

REVISTA DIGITAL - IAT

ISSN 2764-4413

OUTUBRO - 2022

A revista mensal do
Instituto de Aplicação do Tributo

vol. 12

IAT

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

FICHA CATALOGRÁFICA

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

Mensal

e-ISSN: 2764-4413

Publicação eletrônica do Instituto de Aplicação do Tributo – IAT

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

Título abreviado: Rev. Dig. IAT

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

CDU 351.713

II Congresso Internacional de Direito Tributário do IAT

II Congresso
Internacional
Direito Tributário



IAT 2023

TRANCOSO/BA

Reserve a data

03, 04 e 05 de maio | 2023



Reserve a data. Em breve, mais informações!

Sumário

01.

NOTÍCIAS

- STF invalida mais três leis estaduais sobre energia elétrica e telecomunicações
- RFB consolida normas gerais de tributação e arrecadação previdenciária
- Prefeitura de SP abre consulta pública sobre emissão de nota fiscal de honorários advocatícios
- STJ entende que benefícios fiscais de ICMS não devem compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL
- PGR defende a inconstitucionalidade de Lei Estadual que majorou a alíquota de ICMS sobre gasolina
- Efeitos de execução fiscal em cobranças de ICMS são suspensos por desembargador do TJ-SP
- RFB disciplina a suspensão de PIS/COFINS incidentes nas vendas de óleo combustível do tipo bunker
- Quitação Antecipada de Transações e Inscrições da Dívida Ativa – QuitaPGFN
- STF derruba lei que criou taxa de segurança pública do DF
- Decisões do TRF-4 autorizam que contribuintes afastem IR em operações com incorporações de ações
- Dispensado pedido administrativo prévio ao ajuizamento de ação para anular débito
- Receita Federal reitera requisitos de imunidade tributária para sociedade de economia mista
- STF nega modulação prospectiva do julgamento da ADIN 5422

Sumário

02.

ARTIGO

- A incidência de ISS e o conceito de serviço na mineração (proof-of-work) de criptomoedas e a problemática relacionada ao caráter sinalagmático do imposto municipal

03.

JURISPRUDÊNCIAS COMENTADAS

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

Sobre nós

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

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

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

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

Conselho Editorial

Andressa Lima Penteado
Gabriel Santiago
Giovanni Pierrotti de Andrade
Fabricio Costa Resende
Leonardo Lucci
Letícia Tourinho Dantas
Lucia Paoliello Guimarães
Renato Bulbarelli Valentini
Tácio Lacerda Gama
Tiago Carneiro da Silva

Editor

Tácio Lacerda Gama

Coordenação editorial

Leila Loturco Giannasi

Expediente

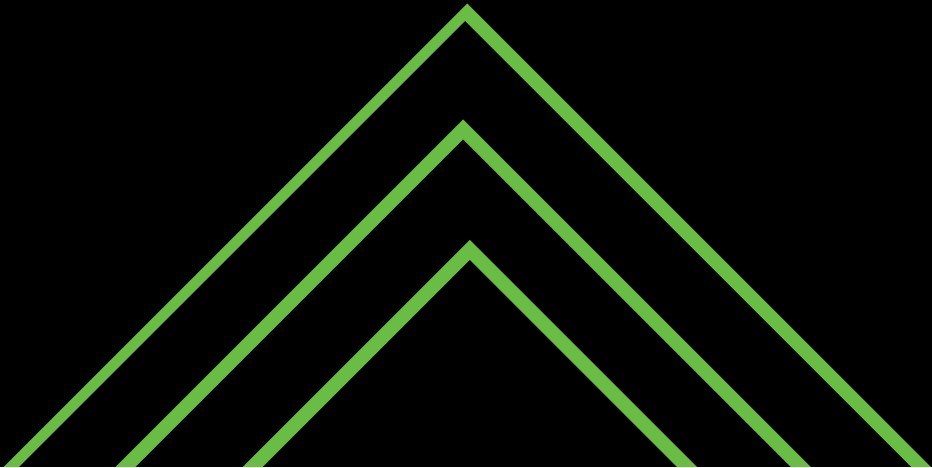
Instituto de Aplicação do Tributo (IAT)
Av. Angélica, 2466, 19° andar,
Higienópolis
São Paulo/SP
Tel: +55 (11) 3660-8200
contato@institutoiat.org

Outubro de 2022

IAT



NOTÍCIAS



STF invalida mais três leis estaduais sobre energia elétrica e telecomunicações

O Supremo Tribunal Federal (STF) julgou inconstitucionais os textos normativos dos Estados de Pernambuco, do Piauí e do Acre que fixavam a alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) para energia elétrica e telecomunicações em patamar superior ao estabelecido para as operações em geral.

A decisão unânime foi tomada no âmbito das ADIs 7108, 7127 e 7131, sendo que terá eficácia a partir do exercício financeiro de 2024, conforme jurisprudência pacificada do Supremo Tribunal Federal, estabelecida desde o julgamento do RE 714139.

Importante ressaltar que já foram julgadas 15 das 25 ações ajuizadas pela PGR contra leis locais fixando alíquotas de ICMS para energia e telecomunicações acima da alíquota geral. Anteriormente foram invalidados textos normativos similares do Distrito Federal (ADI 7123), Santa Catarina (ADI 7117), Pará (ADI 7111), Tocantins (ADI 7113), Minas Gerais (ADI 7116), Rondônia (ADI 7119), Goiás (ADI 7122), Paraná (ADI 7110), Amapá (ADI 7126), Amazonas (ADI 7129), Roraima (ADI 7118) e Sergipe (ADI 7120).

RFB consolida normas gerais de tributação e arrecadação previdenciária

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil publicou a Instrução Normativa 2.110, de 17/10/2022, que entra em vigor em 1/11/2022, e dispõe sobre normas gerais de tributação das contribuições sociais destinadas ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, e estabelece os procedimentos aplicáveis à arrecadação dessas contribuições.

Tal Instrução Normativa busca consolidar as regras gerais editadas pela antiga Secretaria da Receita Previdenciária e promover atualizações necessárias visando à adequação com os demais atos normativos emitidos pela Receita Federal. A Instrução Normativa 2.110 RFB/2022 integra, portanto, o Projeto Consolidação das normas trabalhistas e previdenciárias.

Prefeitura de SP abre consulta pública sobre emissão de nota fiscal de honorários advocatícios

A prefeitura da cidade de São Paulo abriu, no dia 24/10/2022, consulta pública com o intuito de receber sugestões à minuta de Instrução Normativa que regulamentará o Regime Especial de emissão de notas fiscais de serviços referentes aos honorários advocatícios sucumbenciais. Eventuais sugestões deverão ser enviadas por meio do site <https://participemais.prefeitura.sp.gov.br/>, até o dia 04/11/2022, e a Secretaria Municipal da Fazenda deverá disponibilizar devolutiva até o dia 05/12/2022.

STJ entende que benefícios fiscais de ICMS não devem compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL

A 2ª Turma do STJ entendeu que os incentivos e benefícios fiscais de ICMS, quando registrados como reserva de lucro, possuem natureza de subvenção para investimento, e não devem compor a base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A despeito do posicionamento da RFB, no sentido de que ainda seria necessário provar o objetivo da subvenção, a decisão favorável ao contribuinte teve como respaldo as disposições da Lei Complementar 160/17, que equiparou todos os benefícios e incentivos fiscais relativos a ICMS a subvenção de investimento.

Nesse sentido, o Ministro Mauro Campbell consignou que “muito embora não se possa exigir a comprovação de que os incentivos o foram estabelecidos como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, persiste a necessidade de registro em reserva de lucros e limitações correspondentes”.

PGR defende a inconstitucionalidade de Lei Estadual que majorou a alíquota de ICMS sobre gasolina

Em recente manifestação apresentada nos autos das ADIs 7.105 e 7.173, o Procurador-Geral da República (PGR) defendeu a inconstitucionalidade da Lei 5.434/2019, editada pelo Estado do Mato Grosso do Sul, que majorou de 25% para 30% a alíquota de ICMS incidente sobre gasolina, e opinou pela procedência das ações diretas de inconstitucionalidade.

Segundo o PGR, a majoração da alíquota fere os princípios constitucionais da seletividade e da essencialidade tributária, uma vez que o próprio Regulamento do ICMS, em seu art. 41, inciso IX, alínea “a”, prevê a incidência de alíquota de 17% sobre as operações gerais. Ao final de sua manifestação, o PGR sugeriu a modulação dos efeitos para início de 2024, tendo em vista o interesse social e o impacto que a medida terá sobre as finanças do estado.

Efeitos de execução fiscal em cobranças de ICMS são suspensos por desembargador do TJ-SP

O desembargador Francisco Bianco, da 5ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, suspendeu os efeitos de uma execução fiscal que cobrava o pagamento de ICMS e multa sobre o tributo. No caso em julgamento, o autor da ação, que recorre da taxação na importação de um veículo para uso próprio, alega que a multa, acrescida de juros de mora, é descabida.

