF) em momentos anteriores.

Os ministros julgadores analisaram a aplicação no caso do art. 118 do CTN, que determina a abstração da definição legal do fato gerador às questões relativas à validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes e os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

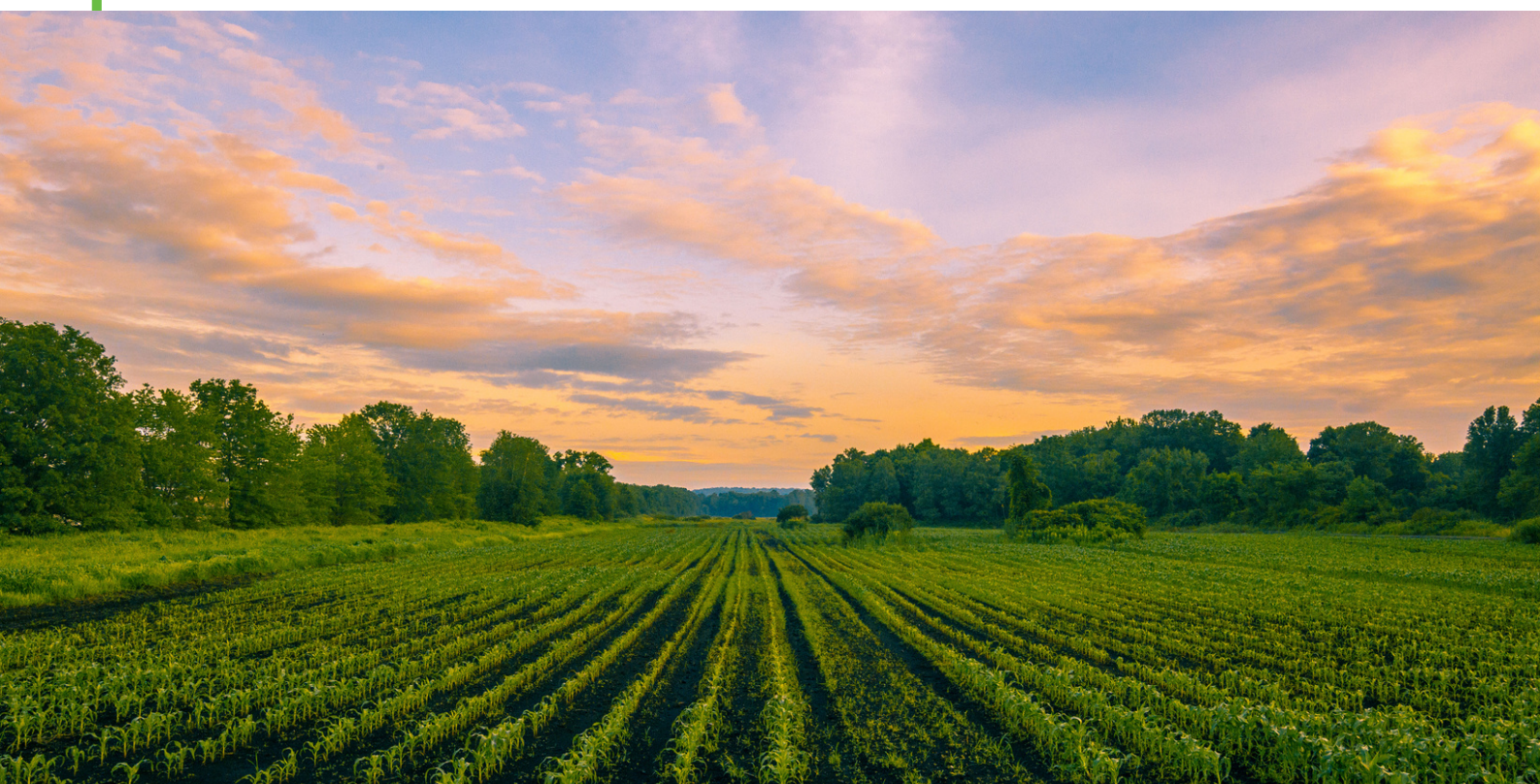
Neste sentido, foram citados os precedentes proferidos pelo STF no julgamento do HC 94240 e do RE 586482, este último sob repercussão geral (Tema 87/STF). Naqueles julgamentos, o STF decidiu por manter a incidência dos tributos ali relacionados pela aplicação do art. 118 do CTN, proferindo o entendimento pela possibilidade de incidência de tributação sobre receitas auferidas em virtude de atividade ilícita e sobre vendas inadimplidas, respectivamente.

Contudo, a Primeira Turma do STJ consignou que a lógica utilizada no julgamento de tais precedentes não se aplica à situação que envolve o ARESP nº 1750232/SP.

Para os ministros, a discussão não envolve a possibilidade de tributação sobre atos inválidos, como os atos ilícitos tratados no HC 94240, nem sequer sobre atos ineficazes, como as vendas inadimplidas relacionadas ao RE 586482, mas sim sobre atos inexistentes, não abarcados pelas abstrações trazidas pelo art. 118 do CTN.

Essa conclusão foi fundamentada em disposições do Código Civil sobre a transmissão da propriedade. Considerando a sentença judicial que cancelou as matrículas e os efeitos retroativos dessa decisão, inexistiria registro em cartório de imóveis sobre o título que transfira a propriedade do imóvel. Portanto, não há que se falar em propriedade e, por isso, inexistente o aspecto material da hipótese de incidência do ITR.

Nesse cenário, foi declarada a inexistência de relação tributária que obrigue o recolhimento de ITR no caso concreto, sendo invertida também a sucumbência fixada pelas decisões anteriores.



Senado aprova acordo com Uruguai para fim de dupla tributação sobre a renda



Na última quinta-feira (15), o Senado Federal aprovou o texto da Convenção firmada entre Brasil e Uruguai para eliminar a dupla tributação em relação aos tributos incidências sobre a renda, e para prevenir a evasão e elisão fiscal. O Projeto de Lei n. 161/2022, relatado pela Senadora Margareth Buzetti ainda vai à promulgação.

Em linhas gerais, houve a preservação do poder de tributação na fonte pagadora dos rendimentos originários de cada país, ainda que de forma não exclusiva, especialmente com relação aos serviços técnicos, assistência técnica e ganhos de capital, assim como aos rendimentos não especificamente mencionados no acordo. A Convenção prevê a limitação quanto à tributação na fonte de dividendos, juros, royalties e serviços técnicos e de assistência técnica em patamares compatíveis com a rede de acordos.

TRF-1 decide que tem direito à isenção de IPI a pessoa com deficiência física que recebe o BPC

A 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF-1) decidiu que a pessoa com deficiência física que é beneficiária de prestação continuada tem direito à isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para a compra de automóvel. O Benefício da Prestação Continuada (BPC) consiste no recebimento de um salário-mínimo mensal por idoso com algum tipo de deficiência. Na ocasião, a União recorreu de sentença que concedeu o direito à isenção do imposto. A Turma julgadora entendeu que, apesar de ser vedada a cumulação do BPC com outro benefício no âmbito da seguridade social, não há impedimento para a cumulação com a isenção do IPI, uma vez que esta constitui benesse tributária.

(Apelação n. 1004630-83.2020.4.01.3309, Tribunal Regional Federal da 1ª Região, 7ª Turma, 14/03/2023, Relatora Juíza Federal Rosimayre Gonçalves de Carvalho)

Decisão na JFSP converteu Embargos à Execução Fiscal em Ação Anulatória

Ao apreciar o Embargos de Divergência no REsp nº 1795347, o STJ fixou a tese de que a compensação de débitos que tenha sido indeferida na esfera administrativa não pode ser matéria tratada em Embargos à Execução Fiscal, à luz do art. 16, § 3º, da Lei n. 6.830/1980.

Diante disso, dentre os argumentos trazidos em suas Impugnações, a Procuradoria alega a inviabilidade da discussão acerca da compensação tributária no bojo dos embargos à execução.

No o juiz responsável pela 5ª Vara das Execuções Fiscais Federais deferiu o pedido de conversão dos embargos à execução fiscal em ação

anulatória, por entender que não há ofensa ao artigo 329 do Código de Processo Civil, pois não haverá alteração na causa de pedir e pedido aduzidos na petição inicial.

STJ inicia julgamento sobre o direito ao crédito de ICMS na aquisição de produtos intermediários

A Primeira Seção do STJ iniciou o julgamento do EAREsp n. 1775781/SP, que discute sobre o direito do crédito de ICMS na aquisição de produtos intermediários.

Os embargos de divergência têm como objetivo resolver a divergência entre a 1ª e a 2ª Turma do STJ em relação à viabilidade do aproveitamento de créditos de ICMS relacionados à aquisição de produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradualmente.

O julgamento foi suspenso no último dia 14.06, após pedido de vista do Ministro Herman Benjamin. A Ministra Relatora, Regina Helena Costa, proferiu voto favorável aos contribuintes, no sentido de que o bem “consumido ou desgastado gradativamente” dá direito ao crédito, desde que utilizado para a realização do objeto social da empresa.

STF encerra polêmica sobre ISS de planos de saúde e atividades financeiras

Em 09 de julho de 2023, o Supremo Tribunal Federal (“STF”) decidiu, por maioria dos votos, no julgamento da Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (“ADPF”) 499 e das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (“ADIs”) 5835 e 5862. A decisão foi pela inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei Complementar 116/2003 que determinavam a competência para a cobrança do Imposto sobre Serviço (“ISS”) do município tomador do serviço e não do prestador, nos casos de planos de saúde, de administração de fundos e carteira de clientes, de administração de consórcios, de administração de cartão de crédito ou débito e de arrendamento mercantil (leasing).

Em 2018, o Ministro Alexandre de Moraes declarou, liminarmente, a suspensão dos efeitos dos dispositivos por falta de clareza no conceito de “tomador de serviços”, o que prejudicaria a segurança jurídica, refletindo na possibilidade de dupla tributação ou de incidência tributária incorreta. Posteriormente, a LC 175/2020 especificou a figura do tomador de serviço. No entanto, o relator afirmou que a lei complementar não definiu adequadamente, mantendo inconsistências efetivas em relação ao local de domicílio do tomador. Portanto, para o relator, é necessária uma “definição clara e exauriente de todos os aspectos da hipótese de incidência” para impedir conflitos de competência em matéria tributária.

Desembargador do TJ-SP suspende a cobrança de multa sobre ICMS de 222% aplicada a empresa

O desembargador Kleber Leyser de Aquino, da 3ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, suspendeu liminarmente a cobrança de multa tributária de 222% sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”).

De acordo com o desembargador, os entes públicos não podem ignorar o entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”) de que a cobrança de multa, sobre impostos devidos ou em discussão para pagamento, deve ser limitada entre 20% e 30%, em respeito aos princípios da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco.

STF formou maioria para cobrança de PIS/COFINS sobre receitas financeiras de bancos

No julgamento do RE 609096 e do RE 880143, a maioria dos Ministros do STF votou pela constitucionalidade da incidência de PIS/COFINS sobre Receitas Financeiras de Bancos anteriores à publicação da Lei 12.973/2014. Muito embora o resultado do julgamento ainda não tenha sido publicado, com a formação de maioria e o encerramento da sessão virtual no dia 12/06, já se sabe que a vitória foi da União.

A maioria dos Ministros acompanharam a divergência inaugurada pelo Ministro Dias Toffoli, na linha que o PIS e a COFINS incidem sobre as atividades típicas das empresas e que a receita financeira está diretamente correlacionada à atuação dos bancos no mercado financeiro. Entretanto, o relator do processo, Ministro aposentado Ricardo Lewandowski, votou em sentido contrário, restringindo a incidência às receitas decorrentes da venda de produtos financeiros serviços.

Dessa forma, prevaleceu o entendimento de que *“as receitas brutas operacionais decorrentes da atividade empresarial típica das instituições financeiras integram a base de cálculo PIS/Cofins”*.

Agora, resta aguardar a publicação do Acórdão para identificar os contornos da decisão e eventuais recursos que possam ser apresentados pelas partes.

