

Freitas: Os Temas 69 e 118 do STF e o sistema de precedentes

19/11/2021

Segundo Frederick Schauer, o instituto do precedente é fundamentalmente sobre *autoridade*, não *conteúdo*, só se fazendo notar o seu valor genuíno quando leva juízes a "*tomar decisões que eles consideram erradas*", tornando-se algo supérfluo quando a linha seguida é tida como desejável [1]. E muito dessa lógica também se aplica à postura de um tribunal diante de seus próprios precedentes.



Foi o que fez, exemplarmente, o ministro Gilmar

Mendes ao analisar o Tema 228 da repercussão geral. Após ressaltar que "*continu[ava] entendendo que a melhor interpretação do artigo 150, §7º. da CF é no sentido de permitir a restituição dos valores pagos no regime de substituição tributária apenas quando o fato gerador [presumido] não ocorrer*", o ministro concedeu com honestidade intelectual:

"Reconheço, contudo, que esse não é o entendimento atual do STF, consubstanciado no tema 201 da repercussão geral (...). Em sendo assim, em nome da segurança jurídica, considero que esse mesmo posicionamento, que foi dado em relação ao ICMS, deve ser aplicado ao caso concreto, que trata de PIS e COFINS (...)" (voto no RE 596.832/RJ).

O STF, no entanto, pode estar em vias de se desviar desse caminho no contexto do equacionamento do Tema 118, que versa sobre a inclusão do ISSQN na base de cálculo das contribuições PIS/Cofins. Até a interrupção do julgamento por pedido de destaque formulado pelo ministro Luiz Fux, havia quatro votos dando-lhe solução oposta à que prevaleceu para discussão análoga envolvendo o ICMS, qual seja, a chamada "tese do século", objeto do Tema 69.

Mais do que a conclusão em si, interessam as razões dessa corrente, sendo particularmente expressiva a seguinte proposição do ministro Alexandre de Moraes:

"Não obstante os argumentos utilizados pela douta maioria no caso do ICMS, filio-me à corrente divergente capitaneada pelo Ilustre ministro EDSON FACHIN, no sentido de que o valor recolhido pelo contribuinte e posteriormente repassado ao [Estado] integra a base de cálculo das contribuições ao PIS à COFINS. (...) Quanto ao ISS, o raciocínio é o mesmo" (voto no RE 592.616/RS).

Sem dúvida, trata-se de um passo além daquele que o ministro já havia dado ao proferir os votos condutores dos Temas 1.048 e 1.135, no sentido da inclusão do ICMS e do ISSQN, respectivamente, na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB). Então, o caráter opcional e favorecido da tributação analisada justificou o *distinguishing*; desta vez, no entanto, assume-se abertamente a própria antítese do Tema 69.

Evidentemente, não se coloca em questão a possibilidade de o STF revisitar sua jurisprudência — e a doutrina citada certamente não pretendia excluí-la. O ponto é se seria viável negar a base lógico-jurídica da tese do Tema 69, mas deixá-la formalmente intacta. Quando se tem em conta que o sistema de precedentes postula não apenas a estabilidade, mas também a coerência e a integridade jurisprudenciais (artigo 926 do CPC), a convivência entre "água e óleo" pode ser tão ou mais nociva do que a própria revisão da tese preservada um tanto artificialmente, prerrogativa, aliás, expressamente reconhecida pelo CPC, embora rigidamente balizada (artigo 927, §§2º. a 4º.).

E o voto proferido pelo ministro Dias Toffoli na mesma assentada fomenta ressalvas semelhantes, ainda que num grau menor. É certo que o ministro teve o elogiável cuidado de evitar uma colisão frontal com a linha prevalente acerca do ICMS; contudo, parece difícil emplacar o *distinguishing* proposto para o ISSQN sem a releitura — ou mesmo a reescrita — de algumas premissas do Tema 69.

