

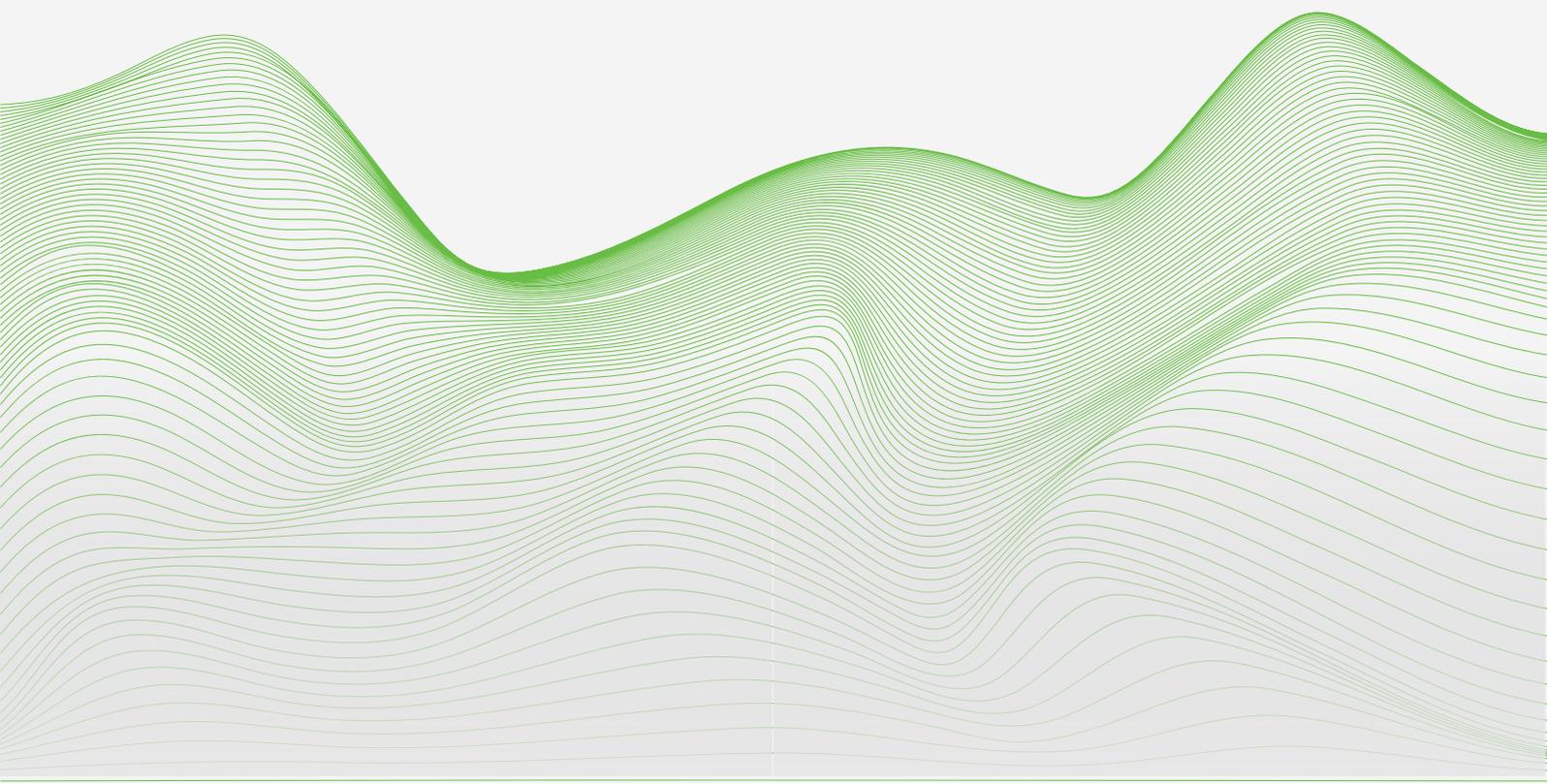
IAT

ISSN 2764-4413

INSTITUTO  
DE APLICAÇÃO  
DO TRIBUTO

# REVISTA DIGITAL IAT

Vol. 22 | Agosto - 2023



### 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

- MP prevê crédito fiscal para implantação ou expansão de empreendimento econômico
- Governo assina MP de tributação dos fundos exclusivos e envia PL com regras para Offshores e Trusts
- Programa “Litígio Zero” tem prazo de adesão prorrogado até 28 de dezembro de 2023
- STJ definiu que a base de cálculo do ITBI deve observar o valor de arrematação extrajudicial
- STJ julgará incidência de IRPJ e CSLL sobre recebimentos a título de juros moratórios contratuais
- TRF-1 decide que titular de cartório não está sujeito ao salário-educação
- Publicada Lei que institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias
- MP eleva a faixa de isenção do Imposto de Renda
- STF revoga imunidade tributária de concessionária aeroportuária
- Entra em vigor portaria que regulamenta comércio eletrônico
- Portaria paulista regulamenta as hipóteses de não lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa

- CSRF avalia alcance da verdade material e momento de produção de prova no Processo Administrativo
- STF reconhece imunidade tributária para sociedade de economia mista, em tutela de urgência
- RFB prorroga prazo para adesão ao PERT-Saúde
- RFB: despesas com P&D podem gerar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS
- Projeto de Lei visa estimular a regularização de débitos de ICMS em São Paulo
- Início de rodada de debates sobre a Reforma Tributária na CCJ
- STF reafirma impossibilidade da restituição administrativa de indébito reconhecido em MS
- RFB mantém entendimento pela não retenção de tributos federais sobre licenciamento de software
- RFB reconhece direito de creditamento de PIS/COFINS sobre água utilizada por lavanderias
- Ministério da Fazenda publicou norma de rito administrativo para aplicação da pena de perdimento

# Sumário / Artigos

- Ação de consignação em pagamento tributária e depósito
- A evolução do conceito constitucional de “serviço de qualquer natureza” para exigência do ISSQN: Uma análise sob a ótica da moldura semântica de Hans Kelsen



# Sumário / Jurisprudência comentada

- 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](mailto:contato@institutoiat.org)

Agosto 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



Ana Clara Jamel



Giovanni Pierroti



Letícia Tourinho Dantas



Lucia Paoliello Guimarães



Lucas Flores



Milena Cavalaro



Monique Endrew Barbosa  
Gonçalves



Nicole Martendal Trotta



Renata Santos Duarte



Tamara Ambra Ciorniavei



Tiago Carneiro



# Notícias

## MP prevê crédito fiscal para implantação ou expansão de empreendimento econômico

O Governo Federal publicou, nesta quinta-feira (31/08), Medida Provisória (MP) que cria crédito fiscal, concedido a título de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico concedida pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios.

Com a criação do crédito fiscal, o contribuinte deixará de deduzir os benefícios das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e passará a utilizar o crédito fiscal passível de ressarcimento ou compensação com tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Para a criação do novo modelo, a MP revogou o artigo 30 da Lei 12.937/2014, que equiparava subvenções de custeio e de empreendimento e permitia a dedução dos incentivos fiscais das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, desde que fossem registrados em reserva de lucros.

Agora, com a publicação da MP, as subvenções de custeio e de empreendimento deixaram de ser equiparadas e a finalidade de implantação e expansão de empreendimento econômico, a fim permitir a utilização do benefício, foi reiterada pelo Ministério da Fazenda.

Para o cumprimento desse requisito, a MP traz as definições de implantação e expansão de empreendimento econômico, bem como do próprio crédito fiscal:

- Implantação: estabelecimento de empreendimento econômico para o desenvolvimento de atividade a ser explorada por pessoa jurídica não domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção;

- Expansão: ampliação da capacidade, modernização ou diversificação da produção de bens ou serviços do empreendimento econômico, incluído o estabelecimento de outra unidade, pela pessoa jurídica domiciliada na localização geográfica do ente federativo que concede a subvenção.
- Crédito fiscal de subvenção para investimento: direito creditório: a) decorrente de implantação ou expansão do empreendimento econômico subvencionado por ente federativo; b) concedido a título de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ; e c) passível de ressarcimento ou compensação com tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Fazenda.

A fim de viabilizar o novo modelo, a MP também prevê os procedimentos para habilitação da pessoa jurídica que poderá ser beneficiada e para a apuração e utilização do crédito fiscal.

Agora, a norma será remetida ao Congresso Nacional para apreciação, mas passará a produzir efeitos somente a partir de 1º de janeiro de 2024.

## Governo assina MP de tributação dos fundos exclusivos e envia PL com regras para Offshores e Trusts

O Presidente Luiz Inácio Lula da Silva assinou, na tarde desta segunda-feira (28/08), Medida Provisória (MP) que institui incidência de IR de 15% a 20% sobre os rendimentos de fundos exclusivos.

O texto determina que a cobrança será realizada duas vezes ao ano (modalidade conhecida como “come-cotas”), deixando de ocorrer somente no momento do resgate, como se verifica atualmente. Para os contribuintes que optarem por iniciar a arrecadação ainda em 2023, a tributação incidirá com alíquota de 10%.

A MP também permite uma tributação mais benéfica para o contribuinte que atualizar o valor de seus bens e direitos que estão no exterior para o valor de mercado em 31 de dezembro de 2023. Nesse caso, o ganho de capital será tributado com alíquota de 10%, e não de 15%, como previsto na legislação vigente.

Além da MP, o Governo Federal propôs um Projeto de Lei (PL) para tributação das Offshores e Trusts. O texto propõe que a tributação dos rendimentos de capital aplicado no exterior será anual e terá alíquotas progressivas de 0% a 22,5%. O PL inaugura a regulamentação da tributação de Trusts no país.

Ambas as normas serão remetidas ao Congresso Nacional para apreciação.

## Programa “Litígio Zero” tem prazo de adesão prorrogado até 28 de dezembro de 2023

Em 31 de julho de 2023, foi publicada a Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 13/2023, que prorroga o prazo de adesão do Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal (PRLF) até o dia 28 de dezembro de 2023.

O Programa do Governo Federal, instituído pela Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 01/2023, possibilita a renegociação de dívidas por meio da transação tributária para débitos ainda discutidos perante às Delegacias da Receita Federal de Julgamento (DRJ), junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), bem como os débitos de pequeno valor no contencioso administrativo ou inscrito em dívida ativa da União.

Dentre as modalidades de transação previstas no Programa Litígio, cujo texto original foi mantido, permanece a possibilidade de redução de até 100% do valor dos juros e das multas, quando o débito for classificado como irrecuperável ou de difícil recuperação (art. 10, I, Portaria Conjunta PGFN/RFB n. 01/2023), observado o limite de até 65% (sessenta e cinco por cento) sobre o valor total de cada crédito objeto da negociação.

## **STJ definiu que a base de cálculo do ITBI deve observar o valor de arrematação extrajudicial**

Em decisão recente, o STJ definiu que a base de cálculo do ITBI deve observar o valor de arrematação extrajudicial.

Para o Tribunal de Origem, a base de cálculo do ITBI deve ser o valor venal do imóvel atribuído pelo Fisco. O Contribuinte discordou da decisão do TJPE e interpôs Recurso Especial. Entendeu que a base de cálculo do ITBI, quando se tratar de arrematação extrajudicial de bem objeto de alienação fiduciária, deve ser o valor da arrematação e não o valor venal atribuído pelo Fisco.

O Ministro Relator Francisco Falcão, cujo voto foi acompanhado por unanimidade, acatou os fundamentos do contribuinte, entendendo que a base de cálculo deve levar em consideração o valor do direito transmitido, independentemente da sua avaliação pelo fisco municipal. Isso porque a base de cálculo do tributo deve, necessariamente, refletir o fato econômico envolvido na operação.

Esse entendimento decorre da própria jurisprudência do STJ que, em casos de alienação judicial, entende que a base de cálculo, para fins de incidência do ITBI, é aquele obtido da arrematação em hasta pública, que, efetivamente, corresponde ao valor venal. Conforme consta na decisão, o fato de arrematação ser extrajudicial não afasta a necessidade de se identificar o valor real da operação.

## STJ julgará incidência de IRPJ e CSLL sobre recebimentos a título de juros moratórios contratuais

Foi pautado para julgamento na próxima semana, no dia 08 de agosto de 2023, o Agravo Interno no Recurso Especial de n. 2002501/RJ.

Nesse caso, o Tribunal de origem entendeu que o IRPJ e a CSLL devem incidir sobre juros moratórios contratuais. De acordo com a decisão recorrida, tais verbas se revestem da natureza de lucros cessantes, representando, portanto, acréscimo patrimonial, e não mera reposição de perdas (indenização).

No entanto, para o contribuinte, a decisão do Tribunal de origem deve ser reformada. No seu entendimento:

(i) o STJ possui interpretação diversa, conforme expresso no julgamento do REsp n.º 1.138.695/SC;

(ii) o IRPJ somente pode incidir sobre valores que configurem lucro ou acréscimo patrimonial, o que não é o caso dos juros moratórios decorrentes do descumprimento de contrato;

(iii) os valores percebidos a título de juros moratórios servem para recompor o patrimônio do credor;

(iv) a legislação não autoriza a incidência do IRPJ sobre valores relativos a juros moratórios decorrentes do descumprimento de contrato;

(v) devem ser aplicadas à CSLL as mesmas normas de apuração do IRPJ.

## TRF-1 decide que titular de cartório não está sujeito ao salário-educação

A 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF-1) decidiu que não incide a contribuição social destinada ao financiamento de programas, projetos e ações voltados para a educação básica pública (salário-educação) sobre a folha de salários do titular de cartório, que exerce atividades públicas notariais e registrais como pessoa natural.

A Turma julgadora entendeu que o salário-educação é devido somente pelas pessoas jurídicas, não alcançando pessoas físicas ou individuais, ainda que equiparadas a empresa para fins de recolhimento de contribuição previdenciária.

Isso porque, apesar de a Lei n. 8.212/1991 equiparar o contribuinte individual a empresa para a sujeição passiva da contribuição previdenciária, não há previsão nesse sentido na lei que rege o salário-educação.



## **Publicada Lei que institui o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias**

Entrou em vigor, no dia 02 de agosto de 2023, a Lei Complementar nº 199/2023, que instituiu o Estatuto Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias, com o objetivo de diminuir os custos de cumprimento das obrigações tributárias e de incentivar a conformidade por parte dos contribuintes.

A lei trata das obrigações referentes aos tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, com exceção do Imposto de Renda e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a título ou valores mobiliários (IOF).

Para alcançar sua finalidade, a norma procura padronizar as legislações e os sistemas direcionados ao cumprimento de obrigações acessórias, que serão geridos pelo Comitê Nacional de Simplificação de Obrigações Tributárias Acessórias (CNSOA), a ser ocupado por representantes das três esferas federativas.

Assim, o CNSOA deverá dispor sobre (i) a emissão unificada de documentos fiscais eletrônicos, (ii) a utilização dos dados presentes nos documentos para o preenchimento de declarações e guias de recolhimento, (iii) a facilitação dos meios de pagamento de tributos e contribuições, por meio da unificação dos documentos de arrecadação e (iv) a unificação de cadastros fiscais e seu compartilhamento em conformidade com a competência legal.

As novas regras não afastarão o tratamento diferenciado e favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte e ao microempreendedor individual optantes pelo regime do Simples Nacional.