Contribuinte obtém decisão autorizando crédito de IPI não recuperável

A Justiça Federal de São Paulo autorizou que empresa do varejo mantivesse o IPI não recuperável na base de cálculo dos créditos acumulados de PIS e COFINS. No caso, o contribuinte não conseguia aproveitar o IPI pago na cadeia, uma vez que a mercadoria objeto de tributação era destinada à revenda e o elo anterior não era contribuinte de IPI.

Por se tratar de revenda, não acontece, efetivamente, uma industrialização do produto vendido, o que afastaria a incidência do IPI e, conseqüentemente, o crédito das operações anteriores não seria passível de aproveitamento.

Com o intuito de sanar esse problema, a RFB possuía Solução de Consulta em que se autorizava a inclusão do IPI não recuperável nos valores de aquisição do produto para fins de creditamento de PIS e COFINS (SC Cosit 579/2017).

No entanto, em uma reviravolta no posicionamento, com a publicação da IN 2.121/2022, a RFB proibiu expressamente a forma de creditamento vigente anteriormente, obrigando o contribuinte a arcar com o ônus dos créditos acumulados.

Nesse sentido, o contribuinte impetrou Mandado de Segurança para afastar a restrição imposta pela IN e usufruir dos créditos na forma do entendimento anterior da RFB. Ao analisar o pedido de tutela de urgência, a Magistrada responsável pelo caso deferiu a liminar nos seguintes termos:

“DEFIRO A LIMINAR para declarar a suspensão da eficácia do Art. 170, caput, e inciso II, da IN RFB nº 2.121/2022, de forma a determinar a incidência dos cálculos dos créditos de PIS e COFINS sobre o valor do IPI não recuperável incidente nas aquisições sobre os produtos adquiridos para revenda, devendo a autoridade se abster de tomar qualquer medida tendente a cobrar tais tributos.” (Grifos no original)

Posteriormente, foi proferida a Sentença que confirmou a liminar e concedeu a segurança para afastar as limitações impostas pela IN 2.121/2022. Atualmente, o processo está com prazo em curso para eventual Apelação da Fazenda Nacional.

PL disciplina a proclamação de resultados de julgamentos do CARF

O projeto de Lei que disciplina a proclamação de resultados de julgamentos, na hipótese de empate na votação no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, está em tramitação na Câmara dos Deputados

O texto estabelece as seguintes disposições em relação aos julgamentos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF): (I) métodos preventivos para a autorregularização de obrigações tributárias; (II) programas de conformidade para prevenir conflitos na aplicação da legislação tributária; (III) a classificação de contribuintes de acordo com o grau de conformidade tributária e aduaneira e; (IV) conferir o voto de qualidade em favor da administração tributária nos julgamentos do CARF.

O PL, enviado com urgência constitucional pelo Governo Federal, deve ser apreciado entre os dias 06/05/2023 a 20/06/2023. Caso não haja manifestação do Congresso Nacional, a pauta ficará sobrestada partir de 21/06/2023, até terminar a votação.

RFB determina que empresas com atividades de securitização de CCB devem se enquadrar no Lucro Real

A Receita Federal do Brasil determinou que as Empresas securitizadoras que explorem a atividade de aquisição de direitos creditórios lastreados em cédulas de crédito bancário (CCB) sejam enquadradas, obrigatoriamente, no regime de tributação com base no Lucro Real. Assim, não é possível optar pela apuração do Lucro Presumido, conforme Solução de Consulta nº 99, de 15 de maio de 2023.

A consultante informou que a possibilidade de optar pela apuração do Lucro Presumido não se enquadra nas modalidades de securitização de créditos imobiliários, do agronegócio, financeiros e comerciais.

É classificada como uma securitização não regulamentada, ou seja, atípica. Isto, porque explora a securitização de créditos lastreados em CCBs, advindos de empréstimos consignados oferecidos por Fintech's de Crédito.

No caso em tela, a Receita Federal do Brasil reconhece que as atividades da consultante não condizem com securitização de créditos imobiliários, do agronegócio e comerciais. Contudo, estabelece que se enquadra em atividade financeira, pois, apesar de as Fintech's de Crédito não estarem taxativamente arroladas na Resolução CMN nº 2.686/2000, tais entidades têm autorização para praticar a mesma operação, que é a cessão de créditos oriundos das suas atividades para companhias securitizadoras.

Nesse sentido, considerando que a Lei nº 14.430/2022 alterou a redação inciso VII do art. 14 da Lei nº 9.718/ 1998 para prever que toda atividade de securitização de crédito se abrange na hipótese de obrigatoriedade do Lucro Real, a Receita Federal do Brasil concluiu que a consultante não tem a possibilidade de optar pelo Lucro Presumido.

STF: Cobrança de ISS no local do tomador é inconstitucional para consórcios e serviços financeiros

No recente julgamento da ADI nº 5835, o plenário do STF, por maioria, declarou a inconstitucionalidade dos artigos das Leis Complementares nºs 157/2016 e 175/2020, que determinavam que o ISS deveria ser pago no município do tomador de serviços, nos casos de serviços de administração de consórcios, planos de saúde, administração de fundos e de carteira de cliente, de cartão de crédito ou débito e de arrendamento mercantil (leasing).

Desde março de 2018, a eficácia dos trechos agora declarados inconstitucionais já estava suspensa por meio de decisão liminar proferida pelo ministro relator Alexandre de Moraes. Naquela ocasião, o ministro considerou a dificuldade de aplicação destas leis complementares federais, pela multiplicidade de leis, decretos e atos normativos municipais que dispõem em sentido antagônico, o que amplia o cenário de conflitos de competência entre as unidades federadas e pode configurar afronta ao princípio da segurança jurídica.

Em 2020, foi publicada a Lei Complementar nº 175/2020, que definiu o conceito de “tomadores dos serviços” para fins das alterações promovidas pela LC nº 157/2016. Contudo, o STF entendeu que a edição da LC nº 175/2020 apenas evidencia a indeterminação e a precariedade das alterações promovidas pela LC nº 157/2016.

Assim, com a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 1º da LC nº 157/2016 e artigos 2º, 3º, 6º, 9º, 10, 13 e 14 da LC nº 175/2020, restou decidido que a cobrança de ISS para os serviços em referência deve ser feita na sede da empresa.

Publicada Lei que exclui ICMS da base de cálculo do crédito do PIS e COFINS

Entrou em vigor, na última quarta-feira (31/05), a Lei 14.592/23 que, dentre outras disposições, prevê a exclusão do ICMS da base de cálculo do crédito de PIS e COFINS.

O texto aprovado teve origem na medida provisória 1147/2022 (MP do Perse) e, ao longo do processo legislativo, incorporou a medida provisória 1159/2023, que modificou os artigos 3º, § 2ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, que regulamentam a contribuição ao PIS e COFINS.

No âmbito judicial, surgiram questionamentos sobre a legalidade e a constitucionalidade das alterações, destacando-se uma decisão favorável aos contribuintes, proferida pelo TRF-2.

Isso porque a referida Lei apresenta inconsistências e gera insegurança jurídica aos contribuintes, em especial, às empresas que operam pelo regime da não cumulatividade, visto que haverá majoração de tributos.

Apesar das mudanças significativas, a Receita Federal do Brasil ainda não emitiu nenhuma instrução normativa que oriente o cumprimento da legislação.

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

ARTIGO

A suspensão de segurança em matéria tributária: uma análise do seu uso na cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS à luz da segurança jurídica

Gabriel Santiago Gonçalves Silva [1]

Tiago Carneiro da Silva [2]

Artigo publicado na Legal One - Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 37/2023 | p. 259 - 282 | Abr - Jun / 2023 DTR\2023\5263

Área do Direito: Constitucional; Processual; Tributário
Resumo: Este artigo busca investigar se o princípio da segurança jurídica é ofendido pela utilização do instituto de suspensão de segurança por parte dos Tribunais de Justiça para suspender a eficácia de decisões proferidas em ações ajuizadas pelos contribuintes por todo o Brasil após a publicação da Lei Complementar 190/2022. Para tanto, será feita uma síntese sobre o resultado do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.469 e do Recurso Extraordinário 1.287.019. Na sequência, o trabalho passará a analisar o arcabouço normativo da segurança jurídica na CF/88. Por fim, será feito o exame concreto da repercussão do instituto da suspensão de segurança, quando utilizado para impedir a cobrança do imposto, em relação à segurança jurídica.

[1] Mestrando em Direito Tributário pela USP. Pós-Graduando em Direito Tributário pelo IBDT. Graduado em Direito pela UFBA (2021). Advogado.

[2] Mestre pela USP (2021). Especialista em Direito Tributário pelo IBET (2018). Especialista em Direito Público pela PUC Minas (2016). Graduado em Direito pela UFBA (2014). Graduando em Ciências Contábeis pela FIPECAFI. Advogado.

Palavras-chave: Suspensão de segurança - Segurança jurídica - Diferencial de alíquota do ICMS

Abstract: This article seeks to investigate whether the principle of legal certainty is offended by the suspension of the effectiveness of decisions rendered in several lawsuits filed by taxpayers throughout Brazil by the Courts of Justice after the publication of Complementary law 190/2022. To this end, a summary will be given of the outcome of the judgment of two important Brazilian Supreme Court precedents. Next, the paper will analyze the normative framework of legal security in the Brazilian Constitution. Finally, a concrete examination will be made about the suspension of the effectiveness of decisions, when used to prevent the collection of the tax, in relation to legal security.

Keywords: Suspension of the effectiveness of decisions - Legal certainty - ICMS' rate differential

Para citar este artigo: Silva, Gabriel Santiago Gonçalves; Silva, Tiago Carneiro da . A suspensão de segurança em matéria tributária: uma análise do seu uso na cobrança do diferencial de alíquotas de ICMS à luz da segurança jurídica. Revista de Direito Tributário Contemporâneo. vol. 37. ano 8. p. 259-282. São Paulo: Ed. RT, abr./jun. 2023. Disponível em: [inserir link consultado](#). Acesso em: DD.MM.AAAA.

Sumário: 1. Introdução - 2. A modulação de efeitos e o julgamento da ADI 5.469 e do RE 1.287.019 - 3. A segurança jurídica e seu arcabouço normativo na CF/88 - 4. A segurança jurídica e a suspensão de segurança para impedir a cobrança do Difal do ICMS - 5. Considerações finais - 6. Referências

Introdução

Em 24 de março de 2022, o plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) definiu que a cobrança do Diferencial de Alíquotas (Difal) relativo ao ICMS, prevista no art. 155, §2º, incisos VII e VIII[3] da Constituição Federal de 1988 (CF/88), pressupõe a edição de Lei Complementar nacional que veicule normas gerais. Na oportunidade, a Corte julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.469[4] e o Recurso Extraordinário (RE) nº 1.287.019[5], fixando o Tema nº 1.093 de Repercussão Geral.

Considerando que inexistia Lei Complementar com essa função à época do julgamento, reconheceu-se a inconstitucionalidade das cláusulas do Convênio ICMS nº 93/2015, por invadirem o campo próprio daquela categoria normativa e estabelecerem normas gerais relativas ao Difal de ICMS. Contudo, o STF modulou a eficácia do reconhecimento de inconstitucionalidade.

À exceção da cláusula nona do referido Convênio (relativa ao regime especial ou simplificado das microempresas e as empresas de pequeno porte), cuja eficácia já se encontrava suspensa desde a medida cautelar proferida nos autos da ADI nº 5.464/DF, os efeitos da inconstitucionalidade da cobrança de Difal seriam verificados somente a partir do exercício de 2022. Assim, ainda que ausente a lei nacional, foi considerada constitucional a cobrança do Difal realizada pelos Estados e Distrito Federal (DF) até o fim do exercício de 2021.

Com esse lapso de 9 (nove) meses para atuação legislativa, o Supremo, por sugestão do Min. Luís Roberto Barroso[6], realizou um aceno institucional ao Congresso Nacional. Nesse intervalo, o Congresso poderia editar a Lei Complementar, ainda no exercício de 2021, de modo que não houvesse entraves à cobrança do Difal no exercício de 2022.