Ele afirma que deixou de fazer o pagamento do tributo por força de decisão judicial, reformada por mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça. O desembargador Francisco Bianco concedeu o efeito suspensivo até julgamento pela turma julgadora, que irá decidir sobre o caráter confiscatório da multa. O desembargador destacou que, "nesta seara inicial de intelecção, cabe apenas verificar a possibilidade, ou não, da ocorrência de dano irreparável e patente à parte agravante, que pudesse autorizar a medida excepcional prevista no artigo 1.019, I, do CPC/15". Dessa forma, Bianco argumentou que "os elementos de convicção produzidos nos autos recursais permitem a conclusão quanto à presença dos requisitos necessários à atribuição do efeito almejado, uma vez considerada a relevância dos argumentos expostos nas razões do inconformismo e a possibilidade da ocorrência de dano à parte agravante, por força da repercussão decorrente do r. pronunciamento jurisdicional ora impugnado".

Processo 2184962-61.2022.8.26.0000

RFB disciplina a suspensão de PIS/COFINS incidentes nas vendas de óleo combustível do tipo bunker

A RFB disciplinou a suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes nas vendas, no mercado interno, de óleo combustível do tipo bunker destinado à navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo, assim como da contribuição ao PIS/Pasep-Importação e da COFINS-Importação incidentes na sua importação. A referida suspensão se aplica aos óleos combustíveis do tipo bunker MF (Marine Fuel), MGO (Marine Gas Oil) e ODM (Óleo Diesel Marítimo). Para o acesso à suspensão, é necessário que a pessoa jurídica compradora ou importadora possua habilitação prévia emitida pela RFB. Esta pode ser requerida no e-CAC, tanto pela pessoa jurídica que exerça atividades de navegação de cabotagem, apoio portuário ou marítimo, quanto pela pessoa jurídica distribuidora dos mencionados produtos.

(Instrução Normativa RFB n. 2109/2022, publicada em 5.10.2022, edição 190, seção 1, p. 30)

Quitação Antecipada de Transações e Inscrições da Dívida Ativa - QuitaPGFN

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional lançou o Programa de Quitação Antecipada de Transações e Inscrições da Dívida Ativa da União[1], o QuitaPGFN, que estabelece medidas excepcionais de regularização fiscal.

O programa autoriza a liquidação de saldos de transações e a negociação de inscrições em dívida ativa da União irrecuperáveis ou de difícil recuperação, por meio de pagamento em dinheiro à vista e a utilização de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL.

A adesão ao programa será realizada pelo REGULARIZE, das 08 horas de 1º de novembro de 2022, até às 19 horas de 30 de dezembro de 2022, e permitirá a quitação antecipada tanto dos saldos de acordos de transação ativos e em situação regular firmados até 31 de outubro de 2022 quanto das inscrições em dívida ativa realizadas até 07 de outubro de 2022.

Os contribuintes poderão liquidar seus débitos por meio de pagamento em espécie de, no mínimo, 30% do saldo devedor, e o restante poderá ser liquidado com uso de créditos decorrentes de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2021. Esses 30% poderão ser quitados em até 6 prestações mensais e sucessivas, não inferiores a R\$ 1000,00 (mil reais), ou, em se tratando de pessoa jurídica em recuperação judicial, em até 12 prestações mensais e sucessivas de, no mínimo, R\$ 500,00 (quinhentos reais).

As prestações serão corrigidas com acréscimos de juros equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, a partir do mês subsequente ao da adesão e de 1% relativamente ao mês em que o pagamento for efetuado.

[1] PORTARIA PGFN/ME Nº 8.798, DE 4 DE OUTUBRO DE 2022

STF derruba lei que criou taxa de segurança pública do DF

Por decisão unânime em Ação Direta de Inconstitucionalidade[1], o Supremo Tribunal Federal invalidou a lei distrital 1.732/1997 que estabelecia a cobrança de Taxa de Segurança em decorrência da prestação de serviços, pela Polícia Civil, Corpo de Bombeiros Militar ou Departamento de Trânsito, em eventos com fins lucrativos e promocionais.

O ministro Nunes Marques destacou que serviço de segurança pública é universal, prestado à coletividade, o qual considera que o Estado deve criar as condições objetivas para a realização das políticas públicas de segurança, sem que se possa exigir contraprestação específica. Segundo o ministro, a segurança pública deve ser remunerada por meio de impostos e não taxas, conforme a jurisprudência reiterada do próprio tribunal sobre a matéria.

Decisões do TRF-4 autorizam que contribuintes afastem IR em operações com incorporações de ações

Diversas decisões proferidas no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, tanto em 1º quanto em 2º grau, têm afastado a necessidade de que o contribuinte tenha de recolher Imposto de Renda sobre operações em que seja acionista de empresas incorporadas.

De acordo com as decisões, a mera incorporação das ações por um novo grupo não representa hipótese de ganho de capital que autorizasse a incidência do tributo. Em verdade, há uma espécie de troca dentro patrimônio do contribuinte, que passa a ser proprietário de algo com a mesma natureza de antes.

[1] (ADI) 2692, ajuizada pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e julgada na sessão virtual encerrada em 30/9.

Um dos argumentos suscitados é o de que o ato de incorporação de uma sociedade pela outra não possui natureza de alienação, já que há uma mera substituição das ações de determinada pessoa jurídica por outra, muito mais ligado à ideia de sub-rogação. Além disso, é de se reconhecer que para boa parte dos acionistas a incorporação se dá sem qualquer tipo de anuência, especialmente para o caso dos minoritários.

É possível afirmar, portanto, que existe uma tendência de que o Poder Judiciário decida de forma favorável aos contribuintes. No entanto, deve-se ter em mente que a RFB possui entendimento contrário à matéria, consolidado por meio da Solução de Consulta 224/2014. Sendo assim, é provável que as autuações sobre o tema permaneçam ocorrendo até o encerramento definitivo da discussão.

Dispensado pedido administrativo prévio ao ajuizamento de ação para anular débito

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) reformou acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) que entendeu não haver interesse de agir na ação de um contribuinte para anular débito lançado pela Fazenda sem o prévio requerimento administrativo.

Segundo o colegiado, o pedido administrativo antecedente à via judicial não é necessário para configurar a condição da ação, quando há ameaça a direito. Para a 1ª Turma, só haveria essa exigência se a parte interessada buscasse meramente a retificação de informações.

O relator no STJ, ministro Gurgel de Faria, explicou que é aplicável à situação o princípio fundamental da inafastabilidade da jurisdição, previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, ao lembrar que, em regra, o acesso à Justiça independe de prévio requerimento administrativo quando algum direito foi violado ou está sob ameaça.

Receita Federal reitera requisitos de imunidade tributária para sociedade de economia mista

A Receita Federal afirma que o fato de a pessoa jurídica ser sociedade de economia mista não é um impeditivo, por si só, para fruição da imunidade tributária recíproca.

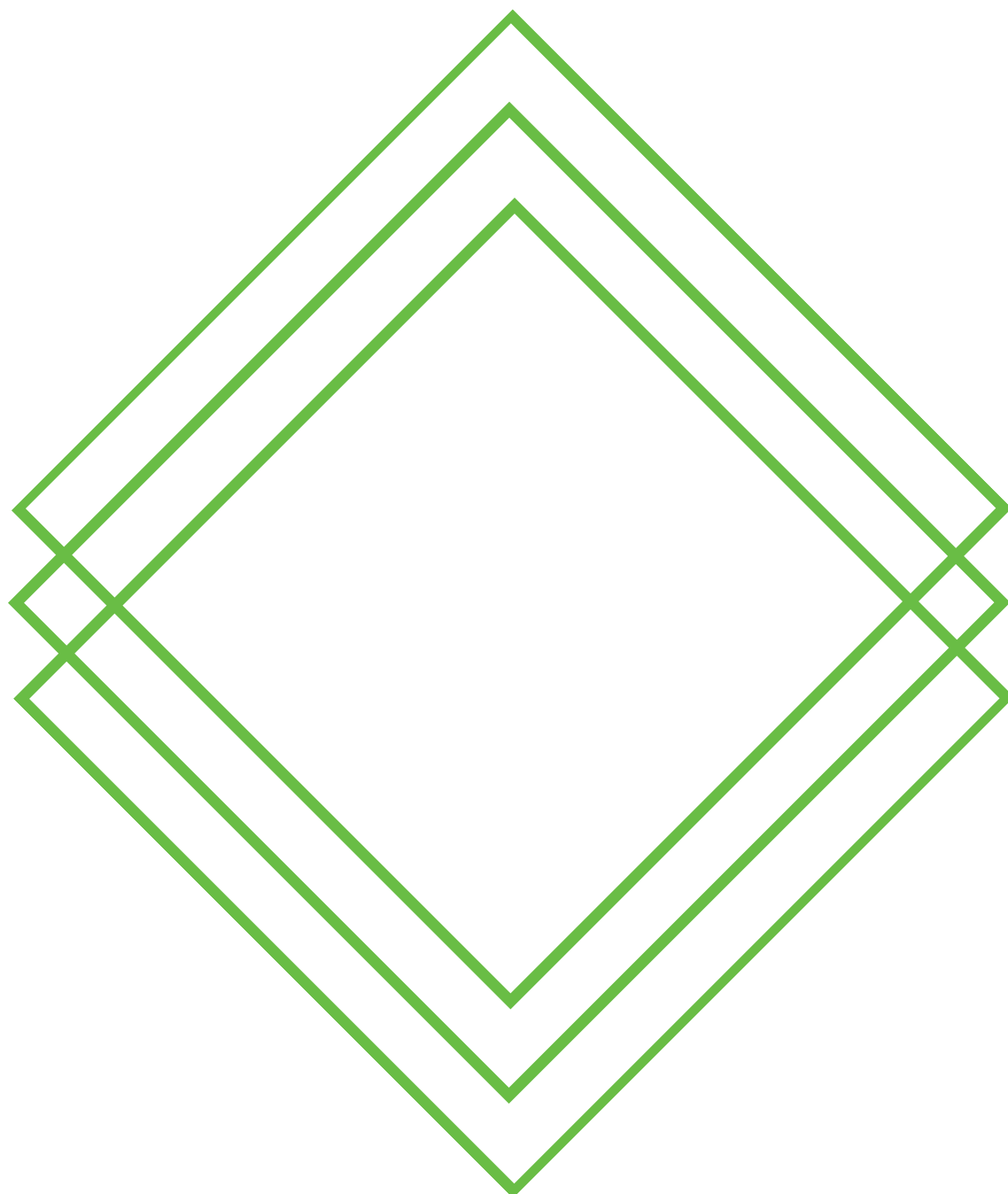
Contudo, a Solução de Consulta COSIT N° 33/2022 reitera que, para fruição da imunidade tributária recíproca, é necessário o enquadramento da sociedade de economia mista nos seguintes requisitos: (i) prestação de serviço público essencial; (ii) não distribuição de lucros a acionistas privados; e (iii) não atuar em ambiente concorrencial.