Algumas proposições, como a instituição da Nota Fiscal Brasil Eletrônica - NFBe, da Declaração Fiscal Digital Brasil - DFDB e do Registro Cadastral Unificado - RCU, foram vetadas pelo Presidente da República, sob o fundamento de que a criação desses institutos contrariaria o interesse público, tendo em vista o potencial aumento nos custos devido à necessidade de evolução dos sistemas e do cumprimento das novas obrigações.

Caberá ao Poder Executivo Federal a adoção das medidas necessárias para o CNSOA executar essas atividades.

## **MP eleva a faixa de isenção do Imposto de Renda**

Foi apresentado, no dia 08 de agosto de 2023, o parecer da Medida Provisória 1.172 de 2023, que aumenta o salário mínimo e eleva a faixa de isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física. Além disso, foi incorporado à MP o conteúdo da MP 1.171, que trata da tributação dos lucros das sociedades no exterior (offshores).

De forma sintética, a medida prevê, dentre outras alterações, a isenção do IRPF, a partir de maio do ano-calendário de 2023, para pessoas que recebem até 2 salários-mínimos (R\$ 2.640,00). Ou seja, o cidadão com salário mensal até esta quantia estará isento de tributação pelo IRRF em seus ganhos mensais. Além disso, não será necessário efetuar o pagamento do imposto ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, caso o indivíduo escolha a alternativa do desconto simplificado anual.

No mais, restou consignado no parecer que a nova regra geral de tributação dos rendimentos oriundos do capital aplicado no exterior, será incorporada ao texto, sendo que as alíquotas de 0%, 15% e 22,5%, serão aplicadas, respectivamente, às rendas anuais de até R\$ 6.000,00; entre R\$ 6.000,00 e R\$ 50.000,00; e superiores a R\$ 50.000,00.

Por fim, restou incluído na MP o art. 10 da MP 1.171, que prevê a possibilidade de cidadãos brasileiros escolherem a opção de ajustar o montante dos ativos e propriedades no exterior, declarados em seu imposto de renda, para o valor de mercado em 31 de dezembro de 2022. Nos termos do relatório, tal modificação permitirá a tributação da discrepância em relação ao preço de aquisição, através do IRPF, com uma taxa final de 10% (dez por cento).

## **STF revoga imunidade tributária de concessionária aeroportuária**

Foi publicada, na última quarta-feira (02.08.2023), no âmbito da Reclamação (RCL) 60726, a decisão que julgou procedente o pedido do MUNICIPIO DE SAO GONCALO DO AMARANTE, para cassar a decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte (TJ-RN), que concedeu imunidade tributária à Inframérica, concessionária do aeroporto de São Gonçalo do Amarante (RN).

Em suma, a decisão do Min. Luis Roberto Barroso determinou que o Tribunal de Justiça não poderia estender o benefício tributário à concessionária, uma vez que a referida imunidade seria aplicável tão somente às empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços essenciais e exclusivos.

Assim, restou consolidada, no mesmo sentido que já vinha sendo dado pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (Temas 437 e Tema 385), a impossibilidade de extensão da imunidade recíproca a empresa privada com fins lucrativos arrendatária de imóvel público.

## Entra em vigor portaria que regulamenta comércio eletrônico



Entrou em vigor, no dia 01 de agosto de 2023, a Portaria MF Nº 612 de 29/06/2023, que visa regulamentar o comércio eletrônico e isentar plataformas, sites e meios digitais de compra e venda de produtos, de encomenda aérea internacional destinada a pessoa física no valor de até US\$ 50,00.

De forma resumida, as empresas que buscam garantir a isenção de impostos federais em compras realizadas por comércio eletrônico, devem aderir ao programa de conformidade da Receita Federal (Remessa Conforme), que estabelece tratamento aduaneiro mais célere e econômico para as empresas de comércio eletrônico.

É importante ressaltar que tal benefício diz respeito somente aos impostos federais. No mais, é esperado que o Governo Federal estabeleça um modelo definitivo de tributação para a importação online.

## Portaria paulista regulamenta as hipóteses de não lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa

No dia 31/07/2023, foi publicada, no diário oficial do Estado de São Paulo, a Portaria SRE nº 51, que regulamenta as hipóteses de não lavratura do Auto de Infração e Imposição de Multa.

Por força dos princípios da legalidade e da vinculação da Administração Pública, o lançamento tributário é ato administrativo vinculado, inexistindo qualquer discricionariedade quanto à constituição (ou não) de crédito tributário ou à aplicação de sanção tributária previstos em lei.

Nesse sentido, no Estado de São Paulo, o §3º, do artigo 72 da Lei Estadual nº 6.374/1989 prevê a possibilidade de se deixar de lavrar o Auto de Infração e Imposição de Multas em atenção aos princípios da eficiência administrativa e da razoabilidade, nos termos de disciplina estabelecida pela Secretaria da Fazenda.

No exercício desta competência, foi editada a recente Portaria SER nº 51/2023. Conforme exposto neste documento, poderá deixar de ser lavrado auto de infração quando, cumulativamente, (i) a infração não implicar falta ou atraso no recolhimento do imposto; (ii) não existirem indícios e dolo, fraude ou simulação; (iii) ficar constatado que a infração não trouxe prejuízos à fiscalização; (iv) o contribuinte não tiver sido autuado por qualquer das infrações previstas no artigo 85 da Lei nº 6.374/1989, ou notificado nos termos do artigo 2º, nos últimos 3 (três) anos; e (v) o contribuinte não possuir débitos, inscritos ou não em dívida ativa, ou, caso possua, estiverem com exigibilidade suspensa.

Além disso, de acordo com a Portaria, entende-se essa ausência de prejuízo à fiscalização (item iii) como qualquer ação ou omissão que implique embaraço, atraso ou dificuldade à ação fiscal, inclusive o descumprimento à notificação fiscal específica, ou prejudique o controle fiscal sobre as operações ou prestações.

Presentes os requisitos cumulativamente previstos pela Portaria e, deixando de ser lavrado o auto de infração, o contribuinte deverá ser notificado para adotar as providências necessárias à regularização da infração, caso seja possível e indispensável, em prazo compatível, assim como para cumprir as obrigações tributárias pertinentes em conformidade com a legislação.

A Portaria SER nº 51/2023 também revogou a Portaria CAT 115/2014, que tratava do controle de qualidade antecedente à lavratura de Auto de Infração e Imposição de Multa, produzindo efeitos desde a sua publicação, mesmo para os casos em que estejam pendentes de decisão das Comissões de Controle de Qualidade do AIIM.

## **CSRF avalia alcance da verdade material e momento de produção de prova no Processo Administrativo**

Em Recurso Especial manejado pelo contribuinte, a 3ª Turma da CSRF negou provimento ao apelo em que se discutia o “momento da produção probatória no processo administrativo fiscal”. No caso concreto, a discussão envolvia Pedido de Ressarcimento de crédito presumido relativo a PIS decorrente de custos, despesas e encargos associados à produção e à comercialização pelo contribuinte de leite *in natura*.

Ao analisar o pedido, foi proferido Despacho decisório esclarecendo que os créditos foram objeto de compensação de ofício, já que utilizados para suprir o não recolhimento da contribuição incidente sobre receita obtida com operações não sujeitas à suspensão ou à alíquota zero.

Após a discussão tramitar tanto na DRJ quanto no CARF, com resultado desfavorável ao contribuinte em todas as instâncias, foi interposto Recurso Especial cujo conhecimento se deu somente em relação à produção de provas no Processo Administrativo Fiscal e à primazia da verdade material.

Ao analisar o tema, o Relator do caso, Conselheiro Rosaldo Trevisan, sustentou a possibilidade de que os órgãos julgadores sejam independentes para permitir a produção de provas e deferir apurações se assim acharem necessário. No entanto, destacou que, no caso concreto, o contribuinte foi alertado pela DRJ quanto à ausência de documentos necessários à demonstração do seu direito e que teve diversas oportunidades de juntar os documentos tendo, inclusive, ocorrido intimação para tanto, e não o fez.

Por conta disso, o entendimento que prevaleceu foi que, em pedidos de reconhecimento de crédito, o ônus probatório recai sobre o contribuinte, que tem o dever de apresentar os documentos que entende necessário para a demonstração do seu direito. Isso porque, "(...) não se pode, em nome do princípio da verdade material, promover uma dilação probatória ad infinitum, com conversões em diligência ou demandas de perícia para que apresentem detalhamentos ou documentos que já deveriam ter sido apresentados desde o início da fase contenciosa do processo (ou mesmo durante o procedimento de fiscalização)."

Desse modo, uma vez intimado a apresentar os documentos e permanecendo inerte quanto à determinação, não é possível apresentar solicitação genérica de diligência e produção de provas que poderiam ter sido apresentadas aos autos ou, ainda, durante o procedimento de fiscalização.

O julgamento se deu de forma unânime nos autos do Processo n. 10120.721042/2018-11 e, por conta disso, não foi reconhecido o direito creditório pleiteado.

## STF reconhece imunidade tributária para sociedade de economia mista, em tutela de urgência

Na Ação Cível Originária (ACO) 3640 ajuizada pela Companhia de Tecnologia da Informação e Comunicação do Paraná (CELEPAR) contra a União, o STF reconheceu, em sede de tutela de urgência o direito da autora à imunidade tributária recíproca, prevista no art.150, inciso VI, alínea a, da Constituição Federal.

No processo, a autora alegou que tem sido submetida ao pagamento de impostos federais sobre seu patrimônio, sua renda e seus serviços, mas, sendo entidade da administração indireta do Estado do Paraná, destacou que: (i) possui natureza jurídica de sociedade de economia mista de capital fechado; (ii) sua acionista majoritária é o Estado do Paraná, que detém 94% das ações; e (iii) suas atividades são desenvolvidas em regime não concorrencial. Por essas razões, deveria usufruir da imunidade tributária recíproca, nos termos da jurisprudência do STF.

Ao analisar o pedido de tutela de urgência da companhia, o Ministro Dias Toffoli proferiu decisão monocrática para deferir, em parte, o requerimento *“para desobrigar a Companhia de Tecnologia da Informação e Comunicação do Paraná (CELEPAR) do recolhimento de impostos federais sobre patrimônio, renda ou serviços”*. Em sua decisão, o Ministro excluiu da imunização, eventuais patrimônios, rendas e serviços que visem o aumento patrimonial da autora. Em seu voto, o ministro rememora que a Corte já firmou entendimento anterior de que as sociedades de economia mista que prestam serviços públicos podem ser alcançadas pela imunidade tributária, desde que não haja fins lucrativos e estejam fora do ambiente concorrencial.

Por unanimidade, o Plenário do Supremo Tribunal Federal referendou a liminar deferida pelo Ministro Dias Toffoli, na sessão virtual encerrada no dia 07/08/2023.

## RFB prorroga prazo para adesão ao PERT-Saúde

A Receita Federal do Brasil (RFB) prorrogou o prazo para adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária para as santas casas, os hospitais e as entidades beneficentes que atuam na área de saúde (PERT-Saúde). Até então, o referido prazo se encerraria no dia 22.8.2023. Com a medida, por sua vez, a adesão ao PERT-Saúde poderá ser feita até o dia 14.11.2023, por meio de requerimento a ser protocolado exclusivamente no Portal e-CAC. Recentemente, a RFB já havia ampliado o alcance do PERT-Saúde, ao permitir a inclusão de débitos tributários vencidos até 30.5.2023. Tais medidas atendem ao previsto no art. 8º da Lei n. 14.592/2023.



## RFB: despesas com P&D podem gerar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS



A Receita Federal do Brasil (RFB) manifestou o entendimento para reiterar a interpretação fazendária segundo a qual as despesas incorridas com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos podem configurar insumos para fins de creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS. Para tanto, tais despesas devem resultar em produto destinado à venda ou serviço prestado a terceiros ou dar origem a insumo a ser aplicado no processo de produção de bens ou na prestação de serviços. Segundo a RFB, nesses casos, há um esforço bem-sucedido e os resultados gerados pelo desenvolvimento do produto se tornam essenciais à produção do bem vendido ou à prestação do serviço, vez que passam a constituir elemento estrutural e inseparável do processo ou sua falta os priva de qualidade, quantidade e/ou suficiência. Estariam atendidos, assim, os requisitos estabelecidos pelo STJ no julgamento do REsp n. 1.221.170/PR, submetido à sistemática de recursos repetitivos (Tema n. 779), para a configuração do insumo de que trata o art. 3º, inciso II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

## **Projeto de Lei visa estimular a regularização de débitos de ICMS em São Paulo**

O Governo do Estado de São Paulo encaminhou o Projeto de Lei n. 1246/2023 à Assembleia Legislativa. O projeto de lei visa ampliar as possibilidades de pagamento de autos de infração de ICMS, por meio das seguintes propostas:

- Modificar a forma dos descontos para pagamento das multas punitivas, tanto para pagamento à vista quanto parcelado;
- Redução na multa punitiva em favor do contribuinte que renunciar ao direito de litigar na esfera administrativa tributário;
- Autorizar a liquidação do débito de ICMS exigido por auto de infração mediante a utilização de crédito acumulado ou por meio de ressarcimento do imposto e;
- Alterar a data a partir da qual serão exigíveis os juros de mora, alinhando-se a legislação estadual à federal.

Agora, o Projeto de Lei seguirá para análise dos deputados.

## **Início de rodada de debates sobre a Reforma Tributária na CCJ**

De acordo com notícia veiculada no site do Senado, a Comissão de Constituição e Justiça inicia hoje, 22.08.2023, rodada de audiências públicas acerca da reforma tributária.

A primeira audiência tem como objetivo a análise dos objetivos e conceitos da PEC 45/2019.

A seguir, as datas previstas para as próximas audiência e temas que serão debatidos:

DATA	EVENTO	TEMA
22/08/2023	Audiência Pública	Diagnóstico, objetivos e conceitos
23/08/2023	Audiência Pública	Impacto no Setor de Serviços
29/08/2023	Audiência Pública	Impacto na Indústria
05/09/2023	Audiência Pública	Impacto no Agronegócio e no Cooperativismo
12/09/2023	Audiência Pública	Regimes específicos e diferenciados
19/09/2023	Audiência Pública	Impacto sob a ótica dos Estados
20/09/2023	Audiência Pública	Impacto sob a ótica dos Municípios
27/09/2023	Reunião da CCJ	Apresentação do Relatório
04/10/2023	Reunião da CCJ	Votação do Relatório

Após a rodada de debates, composto por oito audiências públicas, está prevista a apresentação de relatório pela CCJ no dia 27.09.23, com previsão de votação no início de outubro, dia 04.10.23.

De acordo com o Plano de Trabalho da PEC 45/2019, o cronograma de audiências públicas é enxuto, com um número reduzido de expositores, para que seja viável a incorporação das sugestões advindas dessas reuniões.

Após a rodada de debates, composto por oito audiências públicas, está prevista a apresentação de relatório pela CCJ no dia 27.09.23, com previsão de votação no início de outubro, dia 04.10.23.

De acordo com o Plano de Trabalho da PEC 45/2019, o cronograma de audiências públicas é enxuto, com um número reduzido de expositores, para que seja viável a incorporação das sugestões advindas dessas reuniões.