[3] “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...) VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;

VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída: a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto; b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;”

[4] Superior Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgado em 24/02/2021 e publicado em 25/05/2021.

[5] Superior Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 1.287.019. Relator: Min. Marco Aurélio Redator do acórdão: Min. Dias Toffoli. Julgado em 24/02/2021 e publicado em 25/05/2021.

[6] Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469, p. 63; Recurso Extraordinário nº 1.287.019, p. 99.

Ainda que a sanção presidencial tenha ocorrido dentro do prazo de 15 (quinze) dias previsto no art. 66, § 7º, da CF/88, surgiram inevitáveis discussões sobre a viabilidade jurídica da cobrança do Difal ainda no exercício de 2022.

Desse modo, em antecipação à eventual cobrança, inúmeras ações foram ajuizadas perante os Tribunais de Justiça com o objetivo de obstar a cobrança do Difal no exercício de 2022, sob o argumento do desrespeito à anterioridade anual. Com base na praxe forense, os juízos de primeiro grau atuantes em parte considerável dessas ações, ante o atendimento aos requisitos processuais, proferiram decisões suspendendo a exigibilidade do Difal em relação ao referido exercício.

No entanto, após provocação dos entes federativos, as Presidências dos Tribunais vêm proferindo decisões monocráticas suspendendo a eficácia das referidas decisões dos juízos de primeiro grau. Nesse sentido, fundamentam suas decisões na iminência de grave lesão à economia pública, com base normativa na Lei nº 12.016/2009, Lei nº 8.437/1992 e Lei nº 9.494/1997.

Assim, surgem questionamentos se a suspensão das decisões pelos Tribunais ofenderia, em algum grau, o princípio da segurança jurídica

Este trabalho parte do contexto dos precedentes do STF para investigar se (e em qual nível) o princípio da segurança jurídica é ofendido pelas decisões de suspensão de segurança proferidas pelos Tribunais de Justiça. Em especial, a análise levará em conta que a sugestão de modulação de efeitos, proposta pelo Min. Luís Roberto Barroso durante o julgamento. A decisão assegurou ao Executivo tempo para elaboração do diploma legislativo, de modo que “findo esse prazo, sem a edição de lei, a inconstitucionalidade se aplica e, portanto, não poderá prevalecer essa sistemática”[7]. Essa medida, naturalmente, gerou uma expectativa estatal acerca da tributação.

[7] Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469, p. 63; Recurso Extraordinário nº 1.287.019, p. 99.

Para abordar a problemática apresentada, será feita, inicialmente, uma síntese sobre o resultado do julgamento da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019. Na sequência, o trabalho passará a analisar o arcabouço normativo da segurança jurídica na CF/88. Por fim, será feito o exame concreto da repercussão, sobre a segurança jurídica, da suspensão das decisões dos Tribunais de Justiça que concederam liminares e antecipações de tutela para impedir a cobrança do Difal de ICMS.

A modulação de efeitos e o julgamento da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019

Com o julgamento da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019, o STF definiu que a cobrança do Difal relativo ao ICMS, prevista no art. 155, §2º, incisos VII e VIII da Constituição Federal de 1988 (CF/88), pressupõe a edição de Lei Complementar nacional que veicule normas gerais.

O resultado do julgamento decorreu fundamentalmente do disposto no art. 146, I, e III, alíneas “a”, “b” e “e”, da CF/88: afinal, é atribuição da Lei Complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária e estabelecer normas gerais sobre a relação jurídico-tributária (fatos geradores, bases de cálculo, sujeição passiva e obrigação tributária) e a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e as empresas de pequeno porte em regimes especiais ou simplificados do ICMS.

Roque Antonio Carrazza bem narra o contexto constitucional que precedeu o julgamento da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019[8]. Já desde a redação original do art. 155, §2º, incisos VII e VIII da CF/88, o recolhimento do Difal em operações e prestações interestaduais objetivava preservar a arrecadação dos Estados quando da localização de consumidores finais de bens ou serviços tributáveis em seus territórios. Em verdade, a Emenda Constitucional nº 87/2015, ao dar nova redação aos dispositivos, veio simplificar a matéria, notadamente para evitar embates entre as unidades federativas nas aquisições em operações interestaduais efetuadas por não contribuintes de ICMS através do comércio eletrônico, e-commerce e *marketplaces*.

[8] CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 491-493.

Ao fim, vingou o interesse da maioria dos entes tributantes em repartir o recolhimento do ICMS, em razão da concentração das referidas empresas em algumas nas regiões Sul e Sudeste do Brasil. Com isso, o objetivo foi de que parte da receita do ICMS das operações interestaduais para consumidor final fosse repartido com as demais regiões. Como já indicado, o julgamento da ADI nº 5.469 e do RE nº 1.287.019 apenas reconheceu a não autoaplicabilidade da nova redação do art. 155, §2º, incisos VII e VIII da CF/88, ante a necessidade de edição de Lei Complementar nacional.

Qual lição extrair desse caso, em que a eficácia da constitucionalidade da cobrança do Difal foi estendida até 31 dezembro de 2022 para que lei pudesse ser editada, mas ainda assim não fora, gerando um contencioso judicial potencialmente multibilionário[9]?

Nessa discussão, há defensores de que a cobrança do tributo deve obedecer ao fluxo de positivação previsto pelo constituinte, com Lei Complementar anterior às leis ordinárias, por vício de fundamentação de validade, com base em posicionamento mais antigo do STF no julgamento do Tema 171 de Repercussão Geral[10].

Por outro lado, há vozes defensoras de que Lei Complementar veiculadora de normas gerais não deve respeitar as regras de anterioridade, convalidando norma ordinária anterior, em conformidade com entendimento do STF ao julgar o Tema 1.094 de Repercussão Geral[11], em que se entendeu que lei ordinária que institui o ICMS na importação de bens e mercadorias por pessoa física ou jurídica fica suspensa até a vigência de Lei Complementar.

Assim, pelo primeiro posicionamento, haveria a definitiva nulidade da norma tributária, enquanto o último defende a sua mera anulabilidade.

[9] Segundo os Estados e o DF, a ausência de recolhimento do Difal de ICMS representaria um desfalque no orçamento de quase 10 bilhões de reais. Conferir: MAIA, Flávia. Discussão sobre cobrança do Difal de ICMS em 2022 chega ao STF. Jota, São Paulo, 14 de janeiro de 2022. Disponível: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/cobranca-do-difal-de-icms-em-2022-stf-14012022>. Acesso em: 25/03/2022.

[10] Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº RE 439.796/PR. Relator(a): Min. Joaquim Barbosa. Julgado em 06/11/2013 e publicado em 17/03/2014.

[11] Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 1.221.330/SP. Relator(a): Min. Luiz Fux. Redator(a) do acórdão: Min. Alexandre De Moraes. Julgado em 16/06/2020 e publicado em 17/08/2020.

Contudo, no contexto atual causado por essa incerteza e por apenas alguns dos entes federativos terem editado leis ordinárias para cobrança do Difal já no exercício de 2021[12], impõe-se que o princípio da segurança jurídica seja testado nestas circunstâncias não usuais.

A segurança jurídica e seu arcabouço normativo na CF/88

Como aponta Leandro Paulsen, é possível extrair a segurança jurídica, ao lado de outros princípios do Estado de Direito, do rol de direitos dispostos no art. 5º da CF/88. A segurança jurídica concretiza-se através de garantias a todos os cidadãos, como a legalidade geral, a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, o acesso à jurisdição e o devido processo legal. Além disso, tal visualização também se dá, mas com um conteúdo qualificado, nas garantias dos cidadãos enquanto contribuintes previstas no art. 150 do CF/88[13]. Esse é o caso da legalidade, irretroatividade e da anterioridade tributárias[14].

De todo modo, como leciona Paulo de Barros Carvalho, o princípio da segurança jurídica (ou sobreprincípio da segurança jurídica) implica um vetor axiológico convergente da legalidade, da irretroatividade e das anterioridades de exercício e nonagesimal mínima e especial, ao revelar a potencialidade normativa dessas garantias[15].

De acordo com Betina Treiger Grupenmacher, o legislador constituinte, ao atribuir o poder de instituir tributos às pessoas políticas de direito público, também limitou o exercício de tal prerrogativa através do estabelecimento das imunidades e dos princípios, subdivididos estes em princípios explícitos e implícitos. Segundo a autora, a segurança jurídica seria um princípio implícito, ao lado dos princípios da justiça tributária, tipicidade e da vinculabilidade da tributação.

[12] Alguns exemplos de Estados que publicaram lei ordinária ainda no exercício de 2021: São Paulo (Lei Estadual nº 17.470, de 13/12/2021), Pernambuco (Lei Estadual nº 17.625, de 31 de dezembro de 2021), Bahia (Lei Estadual n. 14.415/2021, de 30/12/2021), Sergipe (Lei Estadual nº 8.944/2021, de 29/12/2021).

[13] PAULSEN, Leandro. Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 45.

[14] Ibid.

[15] O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Revista Da Faculdade De Direito, 2003, Universidade De São Paulo, 98, p. 175; O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. In COELHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança jurídica: irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 50; Direito tributário, linguagem e método. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 276.

Os princípios explícitos seriam os já mencionados princípios da legalidade, irretroatividade e da anterioridade tributárias, além dos princípios da isonomia, capacidade contributiva, vedação da cobrança de tributos com efeito de confisco, limitação aos tráfegos de bens e pessoas por meio de tributos, uniformidade tributária e não cumulatividade[16].

Para Tacio Lacerda Gama, o princípio da segurança jurídica é um dos enunciados que compõem a norma de competência tributária, de modo a assegurar aos contribuintes a previsibilidade em relação às normas tributárias. Nesse sentido, o princípio, apesar de não ser um comando hábil por si só a regular a ação de criar outras normas, é um delimitador desse comando, já que, como enunciado, é um “fragmento da norma de competência”[17]. Para o autor, os conceitos de competência e princípio estabelecem, assim, uma relação de todo e a parte, respectivamente[18].

Nesse sentido, a segurança jurídica corresponde a um enunciado constitucional, integrante da norma de competência tributária, que prescreve a necessidade de os comandos normativos em matéria normativa serem dotados de previsibilidade e certeza em sua interpretação e aplicação. A sua delimitação, no entanto, depende de sua correlação com os demais princípios e regras constitucionais a cada caso concreto. Em conjunto com os limites objetivos previstos em lei (como a legalidade, irretroatividade etc.), é que se torna possível vislumbrar a aplicação efetiva da norma[19].

Segundo Humberto Ávila, em atenção à existência de normas tributárias que estabelecem os direitos fundamentais dos contribuintes a partir de uma perspectiva claramente defensiva (a exemplo das limitações constitucionais ao poder de tributar previstas no art. 150, da CF/88), a segurança jurídica assume um caráter eminentemente protetivo nesse âmbito normativo[20].

[16] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema e Princípios Constitucionais Tributários. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de. (Org.). 50 Anos do Código Tributário Nacional. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, v. 1, p. 139-184. P. 149.

[17] GAMA, Tácio Lacerda. Princípio da segurança jurídica no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). Segurança jurídica em matéria tributária. 1ªed, v. 4. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 671-685. P. 673.

[18] Ibid.

[19] Ibid.

[20] ÁVILA, Humberto. 2021, p. 734.

Isso se justifica pelo princípio da segurança jurídica possuir eficácia *sui generis*, já que, no quadro principiológico, é uma espécie de norma-condição ou norma-estrutura: é um princípio de intermediação, pois estabelece condições funcionais para os princípios e para as regras que compõem o ordenamento jurídico[21].

Nesse sentido, o princípio da segurança jurídica proporciona, mais do que um direito seguro, um direito à segurança jurídica. A segurança jurídica deixa de ser garantia de conteúdo a ser encontrada para se transformar em garantia de respeito a ser construída com intermédio de elementos semânticos argumentativos. Ao fim, o princípio da segurança jurídica demonstra-se como o princípio da respeitabilidade do contribuinte como cidadão, através da garantia da liberdade, igualdade e dignidade[22].