STF nega modulação prospectiva do julgamento da ADIN 5422

Por unanimidade, o Supremo Tribunal Federal (STF) negou, em Sessão Virtual, realizada de 23 a 30 de setembro de 2022, o pedido da União para que a decisão do Tribunal, no bojo da ADIN 5422, que afastou a incidência do Imposto de Renda (IR) sobre valores decorrentes do direito de família recebidos a título de alimentos ou de pensões alimentícias, tivesse efeito prospectivo.

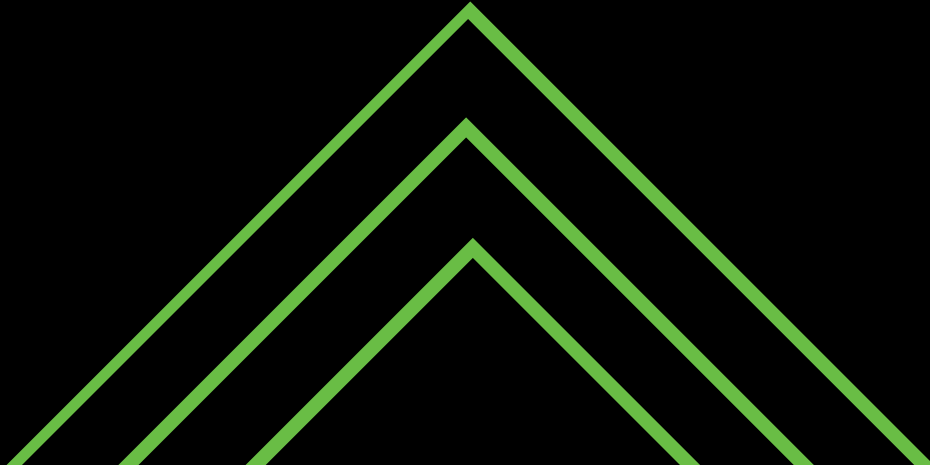
A decisão embargada, publicada no 23 de agosto de 2022, firmou o entendimento de que a tributação feria direitos fundamentais e atingia interesses de pessoas vulneráveis. A União, por sua vez, alegou em recurso (embargos de declaração) que os beneficiários das pensões atingidos pelos dispositivos invalidados durante o período de sua vigência poderiam ingressar com pedidos de restituição dos valores, resultando em impacto financeiro estimado em R\$ 6,5 bilhões, considerando o exercício atual e os cinco anteriores. Nesse sentido, pediu que a corte conferisse efeitos prospectivos à decisão.

O relator, ministro Dias Toffoli, votou pela rejeição dos embargos, justificando que não houve omissão ou obscuridade a serem esclarecidos nem justificativa plausível para modular os efeitos da decisão. Ademais, destacou que um dos fundamentos da pensão alimentícia é a dignidade da pessoa humana, e um de seus pressupostos é a necessidade dos que a recebem. Toffoli destacou, ainda, que o entendimento predominante foi de que a manutenção das normas sobre a cobrança resultava em dupla tributação camuflada e injustificada e em violação de direitos fundamentais.



ARTIGO

IAT



A incidência de ISS e o conceito de serviço na mineração (proof-of-work) de criptomoedas e a problemática relacionada ao caráter sinalagmático do imposto municipal

por Tacio Lacerda Gama [1] e
Jacqueline Mayer da Costa Ude Braz [2]

Artigo publicado na obra *Criptoativos, Tokenização, Blockchain e Metaverso - Aspectos filosóficos, Tecnológicos, Jurídicos e Econômicos*

RESUMO

A mineração de criptomoedas consiste na atividade de verificação e validação de blocos de operações, via sistema, que gera novos ativos. No protocolo proof-of-work, ela é desenvolvida por um conjunto de hardware (ASIC, no caso do Bitcoin), associado a um software específico e depende de uma alta capacidade computacional e dispêndio de energia elétrica. A partir disso, questiona-se se a atividade de mineração constituiria serviço tributável pelo ISS. E a resposta deve ser negativa por duas razões. A primeira se refere ao fato de que essa atividade não consiste num fazer humano com conteúdo econômico em favor de terceiro e sob regime de Direito Privado. Ainda que se entenda que houve a mutação constitucional desse conceito de “serviço” na jurisprudência do STF, uma coisa é certa: está-se diante de autosserviço, o que configuraria a segunda razão a afastar a incidência do ISS no caso.

PALAVRAS-CHAVE: Criptomoedas – Mineração – Proof-of-work – ISS – serviço.

[1] Doutor e mestre em Direito Tributário pela PUC-SP, professor da PUC-SP, Presidente do IAT e advogado.

[2] Doutora e mestra em Direito Tributário pela USP, professora do IBET, pesquisadora do IAT e advogada.

INTRODUÇÃO

A mineração de criptomoedas[3] é um processo semelhante ao garimpo de pedras preciosas: quanto mais valioso o mineral e mais difícil de ser encontrado, mais equipamentos especializados serão necessários para tanto, como sondas, escavadeiras etc. Nela as pessoas entram na rede da moeda digital em busca de algumas unidades e quanto mais difícil for essa caça, mais potentes devem ser os computadores usados por aqueles que buscam as criptomoedas.

A partir dessa noção, pergunta-se: “Incide ISS sobre a atividade de mineração de criptomoedas?”

Para responder a essa questão, faz-se necessário tecer algumas considerações sobre a definição de “mineração de criptomoedas”. Apreciado o aspecto tecnológico e operacional da atividade, será preciso compreender o conceito de serviço e se ele sofreu mutação constitucional, considerando os julgados do Supremo Tribunal Federal (STF) mais relevantes, em que o tema foi discutido desde a edição da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988). A partir disso, será possível inferir se, sobre ela, incide o ISS.

1. A MINERAÇÃO DE CRIPTOMOEDAS

O primeiro passo para a compreensão da tributação incidente sobre qualquer atividade é identificar como ela se dá. É entender especificamente o seu funcionamento. A partir disso, pode-se aferir as relações jurídicas a partir delas firmadas para que, então, se parta para o estudo da incidência tributária sobre elas.

Por isso, neste estudo, será preciso definir a expressão “mineração de criptomoedas”, para que, em seguida, se possa analisar o seu funcionamento.

[3] As criptomoedas ou moedas eletrônicas podem ser definidas como uma cadeia de assinaturas digitais, em que cada proprietário transfere uma unidade ou parte de uma unidade a outro, por meio da assinatura de um hash da transação anterior, em que ele adquiriu a criptomoeda, e uma chave pública do próximo proprietário, além da chave privada do proprietário anterior que liberará as moedas para quem vai recebê-las.

A mineração de criptomoedas se refere ao processo de validação e inclusão de novas movimentações na blockchain[4], banco de dados público que registra todas as transações de seus usuários. A partir disso, novas moedas são criadas e colocadas em curso.

Esse processo pode ser equipado à impressão de papel moeda pelo Banco Central do Brasil (BCB). No entanto, o que marca a mineração de criptomoedas é o fato de que esse processo não é centralizado por uma autoridade que o gerencie. Na blockchain, ele é descentralizado e regido por algoritmos.

No Bitcoin (BTC), esse processo é denominado proof-of-work[5]. Trata-se de um protocolo que estabelece regras de funcionamento da blockchain para que o seu usuário compreenda como realizar operações e validá-las.

Nem todas as criptomoedas utilizam esse protocolo. Existem outros, como o proof-of-stake, mas neste trabalho, serão trazidos mais pormenores a respeito daquele, considerando que a maior parte das criptomoedas são mineradas da mesma forma que o BTC.

1.2. Como funciona a mineração de criptomoedas

Para entender como a mineração de criptomoedas funciona, é preciso que se dê um passo atrás e se verifique como se dão as transações em blockchain.

Basicamente ao enviar uma criptomoeda ou partes dela para outro usuário, a operação fica registrada na blockchain em um bloco específico. Assim que esse bloco fica cheio de transações, a ele é atribuído um identificador, chamado hash[6], que funciona como um carimbo que atribui a ele data e horário.