Seguem os *links* para o acompanhamento dos trabalhos:

**Plano de Trabalho da PEC 45/2019:** <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9432922&ts=1692217637426&rendition=stored-leg-signed-pdf&disposition=inline>

**Acompanhamento virtual das audiências Públicas pelo Canal do Senado no Youtube:** <https://www.youtube.com/@tvsenado>

## **STF reafirma impossibilidade da restituição administrativa de indébito reconhecido em MS**

O Supremo Tribunal Federal (“STF”), ao julgar o RE 1.420.691 (Tema 1262), determinou a impossibilidade de restituição administrativa do indébito reconhecido em processo judicial, via Mandado de Segurança. O Acórdão, publicado na última segunda-feira (28.08.2023), reconheceu a repercussão geral da matéria e fixou a seguinte tese: “Não se mostra admissível a restituição administrativa do indébito reconhecido na via judicial, sendo indispensável a observância do regime constitucional de precatórios, nos termos do art. 100 da Constituição Federal”.

O julgamento é de extrema importância, haja vista a recorrente instabilidade jurisprudencial, em especial dos Tribunais Regionais Federais, acerca da questão, ora aceitando a restituição administrativa, ora negando-a, ora admitindo a expedição de precatório em mandado de segurança, ora decidindo pela impossibilidade.

Nesse sentido, é salutar a reafirmação da posição do STF, desta vez, por meio de recurso indicado como representativo de controvérsia (Artigo 1.036, § 1º do CPC), o que reforça a força normativa da determinação e vai de encontro ao dever de uniformizar a jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.

## **RFB mantém entendimento pela não retenção de tributos federais sobre licenciamento de software**

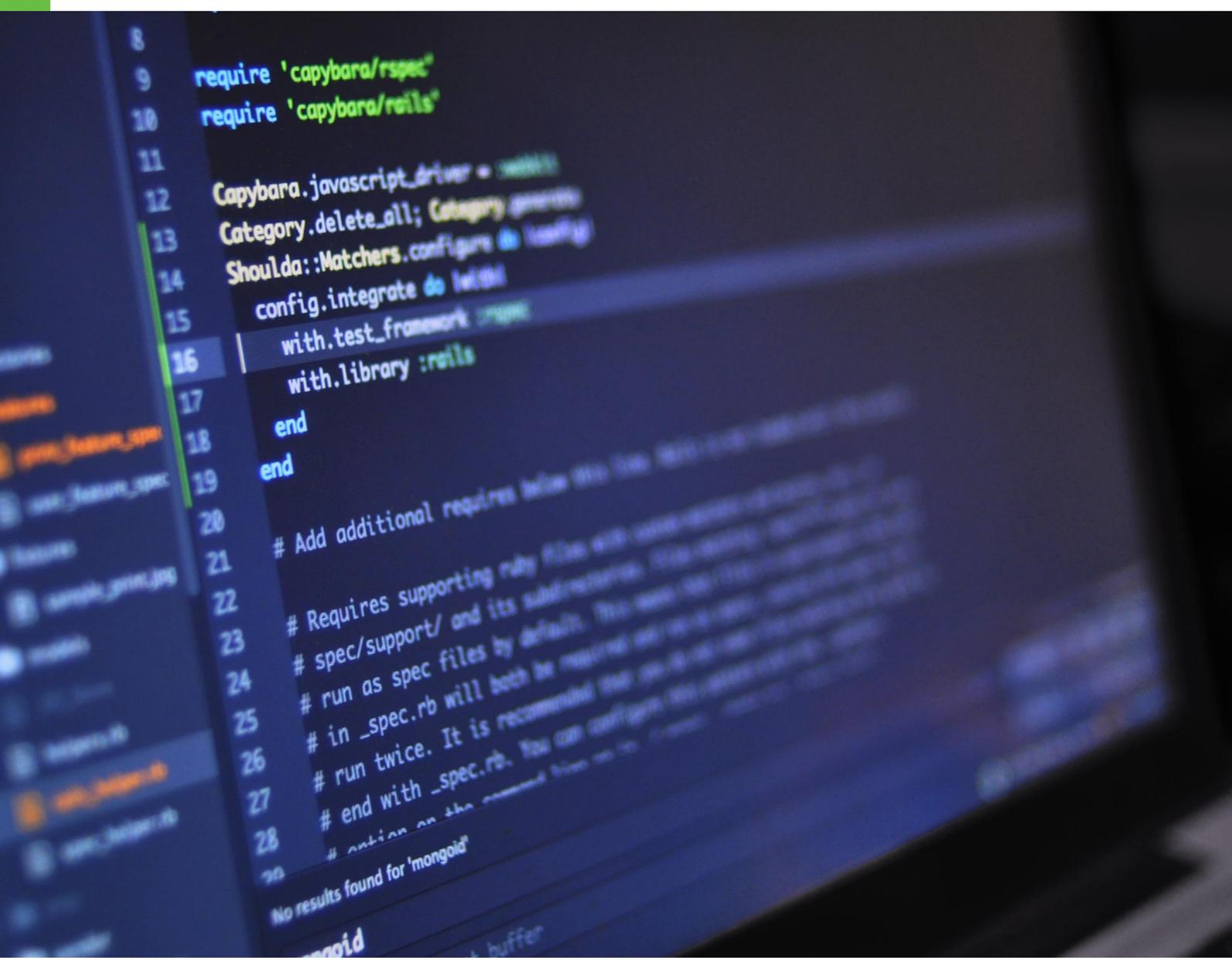
Por meio da Solução de Consulta COSIT nº 157/23, a Receita Federal do Brasil (RFB) manteve o entendimento de que não cabe retenção na fonte dos tributos federais (IR, CSLL, PIS e COFINS) incidentes sobre valores recebidos em razão de licenciamento ou cessão de uso de software, quando a prestação destes serviços não for acompanhada de contrato que estabeleça também a prestação de serviço de programação.

Ainda que este entendimento tenha sido expresso por soluções de consulta anteriores, sua manutenção é relevante em um contexto de revisão das manifestações fazendárias a partir do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5659 e 1945, pelo STF. Isso, porque, nesta ocasião, o tribunal entendeu pela classificação do licenciamento de software com os serviços, superando o entendimento que diferenciava conceitualmente licenciamento de software customizável (serviço) e de software não customizável (mercadoria).

As soluções de consulta emitidas pela Receita Federal, historicamente, consignavam que o licenciamento e a cessão de uso de programas de computador configurariam a disponibilização de um bem intangível, não de uma prestação de serviço. Contudo, com o reconhecimento pelo STF de que todo licenciamento de uso de software é fato gerador de ISS (ADIs n.ºs 1.945 e 5.659), o contribuinte, por meio da consulta em referência, questionou se as empresas que prestam serviço de licenciamento de uso de software não-customizável continuariam desobrigadas a reter na fonte os tributos federais incidentes.

Tal questionamento foi respondido pela Receita Federal para manter a desobrigação à retenção, sob o fundamento de que, apesar da alteração do entendimento do STF que fundamentava as soluções de consulta anteriores, os serviços profissionais sujeitos à retenção das referidas contribuições continuam sendo aqueles listados de maneira taxativa pelo § 1º do art. 714 do RIR/2018.

De acordo com a manifestação fazendária, considerando que somente o serviço de programação está incluído nesta listagem, as demais prestações de serviços que possam envolver um contrato de licenciamento ou cessão do direito de uso de software devem ser excluídas da obrigatoriedade de retenção. Assim, no caso analisado, a retenção na fonte só está autorizada quando os contratos envolverem expressamente prestação de serviço de programação.



## RFB reconhece direito de creditamento de PIS/COFINS sobre água utilizada por lavanderias

As empresas de lavanderia podem utilizar as despesas incorridas com água para abatimento dos valores a serem recolhidos a título de PIS e COFINS, desde que se trate de água destinada especificamente para a prestação dos serviços de lavanderia. Este é o entendimento consignado pela Receita Federal do Brasil (RFB) por meio da Solução de Consulta COSIT nº 173/23.

A RFB consignou que a aquisição de água nestes termos configura aquisição de insumos, cujos custos são passíveis de creditamento com os valores devidos pelas aludidas contribuições.

O conceito de insumo foi definido pela Primeira Seção do STJ quando do julgamento do RESP n. 1.221.170/PR. Neste julgamento, restou determinado que um bem ou serviço pode ser considerado insumo quando atender ao critério da essencialidade, segundo o qual o insumo é elemento estrutural e inseparável do processo produtivo, ou ao critério da relevância, que pode ocorrer em razão de particularidades de cada processo produtivo ou de exigências legais.

Contudo, a relevância ou a essencialidade da água destinada à prestação de serviços típicos de lavanderia não pode ser estendida para a água utilizada nas atividades coadjuvantes da prestação destes serviços, tais como a limpeza e manutenção do estabelecimento da empresa.

Por isso, a Solução de Consulta COSIT nº 173/23 consignou também a necessidade de que a destinação da utilização da água seja devidamente documentada e controlada, inclusive por rateio, caso a água seja utilizada para finalidades diversas.

## Ministério da Fazenda publicou norma de rito administrativo para aplicação da pena de perdimento

Foi publicada hoje (29.08.23) a Portaria Normativa MF nº 1005, que dispõe sobre o rito administrativo e a competência para aplicação (i) da pena de perdimento de mercadoria, veículo e moeda, bem como (ii) da multa ao transportador, de passageiros ou de carga, em viagem doméstica ou internacional, que transportar mercadoria sujeita à pena de perdimento.

A Portaria foi editada para regulamentar a Lei nº 14.651/2023, publicada em 24 de agosto de 2023, que alterou a legislação aduaneira para incluir o duplo grau de jurisdição, previsto em acordos internacionais, e trazer celeridade ao rito administrativo, por possibilitar a construção de uma jurisprudência administrativa.

Nesse sentido, a Portaria instituiu, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, o Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras (Cejul), para julgar as impugnações e os recursos protocolados em processos que versem sobre a pena de perdimento e a multa a ela relacionada.

Assim, o Cejul será competente para julgar:

(i) em primeira instância, a impugnação apresentada pelo sujeito passivo contra a aplicação da pena de perdimento ou da multa, por meio de decisão monocrática do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente;

(ii) em última instância, os recursos contra as decisões de que trata a hipótese anterior, por decisão colegiada dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil competentes, mediante emissão de acórdão.

As novas regras serão aplicáveis aos autos de infração formalizados após a data de entrada em vigor da Lei nº 14.651/2023.



# Artigos

# Ação de consignação em pagamento tributária e depósito

por Vanessa Damasceno Rosa Spina[1]

## Artigo publicado na Conjur - Coluna PTA

A instrumentalidade do processo tributário, ponto de partida de todos os textos que compõem esta coluna do Processo Tributário Analítico, é especialmente constatada quando estamos diante da ação de consignação em pagamento, por se tratar de instrumento processual colocado à disposição do contribuinte para viabilizar a quitação do crédito tributário.

A necessidade de provocação judicial por essa específica ação, que consagra atitude corriqueira do dia a dia de um contribuinte — o pagamento — pode decorrer da recusa no recebimento do crédito tributário pela administração fazendária ou da dúvida para qual entre tribuante pagar. Classificação essa construída a partir do disposto no artigo 164 [2] do Código Tributário Nacional, no qual são listados três incisos com as hipóteses de cabimento desse tipo de ação, resumíveis às duas classes referidas.

Situações muito peculiares dão ensejo ao manejo desse tipo de ação, ficando de fora a mera discussão acerca da exigibilidade do crédito tributário, ainda que a ação decorra do fato de mais de um ente tribuante reputar-se competente para promover a exigência tributária, como

---

[1] Advogada. Especialista em Direito Tributário pelo Ibet. Mestranda em Direito Tributário pela FGV. Professora do curso de extensão de Processo Tributário Analítico do Ibet. Pesquisadora do grupo de estudos de Processo Tributário Analítico do Ibet.

[2] Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

- I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;
- II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;
- III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

ocorreu, por exemplo, na discussão acerca da exigência de ISS e/ou de ICMS sobre software, cuja questão foi recentemente solucionada pelo Supremo Tribunal Federal nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5.659 e 1.945 [3].

Em muitos casos a fronteira entre uma situação que dá ensejo ao ajuizamento de uma ação consignatória ou uma ação declaratória/anulatória é muito tênue, em especial quando estamos diante de caso cuja demanda é motivada pela dúvida para qual ente tributante se deve pagar. Aspecto esse que não pode colocá-la como um instrumento processual de menor importância para a defesa dos interesses dos contribuintes.

Todavia, não pode ser perdido de vista que, independentemente da hipótese de cabimento consignatória, o seu uso se dá para a realização do pagamento, e não para discutir se o tributo é devido ou não.

Pode haver resistência ao recebimento do crédito tributário pelo ente tributante ou dúvida para quem pagar, mas não pode haver objeção sobre o dever de pagar, que, de fato, é pressuposto desse tipo de ação.

Não por outra razão que o artigo 164 do CTN determina que o crédito tributário objeto de discussão seja consignado, o que, em outras palavras, significa "depositado" no processo. Tal aspecto (o da necessidade do depósito) é confirmado ante o disposto no artigo 539 [4] do Código de

---

[3] Apenas para conhecimento do leitor e da leitora, nesses julgados do STF a conclusão sobre a tributação do software foi a seguinte: "(...) 6. Ação direta julgada parcialmente prejudicada, nos termos da fundamentação, e, quanto à parte subsistente, julgada procedente, dando-se ao art. 5º da Lei nº 6.763/75 e ao art. 1º, I e II, do Decreto nº 43.080/02, ambos do Estado de Minas Gerais, bem como ao art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96, interpretação conforme à Constituição Federal, excluindo-se das hipóteses de incidência do ICMS o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador, tal como previsto no subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03". (ADI 5.659, relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021)

"(...) 7. Ação direta não conhecida no tocante aos arts. 2º, § 3º; 16, § 2º; e 22, parágrafo único, da Lei nº 7.098/98 do Estado de Mato Grosso; julgada prejudicada em relação ao art. 3º, § 3º, da mesma lei; e, no mérito, julgada parcialmente procedente, declarando-se a inconstitucionalidade (i) das expressões "adesão, acesso, disponibilização, ativação, habilitação, assinatura" e "ainda que preparatórios", constantes do art. 2º, § 2º, I, da Lei nº 7.098/98, com a redação dada pela Lei nº 9.226/09; (ii) da expressão "observados os demais critérios determinados pelo regulamento", presente no art. 13, § 4º, da Lei nº 7.098/98; (iii) dos arts. 2º, § 1º, VI; e 6º, § 6º, da mesma lei." (ADI 1945, relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-096 DIVULG 19-05-2021 PUBLIC 20-05-2021)

[4] Art. 539. Nos casos previstos em lei, poderá o devedor ou terceiro requerer, com efeito de pagamento, a consignação da quantia ou da coisa devida.

Processo Civil de 2015 que outorga à quantia a ser consignada (depositada) nos autos o efeito de pagamento.

Duas conclusões podem ser obtidas da análise conjunta desses dispositivos legais do CTN e do CPC: (1) o depósito é condição para processamento da ação de consignação; e (2) sua finalidade é a de pagamento e não de suspensão da exigibilidade, ainda que esse efeito seja obtido imediatamente com a sua realização. Expliquemos.