É o que sugere o virtual consenso quanto à equivalência do tratamento dos dois possíveis componentes da receita. Não foi por mera coincidência que a PFN apresentou contrarrazões praticamente idênticas nos paradigmas dos Temas 69 e 118. Tampouco a inclusão de ambos os impostos na base de cálculo da CPRB, conforme os já referidos Temas 1.048 e 1.135, e a sua exclusão da futura Contribuição sobre Bens e Serviços (artigo 7º, parágrafo único, I e II, do PL 3.887/20) são apenas casuais.

Ainda mais significativa é a dinâmica dos temas homólogos no âmbito do STJ. O *leading case* relativo ao ICMS, altamente valorizado pelo próprio STF, replicou a tese alusiva ao ISSQN com argumentos igualmente úteis para a operação inversa:

"(...) 4. Consoante o disposto no artigo 12 e §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77, o ISSQN e o ICMS devidos pela empresa prestadora de serviços na condição de contribuinte de direito fazem parte de sua receita bruta e, quando dela excluídos, a nova rubrica que se tem é a receita líquida. (...) 10. Tema que já foi objeto também do recurso representativo da controvérsia REsp nº 1.330.737 — SP (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015) que decidiu matéria idêntica para o ISSQN e cujos fundamentos determinantes devem ser respeitados por esta Seção por dever de coerência na prestação jurisdicional previsto no art. 926, do CPC/2015. (...) (REsp 1.144.469/PR, relator ministro Mauro Campbell Marques, DJe 02/12/2016).

É certo que o ministro apontou um grande e inegável diferencial entre os impostos, qual seja, a não cumulatividade, estranha ao regime do ISSQN. Ocorre que esse traço marcante do ICMS foi invocado, na verdade, pela corrente *vencida* no Tema 69, em especial pelos votos dos ministros Gilmar Mendes, Edson Fachin e do próprio Dias Toffoli, sendo, ainda, o principal fator da subsequente tentativa da PFN de restringir o alcance da tese, limitando-o ao ICMS "líquido" (recolhido).

Quanto à linha vitoriosa, o voto condutor do ministro Marco Aurélio no RE 240.785/MG sequer fez menção à não cumulatividade. É verdade que a ministra Cármen Lúcia, relatora do paradigma do Tema 69, aprofundou o ponto a partir do item 6 do seu voto. Mas a devida contextualização dessa abordagem evidencia que, a essa altura, a ministra já tinha chegado à sua conclusão, tendo, então, passado a desconstruir um dos principais argumentos contrários à solução encaminhada.

A bem da verdade, além da sua maior afinidade com a antítese do Tema 69, a lembrança da não cumulatividade no contexto do Tema 118 pode estar até com o "sinal trocado". Afinal, se na primeira discussão ela motivou um capítulo à parte sobre o *quantum* a ser excluído a título de ICMS, no caso do ISSQN, justamente pela impertinência da técnica, há incontroversa e matemática correspondência entre o valor destacado na nota fiscal e o posteriormente recolhido aos municípios.

Enfim, o Tema 69 não constitui "cláusula pétrea" e pode ser revisto se o STF assim entender e observar o quanto prescrito pelo artigo 927, §§2º a 4º, do CPC. Mas até que isso ocorra, não parece legítimo excluí-lo equação, renegá-lo ou mesmo reescrevê-lo, dando margem, ainda que de forma involuntária e bem intencionada, ao surgimento de um ambiente bem mais compatível com a sua antítese.

Portanto, parece justo dizer que a retomada do Tema 118 colocará em jogo muito mais do que "apenas" a inclusão do ISSQN na base de cálculo de PIS/Cofins; em certa medida, o julgamento também definirá o tipo de sistema de precedentes tributários que temos ou teremos.

[1] "Stare Decisis — Rhetoric and Reality in the Supreme Court". In: The Supreme Court Review, vol. 2018, The University of Chicago Press: Chicago, 2019, pp. 121-143.

Fonte: <https://conjur.jumps.com.br/2021-nov-19/freitas-temas-69-118-stf-sistema-precedentes/>