Para Ávila, o princípio da segurança jurídica, na sua face de exigência de cognoscibilidade, busca que o contribuinte, ao pautar-se no direito, não seja enganado. No seu ideal de confiabilidade, garante-se a preservação do passado no futuro, de modo que o contribuinte não seja frustrado. Por fim, no seu objetivo de calculabilidade, a segurança jurídica resguarda o contribuinte de ser surpreendido com relação ao que está fazendo. Assim, o princípio da segurança jurídica, ao afastar o engano, a frustração e a surpresa, exige moderação estatal como meio de realizar a respeitabilidade às ações do contribuinte[23].

Segundo Ávila, a segurança jurídica pode ser ainda analisada sob duas dimensões: uma dimensão estática e uma dimensão dinâmica[24]. A dimensão estática diz respeito ao problema do conhecimento do direito ou, ainda, à questão da comunicação no direito. Afinal, o direito deve servir como instrumento de orientação ao cidadão e, em matéria tributária, ao contribuinte. Para isso, o direito deve ser compreensível e efetivo. Em outras palavras, se por um lado a cognoscibilidade só existe se o direito for acessível e inteligível, de outra parte o que foi compreendido deve ser efetivado. Aqui, trata-se da segurança do direito[25].

De forma diversa, a dimensão dinâmica da segurança jurídica refere-se ao problema da ação no tempo do direito, devendo este ser confiável e calculável.

[21] *Ibid.*, p. 747.

[22] *Ibid.*, p. 718.

[23] *Ibid.*, p. 720.

[24] *Ibid.*, p. 307.

[25] *Ibid.*, p. 309.

Ambas as atribuições se verificam se, respectivamente, houver segurança quanto ao passado (com estabilidade dos efeitos jurídicos dos atos praticados em momento anterior) e quanto ao futuro (com a calculabilidade dos efeitos jurídicos de atos praticados no presente). Aqui, trata-se da segurança pelo direito[26].

Para Humberto Ávila, a dimensão estática funciona em uma relação de pressuposição em relação à dimensão dinâmica do princípio da segurança jurídica: para existir confiabilidade e calculabilidade, é preciso existir cognoscibilidade, já que é impossível que se confie no respeito ou se calcule a permanência daquilo que não se conhece[27]. A síntese das duas dimensões demonstra que o princípio da segurança jurídica busca garantir, em seu conjunto um estado ideal de respeitabilidade do ser humano, avesso ao engano, à frustração, à surpresa e à arbitrariedade[28].

Assim, o ideal maior da igualdade consoma-se em um espectro gradual de realização de ideais parciais: cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade normativas. Estes ideais parciais podem interagir em direções, de modo que o aumento de segurança em um dos vieses provoque perda de segurança sob outra perspectiva. Nesse sentido, cabe ao intérprete examinar estes elementos em suas variadas dimensões, para que se identifique se a segurança jurídica está sendo promovida ou restringida[29].

No mesmo sentido, Tércio Sampaio Ferraz Jr. defende que os atributos do princípio da segurança jurídica, na perspectiva da duração do tempo, visam evitar que um passado, de repente, torne-se estranho; um futuro, opaco e incerto; e a duração do tempo, uma coleção de surpresas desestabilizadoras da vida[30].

Nos dizeres de Hugo de Brito Machado, a vida e o espíritos exigem um direito que seja justo, mas que também seja, antes de tudo, um direito certo – ainda que menos justo. Para o autor, os valores justiça e segurança são os únicos elementos que escapam, no Direito, à relatividade no tempo e no espaço: um sistema normativo que não tende a preservar a justiça e a segurança não é efetivamente direito.

Para Betina Treiger Grupenmacher[31], a vagueza dos princípios constitucionais, em atenção à sua abertura, permite, em certa medida, o chamado “ativismo judicial” na atuação do magistrado.

[30] FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 65. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 123-131. P. 125.

[31] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Ativismo x Garantismo Judicial em Matéria Tributária? Limites e Possibilidades. Revista Jurídica Luso-Brasileira, v. 04, 2015, p. 146.

Contudo, na concretização e densificação desses princípios, o posicionamento jurisdicional deve ser garantista, descabendo a inação do Poder Judiciário frente à ofensa a princípios constitucionais e nem mesmo ativismo descontrolado, de modo que, na tentativa de se resolver problemas, criem-se mais e ainda maiores.

Ao tratar sobre a atuação do Judiciário, Misabel Derzi aponta que a norma judicial, quando consolidada, gera expectativas de comportamento para todos, até para os que não são partes no processo. [32] A autora, ao tratar sobre os efeitos apenas prospectivos de decisões que declaram a inconstitucionalidade, destaca que o objetivo é não só que todos gozem da segurança jurídica na maior medida possível, mas que todos também arquem com o ônus da sua manutenção. Nessas situações, há uma socialização dos prejuízos, absorvidos pela coletividade através da manutenção da validade dos atos já praticados[33].

Misabel Derzi destaca a dimensão temporal relacionada ao princípio da proteção da confiança: a violação da confiança ocorre após ocorrido ato ou comportamento indutor[34]. A confiança está pressuposta como confiança sistêmica e difusa. Isso porque todos devem acreditar nos comandos do legislador e dos tribunais superiores - e essa confiança deve ser protegida[35].

Os princípios da irretroatividade, da proteção da confiança e da boa-fé objetiva estão cobertos pelo princípio da segurança jurídica, sendo estes identificados como limitações constitucionais do poder judicial de tributar[36]. O Estado, à diferença do contribuinte, tem mais recursos, e muito mais abrangentes, para se prevenir de uma decepção[37]. E é o Estado que tem domínio sobre os atos praticados por seus três Poderes. Nesse sentido, se a proteção da confiança fosse considerada em favor do Estado, o próprio Estado de Direito restaria vulnerado[38].

Nessa perspectiva, Sacha Calmon aponta que a expressão “segurança jurídica”, em atenção à sua textura aberta, não visa a proteger o poder público como tal.

[32] DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar. 1. ed. São Paulo: Noeses Ltda, 2009. v. 1, p. 580.

[33] Ibid., p. 582.

[34] Ibid., p. 592.

[35] Ibid., p. 595.

[36] Ibid., p. 604.

[37] Ibid., p. 605.

[38] Ibid., p. 606.

Para o autor, o Estado faz a lei, de modo a aplicá-la através de atos administrativos. Ao fim cabe-lhe ainda, extrair da lei o seu sentido normativo mediante atos jurisdicionais que criam normas judiciais, as quais são tais e quais normas legisladas. Assim, o Judiciário, particularmente na modulação de efeitos, deve proteger a confiança, a boa-fé a segurança jurídica dos jurisdicionados-contribuintes[39].

Apesar da segurança jurídica, em um sentido amplamente protetivo, não socorrer ao Estado, Leandro Paulsen faz um relevante esclarecimento. A visão simplista de um Direito Tributário sob uma perspectiva meramente protetiva não se concilia com o papel assumido por um Estado Democrático de Direito, já que a tributação é um instrumento para a promoção de importantes valores para a sociedade e para a efetivação de direitos sociais, e não um mal necessário que deve ser restringido a todo custo[40].

Por essa razão, em atenção ao valor da segurança jurídica (tal como a igualdade e a justiça) estar eventualmente a serviço das mais variadas, e até mesmo contrapostas, modalidades argumentativas, uma argumentação sustentada tão somente nesse princípio é claramente inconsistente e vaga. Afinal, a partir das lições de Tacio Lacerda Gama, a aplicação do princípio da segurança jurídica deve vir ao auxílio das normas constitucionais de maior concretude, para que se potencialize a efetividade da interpretação de normas de repartição de competência[41].

Para o autor, além dos já mencionados princípios da legalidade, anterioridade, irretroatividade etc., o princípio da certeza do direito é um valor e limite objetivo que pode, no caso concreto, ser responsável pela concretização do princípio da segurança jurídica. Este valor, dando maior concretude ao princípio (ou sobreprincípio) da segurança jurídica, relaciona-se à previsibilidade que deve necessariamente ser promovida pelo Estado ao realizar a cobrança tributária[42].

O próprio sistema tributário nacional resguarda o contribuinte da imprecisão do sentido das normas tributárias.

[39] COELHO, Sacha Calmon Navarro. Norma e lei - Mudança jurisprudencial - Segurança jurídica e irretroatividade da norma judicial. In COELHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança jurídica: irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 22.

[40] PAULSEN, Leandro, op. cit, p. 65.

[41] GAMA, Tacio Lacerda, 2016, p. 674.

[42] Ibid.

Um exemplo é a obrigatoriedade de adoção de interpretação benéfica ao contribuinte no caso de dúvida sobre certas e determinadas circunstâncias, com base no art. 112, do CTN[43].

Além disso, a previsão de consulta formal apresentada pelo contribuinte em face da administração tributária visa expurgar do sistema a incoerência dos atos normativos do Estado em matéria tributária, nos termos do art. 161, § 2º, do CTN[44]. E o art. 146, do CTN, que assegura ao contribuinte efeitos apenas prospectivos de mudança de critério jurídico no exercício do lançamento, seja quando feita de ofício pela autoridade fiscal ou em razão de decisão administrativa.

No mesmo sentido, o art. 24 do Decreto-Lei nº 4.657/1942 (Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro) estabelece, como norma geral para todo o Direito, que os atos passados devem ser preservados em face da mudança posterior de orientação geral, seja ela administrativa, jurisprudencial ou mesmo de práticas reiteradas, impondo-se o seu amplo conhecimento público. O art. 23 do diploma, por sua vez, indica que nova orientação administrativa ou jurisprudencial de um tema se projete apenas para o futuro.

Ainda que esses instrumentos normativos cooperem para a redução da imprecisão dos sentidos dos comandos legais em matéria tributária (ou geral), sabe-se que a própria aplicação da norma jurídica pelo agente competente é o resultado de um processo interpretativo – e, por isso, há a impossibilidade lógica de se erradicar por completo a incerteza na aplicação da norma tributária[45].

Assim, conclui-se que uma importante face da segurança jurídica é a de garantia da estabilidade dos efeitos jurídicos dos atos praticados em momento anterior, para que se busque um estado ideal de respeitabilidade do ser humano, sem engano, frustração e surpresa do contribuinte.

[43] “Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.”

[44] Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (...) § 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

[45] GAMA, Tacio Lacerda. 2016, p. 681.

Quanto às normas judiciais, por gerarem expectativas de comportamento para as partes e a sociedade em geral, também promovem uma confiança sistêmica no Judiciário. Em outras palavras: as normas introduzidas pelo Judiciário criam um ambiente de expectativas normativas, cuja respeitabilidade vincula-se à própria efetividade da segurança jurídica.

Além disso, atento ao fato de que o princípio da segurança jurídica ganha contornos mais claros nas situações de maior concretude[46], cabe a análise das decisões dos TJs que suspenderam as decisões de 1º grau proferidas para que o contribuinte do Difal do ICMS não fizesse o recolhimento do imposto. Haveria, aqui, ofensa ao princípio da segurança jurídica?.

A segurança jurídica e a suspensão de segurança para impedir a cobrança do Difal do ICMS

O papel do Judiciário na garantia da segurança jurídica

Como realça Leandro Paulsen, a segurança jurídica, na sua interface de tutela jurisdicional, demanda o direito de acesso ao Judiciário como instância independente para a solução de conflitos. Só pode-se falar em pleno respeito à segurança jurídica se houver efetivos meios das eficácias às normas jurídicas[47].

Não à toa, a CF/88 preocupou-se com esse atributo da segurança jurídica ao garantir de forma expressa o direito de acesso ao Judiciário, decisões fundamentadas, ampla defesa e contraditório, além de instrumentos processuais especiais de proteção da liberdade (habeas corpus) e de quaisquer direitos lesados por ato ilegal ou abusivo de autoridade (mandado de segurança) etc.[48]

Para Tacio Lacerda Gama, a segurança jurídica, como valor e princípio, é uma prescrição que fundamenta decisões e serve de critério para que o intérprete opte, nas situações de conflito, por alguma das decisões possíveis. Além disso, por ser um valor informador de toda a ordem jurídica, deve orientar a interpretação de todas as normas, em face não só do legislador, mas também dos membros da administração pública e do Judiciário[49].