Como se observa da redação do caput dos artigos 164 do CTN e 539 do CPC, aquele que ingressa com a ação de consignação deve consignar a quantia em discussão, o que se concretiza por meio do "depósito" judicial. Embora os dispositivos utilizem o verbo "poder", em ambos os artigos a expressão não se refere à providência do depósito em si, mas às causas geradoras do direito de acionar o Judiciário para pagar, portanto, o verbo "poder" aponta para as hipóteses que justificam o cabimento da consignação por meio desse tipo de ação.

O que se está a afirmar é que, diante da necessidade de o contribuinte socorrer-se desse tipo de ação e sendo dela feito o uso, o depósito do valor controvertido é necessário. Neste sentido explicita Rodrigo Dalla Pria que "o depósito, portanto, perfaz, a um só tempo, pressuposto de procedimentalidade da demanda consignatória e fato jurídico extintivo da obrigação tributária" [5].

E essa obrigatoriedade do depósito em consignação é compreensível diante da pretensão do contribuinte quando utiliza esse instrumento processual, que é o pagamento.

No ambiente da processualidade tributária, a dúvida que surge é se o depósito efetuado nos autos da consignação em pagamento somente produzirá o sobredito efeito extintivo ou se, durante sua tramitação, ele (depósito) de alguma forma impacta a exigibilidade do crédito tributário. Pensamos que sim.

---

[5] DALLA PRIA, Rodrigo. Direito Processual Civil. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 304.

Embora o depósito tenha o objetivo de extinção do crédito tributário, não podemos nos desviar do fato de que a extinção não se dá de forma imediata, pois a instauração da ação enseja a observância de todo o iter processual até que haja sua procedência e o trânsito em julgado.

Desta forma, há que se reconhecer que, nesse ínterim, o depósito tem o condão de manter suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, II do CTN, pois impede a cobrança do crédito tributário depositado — neste sentido já há inclusive orientação do Superior Tribunal de Justiça [6].

O artigo 540 [7] do CPC também confirma esse efeito imediato suspensivo da exigibilidade ao dispor que a realização do depósito purga os feitos da mora, o que, em âmbito tributário, ainda que por outras palavras, equivale à suspensão da exigibilidade fundada no inciso II do artigo 151 do CTN.

Corroborando o entendimento aqui manifestado, Rodrigo Dalla Pria para quem "os efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstos no artigo 151, inciso II, do CTN também são ínsitos ao depósito do montante integral do débito realizado sob o pretexto do pagamento em consignação, efeitos estes que se converterão em extintivos quando do acolhimento da pretensão principal" [8].

Por essa razão, não podemos olvidar que, realizado o depósito do montante integral, suspensa restará a exigibilidade do crédito tributário e, em se tratando de consignação de crédito tributário relacionado a tributo de trato sucessivo, o depósito deverá se realizar de forma periódica, até que cesse a causa que motivou o ajuizamento da ação, ou transite em julgado a demanda.

Enfim, por tudo quanto aduzido, uma coisa é certa: sendo essa ação instrumento voltado ao pagamento, sem o depósito do valor do crédito tributário não há interesse para ação de consignação em matéria

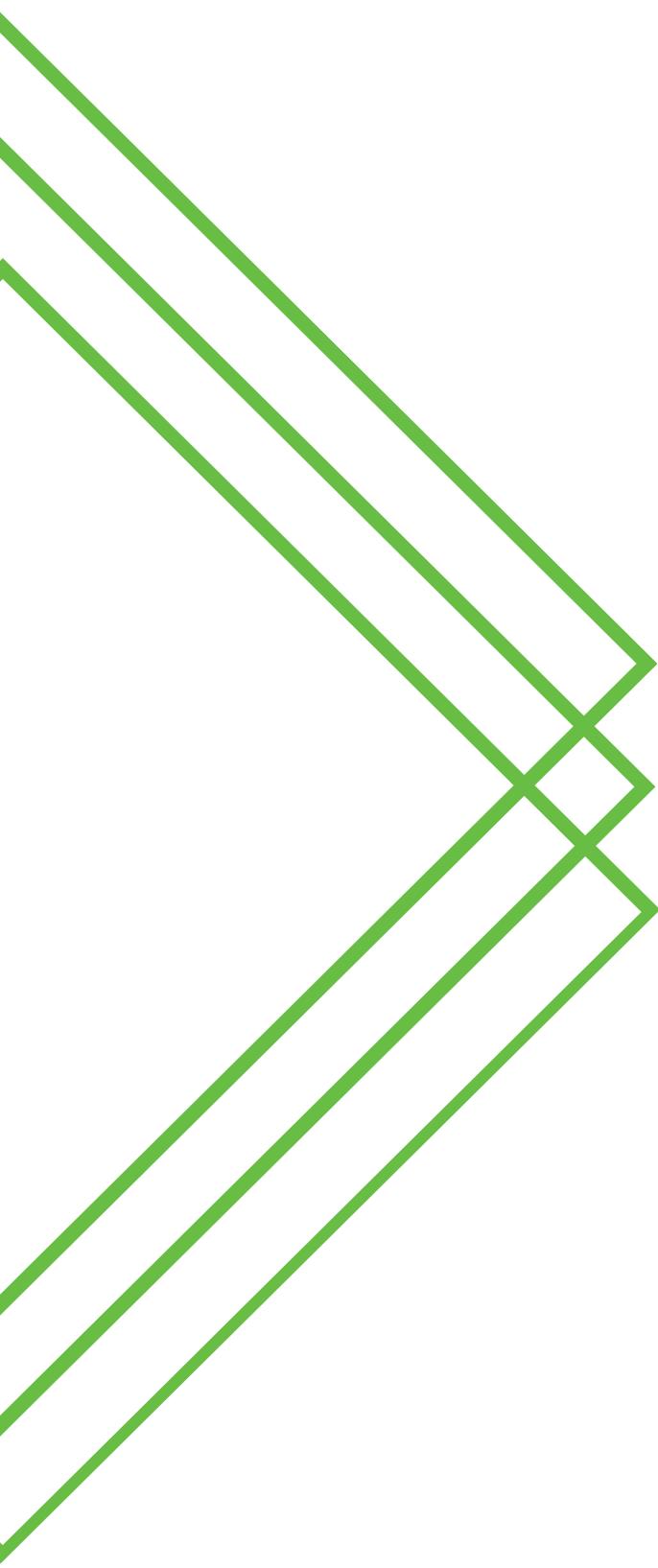
---

[6] A referência é ao recurso especial 1.040.603/MG, de relatoria do ministro Mauro Campbell Marques, julgado pela 2ª Turma em 9/6/2009 (DJe de 23/6/2009).

[7] Art. 540. Requerer-se-á a consignação no lugar do pagamento, cessando para o devedor, à data do depósito, os juros e os riscos, salvo se a demanda for julgada improcedente.

[8] DALLA PRIA, Rodrigo. Direito Processual Civil. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 304.

tributária, cujo destino, à ausência do depósito, será sua extinção sem julgamento de mérito.



# A evolução do conceito constitucional de “serviço de qualquer natureza” para exigência do ISSQN: Uma análise sob a ótica da moldura semântica de Hans Kelsen

Revista de Direito Tributário Contemporâneo vol. 37/2023 | p. 137- 157 | Abr-Jun / 2023

Artigo publicado por Tiago Carneiro da Silva [1] e Paloma Nunes Góngora [2]

**Resumo:** O presente artigo busca demonstrar, a partir da teoria interpretativa de Hans Kelsen, que não existe um conceito constitucional rígido relativo ao sentido atribuído à expressão “serviços de qualquer natureza” prevista no art. 156, inciso III, da Constituição Federal. A despeito da definição construída pela Ciência do Direito no sentido de que o conceito de “serviço” oriundo do direito privado corresponde a uma obrigação de fazer, a evolução jurisprudencial evidencia um distanciamento deste entendimento. Na realidade, a cada julgamento, o Supremo Tribunal Federal forma uma moldura semântica do conceito de “serviço” e elenca o significado que entende por mais adequado para solucionar determinado caso concreto. Do conflito entre a classificação metodologicamente controlada proposta pela Ciência do Direito e a interpretação autêntica da Corte Constitucional, questiona-se o papel do Poder Legislativo em estabilizar o conflito verificado na aplicação dos conceitos constitucionais tributários.

**Palavras-chave:** Interpretação; Conceito de Serviço de Qualquer Natureza; Moldura Semântica; Jurisprudência.

---

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

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

**Abstract:** This article seeks to demonstrate, based on the interpretative theory of Hans Kelsen, that there is no unchangeable constitutional concept regarding the meaning of the expression “services of any kind” provided for in art. 156, item III, of the Federal Constitution. Despite the definition built by the Science of Law in the sense that the concept of “service” arising from private law corresponds to an obligation to do, jurisprudential evolution shows a distance from this understanding. In fact, at each judgment, the Federal Supreme Court forms a semantic framework of the concept of “service” and lists the meaning it understands as most appropriate to solve a specific case. From the conflict between the methodologically controlled proposal by the Science of Law and the authentic interpretation of the Constitutional Court, the role of the Legislative Power in stabilizing the conflicts verified in the application of the constitutional tax concepts is questioned.

**Keywords:** Interpretation; Concept of Service of Any Kind; Semantic Framework; Jurisprudence.

### **Sumário:**

1. Introdução; 2. Classificação: conceito e definição; 3. Direito e Interpretação: a moldura semântica de Hans Kelsen; 4. A definição do conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza” para fins de incidência do ISSQN; 4.1. A definição denotativa da Lei Complementar nº 116/2003; 4.2. A importância do art. 110 do CTN para a construção da moldura semântica; 4.3. A definição conotativa apresentada pela doutrina clássica brasileira; 4.4 A evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal; 5. Considerações Finais; 6. Referência Bibliográfica

---

[3] SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. Dimensão Jurídica do Tributo (Homenagem ao Professor Djalma de Campos). São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 135.

## Introdução

Considerada símbolo do processo de democratização no Brasil, a Constituição Federal de 1988 (CF/88) contém diversos enunciados prescritivos que, para além de resguardar direitos e garantias fundamentais e impor deveres jurídicos, disciplinam, detalhadamente, matérias das mais variadas e de distintos graus de relevância para a República. Em determinados tópicos, como aqueles relativos ao Sistema Tributário Nacional, que é abordado no presente artigo, o legislador constituinte adotou inúmeros “conceitos jurídicos” que, ao serem interpretados, geram intensas discussões entre os diversos agentes interessados - e com anseios e conflitantes - na aplicação desses vocábulos.

As divergências interpretativas desembocam, cada vez em maior medida, no Poder Judiciário, cabendo ao Supremo Tribunal Federal (STF) estabelecer o sentido e alcance dos termos jurídicos insertos no texto constitucional. De um lado, a Fazenda Pública, protegendo a arrecadação e os objetivos constitucionais financeiros garantidos pela tributação, busca preservar a cobrança de tributos; de outro lado, os contribuintes intentam afastar ou mitigar exigências fiscais que oneram ostensivamente e, não raras vezes, ilicitamente a riqueza produzida e conservada.

Dentre as mais impactantes discordâncias, especialmente no âmbito dos tributos municipais, encontra-se a acentuada dificuldade para se definir o conceito de “serviço de qualquer natureza” veiculado pelo art. 156, III, da CF/88, resultando na tributação de atividades que, à primeira vista, não deveriam ser enquadradas como serviços.

Desta feita, sob a ótica da teoria da interpretação encabeçada por Hans Kelsen, pretende-se, com o presente artigo, desbravar se o texto constitucional fornece uma moldura semântica rígida do que seriam “serviços”, bem como se existiria uma única definição correta ou mais adequada para designar referida expressão jurídica.

No primeiro tópico, mostra-se de que forma a teoria da classificação em consonância com as teorias do conhecimento e da linguagem constroem a realidade humana. A cada interação com o mundo circundante, o sujeito cognoscente realiza cortes e recortes, a fim de isolar o objeto cindido dos demais elementos que não compõem o ato de consciência.

O agir classificatório somente é possível quando se conhece o conceito e sua respectiva definição, atribuindo-lhe significado, seja de forma conotativa ou denotativa.

Em seguida, as atenções são dirigidas ao Capítulo VIII - A Essência da Interpretação, da obra intitulada Teoria Pura do Direito, redigido pelo jusfilósofo austríaco Hans Kelsen. Neste tópico, o objetivo é evidenciar o grau de indeterminação que existe na aplicação das normas jurídicas que, quando não intencional, acaba por resultar numa pluralidade de significações, colocando em dúvida de que haja uma solução correta para o caso concreto.

No terceiro tópico, tendo em vista que a legislação infraconstitucional apenas traça uma definição denotativa daquilo que seriam “serviços de qualquer natureza” passíveis de tributação, pretende-se demonstrar qual é o posicionamento consolidado pela doutrina clássica brasileira acerca da interpretação do referido conceito constitucional, bem como apresentar a evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o campo de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Finalmente, nas conclusões, será apresentada a proposição dos autores em relação ao conflito identificado entre a construção doutrinária, preocupada com a sistematização e o controle racional da interpretação jurídica, e a jurisprudência do STF, movida pela solução imediata de casos jurídicos isolados e levados à sua autoridade jurisdicional.

### **Classificação: conceito e definição**

Classificar é atividade intrínseca ao homem, realizada de forma consciente ou inconsciente, que consiste em “separar os objetos em classes[3]” segundo um “critério de pertinência[4]”, ou seja, compara-se as semelhanças e diferenças entre eles existentes a fim de agrupar ou segregar os objetos em classes ou conjuntos.

---

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 124.

[4] MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Revogação em Matéria Tributária. São Paulo: Noese. 2011, p. 133.

Desenvolvida desde os filósofos gregos, em especial, por Aristóteles em sua obra nomeada *Categoriais*[5], a teoria da classificação investiga a interação do ser humano com os objetos no mundo circundante. Por meio de um agir classificatório, o ser pensante realiza cortes e recortes para isolar o objeto cindido dos demais elementos, reordenando a realidade que o cerca.

Para classificar, antes de mais nada, é preciso conhecer. O conhecimento advém de duas fontes indissociáveis: a sensibilidade e o entendimento. Diante da capacidade de receber representações pelos sentidos internos (tempo e espaço) e externos (visão, olfato, paladar, audição e tato), o sujeito é dotado da faculdade de pensar o objeto da intuição sensível, submetendo-o a conceitos. Neste sentido, afirma Kant que: “Sem sensibilidade, não nos seriam dados os objetos, e sem o entendimento, nenhum seria pensado. Pensamento sem conteúdo são vazios, intuições sem conceitos, são cegas[6]”.

Com base na filosofia kantiana, Edmund Husserl[7] concebeu a teoria da fenomenologia, segundo a qual a consciência transcendental, ao ultrapassar o nível empírico, surge como condição a priori de possibilidade do conhecimento, na medida em que constitui significações e atribui significados aos acontecimentos naturais e psíquicos. Dotada de intencionalidade, a consciência é sempre de algo, pois as coisas em si não têm sentido, devem ser interpretadas.

Dado que conhecer é a operação mediante a qual o sujeito cognoscente representa o objeto, para que o conhecimento deixe o campo da apreensão mental e passe a ser constituído, é imprescindível a formulação de proposições a respeito desse objeto (“S é P”, sendo que o “S” corresponde ao sujeito-gramatical e o “P” ao predicado).