[4] "Blockchain technology (a.k.a. distributed ledger technology) enables the secure transfer of money, assets, and information via the Internet without the need for a third-party intermediary, such as banks or other financial institutions (Swan 2015, ix). Transactions are validated, executed, and recorded chronologically in an append-only and tamper resistant database, where they remain always available on the Internet around the clock for on-demand lookup and verification". (SWAN, Melanie; DE FILIPPI, Primavera. Toward a philosophy of blockchain: A symposium: Introduction. Disponível em: <https://bit.ly/3vhEBbZ> Acesso em 25/02/2022)

[5] NAKAMOTO, Satoshi. Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system. Disponível em: <https://bit.ly/3IpLmMn>. Acesso em 25/02/2022.

[6] Hash é uma sequência alfanumérica gerada por um algoritmo que representa uma transformação feita com uma chave privada que permite que uma informação trafegue num meio público sem ser identificada pelos demais usuários desse meio público, mas somente por aqueles que detêm essa chave privada.

Trata-se de uma certificação de que as informações contidas nesse bloco de transações são verídicas. Esse carimbo de tempo é capaz de incluir aquele que foi atribuído ao bloco anterior em sua função hash e, desse modo, forma uma cadeia em que os carimbos adicionais reforçam os anteriores.

São os mineradores que atribuem a função hash a esse bloco que reúne um conjunto de operações. Eles disponibilizam a capacidade de processamento de dados de seus equipamentos para manter o funcionamento da blockchain em troca de uma recompensa em criptomoedas.

A obtenção da hash correta para que seja atribuído a determinado bloco de operações depende da resolução de complexos problemas matemáticos. Com a popularização das criptomoedas, vários mineradores tentam ao mesmo tempo solucionar esses problemas. Isso deixa o processo muito competitivo, demandando cada vez maior poder computacional para resolvê-los.

Encontrado o resultado correto, o minerador apresenta a solução do problema para toda a rede e depende da aprovação de outros membros para que o novo bloco de operações possa ser adicionado à cadeia. A partir disso, abre-se a busca pelo resultado de um novo problema matemático relacionado a um novo bloco de operações.

Essa recompensa paga aos mineradores pela solução do problema matemático e, por conseguinte, pela atribuição da hash a um bloco de operações específico, é reduzida à metade a cada 210 mil blocos minerados, o que se denomina halving. É essa redução que confere caráter deflacionário à criptomoeda. Isso já aconteceu três vezes desde que o BTC foi criado. Em 2012, a recompensa aos mineradores passou de 50 BTC para 25 BTC. Em 2016, passou para 12,5 BTC e em 2020, para 6,25 BTC.

Quando essa regra foi estipulada, o objetivo era limitar a oferta no mercado da criptomoeda a 21 milhões de unidades de BTC, diferentemente do que ocorre com as moedas fiduciárias como o dólar e o real.

Além do BTC, outras criptomoedas também se utilizam do proof-of-work no processo de mineração, como Ethereum (ETH), Litecoin (LTC) e Dogecoin (DOGE). No entanto, existem outros protocolos adotados por outras criptomoedas e o Ethereum, inclusive, segunda maior criptomoeda em circulação, anunciou que irá alterar o seu para o proof-of-stake. Nesse caso, qualquer pessoa com 32 ETH depositados em um smart contract pode validar transações com a criptomoeda na blockchain. Em troca disso, receberá recompensas. Esse processo é conhecido como staking e, além da ETC, também é utilizado na Cardano (ADA), Solana (SOL) e Tezos (XTZ) Isso elimina a necessidade de alto poder computacional para validação dos blocos de operações com ETH, reduzindo, assim, significativamente o gasto com energia elétrica.

Com o aumento dos mineradores na rede, a resolução desses problemas matemáticos complexos, que antes era feita por um computador rodando um software, passou a exigir um poder computacional cada vez maior. Por isso, hoje são utilizados data centers especificamente dedicados à mineração de criptomoedas. Além disso, para a atividade em relação ao BTC, são usados hardwares na forma de circuitos integrados de aplicação específica (ASIC).

A mineração também pode ser realizada por conjuntos de mineradores, chamados pools, que compartilham equipamentos e capacidade de processamento de dados, dada a necessidade de alto investimento para a realização da atividade.

Desse modo, para a mineração, é necessário que o minerador tenha uma carteira virtual para armazenar as criptomoedas. Essa carteira pode ser de dois tipos: (i) online (hot wallets), conectadas à internet em dispositivos móveis ou no desktop; ou (ii) offline (cold wallets), que estão fora da internet e tem como exemplo as hardware wallets, com estrutura física assemelhada a de um pendrive. No caso das criptomoedas que usam o protocolo proof-of-stake, o minerador deverá ter algumas unidades do ativo na sua carteira para que possa exercer a mineração.

Além disso, ele deverá adquirir um hardware a ser especificamente utilizado para mineração. Como dito anteriormente, no caso do BTC, são usados os ASIC.

E, por fim, deverá conectar-se a um software de mineração, como o EasyMiner[7], CGMiner[8] e BFGMiner[9]. Esses programas de computador controlam o processo de validação e emissão de novas criptomoedas, bem como o envio da recompensa pela mineração para a carteira virtual do minerador.

Compreender o funcionamento dessa atividade é extremamente relevante para que se verifique se ela se enquadra ou não na materialidade do ISS que será analisada a seguir.

2. A MATERIALIDADE DO ISS

Numa primeira aproximação, faz-se necessário definir “obrigação tributária”. Segundo José Souto Maior Borges, “à pergunta? que é a obrigação?, responde o essencialismo jurídico-metodológico: é um dever jurídico patrimonial”. [10]

Segundo Geraldo Ataliba, “o vínculo obrigacional que corresponde ao conceito de tributo nasce, por força de lei, da ocorrência do fato impositivo”. [11] Inegavelmente, a obrigação tributária decorre da subsunção [12] do evento ocorrido no mundo fenomênico ao fato descrito hipoteticamente na norma jurídica. [13]

Neste trabalho, será necessário investigar o que se entende por “serviço” tributável pelo ISS para que se verifique, então, se a mineração de criptomoedas se enquadra na definição desse conceito.

[7] Disponível em: <https://bit.ly/3smdXgk> Acesso em 25/02/2022.

[8] Disponível em: <https://bit.ly/3Hm8OsT> Acesso em 25/02/2022.

[9] Disponível em: <https://bit.ly/3BPpeIS> Acesso em 25/02/2022.

[10] BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária: uma introdução metodológica. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 112.

[11] ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 68.

[12] “Subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente a descrição que dele faz a lei”. (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 69).

[13] Mas verificado esse enquadramento do fato ao que determina a norma, para que ela desencadeie seus regulares efeitos e seja aplicada, é preciso que se entenda se há ou não outra providência necessária, como a descrição em linguagem competente do fato, o que pode se dar pelo lançamento ou pela emissão da norma individual e concreta pelo próprio contribuinte, por meio do chamado autolancamento ou lançamento por homologação. Esse ponto não será aprofundado neste trabalho por não compor o objeto de estudo.

2.1. Que é prestar serviço?

O art. 156, III, da CRFB/1988, estabelece a competência dos Municípios para instituir imposto sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”. O legislador constitucional atribuiu a função de estabelecer os limites do conceito de “serviço” ao legislador infraconstitucional que o fez denotativamente ao relacionar, na Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, os serviços tributáveis pelos Municípios[14]. Desse modo, ele não trouxe uma definição conotativa, por meio da fixação das características essenciais daquilo que se poderia entender por “serviço” tributável pelos Municípios.

Assim, a materialidade do ISS traz duas especificidades que fomentam essa discussão: (i) a ausência no art. 156, III, da CRFB/1988, do verbo que indique a ação relacionada ao “serviço” que deverá compor o critério material da regra-matriz de incidência do ISS; (ii) a não veiculação de uma definição conotativa de “serviço” na Lei Complementar 116/2003.

Sobre o verbo que irá compor juntamente com o complemento verbal “serviço” o critério material da regra-matriz de incidência tributária do ISS, poder-se-ia aferir que ele seria “prestar”. Com base no princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da CRFB/1988[15], deve-se tributar apenas manifestações de riqueza. Portanto, não seria admissível que o imposto gravasse o tomador do serviço, ou seja, aquele que efetua a contratação da prestação de serviço, pagando determinado preço por ela. Por essa razão, na construção da regra-matriz de incidência do ISS, aponta-se no critério pessoal como sujeito passivo o prestador do serviço.

A busca pela definição “serviço” merece algumas considerações do ponto de vista histórico para que se compreenda inclusive a origem da discussão recorrentemente posta no STF, que o separa da ideia de locação de bens móveis.

[14] Anteriormente, o Decreto-lei 406/1967 veiculava a relação de serviços tributáveis e estabelecia normas gerais sobre o ISS.

[15] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

2.1.1. A definição tradicional de serviço tributável pelo ISS

Tradicionalmente, serviço é definido na doutrina como um fazer em favor de terceiro. Nesse sentido, para Aires F. Barreto[16] serviço é “[...] o desempenho de 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”.

Marçal Justen Filho[17] determina ser tributável pelo ISS a “[...] prestação de utilidade (material ou não) de qualquer natureza, efetuada sob regime de direito privado mas não sob regime trabalhista, qualificável juridicamente como execução de obrigação de fazer, decorrente de um contrato bilateral”.