[46] Ibid, p. 679

[47] PAULSEN, Leandro, op. cit., p. 60.

[48] Ibid, p. 61

[49] GAMA, Tacio Lacerda. 2016, p. 675.

Em particular em relação ao Poder Judiciário, o autor dá exemplos de princípios constitucionais que buscam realizar a valor da segurança jurídica nessa esfera estatal: os princípios da ampla defesa, do duplo grau de jurisdição, do contraditório, do respeito à coisa julgada e do juiz natural, além da previsão de prescrição e decadência e de aplicação de prescrições constitucionais em situações concretas, através dos remédios constitucionais[50].

Quanto ao Poder Legislativo, está assegurada os princípios da legalidade da tipicidade das normas tributárias; da certeza do direito; da igualdade; da hierarquia das competências; do respeito aos direitos fundamentais do contribuinte; da anterioridade; da irretroatividade das leis tributárias; do respeito ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada e ao direito adquirido; da irrepristinabilidade; e da universalidade da jurisdição. No que se refere ao Executivo, deve haver a completa vinculação da lei à atividade arrecadatória, o direito de apresentação de consultas tributárias e a previsão de contraditório e ampla defesa na esfera administrativa[51].

Contudo, importante destacar que a certeza do direito, a princípio adstrita pelo entendimento do autor à atuação do Poder Legislativo, deve ser generalizada para a atuação estatal como um todo.

Afinal, o Estado, em face do cidadão-contribuinte, é um só, sem distinções entre as faces dos três poderes, restando vedada a atuação estatal contraditória do Estado com o objetivo de realizar a cobrança tributária. Isso porque, à luz dos ensinamentos anteriores de Misabel Derzi[52], o Estado, à diferença do contribuinte, tem mais recursos para se prevenir de uma decepção. E é o Estado, em seu sentido lato, que tem domínio sobre os atos praticados por seus três Poderes, devendo garantir a certeza do direito.

A atuação dos Tribunais de Justiça

Os Presidentes dos Tribunais de Justiça vêm proferindo decisões para suspender a eficácia de decisões proferidas por juízes de primeiro grau nos autos de mandados de segurança e ações ordinárias ajuizadas após a publicação da Lei Complementar nº 190/2022, as quais impediam que as fazendas estaduais e distrital

[50] Ibid., p. 676.

[51] Ibid., p. 676.

[52] DERZI, Misabel Abreu Machado, op. cit., p. 605.

efetuassem a cobrança do Difal de ICMS relativo ao exercício de 2022[53].

A suspensão de liminares em sede de Mandado de Segurança fundamenta-se no art. 15 da Lei nº 12.016/2009[54], enquanto a suspensão de decisões que concederam medidas cautelares ou antecipações de tutela contra a Fazenda Pública é fundada, respectivamente, no art. 4º da Lei nº8.437/1992 [55]

[53] Conforme reportagem do Jota, até 29 de março de 2022 houve proferimento de decisões pela presidência dos Tribunais de Justiça de ao menos 13 Estados (Pernambuco, Espírito Santo, Bahia, Ceará, Piauí, Maranhão, Goiás, Sergipe, Alagoas, São Paulo, Mato Grosso e Santa Catarina), além do Distrito Federal. Cf: Difal de ICMS: o que a derrubada de liminares diz sobre a posição dos TJs?. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/difal-de-icms-o-que-derrubada-liminares-diz-sobre-posicao-dos-tjs-29032022>. Acesso em: 20 de abril de 2022.

[54] “Art. 15. Quando, a requerimento de pessoa jurídica de direito público interessada ou do Ministério Público e para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas, o presidente do tribunal ao qual couber o conhecimento do respectivo recurso suspender, em decisão fundamentada, a execução da liminar e da sentença, dessa decisão caberá agravo, sem efeito suspensivo, no prazo de 5 (cinco) dias, que será levado a julgamento na sessão seguinte à sua interposição.

§ 1º Indeferido o pedido de suspensão ou provido o agravo a que se refere o caput deste artigo, caberá novo pedido de suspensão ao presidente do tribunal competente para conhecer de eventual recurso especial ou extraordinário.

§ 2º É cabível também o pedido de suspensão a que se refere o § 1º deste artigo, quando negado provimento a agravo de instrumento interposto contra a liminar a que se refere este artigo.

§ 3º A interposição de agravo de instrumento contra liminar concedida nas ações movidas contra o poder público e seus agentes não prejudica nem condiciona o julgamento do pedido de suspensão a que se refere este artigo.

§ 4º O presidente do tribunal poderá conferir ao pedido efeito suspensivo liminar se constatar, em juízo prévio, a plausibilidade do direito invocado e a urgência na concessão da medida.

§ 5º As liminares cujo objeto seja idêntico poderão ser suspensas em uma única decisão, podendo o presidente do tribunal estender os efeitos da suspensão a liminares supervenientes, mediante simples aditamento do pedido original.”

[55] “Art. 4º Compete ao presidente do tribunal, ao qual couber o conhecimento do respectivo recurso, suspender, em despacho fundamentado, a execução da liminar nas ações movidas contra o Poder Público ou seus agentes, a requerimento do Ministério Público ou da pessoa jurídica de direito público interessada, em caso de manifesto interesse público ou de flagrante ilegitimidade, e para evitar grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo à sentença proferida em processo de ação cautelar inominada, no processo de ação popular e na ação civil pública, enquanto não transitada em julgado.

§ 2º O Presidente do Tribunal poderá ouvir o autor e o Ministério Público, em setenta e duas horas.

§ 3º Do despacho que conceder ou negar a suspensão, caberá agravo, no prazo de cinco dias, que será levado a julgamento na sessão seguinte a sua interposição.

§ 4º Se do julgamento do agravo de que trata o § 3º resultar a manutenção ou o restabelecimento da decisão que se pretende suspender, caberá novo pedido de suspensão ao Presidente do Tribunal competente para conhecer de eventual recurso especial ou extraordinário.

§ 5º É cabível também o pedido de suspensão a que se refere o § 4º, quando negado provimento a agravo de instrumento interposto contra a liminar a que se refere este artigo.

§ 6º A interposição do agravo de instrumento contra liminar concedida nas ações movidas contra o Poder Público e seus agentes não prejudica nem condiciona o julgamento do pedido de suspensão a que se refere este artigo.

§ 7º O Presidente do Tribunal poderá conferir ao pedido efeito suspensivo liminar, se constatar, em juízo prévio, a plausibilidade do direito invocado e a urgência na concessão da medida.

§ 8º As liminares cujo objeto seja idêntico poderão ser suspensas em uma única decisão, podendo o Presidente do Tribunal estender os efeitos da suspensão a liminares supervenientes, mediante simples aditamento do pedido original.

§ 9º A suspensão deferida pelo Presidente do Tribunal vigorará até o trânsito em julgado da decisão de mérito na ação principal.”

e no art. 1º da Lei 9.494/97 [56]. São quatro as hipóteses para concessão da medida: grave lesão à ordem, à saúde, à segurança e à economia públicas.

Como indica Fredie Didier Júnior, a suspensão pode alcançar decisões liminares, decisões de concessão de tutela provisória, decisões de cautelar, sentença, acórdão e assim por diante.[57] Assim, em atenção à similaridade da redação dos dispositivos e como forma de simplificar os argumentos aqui apresentados, é adotada a expressão “suspensão de segurança” para fazer referência à suspensão da eficácia das decisões proferidas em todas as ações referidas, quer sejam mandamentais ou ordinárias, tal como procede Paulo César Conrado. [58]

Feitas essas considerações, explica-se que o art. 4º, § 8º da Lei nº 8.437/1992 e do art. 15, § 5º, Lei nº 2 12.016/2009 autorizam que o presidente do tribunal suspenda, a um só tempo, várias decisões liminares que tenham idêntico objeto, podendo-se, ainda, estender a suspensão já deferida a novas liminares que venham ser concedidas posteriormente.

Nesse sentido, costuma-se considerar o “efeito multiplicador” de decisões de primeiro grau como elemento relevante para o deferimento do pedido de suspensão[59]. Nesse sentido, caso haja várias demandas similares em andamento, o presidente do Tribunal pode atribuir potencial lesão ao interesse público à multiplicação de liminares, ordenando a suspensão “coletiva” de sua eficácia.

Como indica Humberto Theodoro Júnior, tal provimento judicial não substitui, reforma ou cassa as referidas decisões de 1ª instância, mas apenas suspende ou susta os seus efeitos até que advenha solução definitiva através do trânsito em julgado[60]. Assim, apesar da suspensão das liminares possuir natureza jurisdicional, opera como um incidente processual e não como um recurso[61].

[56] “Art. 1º Aplica-se à tutela antecipada prevista nos arts. 273 e 461 do Código de Processo Civil o disposto nos arts. 5º e seu parágrafo único e 7º da Lei nº 4.348, de 26 de junho de 1964, no art. 1º e seu § 4º da Lei nº 5.021, de 9 de junho de 1966, e nos arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 8.437, de 30 de junho de 1992.”[57] DIDIER JÚNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de direito processual civil: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais. 19ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2022, p. 881.

[58] CONRADO, Paulo Cesar. Suspensão de Segurança. In: Ives Gandra da Silva Martins; Eduardo Jobim. (Org.). O Processo na Constituição. 1ªed.São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 697-713.

[59] Nesse sentido: Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Agravo regimental em Suspensão de Segurança nº 846/DF. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 29 de maio de 1996 e publicado em 8 de novembro de 1996; Superior Tribunal de Justiça. Corte Especial. Agravo Interno na Suspensão de Liminar e Sentença nº 2.803/DF. Rel. Ministro Humberto Martins. Julgado em 10 de agosto de 2021 e publicado em 13/08/2021.

[60] THEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei do mandado de segurança comentada: artigo por artigo. 2 edº. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 300.

[61] Ibid, p. 301.

Assim, não possui o efeito substitutivo em relação à decisão impugnada, à luz do previsto no art. 1.008 do CPC[62].

O STJ possui entendimento de que a suspensão de segurança possui feição político-administrativa[63]. Por consequência, não seria cabível a interposição de Recurso Especial em face desse provimento judicial, já que não haveria controle de legalidade a ser feito pela Corte, mas apenas um inviável controle sobre um “juízo político”.

Ao contrário, Fredie Didier Júnior defende que o expediente do pedido de suspensão de segurança não provoca o juízo político ou a atividade administrativa do presidente do Tribunal. Em verdade, não seria correto admitir que uma decisão política ou administrativa possa atingir uma decisão judicial: o incidente possui feição jurisdicional, como uma espécie de tutela provisória, em cujo âmbito se analisa a violação a interesses públicos, como segurança, ordem, saúde e economia[64].

Ao tratar sobre a suspensão de segurança em matéria tributária, James Marins aponta que a como esse expediente evidencia, mais uma vez, a condição de vulnerabilidade do contribuinte diante da Fazenda Pública, confirmando a assimetria fundamental da relação processual quando o cidadão está em confronto com o Estado. Portanto, os presidentes dos Tribunais devem analisar com cautela o alcance do conceito indeterminado da expressão “grave lesão à economia pública”, para que somente decisões verdadeiramente teratológicas e causadoras de lesão ostensivamente grave à economia pública possam ser objeto da suspensão[65].

Ademais, em que pese doutrinadores como Hugo de Brito Machado[66] e Leonardo Carneiro da Cunha[67] entendam que, tal como em uma tutela provisória, a decisão que suspende segurança

[62] “Art. 1.008. O julgamento proferido pelo tribunal substituirá a decisão impugnada no que tiver sido objeto de recurso.”