---

[5] ARISTÓTELES, 384-322 a.C. *Categorias*. Traduzido por José Veríssimo Teixeira da Mata. São Paulo: Editora Unesp, 2019.

[6] KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Pura*. Tradução Lucimar A. Coghi Anselmi, Fulvio Lubisco. São Paulo: Ícone. 2007, pp. 23-25.

[7] HUSSERL, Edmund. *Investigações Lógicas: segundo volume, parte I: investigações para a fenomenologia e a teoria do conhecimento*. Editado por Ursula Panzer; tradução de Pedro M. S. Alves, Carlos Aurelio Morujão; diretor científico Pedro M. S. Alves; revisor técnico-ortográfico para adaptação da língua portuguesa falada no Brasil Marco Antônio Casanova. Rio de Janeiro: Forense, 2015, pp. 1-20.

Nota-se que houve uma transformação da concepção filosófica do conhecimento pelo denominado giro-linguístico, momento em que se começa a constatar que não há conhecimento sem linguagem.

Toda proposição é formada por conceitos, os quais precisam ser minimamente definidos para que a oração construída seja de fato compreendida pelo intérprete. Isto posto, a definição explica os conceitos em palavras, elencando os elementos mínimos e indispensáveis caracterizadores de determinado termo.

Estabelecendo um paralelo entre classificação e definição, o professor Lucas Galvão de Britto explica que: “ao construir conjuntos classificamos. Ao explicar aquilo que nos permitiu isolar o objeto, erguendo as barreiras que lhe conferem unidade em meio à heterogeneidade do mundo, definimos. Definição e classificação são operações lógicas que muito se aproximam[8]”.

Com efeito, há uma relação íntima entre classificação e definição. Nesse sentido, pode-se afirmar que “A pretensão de definir é a ambição de aguçar o discurso. Conseqüência desse propósito é seccionar a linguagem com apuro de rigor e precisão técnica. É dizer, a definição é um esforço de classificação, de delineamento das fronteiras de um espaço[9]”.

Em suma: o conceito pode ser qualificado como um critério de classificação e diferenciação dos signos, munido de função seletiva, mas é a definição que elucida o conceito, atribuindo-lhe significado, seja de forma conotativa ou denotativa.

A definição conotativa elenca quais são as características que o conceito deve ter para ser enquadrado em determinada classe, assim como a definição de tributo estampada no art. 3º[10] do Código Tributário Nacional (CTN); ao passo que, a definição denotativa enumera os elementos pertencentes a determinada classe, tal qual o art. 145, “caput”, da CF/88[11] ao dispor que os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria[12].

---

[8] BRITTO, Lucas, Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: Direito e Lógica. São Paulo: Noeses. 2016, p. 319.

[9] SILVA, Tiago Carneiro. A Tributação de Royalties decorrentes da licença da Propriedade Intelectual. São Paulo: Noeses. 2022, p. 283.

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

ao passo que, a definição denotativa enumera os elementos pertencentes a determinada classe, tal qual o art. 145, “caput”, da CF/88[11] ao dispor que os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria[12].

Para além disso, cumpre salientar que os nomes atribuídos aos objetos decorrem de uma convenção social e, portanto, não denotam um único conceito: a depender do contexto comunicacional adotado pelo intérprete, o significado do conceito pode ser alterado. O caráter polissêmico de determinados nomes se enriquece pelo contexto de suas aplicações.

Dessa forma, ao se iniciar um estudo científico, a definição de conceitos é de suma importância para que o estudioso do direito não incorra em vícios de linguagem, tais como ambiguidade e vagueza, comprometendo a qualidade de seu trabalho.

### **Direito e Interpretação: a moldura semântica de Hans Kelsen**

Intimamente ligadas à tradição jurídica brasileira encontram-se as diretrizes da Escola do Positivismo Jurídico, que fora consolidada, em sua corrente normativa, pelo jusfilósofo Hans Kelsen com a obra intitulada “Teoria Pura do Direito”. O escopo de seu estudo foi justamente segregar os aspectos fáticos e valorativos do Direito para consagrar a norma jurídica como seu objeto de estudo:

A ciência jurídica procura apreender o seu objeto “juridicamente” [...] Apreender algo juridicamente não pode, porém, significar senão apreender algo como Direito, o que quer dizer: como norma jurídica ou conteúdo de uma norma jurídica, como determinado através de uma norma jurídica[13].

Em sua obra condutora, ao discorrer sobre a interpretação, Hans Kelsen entende tratar-se de “uma operação lógica mental que acompanha o processo da aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior[14]”.

---

[11] Art. 145, “caput”, da CF/88: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[12] SOUZA, Priscila de. Intertextualidade no direito tributário. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, pp.72-73.

[13] KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução João Baptista Machado. 8ª edição. São Paulo: Martins Fontes. 2015, p. 79.

[14] Idem, p. 387.

E o que se pretende com o processo interpretativo é justamente compreender e determinar o sentido ou o conteúdo das normas jurídicas a partir de um nível de maior abstração para um de maior concretude normativa.

Além do mais, segundo o jurista austríaco, haveria duas espécies de interpretação[15]: i) a autêntica, realizada pelo órgão jurídico aplicador e criador do Direito e ii) a não autêntica, feita pela pessoa privada e, em especial, pela Ciência Jurídica.

Sobre o tema da interpretação do Direito, a problemática levantada por Hans Kelsen diz respeito à relação de determinação entre as normas jurídicas. Considerando que a norma de superior hierarquia não consegue prever os exatos contornos de aplicação das normas de inferior hierarquia, haveria uma margem de livre apreciação denominada de “quadro ou moldura[16]”. Noutras palavras, todo ato de aplicação do Direito é, em parte, determinado e, em parte, indeterminado.

A indeterminação pode ser intencional ou não intencional. Quando intencional, significa dizer que a indeterminação decorre da vontade do próprio órgão que elabora a norma jurídica e autoriza o intérprete autêntico a escolher uma solução dentre as tantas que emanam do interior da moldura normativa. Já a indeterminação não intencional refere-se, nas palavras do próprio jurista, à “pluralidade de significações de uma palavra ou de uma sequência de palavras em que a norma se exprime: o sentido verbal da norma não é unívoco[17]”.

Nestes termos, defende o jusfilósofo, que a interpretação não conduziria necessariamente a uma única resposta correta.

Ao aplicar o Direito, mediante atividade cognoscitiva, o intérprete autêntico forma a moldura semântica de onde efluem diversas possibilidades de aplicação normativa que, inclusive, detêm idêntico valor. Em seguida, ele escolhe a solução jurídica que compreende ser a mais adequada e profere a norma individual e concreta, a qual passará a fazer parte do direito positivo.

---

[15] Idem, p. 388.

[16] Idem, p. 388.

[17] Idem, p. 389.

Há de se ressaltar, ainda, que o intérprete autêntico poderia até mesmo produzir uma norma jurídica situada fora da moldura normativa, mas não deixando de levar em conta as diretrizes da norma de superior escalão. Trata-se do chamado ato de criação do Direito.

Tal posicionamento decorre da ideia de que a escolha por uma única interpretação correta do Direito não estaria no campo da teoria do Direito, mas sim da política do Direito por envolver questões morais, econômicas, religiosas, mas não propriamente jurídicas. Em tom crítico, Hans Kelsen explica que nenhum método interpretativo idealizado pela Ciência Jurídica conseguiu de “forma objetivamente válida[18]” excluir o ato de vontade do julgador que lhe permite adotar uma ou outra solução no campo do direito positivo.

No que se refere à interpretação não autêntica, para o jurista austríaco, é vedado à Ciência Jurídica inovar o Direito, devendo acatar as decisões judiciais expedidas pelos órgãos jurídicos. No entanto, por meio da atividade cognoscitiva, cumpre a ela igualmente estabelecer as possíveis significações da norma jurídica diante de um caso concreto e elencar aquela que entende ser a mais correta, ainda que seja uma mera ficção em prol da segurança jurídica[19].

Transportando a ideia de interpretação jurídica de Hans Kelsen para a realidade do direito brasileiro, o presente artigo tem como propósito demonstrar o grau de indeterminação intrínseco à aplicação das normas jurídicas instituidoras do ISSQN pelos Municípios. Como forma de comprovar essa tese, será explorada a divergência doutrinária e jurisprudencial quanto à definição do conceito de “serviço de qualquer natureza” previsto no art. 156, III, da CF/88.

---

[18] Idem, pp. 391-392.

[19] Idem, pp. 395-396.

## **A definição do conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza” para fins de incidência do ISSQN**

### **A definição denotativa da Lei Complementar no 116/2003**

Da simples análise do texto constitucional, denota-se que o legislador constituinte esteve preocupado em delimitar, analiticamente, o sistema tributário nacional. Para além de serem editadas normas jurídicas relativas à classificação dos tributos e limitações ao poder de tributar, buscou-se especificar a competência tributária de cada ente tributante que consiste na “possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas[20]”.

Neste sentido, restou estipulado no 156, III, da CF/88 que “compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Considerando as complexidades do ISSQN e a fim de evitar eventuais conflitos de competência entre Municípios, o legislador constituinte elegeu a lei complementar como veículo introdutor da norma jurídica tributária para identificação de quais “serviços de qualquer natureza” seriam suscetíveis de tributação, excluídos os de transporte interestadual e intermunicipal e os de comunicação.

Atualmente, vigora a Lei Complementar no 116/2003 que, em seu art. 1º, “caput”, estabelece que “o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”.

Depreende-se da lista de serviços anexa à referida lei complementar que o legislador optou por não definir de forma conotativa o conceito constitucional de “serviços de qualquer natureza”, deixando de identificar as características indispensáveis a composição do conceito.

---

[20] CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 11ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros. 1998, p. 303.

Por outro lado, preferiu trazer uma definição denotativa[21], elencando uma série de atividades cuja prestação é passível de tributação pelo ISSQN, viabilizando um campo semântico aberto, o que dificulta inferir quais seriam os contornos da expressão jurídica em questão.

Dessa forma, surgiram divergências quanto à interpretação dos itens indicados na lei complementar: se a lista anexa teria natureza taxativa ou exemplificativa.

Para os adeptos da taxatividade, tendo em vista que o texto constitucional conferiu à lei complementar a atribuição de definir o conceito de “serviços de qualquer natureza”, deve ser respeitado o quanto descrito na lista anexa. A outra corrente compreende que, diante da autonomia dos Municípios, a lista de serviços é meramente exemplificativa justamente para não restringir a competência tributária dos entes tributantes do ISSQN[22].

Submetida a discussão ao Poder Judiciário, a Corte Suprema reconheceu a repercussão geral do RE no 784.439 - Tema 296 para fixar a seguinte tese jurídica:

“É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISSQN a que se refere ao art. 156, III, da CF/88, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva”.

Nesse sentido, segue abaixo ementa parcialmente transcrita:

[...] 7. As listas de serviços preveem ser irrelevante a nomenclatura dada ao serviço e trazem expressões para permitir a interpretação extensiva de alguns de seus itens, notadamente se socorrendo da fórmula “e congêneres”. Não existe obstáculo constitucional contra esta sistemática legislativa. Excessos interpretativos que venham a ocorrer serão dirimíveis pelo Poder Judiciário. 8. Embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais.

---

[21] A título de exemplo, o item 1 da lista anexa refere-se a “serviços de informática e congêneres” e, em seguida, os itens 1.01 ao 1.09 demonstram de maneira mais pormenorizada quais serviços poderiam ser enquadrados no gênero do item 1.

[22] COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. 5ª edição revista, atualizada e ampliada. 2015, pp. 416 e 417.

9. O enquadramento feito pelo Tribunal local de determinadas atividades em itens da lista anexa ao DL 406/1968 não pode ser revisto pelo Supremo Tribunal Federal. Eventual violação da Constituição Federal apresenta-se como ofensa reflexa e a análise do recurso extraordinário demanda a reavaliação das provas produzidas no processo. 10. Recurso extraordinário interposto contra o acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça não conhecido. Recurso extraordinário contra o acórdão do Tribunal de Justiça de Alagoas parcialmente conhecido e, no mérito, não provido. 11. Tese de repercussão geral: “É taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva[23].

A despeito de consignar que a lista anexa é taxativa, o STF acabou por concluir que sua interpretação é extensiva mantendo as problemáticas remanescentes da falta de uma definição conotativa do conceito de “serviços de qualquer natureza”.

Para além do mais, restou consignado, no acórdão condutor, que

“embora a lei complementar não tenha plena liberdade de qualificar como serviços tudo aquilo que queira, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal não exige que ela inclua apenas aquelas atividades que o Direito Privado qualificaria como tais[24]”.

Todavia, ao assim proceder, a Suprema Corte desconsiderou a tese de que a CF/98 incorporou o conceito jurídico de “serviços” previsto no Código Civil de 1916, não podendo a definição do referido vocábulo escapar das diretrizes pregadas pelo Direito Privado conforme prescreve o art. 110 do CTN.

### **A importância do art. 110 do CTN para a construção da moldura semântica**

A interpretação das normas que compõem o sistema tributário não pode se dar de maneira isolada, devendo o intérprete considerar todos os enunciados prescritivos que integram o ordenamento jurídico pátrio. Trata-se de tarefa hermenêutica que envolve as relações de subordinação e coordenação entre normas jurídicas, visando à construção de texto jurídico condizente com o sistema, bem como à melhor resposta para o caso concreto.

---

[23] RE 784439, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/2020, Processo Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-228 Divulgado 14-09-2020 Publicado 15-09-2020.

[24] Idem.

Ao regular a interpretação da legislação tributária, o art. 110 do CTN consiste numa verdadeira norma de estrutura, prescrevendo a inalterabilidade dos institutos de Direito Privado. Com efeito, o legislador e demais aplicadores do direito, na definição de competências tributárias, não podem desprezar “a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas[25]” reconhecidos pelo discurso jurídico-privado quando empregados, expressa ou implicitamente, pelo legislador constituinte.

Noutras palavras, o dispositivo em comento indica o tratamento que deve ser dado aos “conceitos jurídicos” de Direito Privado que ecoam no Direito Tributário, orientando a interpretação das normas integrantes do sistema jurídico, que representa um conjunto unitário, ordenado e harmônico. Em relação à intertextualidade dos textos jurídicos e unidade do sistema, o jurista Alfredo Augusto Becker[26] discorre que:

Não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial. Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico. Esta interessante fenomenologia jurídica recebeu a denominação de cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico.

Por esse ângulo, quando da instituição do ISSQN, o legislador infraconstitucional não pode modificar o conceito de “serviços” previsto no art. 156, III, da CF/88 para aumentar o campo de incidência da norma jurídico-tributária, na medida em que o termo adotado pelo constituinte adveio do Direito Civil, mais especificamente, do Capítulo VII – Da Prestação de Serviço, do Código Civil de 1916.

Da simples leitura dos arts. 593 ao 609 do referido diploma legal, infere-se que o conceito de “serviço” concerne a uma relação contratual por meio da qual uma pessoa exerce a outra atividade intelectual ou material mediante remuneração[27], sem envolver vínculo empregatício.

---

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

[26] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2012, p. 129.

[27] DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. São Paulo: Saraiva. 1998, p. 311.