Na mesma linha, Aliomar Baleeiro[18] relaciona o que caracteriza a expressão “prestar serviço” cunhada no critério material da hipótese da regra-matriz de incidência do ISS. São elas: (i) configurar-se uma utilidade como uma obrigação de fazer; (ii) a prestação deve se dar em favor de terceiros, ou seja, exclui aqueles serviços prestados para si mesmo, em benefício próprio; (iii) a execução do serviço deve se dar sem subordinação jurídica, em caráter independente, excluindo-se os serviços prestados pelos empregados a seus empregadores; (iv) o serviço prestado deve ser objeto de circulação econômica, excluindo-se, assim, os serviços gratuitos ou os de cortesia; por fim, (v) o serviço deve ser prestado em regime de Direito Privado.

Em atualização à obra de Aliomar Baleeiro, Misabel Abreu Machado Derzi[19] destaca que: “O trabalho, muitas vezes, é predominantemente imaterial (do advogado, do professor, do cantor et alii), mas, em outras vezes, a prestação de serviços se concretiza em bens materiais. O que é fundamental é que o fazer haverá de prevalecer sobre o dar”.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho[20] o define como o exercício pelo prestador de atuação que se apresente sob a forma de obrigação de fazer e que tenha por objetivo produzir utilidade para o tomador, que remunera aquele por meio de preço.

[16] BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 43.

[17] JUSTEN FILHO, Marçal. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei nº 406. In: Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 3. São Paulo: Dialética, 1995, p. 66.

[18] BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 736.

[19] BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 734.

[20] CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: Linguagem e método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 794-795.

Em geral, as definições de “serviço” tradicionalmente formuladas se referem a um fazer em favor de terceiros com conteúdo econômico, que reflita uma relação de Direito Privado. No entanto, o STF, ao dirimir as controvérsias que lhe foram apresentadas, foi, ao longo do tempo, alargando o conceito de “serviço” tributável ou, ao menos, alterando os critérios aplicáveis para reconhecê-lo. Por isso, passa-se à análise dos julgados que evidenciam a mutação constitucional para compreendê-lo.

2.1.2. Houve mutação constitucional do conceito de serviço?

Para que se verifique se houve a mutação constitucional do conceito de “serviço”, serão analisados o RE 116.121 (ISS sobre locação de bens móveis), RE 592.905 e RE 547.245 (ISS sobre leasing financeiro e lease-back), a edição do Enunciado de Súmula Vinculante 31, RE 626.706 (ISS sobre filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para videogame e assemelhados), RE 651.703 (ISS sobre planos de saúde), RE 603.136 (ISS sobre contratos de franquia), ADI 3.142 (ISS sobre relações mistas ou complexas) e, por fim, serão feitas algumas considerações sobre a ADI 1.945 e ADI 5.659.

No RE 116.121, julgado em 2000, discutia-se a constitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de guindastes sem a inclusão da mão de obra de seus operadores no contrato. Ao apreciar a questão, o STF decidiu que “o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, a cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis”. Esse entendimento foi reiterado com a aprovação, em 2010, do Enunciado de Súmula Vinculante 31. No mesmo ano, quando o STF julgou o RE 626.706, sob o rito da Repercussão Geral (Tema 212), e determinou a não incidência do ISS sobre a locação de filmes cinematográficos, videoteipes, cartuchos para videogame e assemelhados.

Ao decidir o RE 592.905, em 2009, sob o rito da Repercussão Geral (Tema 125), o STF reconheceu que o leasing financeiro é contrato autônomo e não misto, que tem por núcleo o financiamento, que não constitui uma obrigação de dar, mas um fazer, um serviço sobre o qual incide ISS. Na mesma data, foi julgado o RE 547.245, também pelo Tribunal Pleno do STF. Nesse recurso, o Ministro Joaquim Barbosa proferiu voto-vista, em que destacou atuar a arrendadora como, “intermediária na criação de uma vantagem produtiva e na aproximação de interesses convergentes, ao adquirir o bem do fornecedor a pedido da arrendatária”.

Por isso, as operações de arrendamento mercantil pertenceriam a uma categoria própria. Trata-se de negócio jurídico uno, que não se confunde com locação nem com financiamento isoladamente considerados.

Até aqui, a caracterização do serviço como um “fazer” é indiscutível. No máximo, no julgamento do leasing financeiro e lease-back, o STF se deparou com um negócio jurídico diferente daqueles anteriormente analisados, em que não se admitiu a existência de um contrato complexo, mas de um contrato autônomo e descaracterizou aquelas atividades enquanto locação ou financiamento, prevalecendo o serviço, o fazer.

Ao decidir que os planos de saúde são contribuintes de ISS no RE 651.703 (Tema 581 de Repercussão Geral), julgado 2017, o STF afirmou ter superado a dicotomia dar e fazer, mas destacou que o critério continua sendo usado para dirimir conflitos de competência relacionados ao ISS e ao ICMS. Nesse julgado, o Relator destacou ainda que “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”. Por essas razões, o Ministro Luiz Fux concluiu pela incidência do ISS sobre os serviços prestados pelas operadoras de planos de saúde.

O STF, ao julgar o RE 603.136, em 2020, determinou a constitucionalidade da incidência do ISS sobre contratos de franquia. Na definição do conceito de “serviço” tributável pelo ISS, o Relator, Ministro Gilmar Mendes, considerou que: “A mera inclusão na lista não transforma em ‘serviço’ a atividade que, pela sua natureza, tenha outra qualificação jurídica, mas a falta, a não previsão, na linha da jurisprudência deste Tribunal, afasta a incidência do imposto”. E reconheceu que “não se pode afirmar que tenha havido – ainda – uma superação total do entendimento de que o ISS incide apenas sobre obrigações de fazer, e não sobre obrigações de dar”.

No julgamento da ADI 3.142, em 2020, o STF examinou a constitucionalidade do subitem 3.04, da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que determina a incidência do ISS sobre “locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso [...] de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos”.

A partir da análise dos julgados anteriores que examinaram o conceito de “serviço”, o Relator, Ministro Dias Toffoli, sistematizou os entendimentos anteriormente adotados do seguinte modo: (i) se a operação revelar uma obrigação de dar pura, não haverá a incidência do ISS sobre ela, por aplicação do Enunciado de Súmula Vinculante 31; (ii) se a operação revelar unicamente uma obrigação de fazer, haverá a incidência do ISS; (iii) nas relações de natureza mista ou complexa, havendo a possibilidade de se segregar a obrigação de fazer de outras obrigações que constituam o contrato, o ISS incidirá apenas sobre aquelas; (iv) não havendo a possibilidade de segregação e estando a operação tributada definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza, incidirá o ISS. Não sendo possível a segregação e não estando a operação definida em lei complementar, incidirá o ICMS.

Sobre o julgamento da ADI 3.142, Paulo de Barros Carvalho e Tácio Lacerda Gama destacaram que:

[...] ficou decidido, com eficácia erga omnes, ser relevante a distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer e que a interpretação econômica, seja lá o que isso signifique, não deve justificar a cobrança do ISS sobre contratos que não tenham como objeto a prestação de serviço.[21]

Nas ADIs 1.945 e 5.659, julgadas em 21 de fevereiro deste ano, o Ministro Dias Toffoli entendeu que se o serviço estiver listado em lei complementar entre aqueles tributáveis pelo ISS, isso, por si só, atrai a incidência do ISS sobre o valor total da operação e afasta a incidência do ICMS. Além disso, outro ponto que confirmaria a tributação das operações com software pelo ISS seria o fato de que sua elaboração decorreria de um fazer humano. Outro ponto citado é que a Lei 9.609/1998 estabelece que o uso do software será objeto de contrato de licença. Inexistindo tal instrumento, “o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para a comprovação da regularidade de seu uso”.

Esses fundamentos merecem algumas considerações.

[21] CARVALHO, Paulo de Barros; GAMA, Tácio Lacerda. Não incidência do ISS sobre a cessão de infraestrutura e julgamento da ADI nº 3142. Disponível em: <https://bit.ly/3uqGeAF> Acesso em 02/03/2022.

Em primeiro lugar, o fato de estar listado na Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003 não é a garantia de que se trata de um “serviço” tributável pelo ISS. Para que assim seja considerado, é preciso que constitua um fazer humano com conteúdo econômico em favor de terceiro e regulada pelo Direito Privado, considerando ser essa a definição do “serviço” previsto no art. 156, III, da CRFB/1988. Por essa razão, tantos itens e subitens da lista já tiveram a sua constitucionalidade questionada, como é o caso da locação.

Em segundo lugar, ao afirmar que no caso específico o software, objeto de cessão de direito ou licenciamento, decorre de um fazer humano, há um erro relacionado ao estudo da relação jurídica estabelecida e sobre a qual se define a incidência tributária. Os contratos de cessão de direito e licença são especificamente regulados pela Lei 9.609/1998 e tem objetos distintos que não se confundem com a prestação de serviço.

O critério material da regra-matriz de incidência do ISS é “prestar serviço de qualquer natureza, definido em lei complementar”. Assim, os contratos anteriormente citados não determinam a incidência do ISS, porque o imposto não incide sobre “ceder direitos sobre o software” nem sobre “licenciar software”. Não há, nessa hipótese, “serviço” tributável.