[63] Nesse sentido: Superior Tribunal de Justiça, 1º Turma, Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 126.036/RS. Rel. Min Benedito Gonçalves. Julgado em 04 de dezembro de 2012 e publicado em 7 de dezembro 2012; Superior Tribunal de Justiça, 1ª Turma, Agravo em Recurso Especial nº 175.697/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves. Julgado em 18 de novembro de 2014 e publicado em 25 de novembro de 2014.

[64] DIDIER JÚNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da, p. 883.

[65] MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 14ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 579.

[66] MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de Segurança em matéria tributária. 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 204.

[67] CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública em juízo. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 609.

deve demonstrar a plausibilidade do direito e o perigo do dano, o entendimento do STJ é de que a decisão deve apenas demonstrar a existência de fatos plausíveis e aptos a gerar a lesão aos valores tutelados pela lei[68].

Nesse contexto, o combate ao “efeito multiplicador” das liminares que impediam que as fazendas estaduais e distrital efetuassem a cobrança do Difal de ICMS relativo ao exercício de 2022 foi uma constante nos provimentos dos Tribunais de Justiça que suspenderam, com fundamento na grave lesão à economia pública, as referidas decisões.

Merece destaque a suspensão de segurança realizada pelos Tribunais de Justiça de Pernambuco[69] e Espírito Santo[70], que, além de pautar-se na verificação de grave lesão à economia pública, adentrou efetivamente no mérito da discussão ao aduzir que Lei Complementar 190/2022, por veicular normas gerais e não instituir novo tributo, não deve respeitar a anterioridade prevista no art. 150, III, b), da CF/88.

Além disso, o Tribunal de Justiça do Piauí[71], não apenas suspendeu segurança já concedida, como estabeleceu a desnecessidade de aditamento ao pedido original para suspensão dos efeitos de decisões supervenientes, em desrespeito ao previsto textualmente no art. 15, § 4º da Lei nº 12.016/2009 e no art. 4º, §8º, da Lei nº 8.437/1992.

No entanto, o alcance da suspensão de liminares realizada pelo Tribunal de Justiça de Santa Catarina[72] desponta entre os demais, por ter suspenso também a eficácia de decisões autorizativas da realização de depósitos judiciais relativas ao Difal de ICMS, em confronto com o entendimento dos tribunais superiores.

[68] Superior Tribunal de Justiça. Corte Especial. Reclamação nº 541/GO. Rel. Min. Antônio de Pádua. Julgado em 18 de dezembro de 1998.

[69] Tribunal de Justiça de Pernambuco. Suspensão de Liminar ou Antecipação de Tutela nº 0001114-23.2020.8.17.9000. Des. Luiz Carlos de Barros Figueiredo. Julgado em 11 de fevereiro de 2022 e publicado em 14 de fevereiro de 2022.

[70] Tribunal de Justiça do Espírito Santo. Suspensão de Liminar e de Sentença nº 0001127-08.2022.8.08.0000. Des. Fabio Clem de Oliveira. Julgado em 18 de fevereiro de 2022 e publicado em 21 de fevereiro de 2022.

[71] Tribunal de Justiça do Piauí. Suspensão de Liminar e de Sentença nº 0751242-13.2022.8.18.0000. Des. José Ribamar Oliveira. Julgado em 8 de março de 2022 e publicado em 11 de março de 2022.

[72] Tribunal de Justiça de Santa Catarina. Suspensão de Liminar e de Sentença nº 5010518-52.2022.8.24.0000. Des. Altamiro de Oliveira. Julgado em 9 de março de 2022 e publicado em 10 de março de 2022.

Em verdade, a realização de depósito integral com o fito de suspender a exigibilidade do crédito tributário é indiscutível direito do contribuinte, prescindindo de autorização judicial para que se reconheçam seus efeitos[73]. Assim, contanto que o depósito seja integral e em dinheiro, impõe-se a suspensão a exigibilidade do crédito seja suspensa, nos termos do art. art. 151, inciso II, do CTN[74] e da Súmula 112 do Superior Tribunal de Justiça[75].

Como se observa em relação ao depósito, podem tornar-se comuns eventuais arbitrariedades na definição da extensão e alcance da suspensão das liminares e decisões que concedem a antecipação de tutela. Atento a isso, analisar-se-á criticamente se o uso desse expediente processual, ante sua feição puramente jurisdicional e por suas hipóteses de cabimento fundarem-se em conceitos indeterminados, abala a segurança jurídica ao versar sobre matéria tributária.

O ambiente de insegurança jurídica

Como adverte Leandro Paulsen, ainda que a lei tributária contemple, de forma expressa ou implícita, todos os aspectos da norma tributária impositiva, não necessariamente estará assegurada a certeza do direito. A norma tributária deve, para que se garanta a plena efetividade do princípio da segurança jurídica, possibilitar a compreensão suficiente do seu conteúdo quanto ao fato que gera a obrigação tributária, ao local, aos sujeitos e ao montante devido [76]. Em outras palavras, a norma deve transmitir densidade normativa suficiente para que o contribuinte tenha certeza de qual norma incide ao caso concreto, quais atos há para se praticar ou posições para se assumir[77].

Quanto à cobrança do ICMS Difal, pode-se argumentar que essa densidade normativa tributária não foi alcançada, em atenção à atuação contraditória do Judiciário, do Legislativo e do Executivo, ao impor, elaborar e sancionar, respectivamente, a Lei Complementar. Afinal, a mora na edição da Lei Complementar nº 190/2022, por surpreender o contribuinte, acarretou um contexto normativo de falta de clareza quanto aos próximos passos da atuação estatal.

[73] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 976.148/SP. Relator: Ministro Luiz Fux. Julgado em 24 de agosto de 2010. DJe 09 de novembro de 2010.

[74] "Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) II - o depósito do seu montante integral;"

[75] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 112. O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro. Diário da Justiça: Brasília, DF, 03 nov. 1994.

[76] PAULSEN, Leandro, op. cit., p. 102.

[77] Ibid, p. 103.

E, como forma de buscar proteção jurídica nessas circunstâncias, os contribuintes ajuizaram ações individuais.

Contudo, impõe-se esclarecer que a mencionada ausência de densidade decorrente desse cenário de incerteza não é, necessariamente, empecilho para que, em decisão transitada em julgado, acolha-se a tese de que Lei Complementar nacional, por não se submeter à anterioridade anual, convalida legislação local sobre a matéria existente. Ou ainda, não impede que os Juízes de primeira instância verifiquem a ausência dos requisitos legais que viabilizem a concessão de segurança no sentido pleiteado pelo contribuinte.

Por outro lado, falta às decisões dos Tribunais de Justiça essa densidade normativa. Afinal, ensejam uma certa fratura institucional no Judiciário.

Isso porque os Juízos de primeira instância, ao proferirem as decisões que suspenderam a exigibilidade do Difal do ICMS, constataram a presença de requisitos processuais para concessão dos pedidos liminares e concessão de antecipação de tutela, com base no art. 7º, inciso III da Lei nº 12.016/2009 e no art. 300 e art. 311 do CPC. As Presidências dos Tribunais, ao contrário, realizaram uma análise mais genérica com base no conceito indeterminado de grave lesão à economia pública, desconsiderando os requisitos processuais (casuisticamente) e a reiterada falta de coordenação do Judiciário, Legislativo e Executivo (difusamente).

Com a suspensão da segurança, restou ao contribuinte, sob a imposição de conservar a saúde das contas públicas, as alternativas de pagamento do tributo ou realização do depósito em juízo.

No caso particular da decisão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina, o estranho obstáculo do exercício do direito potestativo de depositar em juízo obriga o contribuinte a realizar o pagamento de imposto, sob pena de recolhimento de juros, multa e atualização monetária – além do risco de impedimento de emissão de certidões que viabilizem a realização de suas atividades. Afora a clara inconstitucionalidade do tratamento ofensivo à isonomia dispensado aos contribuintes santa-catarinenses, esta decisão revela o ambiente de incerteza institucional que é a tônica dessa discussão tributária.

Recorde-se que o Difal de ICMS é um imposto sobre o consumo. O recolhimento de eventual imposto indevido pode acarretar inúmeros

problemas práticos em relação à sua posterior restituição, diante das interpretações divergentes que o Judiciário[78] atribui ao art. 166, do CTN[79]. Ao fim, o contribuinte que buscar a restituição do indébito vai ter que provar que, além de ter sofrido o ônus econômico da tributação, realizou o estorno proporcional e não se creditou etc.

Ainda, impõe-se a análise de uma segunda perspectiva sobre as decisões que suspenderam a segurança.

O STF, ao julgar a ADI nº 5.469 e o RE nº 1.287.019, estabilizou a interpretação acerca da norma de competência do art. 155, § 2º, inciso VII, além do próprio papel do art. 146, da CF/88, para instituição do imposto. Assim, em atenção à relevante estatura constitucional desse tipo de julgamento, foram definidas as balizas de interpretação dos dispositivos constitucionais, vinculando a fundamentação das futuras decisões judiciais, com base no art. 102, inciso I, alínea “a”, e inciso III, da CF/88[80], e no art. 489, § 1º, inciso VI[81], e no art. 927, incisos I e III[82], do CPC.

Além disso, a própria CF/88, em seu art. 93, incisos IX e X[83], atribuiu à ausência de fundamentação de decisões judiciais e administrativas uma nulidade insuperável. E, como aponta Tacio Lacerda Gama, a

[78] Sobre a matéria, conferir: Machado Segundo, Hugo de Brito. Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011; MINATEL, Andréa Medrado Darzé, Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2015.

[79] “Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”

[80] “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: I - processar e julgar, originariamente: a) a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual e a ação declaratória de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal;

III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida: a) contrariar dispositivo desta Constituição; b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal; c) julgar válida lei ou ato de governo local contestado em face desta Constituição. d) julgar válida lei local contestada em face de lei federal.”

[81] “Art. 489. São elementos essenciais da sentença: (...) § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.”

[82] “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; (...) III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos;”

[83] “Art. 93. Lei complementar, de iniciativa do Supremo Tribunal Federal, disporá sobre o Estatuto da Magistratura, observados os seguintes princípios: (...) IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; X as decisões administrativas dos tribunais serão motivadas e em sessão pública, sendo as disciplinares tomadas pelo voto da maioria absoluta de seus membros;”

nulidade é a sanção atribuída à enunciação ilícita de novos textos jurídicos (ilícitos monogenéticos)[84].

Do exposto, questiona-se: seriam nulas as decisões dos Tribunais que suspenderam a segurança (impondo, portanto, que os contribuintes recolham o Difal de ICMS no exercício de 2022) por déficit de fundamentação, em violação ao art. 93, incisos IX e X, da CF/88? A princípio, não cabe a sanção de nulidade a esses pronunciamentos. Isso porque o descumprimento do propósito da modulação de efeitos – publicação da Lei Complementar no exercício de 2021 – não implica em eterna inconstitucionalidade da cobrança do imposto, mas, esclareça-se, apenas enquanto este diploma legislativo não for vigente.

De todo modo, ainda que as decisões não sejam nulas por ausência de fundamentação, mostra-se claro que essa contradição entres os poderes da República gerou óbvia incerteza e questionamentos ao contribuinte: deveria ele recolher o tributo, ajuizar ação com vistas a impedir a cobrança administrativa ou alterar a precificação de seus contratos comerciais? Não há como o contribuinte responder com a certeza do direito.

Do exposto, pode-se concluir que as decisões que suspenderam a segurança criam muito mais problemas do que efetivamente resolvem, ao exercer, elas mesmas, “efeito multiplicador”, levando à suspensão em massa de decisões proferidas favoravelmente ao contribuinte. E são os contribuintes que arcam com as consequências do desrespeito à segurança jurídica, sem que haja certa certeza sobre a conduta, juridicamente, prescrita.

Considerações finais

Aponte-se que a utilização exitosa do instituto da suspensão de segurança em discussões tributárias, com fundamento no risco de grave lesão à economia pública, pode passar a ser pleiteado pelas Fazendas Públicas, com base na retórica orçamentária, para impor aos contribuintes o recolhimento de tributos considerados inconstitucionais pelo STF. Em acréscimo ao uso controverso da modulação de efeitos, amplamente adotado pela Suprema Corte em

[84] GAMA, Tacio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 349.

em muitos precedentes recentes em matéria tributária, o uso da suspensão de segurança pode vir a ser mais um novo capítulo do embate entre a Fazenda Pública e os contribuintes, acarretando danos à segurança jurídica.