Sobre o assunto em comento, Paulo de Barros Carvalho entende igualmente que o conceito de “serviço” foi “consagrado pelo direito civil e foi utilizado pelo constituinte para definir competência tributária, não podendo sofrer alterações pelo legislador infraconstitucional, quer complementar, quer ordinário[28]”.

Dessa forma, não é toda e qualquer atividade evidenciada no plano fenomênico que poderá ser objeto de tributação pelos Municípios, mas tão somente aquelas que se enquadram no conceito de “serviços” advindo do Direito Privado sob pena de afronta aos ditames constitucionais e infraconstitucionais.

### **A definição conotativa apresentada pela doutrina clássica brasileira**

Ao longo dos anos, a doutrina brasileira empreendeu esforço para definir de maneira conotativa o conceito de “serviços de qualquer natureza” veiculado pelo art. 156, III, da CF/88, tendo em vista que tanto o Decreto-Lei nº 406/1968 quanto a Lei Complementar nº 116/2003 apenas apresentaram uma definição denotativa, que abriu margem para inúmeras controvérsias.

Dentre os mais renomados especialistas sobre ISSQN, encontra-se Aires Fernandino Barreto, o qual explica, com base nas noções de Direito Privado, que o conceito de “serviço” tributável corresponde ao “desempenho de uma atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo[29]”. Neste ponto, necessário advertir que, para o jurista, por “esforço humano” compreende-se uma obrigação de fazer que impõe “a execução, a elaboração, o fazimento de algo até então inexistente[30]”.

---

[28] CARVALHO. Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 800.

[29] BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 2ª edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Noeses, 2018, p. 35.

[30] Idem, pp. 42-43.

Nota-se, portanto, que o conceito de “serviço” adotado pela doutrina pode ser visto como uma obrigação de fazer, que corresponde à conduta de prestar determinada tarefa física ou intelectual em troca de uma remuneração devida pelo tomador[31].

Todavia, a partir de uma análise da evolução jurisprudencial, é possível verificar que o STF se distanciou da ideia tradicional de que o conceito de “serviço” se consubstancia como uma “obrigação de fazer” para convalidar a incidência do ISSQN sobre atividades de natureza jurídica diversas, conforme será demonstrado no tópico subsequente.

## **A evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal**

É cediço que o Supremo Tribunal Federal é o órgão competente para dar a última palavra sobre a interpretação dos enunciados prescritivos constitucionais que compõem o ordenamento jurídico. Ao julgar determinada ação judicial ou recurso, reveste-se de intérprete autônomo para construir a moldura semântica da norma jurídica e indicar qual seria a melhor solução para o caso concreto.

No que tange às situações envolvendo a incidência do ISSQN, o STF precisou, por diversas vezes, traçar uma definição do que seriam “serviços” passíveis de tributação. A cada julgamento, a Corte Suprema acabou por criar novo significado para o vocábulo em comento a fim de afastar ou atrair a exação fiscal. Vejamos.

Inicialmente, quando da apreciação do Recurso Extraordinário (RE) nº 116.121[32] em 11/10/2000, o STF firmou entendimento no sentido

---

31] Nesse sentido, Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros. 2010. p. 425), Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito, linguagem e método. 6ª ed. São Paulo: Ed. Noeses. 2015. p. 791/798), Aires Barreto (BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 2ª edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Noeses, 2018), José Eduardo Soares de Melo (MELO, José Eduardo Soares de. ISS - aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Dialética. 2003. p. 33), Eduardo Botallo (BOTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética. 2003. p. 79), Marçal Justen Filho (JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviços na Constituição. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. 1985. p. 139), dentre outros.

[32] TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional (RE 116121, Relator(a): OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669).

de que a incidência do ISSQN pressuporia uma “obrigação de fazer”, razão pela qual a locação não poderia estar submetida à cobrança do imposto municipal por se tratar de uma “obrigação de dar”.

Ocorre que, em sentido oposto ao quanto decidido, em 02/12/2009, a Corte Suprema foi favorável à cobrança de ISSQN sobre as operações de leasing financeiro quando do julgamento do RE nº 592.905 – Tema 125[33], valendo-se da justificativa de que a incidência do tributo não estaria restrita à “obrigação de fazer”. Nesse sentido, segue trecho relevante do voto proferido pelo Ministro Relator Eros Grau:

Em síntese, há serviços, para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição, que, por serem de qualquer natureza, não consubstanciam típicas obrigações de fazer. Raciocínio adverso a este conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado. Nota-se, contudo, que afirmação como tal faz tábula rasa da expressão “de qualquer natureza”, afirmada do texto da Constituição. Não me excedo em lembrar que toda atividade de dar consubstancia também um fazer e há inúmeras atividades de fazer que envolvem um dar[34].

Não obstante a isso, em 04/02/2010, foi editada a Súmula Vinculante nº 31, a qual estabeleceu ser “inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS sobre a locação de bens móveis”. Do inteiro teor do enunciado sumular, verifica-se que, dentre os precedentes que serviram de fundamento para sua criação, é possível encontrar o RE nº 116.121, no qual restou decidido que inexistindo “obrigação de fazer”, o ISSQN não pode ser exigido.

---

[33] EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. ARRENDAMENTO MERCANTIL. OPERAÇÃO DE LEASING FINANCEIRO. ARTIGO 156, III, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. O arrendamento mercantil compreende três modalidades, [i] o leasing operacional, [ii] o leasing financeiro e [iii] o chamado lease-back. No primeiro caso há locação, nos outros dois, serviço. A lei complementar não define o que é serviço, apenas o declara, para os fins do inciso III do artigo 156 da Constituição. Não o inventa, simplesmente descobre o que é serviço para os efeitos do inciso III do artigo 156 da Constituição. No arrendamento mercantil (leasing financeiro), contrato autônomo que não é misto, o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir, resultando irrelevante a existência de uma compra nas hipóteses do leasing financeiro e do lease-back. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 592905, Relator(a): EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 02/12/2009, Repercussão Geral - Mérito DJe-040 DIVULG 04-03-2010 PUBLIC 05-03-2010 EMENT VOL-02392-05 PP-00996 LEXSTF v. 32, n. 375, 2010, p. 187-204 JC v. 36, n. 120, 2010, p. 161-179).

[34] Idem.

No mesmo ano, o STF reafirmou, em duas oportunidades, seu posicionamento de que a existência de uma “obrigação de fazer” é imprescindível para incidência do ISSQN: (i) no RE nº 626.706 – Tema nº 212[35], reconhecendo a inconstitucionalidade da incidência do tributo sobre locação de filmes games cinematográficos, videoteipes, cartuchos para games e assemelhados e (ii) no RE nº 602.295 AgR[36], consignando a impossibilidade de modificação do conceito constitucional de serviço que provém do Direito Civil e afastando a incidência do ISSQN sobre locação de bens móveis por se tratar de típica “obrigação de dar”.

Todavia, no julgamento do RE nº 651.703 – Tema nº 581[37], ocorrido em 29/09/2016, a Corte Suprema se afasta novamente da ideia de que a prestação de serviço estaria tão somente relacionada a uma obrigação de fazer, afirmando que a incidência do ISSQN poderia comportar um conjunto de atividades seja de fazer algo ou entregar bens. Sendo assim, a conclusão adotada foi pela legitimidade da exigência do imposto municipal sobre as atividades realizadas pelas Operadoras de Planos de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde), conforme trechos redigidos pelo Ministro Relator Luiz Fux:

4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional.

5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos.

6. O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado.

---

[35] Tributário. Imposto Sobre Serviços (ISS). Não incidência sobre locação de bens móveis. Filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para vídeo games e assemelhados. Súmula Vinculante n. 31. Art. 156, inciso III, da Constituição Federal (RE 626706, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 08/09/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-179 DIVULG 23-09-2010 PUBLIC 24-09-2010 EMENT VOL-02416-07 PP-01547 RTJ VOL-00223-01 PP-00650).

[36] AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. INCIDÊNCIA DE ISS SOBRE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS. PRETENSÃO NECESSIDADE DE NOVA INTERPRETAÇÃO APÓS O ADVENTO DA LC Nº 116/2003. ENTENDIMENTO QUE INDEPENDE DO DIPLOMA DE REGÊNCIA POR ESTAR AMPARADO NO CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇO. 1. A não incidência do ISS sobre a locação de bens móveis decorre da impossibilidade do poder de tributar vir a modificar o conceito constitucional de serviço que provém do direito privado. Tal conclusão afasta a competência do sujeito ativo com relação a qualquer dos diplomas que tenham disciplinado as normas gerais sobre o imposto. Não é por outro motivo que o item da atual lista de serviços que previa a possibilidade de fazer o tributo incidir sobre a atividade em questão foi objeto de veto presidencial. 2. Agravo regimental a que se nega provimento (RE 602295 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 07/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-075 DIVULG 22-04-2015 PUBLIC 23-04-2015).

[37] RE 651703, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, Processo Eletrônico, Repercussão Geral - Mérito DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017.

7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos.

8. A doutrina do tema, ao analisar os artigos 109 e 110, aponta que o CTN, que tem status de lei complementar, não pode estabelecer normas sobre a interpretação da Constituição, sob pena de restar vulnerado o princípio da sua supremacia constitucional.

9. A Constituição posto carente de conceitos verdadeiramente constitucionais, admite a fórmula diversa da interpretação da Constituição conforme a lei, o que significa que os conceitos constitucionais não são necessariamente aqueles assimilados na lei ordinária.

10. A Constituição Tributária deve ser interpretada de acordo com o pluralismo metodológico, abrindo-se para a interpretação segundo variados métodos, que vão desde o literal até o sistemático e teleológico, sendo certo que os conceitos constitucionais tributários não são fechados e unívocos, devendo-se recorrer também aos aportes de ciências afins para a sua interpretação, como a Ciência das Finanças, Economia e Contabilidade.

11. A interpretação isolada do art. 110, do CTN, conduz à prevalência do método literal, dando aos conceitos de Direito Privado a primazia hermenêutica na ordem jurídica, o que resta inconcebível [...].

18. O artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN [...].

21. Sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador[38].

Em igual sentido, no RE nº 603.136 – Tema nº 300[1], julgado em 29/05/2020, o STF reconheceu a constitucionalidade da exigência de ISSQN sobre contratos de franquia por contemplar obrigações mistas indissociáveis cuja segregação resultaria na desnaturação do negócio jurídico. Em seu voto, o Ministro Relator Gilmar Mendes deixou registrado que “o ISS incide sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar[40]”.

---

[38] Idem.

[39] Recurso extraordinário com repercussão geral. Tema 300. 2. Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. 3. Incidência sobre contrato de franquia. Possibilidade. Natureza híbrida do contrato de franquia. Reafirmação de jurisprudência. 4. Recurso extraordinário improvido (RE 603136, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-149 DIVULG 15-06-2020 PUBLIC 16-06-2020).

[1] Idem.

Tal entendimento foi ratificado na ADI nº 3.142[41], em sessão de julgamento do dia 05/08/2020. Na ocasião, concluiu-se pela constitucionalidade da incidência do ISSQN sobre os serviços previstos no subitem 3.04 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, quais sejam: locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza. Do voto do Ministro Relator Dias Toffoli, cumpre transcrever os seguintes enunciados:

1. Nas relações mistas ou complexas em que não seja possível claramente segmentar as obrigações de dar e de fazer – “seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira” (Rcl nº 14.290/DF-AgR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Rosa Weber) –, estando a atividade definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, nos termos do art. 156, III, da Constituição Federal, será cabível, a priori, a cobrança do imposto municipal. Aplicação do entendimento ao subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03 [...].

3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme à Constituição Federal ao subitem 3.04 da lista anexa à LC nº 116/03, a fim de se admitir a cobrança do ISS nos casos em que as situações nele descritas integrem relação mista ou complexa em que não seja possível claramente segmentá-las de uma obrigação de fazer, seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira[42]

Na sessão de julgamento realizada em 24/02/2021, ao dirimir conflito entre Estados e Municípios referente à incidência do ISSQN ou do ICMS sobre operações de licenciamento do uso de software, o STF delineou que a dualidade “obrigação de dar e fazer” já não é mais suficiente para demarcar competência tributária. Nesse seguimento, cumpre transcrever parcialmente a ementa do acórdão prolatado pelo Ministro Dias Toffoli:

3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos.

---

[42] Idem.

4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença.

5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento.

6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-as-a-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS.

Dessa forma, denota-se que, cada vez mais, o STF está compreendendo que a definição do conceito de “serviços de qualquer natureza” previsto no art. 156, III, da CF/99, para fins de incidência do ISSQN, engloba atividades que representam tanto obrigações de fazer quanto operações mistas, esta última relativa a contratos complexos, nos quais encontram-se presentes relações de dar e fazer de forma indissociável sob a perspectiva jurídico-financeira.

### **Considerações Finais**

A importância do agir classificatório mostra-se, em especial, nas relações de cunho jurídico, na medida em que define conceitos do texto constitucional que influenciam nos direitos e deveres dos cidadãos. Nestes termos, é tarefa da legislação infraconstitucional traçar o significado dos vocábulos escolhidos pelo constituinte e, quando assim não o fizer, compete ao Poder Judiciário construir o sentido e o alcance das normas que integram o ordenamento jurídico.

Diante desse quadro, naturalmente, insatisfatório, em que a Ciência do Direito e o Poder Judiciário realizam esforços, na medida de suas capacidades institucionais, para solução do problema, mas geram um impasse no apaziguamento das relações tributárias, nota-se que o Poder legiferante – responsável pela normatização das condutas – figura como fonte de um regramento precário e, potencialmente, conflitivo.

A debilidade do texto legal a respeito do tema em apreço se verifica, justamente, na acomodação do legislador complementar em, meramente, exemplificar o que seria prestação de serviço, para fins de incidência do ISSQN. Em outras palavras, ao restringir-se a uma classificação denotativa de “serviço”, a lei complementar abre espaço para uma expressiva conflituosidade na aplicação desse termo.

Ainda que as lições primárias da hermenêutica alertem não ser função do legislador a definição de conceitos jurídicos, fato é que a iniciativa adotada nesse sentido contribuiria para uma melhor composição dos interesses conflitantes, como se verifica no caso analisado no presente trabalho. A técnica legislativa deve se atentar para ser eficiente naquilo que se propõe: regradar condutas e criar expectativas normativas[43]. Para tanto, “o importante na redação da lei é dizer o que se quer com precisão, coesão, clareza e concisão[44]”.

Desse modo, constata-se que, ao regradar de forma deficitária a tributação do ISSQN, especialmente, ao restringir-se a classificar denotativamente o que seria “serviço”, o legislador complementar promove um regramento de conduta ineficiente: a animosidade constatada nas relações tributárias é o sinal claro dessa inabilidade legiferante.

A intensa e dinâmica produção normativa, no âmbito tributário causa uma aversão natural, pelos administrados, a quaisquer alterações legais, mas deve-se reconhecer quando esse esforço é necessário. Por tudo que se verificou no presente trabalho, constata-se que a situação em análise é, justamente, uma circunstância que demanda revisão dos enunciados prescritivos que ditam a relação tributária.

---

[43] Como ensina Niklas Luhmann, “As normas jurídicas representam um conjunto de expectativas simbolicamente generalizadas” (LUHMANN, Niklas. O Direito da sociedade. Edição Kindle. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2016)

[44] DICKERSON, Reed. A arte de redigir leis. Editora Forense: São Paulo. 1965, p. 37.