Por fim, em terceiro lugar, o fato de não ter sido apresentado o instrumento pelo qual foi firmada a cessão de direitos ou a licença não faz com que a nota fiscal emitida o substitua e se entenda que se trata de uma prestação de serviço. A inexistência do instrumento específico não desnatura a relação jurídica firmada nem a transforma em prestação de serviço.

Dito isso, será que houve mesmo a mutação constitucional do conceito de serviço, a partir do julgamento das ADIs 1.945 e 5.659? Parece que não. Os julgares deixaram claro que esse fazer continua sendo humano e inclusive buscaram a justificativa de que o software sempre será produto de um fazer humano. O ponto aqui é que o fundamento foi usado erroneamente para alcançar a elaboração de programa de computador numa regressão ad infinitum e completamente despropositada.

Estava-se a analisar os contratos de licenciamento e cessão de direito e não aquele outro de desenvolvimento, em que há esse fazer que caracteriza a incidência do ISS. Houve, na verdade, a reiteração do fato de que o “serviço” caracteriza-se por um fazer e esse fazer deve ser humano.

2.2. Como deve ser entendida a materialidade do ISS

O simples fato de estar na Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003 não significa que se está diante de um “serviço” tributável. É preciso que o item listado seja, de fato, “serviço”, considerando o texto e o contexto constitucional. Nesse sentido, Geraldo Ataliba afirmou que:

[...] a circunstância de outorgar a Constituição à lei complementar a tarefa de definir os serviços não quer significar, absolutamente, que a Constituição tenha dado ao legislador complementar liberdade de ampliar o conceito de serviço pressuposto constitucionalmente.[22]

Uma advertência merece ser feita: A expressão “de qualquer natureza” não é um “cheque em branco” conferido ao legislador infraconstitucional. Ela não invalida a necessidade de que, para que seja tributável, deva enquadrar-se como “serviço”. Apesar disso, o Ministro Dias Toffoli, Relator na ADI 5.659, destacou que a inclusão na Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003 atrairia a incidência do ISS e afastaria a incidência do ICMS.

Tradicionalmente, serviço pode ser definido como um fazer humano, em favor de terceiro, com conteúdo econômico, regido pelo Direito Privado. Essa definição pode ter sido, ao longo dos anos, ampliada, considerando as decisões proferidas pelo STF.

A associação do “serviço” à obrigação de fazer demonstra a adoção de critério puramente jurídico. E esse critério, por mais que a ementa do RE 651.703 (ISS sobre planos de saúde) demonstre o contrário, continua sendo adotado. O que mudou foi a extensão do que se entende por “fazer”.

[22] ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre Serviços - Diversões Públicas - Convites e Ingressos Gratuitos. In: Revista de Direito Administrativo. n. 104. Rio de Janeiro: FGV, abr-jun, 1971, p. 383.

Isso se verifica, por exemplo, no RE 603.136 (ISS sobre contratos de franquia), quando se considerou a possibilidade de incidência do imposto sobre aquilo que não constitui “serviço”, dada a natureza híbrida desse contrato e a impossibilidade de segregação das atividades que constituem serviço daquelas que não constituem.[23]

Não há, portanto, mutação constitucional do conceito de “serviço”. A interpretação ou reinterpretação do dispositivo constitucional, num novo contexto, ou seja, com base em elementos imprevisíveis à época da edição do texto determinaria essa mutação. Não é o que ocorre.

Entretanto, se destacados trechos, frases dos julgados analisados, despojados de seu contexto de origem, poderia se concluir pela mutação constitucional. Por isso, a análise do tema deve ser feita com muita cautela, com base nos fundamentos determinantes dos julgados examinados anteriormente.

E, por fim, outra advertência: A interpretação econômica do fenômeno levaria ao que Alfredo Augusto Becker[24] defendia: “[...] uma forte corrente doutrinária moderna – sob a ilusão de defender e contribuir para o progresso do Direito Tributário – insiste, precisamente, em destruir o que nele há de jurídico. Em nome da defesa do Direito Tributário, eles matam o ‘Direito’ e ficam apenas com o ‘Tributário’”.

Prossegue-se com a ideia de que o “serviço” decorre de uma obrigação de fazer e se caracteriza pela adoção desse critério jurídico e não econômico. Trata-se de um fazer humano. Isso não mudou e o STF sobreleva essa ideia, inclusive se considerado o voto do Ministro Dias Toffoli recentemente proferido na ADI 5.659.

[23] Nesse ponto, merece destaque as notas de Paulo Ayres Barreto em atualização à obra de Aires F. Barreto: “Em síntese, estamos convencidos de que o Supremo Tribunal Federal não abandonou a distinção entre obrigações de dar e obrigações de fazer, para fins de circunscrição da possibilidade de incidência do ISS somente sobre as últimas. Parece-nos, no entanto, que, em algumas oportunidades, o critério em questão foi aplicado de maneira inadequada, mormente em se tratando de zonas limítrofes entre o ISS e o IOF”. (BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 102)

[24] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 33-34.

3. A (NÃO) INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DE MINERAÇÃO DE CRIPTOMOEDAS

A mineração de criptomoedas consiste na atividade de verificação e validação de blocos de operações, via sistema, que gera novos ativos para quem a realiza. No protocolo proof-of-work, essa atividade é desenvolvida por um conjunto de hardware (ASIC, no caso do BTC), associado a um software específicos e depende de uma alta capacidade computacional.

Não se trata de um fazer humano em favor de terceiro com conteúdo econômico. A mineração é atividade realizada por um software diretamente e sem intervenção humana. O fato de ele ter sido desenvolvido, ou seja, programado por um ser humano, não valida a conclusão de que há aqui um fazer tributável pelo ISS. Como destacado anteriormente, a atividade de desenvolvimento de software não se confunde com a atividade de mineração por ele realizada, a partir de um contrato de licenciamento de uso firmado entre as empresas que o disponibilizam e os mineradores.

Ainda que se discorde das conclusões anteriormente adotadas, no sentido de que não houve no STF a mutação constitucional do conceito de “serviço”, a atividade de mineração não se subsume à materialidade do ISS por outro argumento. Não se trata de um serviço prestado em favor de terceiro, mas de um autosserviço, como bem definido por Flavio Rubistein e Gustavo Gonçalves Vettori:

When mining, the taxpayer is doing self-work. The result of such self-work will be the production of a new asset, which is a unit of whatever virtual currency being mined. At the moment the miner acquires such an asset, there is no income to be taxed (i.e. no income paid by any source and no realization of the asset). The miner simply has a zero-cost basis on the cryptocurrency he produced. Only upon the disposition of the cryptocurrency unit will there be a realized gain, taxable by the income tax at capital gains rates.[25]

[25] RUBISTEIN, Flavio; VETTORI, Gustavo Gonçalves. Taxation of investments in bitcoins and other virtual currencies: International trends and Brazilian approach. Disponível em: <https://bit.ly/3LXodTX> Acesso em 25/02/2022.

Desse modo, os autores destacam a não incidência do Imposto sobre a Renda nesse caso. A conclusão pode não ser aplicada a este estudo que busca investigar a incidência do ISS sobre essas operações. Mas a referência ao fato de que ele o faz a custo zero, reforça a caracterização de que se trata de um autotrabalho. E, reitera-se, o “serviço” tributável pelo ISS deve ser aquele prestado em favor de terceiro. O autosserviço não se submete à tributação pelo imposto.

Nesse sentido, o entendimento de Aires F. Barreto merece destaque:

É lícito afirmar, pois, que serviço é uma espécie de trabalho. É o esforço humano que se volta para outra pessoa; é fazer desenvolvido para outrem. O serviço é, assim, um tipo de trabalho que alguém desempenha para terceiros. Não é esforço desenvolvido em favor do próprio prestador, mas de terceiros. Conceitualmente, parece que são rigorosamente procedentes essas observações. O conceito de serviço supõe uma relação com outra pessoa, a quem se serve. Efetivamente, se é possível dizer-se que se fez um trabalho “para si mesmo”, não o é afirmar-se que se prestou serviço “a si próprio”. Em outras palavras, pode haver trabalho, sem que haja relação jurídica, mas só haverá serviço no bojo de uma relação jurídica.

Num primeiro momento, pode-se conceituar serviço como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outra pessoa (em favor de outrem). Assim, o gênero trabalho é esforço humano (em seu próprio favor ou no de terceiros) e a espécie serviço é apenas o esforço humano desenvolvido em benefício de terceiros.[26]

O “serviço” tributável pelo ISS não pode ser prestado em seu próprio favor. Ele decorrerá de uma relação jurídica firmada com um terceiro em favor de quem ele será prestado. Além disso, uma conclusão inquestionável: se não há essa relação jurídica entre prestador e tomador do serviço, porque a atividade de mineração é exercida em favor próprio, não haverá tributação pelo ISS nem base de cálculo sobre a qual o imposto pudesse ser calculado, uma vez que não há remuneração pelo serviço prestado a si mesmo.

[26] BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 34.

CONCLUSÃO

Este trabalho buscou responder ao seguinte questionamento: Incide ISS sobre a atividade de mineração de criptomoedas?

Após percorrer o caminho traçado nas linhas acima, conclui-se que não por duas razões.

A primeira se refere ao fato de que não se pode afirmar ter havido a mutação constitucional do conceito de “serviço”. Ele continua sendo um fazer humano em favor de terceiro com conteúdo econômico e regido sob o regime de Direito Privado. A atividade de mineração é realizada por um software, como o EasyMiner, CGMiner e BFGMiner, associado a hardwares de alto poder de processamento, diretamente e sem intervenção humana.