Do trabalho, conclui-se que o Estado tem domínio sobre os atos praticados por seus três Poderes, de modo a garantir a certeza do direito, restando vedada a atuação estatal contraditória com o objetivo de realizar a cobrança tributária. E a norma tributária (judicial ou legislativa) deve transmitir densidade normativa suficiente para que o contribuinte tenha certeza de qual norma incide no caso concreto, quais atos há para se praticar ou posições para se assumir.

Além disso, em atenção à feição puramente jurisdicional da suspensão de segurança e por suas hipóteses de cabimento fundarem-se em conceitos indeterminados, a incursão desse instrumento em discussões tributárias cujas teses já foram definidas pelo STF pode gerar as mais variadas ofensas à segurança jurídica, como exposto.

Ao fim, cabe destacar a dificuldade verificada no estudo da segurança jurídica, em atenção à sua natureza principiológica e altamente abstrata. Em alguns casos concretos, a exemplo do tratado neste estudo, torna-se mais difícil a identificação da ocorrência de déficit de segurança jurídica quando não existem regras aplicáveis ao caso que materializem diretamente os valores do princípio.

No entanto, a análise gravitou ao redor de um dado objetivo (a saber, a conduta contraditória entre os três Poderes para instituição do Difal de ICMS), de modo a guiar o raciocínio desenvolvido, demonstrando, por uma perspectiva eminentemente prática, quantos problemas reais podem advir da adoção generalizada do instituto de suspensão de segurança na aplicação de teses do STF.

Referências bibliográficas

ANDRADE, José Maria Arruda de. Consequencialismo e Argumento de Risco Fiscal na Modulação de Efeitos em Matéria Tributária. DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL, v. 40, p. 472-488, 2018.

ÁVILA, Humberto. Teoria da segurança jurídica. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

BORGES, Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. Revista de Direito Tributário nº 63. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. Revista Da Faculdade De Direito, 2003, Universidade De São Paulo, 98.

_____. O sobreprincípio da segurança jurídica e a revogação de normas tributárias. In COÊLHO, Sacha Calmon Navarro.

_____. Segurança Jurídica e Modulação dos Efeitos. Direito Tributário em Questão: Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário (FESDT), v. 1, p. 203-216, 2008, p. 204.

_____. Segurança jurídica: irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Norma e lei - Mudança jurisprudencial - Segurança jurídica e irretroatividade da norma judicial. In COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança jurídica: irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

CONRADO, Paulo Cesar. Suspensão de Segurança. In: Ives Gandra da Silva Martins; Eduardo Jobim. (Org.). O Processo na Constituição. 1ªed.São Paulo: Quartier Latin, 2008, pp. 697-713.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública em juízo. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no Direito Tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretoratividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar. 1. ed. São Paulo: Noeses Ltda, 2009. v. 1.

DIAS, Daniela Gueiros. Consequencialismo Judicial no Direito Tributário Brasileiro. 1. ed. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2021.

DIDIER JÚNIOR, Fredie; CUNHA, Leonardo Carneiro da. Curso de direito processual civil: meios de impugnação às decisões judiciais e processo nos tribunais. 19ª Ed. Salvador: Juspodivm, 2022, p. 881.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 65. São Paulo: Dialética, 2001, pp. 123-131.

GAMA, Tacio Lacerda. Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade. 3ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020.

_____. Princípio da segurança jurídica no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). Segurança jurídica em matéria tributária. 1ªed, v. 4. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 671-685.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Ativismo x Garantismo Judicial em Matéria Tributária? Limites e Possibilidades. Revista Jurídica Luso-Brasileira, v. 04, 2015.

_____. Interpretação Constitucional. Conflitos e efeitos das decisões no âmbito dos Tribunais Superiores. In COELHO, Sacha Calmon Navarro. Segurança jurídica: irretroatividade das Decisões Judiciais Prejudiciais aos Contribuintes. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

_____. Sistema e Princípios Constitucionais Tributários. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de. (Org.). 50 Anos do Código Tributário Nacional. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, v. 1, p. 139-184.

JOTA. Difal de ICMS: o que a derrubada de liminares diz sobre a posição dos TJs?. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/difal-de-icms-o-que-derrubada-liminares-diz-sobre-posicao-dos-tjs-29032022>. Acesso em: 20 de abril de 2022.

_____. Discussão sobre cobrança do Difal de ICMS em 2022 chega ao STF. Jota, São Paulo, 14 de janeiro de 2022. Disponível: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/cobranca-do-difal-de-icms-em-2022-stf-14012022>. Acesso em: 25/03/2022

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições. 1ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2011

MACHADO, Hugo de Brito. Mandado de Segurança em matéria tributária. 9ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. Segurança e certeza jurídico-tributária nos 30 anos da Constituição brasileira. Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário, n. 9, jan./abr. 2019, Porto Alegre.

_____. Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar. Revista da Fundação Escola Superior de Direito Tributário, n. 5, jan./jun. 2010, Porto Alegre, p. 83/84.

MARINS, James. Direito processual tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 14ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

MINATEL, Andréa Medrado Darzé, Restituição do indébito tributário: legitimidade ativa nas incidências indiretas. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULSEN, Leandro. Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. O Consequencialismo Decisório e a sua Relevância para o Direito Tributário. Direito Tributário Atual, v. 38, p. 158-183, 2017.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Lei do mandado de segurança comentada: artigo por artigo. 2 edº. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

Superior Tribunal de Justiça - STJ

Inclusão do ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSL - Regime do Lucro Presumido - Tema 1008/STJ

A Primeira Seção do STJ, em acórdão publicado no ultimo 01.06.2023, decidiu sob a sistemática dos recursos repetitivos que “o ICMS compõe a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), quando apurados na sistemática do lucro presumido.”

O lucro presumido constitui modalidade de tributação do IRPJ e da CSLL que envolve presunções em matéria tributária. Utiliza-se a receita bruta como parâmetro a ser considerado para aplicação do percentual destinado à apuração do lucro presumido, que é a base de cálculo sobre o qual incidirá a alíquota, alcançando-se, assim, o valor devido.

De acordo com o voto vencedor, proferido pelo Ministro Gurgel de Faria, o entendimento do STF quando do julgamento do Tema 69 - de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS” - deve ser aplicado tão e somente à Contribuição ao PIS e à COFINS, sendo indevida a extensão dessa compreensão indiscriminada para outros tributos, tais como o IRPJ e CSLL.

Demais isso, traçou-se um paralelo ao julgamento do Tema 1048/STF, no qual se concluiu pela constitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).

Isso porque, no seu entender, para a Contribuição ao PIS e a COFINS, a receita constitui a própria base de cálculo, enquanto para o IRPJ e a CSLL, apurados na sistemática do lucro presumido, representa apenas parâmetro de tributação, sendo essa outra distinção relevante.

Consignou ainda, que não há que falar na adoção de "tese filhote" para albergar outros tributos, disciplinados por normas jurídicas próprias. Até mesmo porque, o próprio Supremo Tribunal Federal compreende que não foi excluído, em caráter definitivo e automático, o ICMS do conceito constitucional de receita para todos os fins tributários.

A jurisprudência das cortes superiores está caminhando justamente no sentido de afastar o entendimento do Tema 69/STF para outros tributos.

(REsp 1.767.631-SC, Rel. Ministra Regina Helena Costa, Rel. para acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, por maioria, julgado em 10/5/2023. Tema 1008)

STJ garante isenção da COFINS sobre receitas de caráter contraprestacional de entidade científica

A Segunda Turma do STJ, no recente julgamento do AREsp nº 1702645/RJ, proferiu o entendimento de que as receitas próprias das entidades sem fins lucrativos estão sujeitas à isenção da COFINS, desde que obtidas no âmbito do objeto social destas entidades e ainda que sejam providas de caráter contraprestacional. Com isso, foi dado provimento ao recurso interposto pelo contribuinte.

Originalmente, a Sociedade Brasileira de Cardiologia ajuizou ação declaratória de inexistência de relação tributária, visando não submeter suas receitas próprias à incidência de COFINS. Isso porque foi submetida a autuação da Receita Federal sobre valores desta natureza.

A autuação encontrava fundamento no já revogado art. 47, inciso II c/c parágrafo 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal ("IN SRF") nº 247/2002, que limitava a concessão da isenção da COFINS apenas às receitas decorrentes de contribuições, doações, anuidades ou mensalidades fixadas por lei, assembleia ou estatuto, recebidas de associados ou mantenedores, sem caráter contraprestacional direto.

No julgamento, os ministros pontuaram que as disposições da IN SRF nº 247/2002 ultrapassaram os limites estabelecidos pelo art. 14, X, da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001, que prevê a concessão de isenção de COFINS sobre os fatos geradores relativos às atividades de instituições - como templos de qualquer culto, partidos políticos, instituições filantrópicas etc., tendo em vista que a aludida medida provisória não tem vedação sobre ao caráter contraprestacional destas receitas.

Concluiu-se por declarar o direito da contribuinte ao benefício da isenção de COFINS sobre as receitas obtidas por meio de patrocínio, taxa de inscrição em eventos científicos, locação de estandes em eventos científicos, certificação de alimentos e cessão de marca.

Cabe observar que entendimento semelhante já foi proferido pelo STJ nos julgamentos dos RESP nºs 1.353.111/RS e 1.668.390/SP. O primeiro analisou do cabimento da isenção no que tangem as receitas auferidas com o recebimento de mensalidades por entidade educacional. O segundo precedente analisou o cenário relacionado às verbas de patrocínio, recebidas também por entidade educacional.

Sendo a Sociedade Brasileira de Cardiologia uma entidade científica, o recente julgamento do AREsp nº 1702645 / RJ constitui um importante precedente também para as entidades desta natureza, não abarcadas pelos julgamentos anteriores. Além disso, esta decisão traz consigo a expectativa otimista de extensão deste entendimento também para as receitas relacionadas às entidades de outras naturezas.

Por fim, há a possibilidade de que este julgamento reflita positivamente na esfera administrativa, pois os precedentes anteriores ensejaram a edição das Soluções de Consulta COSIT nº 320/2018 e 58/2021, por meio das quais a Receita Federal orientou o reconhecimento da isenção da COFINS nos já mencionados termos dos acórdãos proferidos nos RESP nºs 1.353.111/RS e 1.668.390/SP.

(AgInt no ARESP nº 1.702.645 - RJ, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, v.u., j. 13.06.2023)

Supremo Tribunal Federal - STF

STF julgou constitucional a incidência de PIS e COFINS sobre receitas decorrentes da atividade das instituições financeiras e seguradoras

No dia 12.06.2023, o Plenário do E. STF encerrou o julgamento do Recurso Extraordinário n. 609.096 (Tema 372), que analisou a discussão sobre a exigibilidade das Contribuições ao PIS e da COFINS incidente sobre as receitas originadas da atividade empresarial das instituições financeiras, bem como sobre os prêmios recebidos pelas seguradoras, à luz do art. 195, I, da CF, e do art. 72, V, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

A discussão jurídica teve origem com o mandado de segurança impetrado pelo Banco Santander, sob o argumento de que determinadas receitas financeiras auferidas especificamente por Instituições Financeiras não se enquadram no conceito de faturamento, e, assim, não podem ser objeto de incidência das Contribuições do PIS e da COFINS (violação ao critério material).

Após análise dos autos, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região acolheu a tese apresentada pelo contribuinte e deu provimento ao recurso de apelação interposto pela Instituição Financeira acima mencionada. No ato seguinte, a União Federal interpôs o Recurso Extraordinário n. 609.096, que foi distribuído ao Relator Ministro Ricardo Lewandowski (hoje, aposentado), sendo reconhecida a repercussão geral sobre o tema (Tema 372).