Nesse sentido, em prol da segurança jurídica, andaria melhor, o legislador complementar, se promovesse o esforço de positivar uma classificação conotativa de “serviços”.

### Referências Bibliográficas

ARISTÓTELES, 384-322 a.C. Categorias. Traduzido por José Veríssimo Teixeira da Mata. São Paulo: Editora Unesp, 2019.

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. 2ª edição revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Noeses, 2018.

BOTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética. 2003.

BRITTO, Lucas, Galvão de. Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas. In: Direito e Lógica. São Paulo: Noeses. 2016.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 11ª edição, revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros. 1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2015.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional. 5ª edição revista, atualizada e ampliada. 2015.

DICKERSON, Reed. A arte de redigir leis. Editora Forense: São Paulo. 1965

DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. São Paulo: Saraiva. 1998.

HUSSERL, Edmund. Investigações Lógicas: segundo volume, parte I: investigações para a fenomenologia e a teoria do conhecimento. Editado por Ursula Panzer; tradução de Pedro M. S. Alves, Carlos Aurelio Morujão; diretor científico Pedro M. S. Alves; revisor técnico-ortográfico para adaptação da língua portuguesa falada no Brasil Marco Antônio Casanova. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviços na Constituição. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais. 1985. P. 139), dentre outros.

KANT, Immanuel. Crítica da Razão Pura. Tradução Lucimar A. Coghi Anselmi, Fulvio Lubisco. São Paulo: Ícone. 2007.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução João Baptista Machado. 8ª edição. São Paulo: Martins Fontes. 2015.

LUHMANN, Niklas. O Direito da sociedade. Edição Kindle. São Paulo: Editora Martins Fontes, 2016

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Ed. Malheiros. 2010. P. 425

MELO, José Eduardo Soares de. ISS - aspectos teóricos e práticos. São Paulo: Dialética. 2003. P. 33

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Revogação em Matéria Tributária. São Paulo: Noese. 2011.

SOUZA, Priscila de. Intertextualidade no direito tributário. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

SILVA, Tiago Carneiro. A Tributação de Royalties decorrentes da licença da Propriedade Intelectual. São Paulo: Noeses. 2022.



# **Jurisprudência Comentada**

## Superior Tribunal de Justiça - STJ

### Precedente da Segunda Turma do STJ estabelece parâmetros para caracterização de exportação de serviços

No mês de agosto de 2023, os ministros da Segunda Turma do STJ proferiram importante precedente para compreender melhor a posição sobre os critérios que caracterizam a exportação de um serviço, para fins de não incidência de ISS. Isso porque estes serviços são imunes à tributação do imposto, nos termos do art. 156, § 3º, inc. II.

O precedente foi proferido quando do julgamento do Recurso Especial n. 2075903/SP, em que se discutia a incidência de ISS sobre serviços laboratoriais contratados e enviados à pessoa jurídica localizada no exterior, tais como: exames, pesquisas e fornecimento de dados.

Desde as instâncias inferiores, o cerne da questão concentrou-se em determinar se o resultado dos serviços prestados pela empresa nacional se verifica no país ou somente no exterior.

Ocorre que o conceito de “resultado dos serviços”, para fins de incidência de ISS, é controverso na doutrina e na jurisprudência, sendo certo que há duas correntes majoritárias que tratam sobre o assunto. A primeira considera o resultado como a própria conclusão da prestação do serviço, exprimida quando cumprido o objetivo contratualmente acertado pelas partes. Por sua vez, a segunda corrente entende que o resultado do serviço se verifica apenas quando ocorre a fruição do produto do serviço contratado.

Para entender melhor a distinção entre estas correntes, vejamos o caso concreto do julgamento do Recurso Especial n. 2075903/SP.

Conforme adiantado, a empresa contribuinte presta serviços laboratoriais contratados por pessoa jurídica sediada no exterior. Alega que os serviços prestados fazem parte das fases iniciais de pesquisas clínicas voltadas à aprovação de novos medicamentos pelo FDA (Food and Drugs Administration), agência americana regulatória de saúde. Por isso, entendem que o resultado de seu serviço não produz efeitos no Brasil e, por isso, é imune à tributação de ISS.

No que lhe diz respeito, a Municipalidade entende que o resultado da prestação de serviço se atinge em conjunto com os objetivos do contrato de prestação. Sobre o caso em questão, acrescenta que o levantamento laboratorial efetuado pela empresa contribuinte resultará em elaboração de parecer. É este parecer o objeto contratado pela empresa tomadora dos serviços, a ser remunerado pelo contrato acertado.

Sendo assim, enquadra o serviço prestado como “serviço de consultoria e assessoria”, que entende ser totalmente desenvolvido no território nacional. Defendeu, por fim, que se as pesquisas são efetuadas e concluídas no Brasil, não importa se os resultados destas pesquisas serão utilizados no estrangeiro.

Em primeira instância, a tese fazendária foi acolhida. Contudo, os julgadores do Recurso de Apelação no TJSP concluíram por reformar a sentença, inicialmente pela aplicação da teoria da fruição, mas consideraram também que a tomadora do serviço é uma das duas únicas sócias da empresa contribuinte, provavelmente, constituída, exclusivamente, para prestação destes serviços, como um braço brasileiro de uma operação que se inicia e se conclui no exterior.

Os ministros da Segunda Turma do STJ, ao julgar o Recurso Especial n. 2075903/SP, entenderam em sentido diferente. Para os ministros, a empresa contribuinte foi contratada para prestação de serviços especificados no respectivo contrato de prestação e o resultado deste serviço se relaciona, exclusivamente, com o serviço contratado, que, inclusive, é o que dá causa ao pagamento da contraprestação ajustada.

Os ministros também consignaram que a fruição dos serviços é irrelevante para determinar o resultado da prestação, pois se trata de etapa posterior e que diz respeito apenas à empresa tomadora dos serviços, que desenvolverá o estudo clínico dos medicamentos utilizando o resultado dos serviços contratados.

Assim, concluíram que não se trata de exportação de serviços, sendo possível falar em exportação apenas do resultado obtido pelo serviço prestado, integralmente efetuado no Brasil. Portanto, deram provimento ao recurso especial interposto pela Municipalidade, mas constituíram importante precedente para orientar as discussões judiciais sobre o tema.

(STJ, RESP n. 2075903/SP, Segunda Turma, Min. Rel. Francisco Falcão, v.u., j. 08.08.2023)

## **Superior Tribunal de Justiça reafirma a inaplicabilidade da súmula 375/STJ aos casos de fraude à execução fiscal, ainda que envolva sucessivas alienações**

A declaração de fraude à execução resulta na ineficácia da alienação em relação ao exequente, passando o bem anteriormente alienado a responder pelo débito cujo adimplemento restou, até então, frustrado.

O Diploma Processual Civil estabelece como hipóteses de fraude à execução a alienação ou oneração de bem (artigo 792, CPC/15):

- Quando sobre o bem pender ação fundada em direito real ou com pretensão reipersecutória, desde que a pendência do processo tenha sido averbada no respectivo registro público, se houver;
- Quando tiver sido averbada, no registro do bem, a pendência do processo de execução;
- Quando, ao tempo da alienação ou da oneração, tramitava contra o devedor ação capaz de reduzi-lo à insolvência;
- Nos demais casos expressos em lei.

Em matéria tributária, presume-se como fraudulenta a alienação de bens ou rendas, ou seu começo, realizada por sujeito passivo devedor de crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa, nos moldes do artigo 185 do Código Tributário Nacional, com a redação dada pela Lei Complementar 118/2005.

O parágrafo único excepciona a presunção de fraude à execução somente nos casos em que houver a reserva, pelo devedor, de bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

Bastaria, portanto, que a alienação ou oneração fosse posterior à inscrição de débito em dívida ativa para a presunção de fraude à execução com a consequente ineficácia do negócio jurídico firmado.

Com a edição do enunciado sumular 375/STJ no ano de 2009, que preconiza “o reconhecimento de fraude à execução depende do registro da penhora do bem alienado ou da prova da má-fé do terceiro adquirente”, passou a se questionar a possibilidade de flexibilização da regra contida no artigo 185 do CTN, atrelando o reconhecimento da fraude à execução à comprovação de má-fé do terceiro adquirente ou ao registro prévio da penhora do débito objeto de execução fiscal.

Em sede de recurso especial repetitivo (REsp 1.141.990/PR), julgado ainda sob a égide do CPC/73 e sob a Relatoria do Ministro Luiz Fux, o Superior Tribunal de Justiça firmou orientação contrária à aplicação da Súmula 375/STJ às demandas fiscais, para reconhecer a prevalência da norma específica de direito tributário quanto à hipótese de presunção absoluta. Para tanto, fixou como tese jurisprudencial a seguinte: “Se o ato translativo foi praticado a partir de 09.06.2005, data de início da vigência da Lei Complementar nº 118/2005, basta a efetivação da inscrição em dívida ativa para configuração da figura da fraude”.

Reafirmando o acórdão paradigma repetitivo, em razão de sua eficácia vinculativa, o Tribunal Superior tem considerado inaplicável o enunciado sumular também nas hipóteses de alienações sucessivas, sendo irrelevante ao reconhecimento da fraude à execução o elemento subjetivo da má-fé.

Cite-se, neste sentido, o recente acórdão proferido pela Primeira Turma nos autos do Agravo em Recurso Especial nº 930.482/SP, em que se discutia a ineficácia da alienação sucessiva de imóvel à luz da presença da boa-fé dos adquirentes em relação a esta alienação, ocorrida em 2008, ao filho do sócio da empresa executada, o qual não figurava no polo passivo da execução fiscal.

Originariamente, o feito trata de embargos de terceiro, opostos após a cientificação dos embargantes acerca da penhora do imóvel por eles adquirido, por meio dos quais se alega a inexistência de irregularidades ou de qualquer registro de penhora em nome do então proprietário, o

que atestaria a boa-fé dos embargantes e impossibilitaria a declaração de ineficácia da alienação.

Regularmente processado, sobreveio sentença julgando procedentes os embargos de terceiro para reconhecer que a presunção de fraude prevista pelo artigo 185 do CTN se aplicaria ao devedor da Fazenda Pública, e não a terceiros que, na cadeia de alienações, pudessem vir a adquirir o bem, aplicando à esfera fiscal a Súmula 375/STJ.

Em sede de apelação, contudo, a sentença foi reformada pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, sob o fundamento de que, aplicando-se o regramento do CTN em relação à alienação realizada entre o devedor e terceiro, igualmente deveria o ser quanto ao terceiro e os embargantes, sendo inaplicável o enunciado sumular em observância ao Recurso Especial repetitivo nº 1.141.990/PR.

Submetido o feito ao crivo do Superior Tribunal de Justiça, o acórdão restou mantido, por unanimidade pela Primeira Turma do Tribunal. De acordo com o voto do Ministro Relator Benedito Gonçalves, mesmo em caso de alienações sucessivas, deveria ser observada a orientação firmada pela Corte por ocasião do Recurso Especial repetitivo nº 1.141.990/PR, devendo prevalecer a presunção absoluta prevista pelo artigo 185 do CTN em detrimento da análise de elementos subjetivos relativos à comprovação da má-fé, nos termos da súmula 375/STJ.

Tal conclusão seria reforçada pela especificidade do caso, diante da “efetiva declaração judicial de ineficácia da primeira alienação”, o que o diferenciaria de recurso especial nº 1.732.286/RS, julgado monocraticamente pelo STJ, afastando a ineficácia da alienação em relação a terceiros.

Isto porque, naquele caso, o bem em discussão pertencia ao sócio e teria sido alienado sem que este fizesse parte da execução fiscal, ficando claro que os embargantes teriam adquirido o imóvel de terceira pessoa, sem nenhuma relação com o executivo fiscal subjacente.

O julgamento estaria embasado, assim, em contexto fático distinto, porquanto em relação a primeira alienação não se aplicaria a presunção absoluta do artigo 185 do CTN, não afetando, igualmente, as alienações sucessivas.

Fonte: (AgInt no AREsp n. 930.482/SP, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 8/8/2023, DJe de 15/8/2023.)

## **Supremo Tribunal Federal - STF**

### **STF valida constitucionalidade de normas que atenuam responsabilização penal em crimes tributários**

No dia 14 de agosto de 2023 o Supremo Tribunal Federal concluiu o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4273, ajuizada pela Procuradoria-Geral da República para impugnar os artigos 67, 68 e 69 da Lei nº 11.941/2009 e do artigo 9º, §§1º e 2º da Lei nº 10.684/2003, sob o fundamento de que esses dispositivos atenuam a responsabilização penal em crimes tributários.

Nos termos do voto do Relator Ministro Nunes Marques, o tribunal julgou, de forma unânime, prejudicada a ação no tocante ao artigo 68, e improcedente quanto aos demais artigos contestados, declarando, por consequência, a constitucionalidade dos artigos 67 e 69 da Lei nº 11.941/2009 e do artigo 9º, §§1º e 2º da Lei nº 10.684/2003.

O artigo 68 da Lei nº 11.941/2009 determina a suspensão da pretensão punitiva do Estado relativa a determinados crimes contra a ordem tributária[1] quando os débitos forem objeto de concessão de parcelamento. Sua inconstitucionalidade não foi analisada porque, em momento superveniente, a Lei n. 12.382/2011 dispôs sobre a mesma matéria.

Já o artigo 67 do mesmo diploma normativo prevê que, nas hipóteses em que o crédito tributário for parcelado antes de oferecimento da denúncia, esta só poderá ser aceita após superveniência de inadimplemento da obrigação.

---

[1] Previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.

No mesmo seguimento, o artigo 69 dispõe que o pagamento integral do crédito tributário feito por meio de parcelamento extingue a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária[2].

Segundo a Procuradoria-Geral da República, esses dispositivos violam os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no artigo 3º da Constituição Federal (“a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e a promoção do bem de todos”) bem como os direitos à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, previstos no artigo 5º, e o princípio da proporcionalidade.

Isso pois, argui que a arrecadação de tributos é o mecanismo tradicional e eficaz para assegurar os direitos fundamentais, e que a validade das leis depende da coerência de seus conteúdos com os princípios constitucionais.

Nesse sentido, a tutela penal dos crimes contra a ordem tributária lato sensu foi criada para atender aos princípios da necessidade/utilidade, já que, de um lado, a coerção penal permitiria arrecadar tributos para promoção do desenvolvimento nacional e a eliminação da marginalização e das desigualdades sociais, e, de outro, o valor objeto da proteção penal seria superior aos que são atingidos pela pena.

Após análise das manifestações ocorridas no curso da ação, o plenário do STF entendeu, em sentido contrário ao apresentado na petição inicial, que o legislador penal-tributário privilegiou a política de arrecadação dos tributos e o restabelecimento das atividades econômicas das empresas em detrimento da incidência das sanções de natureza penal.

---

[2] Previstos nos arts. 1o e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940.

A atenuação da responsabilidade penal, por sua vez, corresponde a medidas de despenalização, já que consiste em causas suspensivas e extintivas de punibilidade. Essa adoção coaduna com os princípios da intervenção mínima e da fragmentariedade, que informam o direito penal. A sanção penal, nessa senda, deve ser a ultima ratio para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas instituidoras dos crimes contra a ordem tributária, que possuem como finalidade principal a arrecadação do quantum devido em detrimento da condenação criminal.