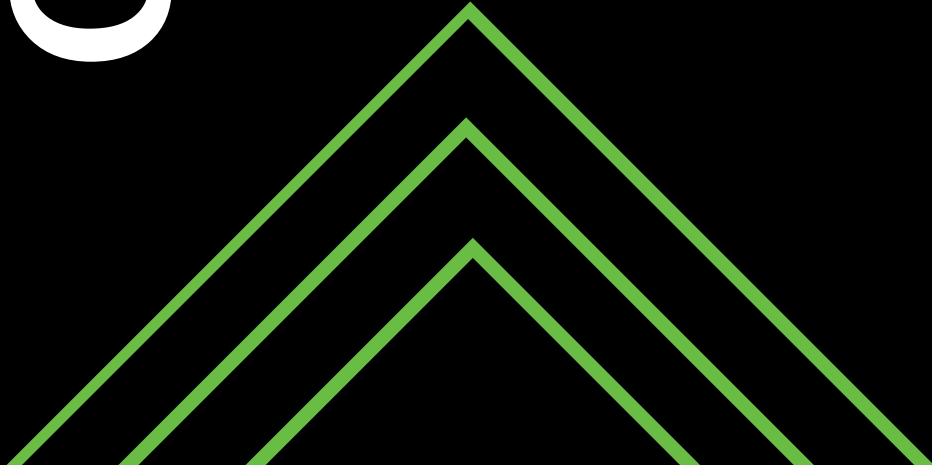
Os mineradores o adquirem por intermédio de um contrato de licença de uso e não de desenvolvimento, que desafiaria a tributação pelo ISS. De todo modo, não se discute a incidência do imposto municipal sobre a aquisição do software, mas da atividade por ele empreendida para a validação de blocos de transações com a criptomoeda. Nesse sentido, não haveria de se invocar as razões de decidir das ADIs 1.945 e 5.659, que, com todas as críticas que merecem, determinaram a incidência do ISS nas operações de licenciamento de software.

A segunda razão decorre do fato de que a mineração constitui para o minerador um autotrabalho, cujo resultado será a produção de um novo bem, ou seja, de unidade ou parte de unidades da criptomoeda que está sendo minerada. Desse modo, não há aqui um serviço prestado em favor de terceiro, mas um autosserviço, o que impediria a incidência do ISS nesse caso. Inexiste relação jurídica firmada entre tomador e prestador e que tenha por objeto o serviço prestado em troca de determinada remuneração por essa prestação. Não há no autosserviço relação jurídica firmada entre esses dois sujeitos nem a remuneração paga pelo tomador ao prestador, motivo pelo qual inexistiria, inclusive, base de cálculo para a exação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre Serviços - Diversões Públicas - Convites e Ingressos Gratuitos. In: Revista de Direito Administrativo. n. 104. Rio de Janeiro: FGV, abr-jun, 1971, p. 381-399.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 13^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei. 4^a ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 6^a ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária: uma introdução metodológica. 2^a ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: Linguagem e método. 6^a ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros; GAMA, Tácio Lacerda. Não incidência do ISS sobre a cessão de infraestrutura e julgamento da ADI nº 3142. Disponível em: <https://bit.ly/3uqGeAF> Acesso em 02/03/2022.
- GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária: Fundamentos para uma teoria da nulidade. 3^a ed. São Paulo: Noeses, 2020.
- JUSTEN FILHO, Marçal. O ISS, a Constituição de 1988 e o Decreto-lei nº 406. In: Revista Dialética de Direito Tributário. Vol. 3. São Paulo: Dialética, 1995.
- NAKAMOTO, Satoshi. Bitcoin: a peer-to-peer electronic cash system. Disponível em: <https://bit.ly/3lpLmMn> Acesso em 25/02/2022.
- RUBISTEIN, Flavio; VETTORI, Gustavo Gonçalves. Taxation of investments in bitcoins and other virtual currencies: International trends and Brazilian approach. Disponível em: <https://bit.ly/3LXodTX> Acesso em 25/02/2022.
- SWAN, Melanie; DE FILIPPI, Primavera. Toward a philosophy of blockchain: A symposium: Introduction. Disponível em: <https://bit.ly/3vhEBbZ> Acesso em 25/02/2022.

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA



Superior Tribunal de Justiça - STJ

A ineficácia do negócio jurídico decretada no Juízo Falimentar não impede prosseguimento da Execução Fiscal[1].

Em sessão realizada no dia 27/09/2022, a Segunda Turma do STJ, por unanimidade, assentou, em julgamento de Agravo Interno, a impossibilidade de que o Juízo Falimentar, ao declarar a ineficácia de negócio jurídico, impeça o prosseguimento de execução fiscal na qual figura como executada a empresa em processo de falência.

No julgamento do Agravo, corroborou-se o entendimento do tribunal de origem, segundo o qual, ainda que o Juízo Falimentar se destine a arrecadar os bens e apurar as responsabilidades do falido e seus sócios, a fim de promover a satisfação de toda espécie de crédito decorrente do exercício da atividade empresarial, falta-lhe competência jurisdicional para decidir acerca da existência ou não dos créditos fiscais, bem como sobre os responsáveis legais pelo seu pagamento.

Trata-se de interpretação que coaduna com a jurisprudência do STJ, no sentido de que a cobrança judicial da dívida não se sujeita à habilitação em falência, não sendo suspenso, portanto, o prosseguimento da Execução Fiscal. Também nesse sentido, já decidiu a Segunda Turma que a decretação de medidas tendentes a preservar o patrimônio da empresa não prejudicaria a propositura e o prosseguimento da Execução Fiscal[2].

[1] REsp 1.822.226-RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, por unanimidade, julgado em 27/09/2022.

[2] Nesse sentido: AgInt no CC 177164-SP; CC 178230-AL; CC 181190-AC; AgInt no CC 177164-SP; AgInt no CC 159771-PE; REsp 1.119.969-RJ; entre outros.

Supremo Tribunal Federal - STF

Em 22.10.2022, o STF concluiu que leis ordinárias do estado do Rio Grande do Sul que instituíram e regulamentaram a substituição tributária do ICMS no comércio atacadista são constitucionais[1].

Na ação, discutia-se se a substituição tributária do ICMS, com responsabilização do estabelecimento atacadista pelo recolhimento do tributo em relação às operações subsequentes, necessita da edição de Lei Complementar ou de simples lei ordinária estadual. A princípio, o Relator Ministro André Mendonça adotou a premissa de que a instituição de um regime de substituição tributária precisa ser precedida de Lei Complementar. No entanto, ele defendeu que havia Lei Complementar anterior às leis questionadas, que seria a Lei n. 87/1996 (Lei Kandir).

Assim sendo, a expressão “lei”, presente no art. 150, § 7º, da Constituição da República[2], diria respeito à espécie legislativa “lei ordinária”. Nesse caso, a legislação não padeceria de vício formal de inconstitucionalidade.

[1] Lei n. 14.056/12 e Lei n. 14.178/12.

[2]“§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.”

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

O plano de metas, desde que seja claro e objetivo, preenche um dos requisitos para a não incidência de contribuição previdenciária sobre PLR

A 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) julgou um caso em que a fiscalização afirmou que o plano de metas previsto para pagamento de PLR estava em desacordo com a Lei 10.101/2000. Para o Fisco Federal, as metas não estavam específicas e individualizadas para a empresa e, por isso, deveria incidir contribuição previdenciária sobre os valores pagos a este título. Porém, o CARF entendeu que a lei que regulamenta o pagamento de PLR não foi taxativa em relação ao tipo de meta que as empresas devem estabelecer. Muito pelo contrário, a lei apenas determina que índices de produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas, resultados e prazos, dentre outros, podem ser critérios a serem considerados, desde que sejam claros e objetivos. E, uma vez sendo claros e objetivos, preenche-se um dos requisitos legais, não ensejando a incidência de contribuição previdenciária sobre os pagamentos de PLR.

(13016.000285/2010-31, 13016.000287/2010-21
13016.000286/2010-86.)

e

É permitido o pagamento de juros sobre o capital próprio acumulado

O Conselho Superior de Recursos Fiscais proferiu decisão permitindo que o pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP) fosse realizado de forma retroativa. Esse entendimento foi baseado em três argumentos: 1. Ausência de vedação legal ao pagamento acumulado de JCP; 2. JCP como forma de garantir que não haja tributação de lucro inflacionário; 3. Desnecessidade de observância ao regime de competência, uma vez que não se enquadra contabilmente como despesa. A partir desses argumentos, a decisão de mérito ficou empatada, decidindo-se favoravelmente aos contribuintes pela possibilidade de pagamento de JCP acumulado.

(Acórdão n. 9101-006.180)

Custo de frete entre estabelecimentos da mesma empresa gera créditos de PIS/COFINS

O Conselho Superior de Recursos Fiscais manifestou entendimento de que é insumo o custo de frete entre estabelecimentos da mesma empresa. Afirmou que o que baliza os limites interpretativos do conceito de insumo é a Lei 10.637/2002, a Lei 10.833/2003, o acórdão proferido pelo STJ no REsp 1.221.170-PR e o Parecer Normativo COSIT/RFB 5/2018. A partir daí e por meio de uma interpretação sistemática, compreendeu que o serviço de frete interno é necessário à existência do produto e que agrega, a este mesmo produto, alguma qualidade, sendo indispensável à atividade do contribuinte. Logo, esse tipo de despesa se enquadra na categoria de insumo prevista em lei. Por isso, o custo relacionado ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa faz parte do processo produtivo, dando possibilidade de creditamento de PIS/COFINS.