Em sessão de julgamento, por 09 votos a 01, a maioria do Plenário do STF deu provimento ao recurso da União, sob o entendimento de que “as receitas de intermediação financeira são verdadeiras

receitas brutas operacionais e enquadram-se no conceito de faturamento, que não se restringe àquelas provenientes de tarifas bancárias e outras análogas. Assim, a contribuição para o PIS e a COFINS deve incidir sobre a receita bruta operacional decorrente das suas atividades típicas”[1].

Ainda, ao proferir seu voto, o Ministro Dias Toffoli consignou que as disposições trazidas pela Lei 9.718/1998 confirmam que o conceito de faturamento também engloba receita bruta operacional.

Nesse sentido, foi firmada a tese ao Tema (Tema 372): “As receitas brutas operacionais decorrentes da atividade empresarial típica das instituições financeiras integram a base de cálculo PIS/Cofins cobrado em face daquelas ante a Lei 9.718/98, mesmo em sua redação original, ressalvadas as exclusões e deduções legalmente prescritas”.

Plenário do STF inicia julgamento da ADI 5553, que discute a constitucionalidade de desonerações fiscais em relação a defensivos agrícolas

No dia 09.06.2023, o Plenário do STF iniciou o julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI) 5553, ajuizada para discutir a redução de ICMS e isenção de IPI sobre agrotóxicos, previstos no Decreto 7.600/2011 e Convênio Confaz n. 100/97.

Segundo a Autora responsável pelo ajuizamento da ADI, o ponto central da Ação questiona a possibilidade de concessão de isentivo fiscal para substâncias tóxicas, cujo uso indiscriminado coloca em risco o meio-ambiente, saúde e a vida, que são valores coletivos resguardados pela Constituição Federal. Especificamente sobre a seara tributária, a Autora aponta a clara ofensa aos princípios da seletividade e da capacidade contributiva, questionando o alcance

[1] <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=508862&ori=1>

nas normas indutoras inseridas no ordenamento.

Devidamente processado o feito, foram admitidos como amici curiae as seguintes organizações: Associação dos Produtores de Soja e Milho (Aprosoja), Sindicato Nacional da Indústria de Produtos para Defesa Vegetal (Sindiveg), Confederação da Agricultura e Pecuária do Brasil (CNA), Federação das Associações de Arrozeiros do Rio Grande do Sul (Federarroz), Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp) e Crop Life.

Iniciada a sessão de julgamento, em seu voto, o Ministro Relator Edson Facchin, consignou que tal isenção fiscal é inconstitucional, devendo ser considerada o dano à vida e à coletividade resultante da atuação estatal.

Ainda, ao proferir seu voto (ainda não formalizado) Facchin pontuou “que as normas tributárias indutoras não devem ignorar as externalidades geradas por determinada atividade econômica, sejam positivas, sejam negativas. Quando sua aplicação gerar fomento de determinada atividade econômica que implique risco ou mesmo danos ao meio ambiente, deve haver necessariamente consideração desses custos”.

Em contrapartida, para o Ministro Gilmar Mendes, “tanto o ICMS quanto o IPI são tributos sobre o consumo, ou indiretos, no sentido de que seus custos são naturalmente repassados ao consumidor final” e, assim, não há violação ao princípio da capacidade contributiva, sendo constitucional a desoneração da folha concedida em relação aos defensivos agrícolas.

No dia 19.06.2023, o Ministro André Mendonça pediu vistas dos autos, motivos pelo qual os autos foram retirados de pauta e estão pendentes de julgamento definitivo.

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

CSRF decide que, no recolhimento por meio de depósito judicial, o prazo de decadência deve ser contado a partir do fato gerador

Em acórdão publicado recentemente, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu que, configurado o lançamento por homologação e realizado o recolhimento antecipado do tributo por meio de depósitos judiciais, o direito de o Fisco efetuar o lançamento da diferença apurada decai em cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do Código Tributário Nacional (CTN).

Na origem, trata-se de notificação fiscal de lançamento de débito, lavrada para a constituição de crédito tributário referente à contribuição adicional de 2,5% não recolhida sobre a folha de salários dos segurados empregados. Segundo o próprio Fisco, objetivou-se, com a referida autuação, a prevenção da decadência, vez que havia discussão judicial sobre o tema, acompanhada de depósito judicial.

O caso chegou à CSRF após a interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional. Na ocasião, arguiu-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp n. 1.140.956, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Tema n. 271), adotou o entendimento de que o depósito judicial é ato suficiente para a constituição do crédito tributário. Por essa razão, não haveria que se falar em decadência aos lançamentos realizados para preveni-la.

Por sua vez, a 2ª Turma da CSRF, por unanimidade, entendeu que somente há a constituição do crédito pelo contribuinte caso o valor seja devidamente depositado.

Nesse sentido, havendo divergência entre o valor depositado e aquele apurado pelo Fisco, caberá a este promover o lançamento da diferença do crédito excedente, no prazo decadencial de que trata o art. 150, parágrafo 4º, do CTN.

Isso porque a decadência envolve, além do valor depositado, as eventuais diferenças apuradas pelo Fisco, consoante decidido pelo STJ no julgamento do REsp n. 1.355.947, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (Tema n. 604).

Cabe ressaltar que não foi analisada, pelo acórdão ora em comento, a equiparação de depósito a pagamento para fins de atração do art. 150, parágrafo 4º, do CTN, visto que esse argumento não foi discutido no acórdão recorrido.

Processo: 14485.003263/2007-64

Contribuinte: Itaú Seguros S.A.

Relatora: Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

CSRF considera como pagos no exterior os impostos quitados por compensação

Para a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), devem ser considerados como impostos pagos no exterior, para fim de compensação com o IRPJ devido no Brasil, aqueles quitados ou cujo crédito foi extinto por compensação.

Na ocasião, foi apreciado recurso especial interposto pela Ambev S.A., por meio do qual requereu a reforma do acórdão n. 1401-004.117, de 21.1.2020, para que fosse reconhecido o direito de compensação, no Brasil, do imposto de renda quitado mediante compensação no exterior.

A Fazenda Nacional, por sua vez, sustentou que o parágrafo 8º do art. 14 da Instrução Normativa SRF n. 213/2002 exige o “efetivo” pagamento do imposto. Esse dispositivo veda, ainda, o aproveitamento de crédito de imposto decorrente de qualquer benefício fiscal, o que também fundamentaria a proibição da compensação em questão.

A 1ª Turma da CSRF, contudo, entendeu que não é possível afirmar que o legislador quis distinguir os tributos pagos em espécie daqueles quitados por meio de outras modalidades que exijam sacrifício patrimonial. Além do mais, ainda que “pagamento” e “compensação” possuam significados diferentes no Direito brasileiro, ambas as expressões veiculam hipóteses extintivas de débito resultante de incidência tributária.

A Turma julgadora apontou, ainda, que o “efetivo” pagamento de que trata o parágrafo 8º do art. 14 da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, em oposição ao aproveitamento de crédito de tributo decorrente de qualquer benefício fiscal vedado no mesmo dispositivo, indica que o objetivo da normatização era evitar a compensação, no Brasil, de pagamentos fictícios – o que não se aplica aos impostos quitados por meio de compensação no exterior.

Não obstante o êxito da Ambev S.A., o processo foi remetido à 1ª instância, a fim de que sejam apreciados os documentos probatórios referentes à quitação do imposto de renda no exterior.

Trata-se de decisão inédita na CSRF. Por isso, e dado o seu teor favorável ao contribuinte, o acórdão em comento deve ser considerado pelas empresas brasileiras que tenham filiais, sucursais, controladas e/ou coligadas no exterior em seus planejamentos tributários.

Processo: 16692.720871/2017-99

Contribuinte: Ambev S.A.

Relator: Gustavo Guimarães da Fonseca

CSRF entende que deve ser imputada individualmente a responsabilização de diretor de que trata o art. 135 do CTN

A 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) adotou, recentemente, o entendimento de que não pode prevalecer a responsabilização de diretor quando o auto de infração não imputa individualmente quais atos teriam sido praticados com infração a lei ou estatutos.

Na ocasião, a Turma julgadora apreciou os recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional, pelo sujeito passivo e pelo responsável solidário, em face do acórdão n. 2401-005.661, de 7.8.2018.

O tema ora discutido, especificamente, fora levado à CSRF pela Fazenda Nacional, que sustentou não ser crível que os sócios administradores tenham ignorado o fato de que a empresa autuada gerou vantagens ilícitas por meio de operações fraudulentas. Segundo a Fazenda Nacional, o natural é que os sócios administradores tenham o controle gerencial sobre as operações realizadas, sendo desnecessária a imputação específica dos atos infracionais a cada sócio.

A Turma julgadora, por sua vez, manteve o decidido no acórdão recorrido, para manter o afastamento da responsabilidade solidária dos diretores, visto que não foi demonstrada a prática dos atos previstos no caput do art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN). Destacou-se, ainda, a ausência de individualização da conduta dos diretores.

Trata-se da segunda ocasião em que a referida individualização é analisada pela CSRF. A primeira seu deu no âmbito do acórdão n. 9202-009.581, de 22.6.2021, quando a 2ª Turma da CSRF adotou o mesmo entendimento proferido no acórdão ora em comento.

Processo: 11080.725464/2015-91

Contribuinte: LPS Sul – Consultoria de Imóveis Ltda.

Relatora: Ana Cecília Lustosa da Cruz

RFB: incide COFINS/PIS Importação sobre pagamentos ao exterior por licença de software.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”) publicou a Solução de Consulta COSIT n. 107/2023 para esclarecer que a COFINS e a Contribuição ao PIS Importação incidem sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação à prestação de serviços decorrentes de contratos de licenciamento de uso de softwares, como a manutenção e o suporte a esses relacionados.

De acordo com o pronunciamento do fisco, essa interpretação é uma decorrência natural do que foi julgado pelo Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.659/MG (relator E. Ministro Dias Tofolli). Isso, porque, nesse julgamento definiu-se que o licenciamento de software, customizado ou não, corresponderia a uma prestação de serviço. Assim, a RFB alegou em sua manifestação que, no contrato de licenciamento de uso de softwares, a obrigação de fazer está presente no esforço intelectual, seja a aquisição por meio físico ou eletrônico, o que configura contraprestação por serviço prestado.

Até então, o entendimento da RFB sobre a matéria afastava a incidência das referidas contribuições em relação a qualquer operação de licenciamento de softwares, na medida em que elas incidem sobre a remuneração em contraprestação à importação de serviços ou mercadorias e os softwares sempre foram tratados pelas manifestações fazendárias como bens intangíveis.

RFB: incidência de PIS/COFINS sobre valor de mercadorias entregues a título de bonificação.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”) publicou a Solução de Consulta COSIT n. 123/2023 para reiterar interpretação do órgão segundo a qual bonificações em mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem vinculação a operação de venda, são consideradas receitas de doação para a pessoa jurídica recebedora dos produtos (donatária), incidindo a Contribuição ao PIS e a COFINS apuradas pela sistemática não cumulativa sobre o valor de mercado desses bens. No caso da receita de vendas oriunda de bens recebidos a título de doação, deve sofrer a incidência, na forma da legislação geral daquelas contribuições.

Esclarece, ainda, a manifestação fazendária que, quando da venda dos bens recebidos em doação, é incabível o desconto de créditos do cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS pela pessoa jurídica, uma vez que não houve pagamento da contribuição em etapa anterior por outra pessoa jurídica, como preconiza o regime não cumulativo. Além disso, não houve revenda de bens para que surja o direito ao desconto de créditos, como previsto no I do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, mas uma venda de mercadorias adquiridas por doação.

Por fim, o parecer do fisco afirma que, ao realizar a venda dos bens recebidos em bonificações na forma de mercadorias no mesmo documento fiscal, vinculadas à operação de venda, caracterizadas como descontos incondicionais, não há créditos a serem descontados do cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, haja vista não ter ocorrido o pagamento das contribuições em etapa anterior por outra pessoa jurídica.



INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

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

Tel: +55 (11) 3660-8200

www.institutoiat.org