A suspensão da pretensão punitiva estatal ante o parcelamento do crédito tributário, e a extinção da punibilidade do agente em função do pagamento prestigiam a liberdade, a propriedade e a livre iniciativa ao deixarem as sanções penais pela prática dos delitos contra a ordem tributária como ultima ratio, e afastam, portanto, a alegação de violação ao artigo 5º da Constituição Federal.

Por fim, o Supremo Tribunal Federal também afastou a afirmação de ofensa ao princípio da proporcionalidade, por entender que as normas impugnadas são adequadas, necessárias e proporcionais em sentido estrito.

## **STF reconhece a repercussão geral da discussão envolvendo o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS em operações com derivados de petróleo**

Em 15.08.2023, o Plenário Virtual do STF reconheceu a repercussão geral da matéria suscitada nos autos Recurso Extraordinário n. 1.362.742 (Tema 1258), e analisará sob o viés constitucional o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS em operações com derivados de petróleo, inclusive quando revendido para consumidor final localizado em outro Estado.

No caso concreto, a Autora da Ação Ordinária (Raízen Combustível S.A), por meio do seu estabelecimento localizado no Estado de Minas Gerais, adquire combustível e derivados de petróleo, para posterior comercialização para seu consumidor final – esteja esse localizado em Minas Gerais ou outro Estado.

Assim, a partir dessa operação de comercialização para seu consumidor final (localizado no Estado de Minas Gerais ou não), sujeita à tributação de ICMS, a Autora, em atenção ao princípio da não cumulatividade (art. 155, II, da CF), procede à escrituração fiscal de tais créditos para fins de compensação com operações futuras[1]. Ou seja, em outras palavras, a Raízen arca com o ICMS na aquisição, de modo que se credita do imposto adquirido na entrada do produto.

Ocorre que, sob a ótica do Fisco Mineiro, quando há a venda dessas mercadorias em operações interestaduais (Minas Gerais → Outro Estado), o crédito adquirido na operação passada deveria ser estornado, consoante regra prevista no art. 155, § 2º, inciso II, alínea 'b' da Constituição Federal.

---

[1] "Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação: a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

Contudo, para a Raízen, quando a saída subsequente do produto é interestadual, não há débito de “ICMS” tão somente para o Estado de Minas Gerais (na saída do produto), por força do artigo 155, §2º, X, alínea “b”, da CF; isso porque o imposto seria reservado ao Estado de destino, sendo recolhido integralmente quando da entrada naquele território.

No julgamento virtual realizado no dia 15.08.2023, os ministros votaram a favor sobre a existência de repercussão geral do tema, exceto a Ministra Cármen Lúcia, que não se manifestou. Ainda não há data para análise da discussão do mérito, que poderá trazer grande impacto para as distribuidoras de combustíveis.

## **Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF**

### **CARF entende que os créditos presumidos de ICMS devem integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL**

Ao analisar caso em que se discutia a necessidade de inclusão do crédito presumido de ICMS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF entendeu de forma desfavorável aos interesses do contribuinte.

No referido processo, o CARF se apegou a dispositivos da Lei n. 12.973/2014 para restringir a exclusão da base de cálculo. Para a maioria dos Conselheiros, não é possível interpretar os parágrafos do art. 30 sem levar em consideração o seu caput, que estabelece requisitos relacionados ao registro contábil das operações.

A exigência mencionada é que os valores pertinentes sejam registrados em uma reserva de lucros específica para absorção de prejuízos ou aumento do capital social da empresa, conforme indicado no artigo 195-A da Lei n. 6.404/1976.

O problema se dá, na medida em que, surpreendentemente, tal julgamento pelo CARF desconsiderou por completo decisão do STJ (EREsp n. 1.517.492/PR), que afirmou que a discussão sobre a natureza dos créditos presumidos de ICMS, como sendo um incentivo fiscal, uma "subvenção para custeio", "subvenção para investimento" ou uma forma de "recomposição de custos", não influencia na determinação da exclusão desses créditos da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Cumprе lembrar que o entendimento da Corte foi na linha de que a promulgação da Lei n. 12.973/2014, que expressamente atribui aos créditos presumidos de ICMS a natureza de subvenção para investimentos, não afasta a evidente violação ao princípio federativo, uma vez que a União estaria invadindo a competência dos Estados na concessão de benefícios fiscais. Afinal, ao tributar os referidos benefícios, a União restringe o escopo de atuação do ente e limita os resultados pretendidos.

Ao que tudo indica, o CARF tende a seguir a linha contrária à fixada pelo STJ, apegando-se a uma interpretação equivocada da legislação e sem observar todas as considerações feitas pela Corte ao apreciar o tema. Por conta disso, é provável que as autuações sejam mantidas em esfera administrativa e que o contribuinte encontre melhores resultados junto ao Poder Judiciário.

**Processo:** 10480.726354/2015-71

**Contribuinte:** ES Atacado Ltda.

**Relator:** José Eduardo Dornelas Souza

## **CSRF entende que há preclusão de matéria objeto de Recurso Voluntário que não foi suscitada em Impugnação**

Ao analisar Recurso Especial interposto pelo contribuinte, em que se discutia – na parte conhecida – “inexistência de preclusão da matéria relativa à exclusão/inclusão dos encargos da base de cálculo das contribuições”, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por unanimidade, negou provimento ao referido recurso.

O caso concreto envolve autuação para exigência de PIS e COFINS por suposto uso indevido de créditos decorrentes de encargos

setoriais inerentes à transmissão e distribuição de energia elétrica.

Ocorre que, ao apresentar Impugnação, o contribuinte delimitou a discussão, no mérito, ao fato de que os encargos seriam suportados pelo contribuinte no exercício das suas atividades de distribuição de energia elétrica. No entanto, ao interpor Recurso Voluntário, o contribuinte trouxe o argumento adicional da relevância e da essencialidade, decorrentes do julgamento firmado pelo STJ no âmbito do REsp n. 1.221.170/PR.

Ademais, defendeu, também, que os encargos setoriais não configurariam receitas do contribuinte, à luz do entendimento fixado no julgamento do RE n. 574.706 e que, portanto, não estariam sujeitos à inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS. Ao apreciar o tema, o CARF entendeu que as matérias não tinham sido objeto da Impugnação apresentada e que, portanto, não seria possível conhecer o capítulo do recurso que tratava sobre o assunto.

Por conta disso, o contribuinte interpôs Recurso Especial sustentando a divergência quanto à ocorrência de preclusão no processo administrativo fiscal, tendo sido o recurso conhecido quanto a essa matéria.

O relator do processo, Conselheiro Rosaldo Trevisan proferiu voto, acompanhado à unanimidade, foi na linha de que “não se pode conhecer da matéria trazida à tona pela defesa somente em sede de Recurso Voluntário, por disposição expressa do art. 17 do Decreto n. 70.235/1972, na redação dada pela Lei n. 9.532, de 1997”.

Isso porque cabe ao contribuinte promover a defesa integral dos seus interesses no primeiro momento processual cabível, que, no presente caso, seria a Impugnação. Ademais, restou consignado que somente seria cabível a inovação em sede de recurso para aquelas matérias de ordem pública e na produção de novas provas em busca da verdade material, nunca em relação a novos argumentos.

**Processo:** 10830.014074/2010-94

**Contribuinte:** Companhia Piratininga de Força e Luz

**Relator:** Rosaldo Trevisan

## **CSRF decide que resgates antecipados de PGBL e VGBL devem ser considerados bens comuns do casal**

Recentemente, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu que os rendimentos caracterizados pelo resgate antecipado de previdência complementar aberta, nas modalidades PGBL e VGBL, devem ser considerados bens comuns do casal para fins de aplicação do art. 6º, inciso II, do Decreto n. 3.000/1999 (antigo Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999).

O processo administrativo em questão decorreu de auto de infração, por meio do qual a Receita Federal do Brasil (RFB) pretendia exigir IRPF, referente ao exercício de 2008, em razão de suposta omissão de rendimentos obtidos por meio de aplicações em VGBL.

O contribuinte, por sua vez, sustentou que os referidos rendimentos, bem como o IRRF correspondente, foram declarados 50% para cada cônjuge, visto que seriam bens comuns do casal, nos termos do art. 6º, inciso II, do RIR/1999.

A decisão recorrida, contudo, manteve a autuação, sob a justificativa de que "os rendimentos em exame possuem natureza pessoal, assim como os rendimentos do trabalho e os proventos de aposentadoria ou pensão, enquadrando-se no art. 1.659 do Código Civil, ao contrário do que defende o recorrente. Os referidos direitos não integram o patrimônio comum do casal, permanecendo na esfera dos bens particulares de cada cônjuge".

Esse entendimento foi reformado pela 2ª Turma da CSRF, que decidiu pela aplicação da jurisprudência do STJ a respeito da natureza jurídica dos resgates de planos de previdência complementar aberta. Para o Tribunal, o valor existente nos planos mencionados, nas modalidades PGBL e VGBL, deve ser partilhado na separação do casal.

Dessa forma, a 2ª Turma da CSRF considerou os resgates analisados bens comuns do casal, permitindo a declaração de 50% para cada cônjuge.

O tema já fora analisado pela CSRF em 31.1.2019, nos acórdãos n. 9202-007.520 e 9202-007.521. Na ocasião, decidiu-se de forma desfavorável ao contribuinte, para definir que as aplicações em planos de previdência VGBL não se enquadravam como bem comum do casal.

Cumprido ressaltar, ademais, que a decisão recentemente proferida pela 2ª Turma da CSRF, ora em comento, contou com voto de desempate favorável ao contribuinte, previsto no art. 19-E da Lei n. 10.522/2002, o que denota a insegurança jurídica que ainda paira sobre o assunto.

Processo: 13629.002667/2010-91

Contribuinte: José Onofre Chaves

Relatora: Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

## **Para a CSRF, formação da lavoura canavieira pode se beneficiar da depreciação acelerada incentivada**

Em julgamento recente, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) decidiu que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à depreciação, e não à exaustão. Por essa razão, podem integrar o benefício da depreciação acelerada incentivada, previsto no art. 6º da Medida Provisória n. 2.159-70/2001.

Na ocasião, foi julgado recurso especial interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão n. 1401-002.388, sob a alegação de que haveria divergência jurisprudencial em relação aos acórdãos n. 9101-002.982 e 9101-002.983.

Estes decidiram que os recursos aplicados na formação da lavoura canavieira, integrados ao ativo imobilizado, estão sujeitos à exaustão – ao invés da depreciação.

A 1ª Turma da CSRF, por sua vez, entendeu que a cana-de-açúcar se encaixa no modelo de depreciação. Segundo a Turma julgadora, “a touceira produz periodicamente os colmos, que são, apenas estes, colhidos, remanescendo intacta a parte subterrânea da touceira, que volta a crescer e a gerar mais colmos, é dizer, apesar de não produzir ‘frutos’, no sentido biológico do termo, a exploração da lavoura canavieira resulta em mero desgaste, e não ao esgotamento do recurso”.

Trata-se de mudança no posicionamento da CSRF. Até então, o órgão entendia que a formação da lavoura canavieira não podia se beneficiar da depreciação acelerada incentivada, pois estaria sujeita à exaustão.

Com essa decisão, a 1ª Turma da CSRF também diverge do entendimento seguido pela Receita Federal do Brasil (RFB). Em 5.2.2004, a RFB entendera, por meio da Solução de Consulta DISIT/SRRF04 n. 5/2004, que “os custos de aquisição e de formação da cultura da cana-de-açúcar, excluída a terra nua, devem ser objeto de quotas de exaustão (...)”.

Processo: 16004.720001/2017-21

Contribuinte: Santa Luiza Agropecuária Ltda.

Relatora: Livia De Carli Germano

## **Receita Federal Brasileira - RFB**

### **RFB esclarece tributação de JCP no lucro presumido**

A Receita Federal, por meio da Solução de Consulta COSIT n. 148/2023, manifestou-se a respeito da incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (“IRPJ”) e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (“CSLL”), apurados no regime do lucro presumido, sobre Juros sobre Capital Próprio (“JCP”).

Na consulta formulada, o contribuinte esclarece tratar-se de uma holding, tendo como atividade a participação e administração de outras sociedades. Nesse sentido, podendo auferir rendimentos decorrentes do pagamento de JCP pagos pelas empresas investidas, questiona a possibilidade de classificar tais valores como receita bruta.

Ao analisar o questionamento formulado pelo contribuinte, a Autoridade Fazendária esclareceu que o tema já fora objeto da Solução de Consulta n. 3.035/2019, segundo a qual as receitas provenientes de JCP devem ser adicionadas à base de cálculo do IRPJ, no regime do lucro presumido.

Conforme consignado na manifestação fazendária, o conceito de receita bruta foi ampliado pela alteração promovida pela Lei n. 12.973/2014, ao art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977. E, sendo os JCP forma de remuneração do capital investido pelos sócios, deveria ser considerada “receita bruta” da Consulente – tópico já enfrentado na Solução de Consulta n. 84/2016 em relação à Contribuição ao PIS e à COFINS –, enquanto holding, e, portanto, tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

Esclarece, ademais, que o fato de se considerar os rendimentos de JCP como receita bruta em razão da atividade principal da pessoa jurídica, não significa que deverão ser considerados como base para aplicação dos percentuais de presunção de que tratam os artigos. 15 e 20 da Lei n. 9.249/ 1995.

De acordo com o parecer fazendário, a legislação tributária traz um regramento específico a ser aplicado às receitas de JCP auferidos pelas pessoas jurídicas, independentemente de serem ou não consideradas como receitas de atividade principal.

Conclui, nesse sentido, que, para fins de apuração do lucro presumido, a receita de juros sobre o capital próprio deve ser adicionada diretamente às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

## **RFB entende que água adquirida na prestação de serviços de lavanderias é considerada insumo para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade do PIS.**

Por meio da Solução de Consulta COSIT 173, publicada em 11 de agosto de 2023, a Receita Federal do Brasil (RFB) manifestou entendimento de que a água adquirida para utilização na prestação de serviços típicos de lavanderias é considerada insumo para fins de apropriação de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP.

De acordo com a Solução de Consulta, o conceito dos insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS foi estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no julgamento do repetitivo RESP 1.221.170/PR.

Sob o prisma do julgamento em questão, ficou consignado que não será considerada como insumo a água utilizada para outras finalidades, como limpeza do estabelecimento, funcionamento de instalações sanitárias etc. Assim, a água adquirida deve ser controlada mediante identificação de sua destinação e quantidades utilizadas.

Entendeu-se que para a apuração do crédito de insumo, é necessário o atendimento de condições estabelecidas na legislação, como o prévio pagamento da Contribuição ao PIS/PASEP pela empresa fornecedora da água, bem como que seja feito o rateio em caso da utilização da água para outras finalidades.

Ou seja, para o reconhecimento do crédito é necessário que tanto a aquisição quanto a utilização dos insumos sejam passíveis de comprovação documental, que, enquanto os fatos geradores não decaírem, podem ser solicitados a qualquer tempo pela RFB.



INSTITUTO  
DE APLICAÇÃO  
DO TRIBUTO

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

Tel: +55 (11) 3660-8200

[www.institutoiat.org](http://www.institutoiat.org)