(Acórdão nº 9303-013.299)

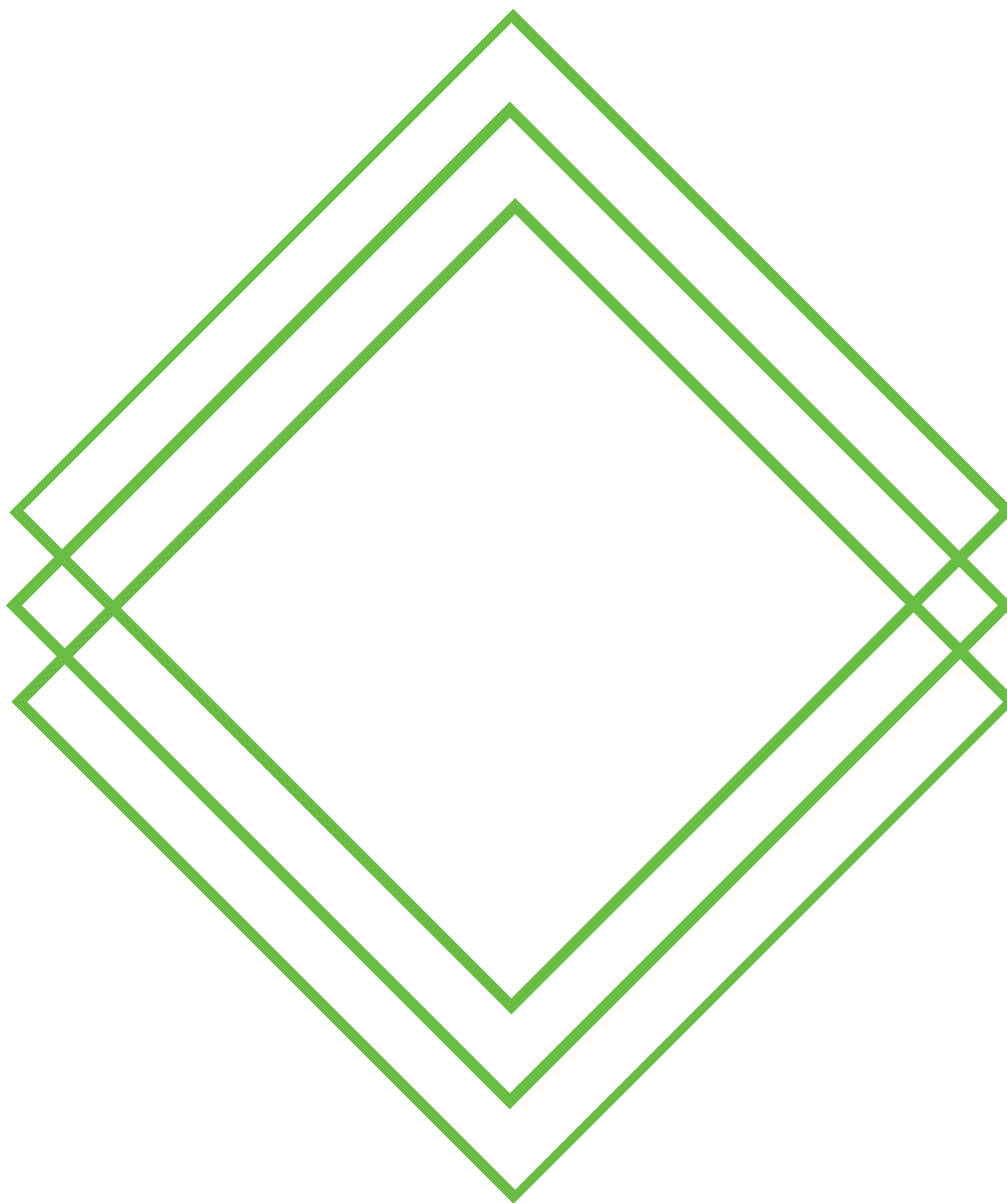
Receita Federal do Brasil - RFB

Lucro Presumido: RFB se manifesta sobre ganho de capital na venda de imóveis utilizados para locação

A Receita Federal publicou a Solução de Consulta n. 3017/2022, para consignar o entendimento de que, para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ, a receita bruta auferida por meio da exploração de atividade imobiliária relativa à compra e venda de imóveis próprios submete-se ao percentual de presunção de 8%. De acordo com o parecer fazendário, essa forma de tributação subsiste ainda que os imóveis vendidos tenham sido utilizados anteriormente para locação a terceiros, se essa atividade constituir objeto da pessoa jurídica, hipótese em que as receitas dela decorrente compõem o resultado operacional e a receita bruta da pessoa jurídica. Nesse sentido, a manifestação acentua que a receita decorrente da alienação de bens do ativo não circulante, ainda que reclassificados para o ativo circulante com a intenção de venda, deve ser objeto de apuração de ganho de capital que, por sua vez, deve ser acrescido à base de cálculo do IRPJ/CSLL na hipótese em que essa atividade não constitui objeto pessoa jurídica, não compõe o resultado operacional da empresa nem a sua receita bruta.

O entendimento apresentado pela Receita Federal está em consonância com manifestações pretéritas do órgão fazendário, mas omite alguns pontos relevantes à análise do tema, que foram bem acentuados na Solução de Consulta n. 7/2021. Depreende-se desta manifestação que, na apuração do lucro presumido, o resultado positivo da alienação de bem móvel ou imóvel poderá configurar receita bruta ou ganho de capital, a depender, fundamentalmente, de dois fatores: a) da habitualidade com que a pessoa jurídica auferir resultados positivos a partir da venda de bens móveis e imóveis e da inclusão dessa atividade no seu objeto social;

e b) do modo de efetiva utilização dos bens móveis ou imóveis, podendo ser o núcleo da atividade operacional, mero insumo/estrutura para a execução dela ou bem mantido para valorização. Considerando esses fatores, para que a alienação do bem móvel ou imóvel possa gerar um resultado positivo a ser tratado como receita bruta operacional e assim tributada, no lucro presumido, devem-se verificar duas condições: a) a pessoa jurídica deve ter como objeto social a locação e venda de bens móveis e imóveis; e b) o bem deve ter servido, exclusivamente, para a finalidade operacional, ainda que seja mediante a sua locação para terceiros (quando poderia ser mantido no ativo não circulante).



Seminário de Direito e Tecnologia na Pós-Modernidade

A PUCSP sediou o seminário de Direito e Tecnologia na Pós-Modernidade, organizado pelo professor Tacio Lacerda Gama, para homenagear os Prof. Dr. Dr. rs Thomas Vesting e Prof. Dr Ricardo Campos, da Universidade de Frankfurt. Estavam na mesa de palestrantes os ilustres Prof. Dr. Vidal Serrano Jr., Prof. Dr. Celso Fernandes Campilongo, Profa. Dra. Marina Faraco Lacerda Gama, Prof. Dr. Tercio Sampaio Ferraz Jr. e Prof. Dr. João Maurício Adeodato.

Agradecemos a presença de todos, que tornaram o evento inesquecível!

Confira no [Youtube](#)



IV Congresso de Direito Tributário OAB SP - 2022

online

9 à 11 de novembro
9h - 19h

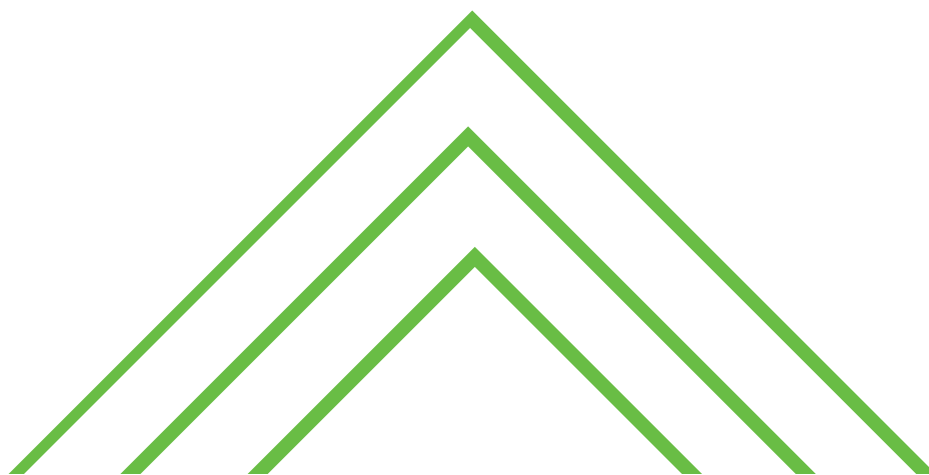
**IV CONGRESSO DE DIREITO
TRIBUTÁRIO OAB SP - 2022**

Inscrições:
Symlá

Transmitido via
WebTV OAB SP

 **OAB**
SÃO PAULO

Comissão de
Direito Tributário | Cultural



I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

Av. Angelica, 2466 19º andar - Higienópolis, São Paulo/SP
Tel: +55 (11) 3660-8200

www.institutoiat.org

