

# Souza e Szelbracikowski: 1º semestre tributário no STF

24/12/2022

Em 2022, novamente houve protagonismo dos julgamentos virtuais tributários no Supremo Tribunal Federal. As discussões virtuais corresponderam a 98,5% do total[1]. De fato, à exceção da discussão acerca das taxas de mineração, todos os *leading cases* foram julgados virtualmente. Algumas questões inspiram atenção por sua maior relevância. Vejamos:

Spacca



Spacca

Em *fevereiro*, o STF ratificou entendimento no sentido da constitucionalidade da **contribuição adicional ao FGTS, instituída pela Emenda Constitucional 33/2001** (RE 1317786): "*A contribuição prevista no artigo 1º da Lei Complementar 110/2001 foi recepcionada pela Emenda Constitucional 33/2001*". Se, de um lado, o julgamento reitera posição jurisprudencial anterior, sem quebra da segurança, por outro, *incide nos mesmos equívocos havidos quando do julgamento havido em 2020 no RE 878313*. Primeiro, por desconsiderar a taxatividade do rol do art. 146, da CF, relativamente às bases de cálculo das contribuições, algo que já havia sido definido pelo STF desde 2013 (RE 559.937). Segundo, por possibilitar que uma contribuição, criada com finalidade específica para cobrir o rombo das contas do FGTS, pudesse se perpetuar no tempo, após a satisfação total daquela finalidade original, para atender a finalidades distintas.

O Tribunal também assentou a **constitucionalidade das normas que estabeleceram incentivos para os bens de informática** e afastou a alegação do Estado do Amazonas de violação ao artigo 40 do ADCT. De acordo com o relator, ministro Dias Toffoli, "*quando do advento da CF/88, os bens de informática, inclusive os produzidos na ZFM, não estavam sujeitos ao DL nº288/7, mas sim à Lei de Informática (Lei nº 7.232/84). Nesse sentido, não foram eles abrangidos pelo comando do artigo 40 do ADCT*" (ADI 2.399). A decisão andou bem, pois *a redução de desigualdades regionais aplica-se a toda a nação, não, apenas, à ZFM*, conforme o disposto nos artigos 3º, III e 23, X da Constituição. Logo, o artigo 40 do ADCT não autoriza tratar a ZFM como a única "região" que pode usufruir de incentivos fiscais (*lato sensu*), de modo que não procede a alegação do autor de que estar-se-ia retirando a vantagem competitiva da ZFM com os incentivos setoriais.

O Tribunal reiterou, ainda, a **necessidade de lei complementar para regular a incidência do ITCMD sobre doações e heranças no exterior** (ADI 6.817)[2]. A despeito de a decisão ter sido correta no mérito, os impactos da modulação de efeitos geram perplexidades. Isso porque o decidido terá eficácia a partir da publicação do acórdão prolatado no *leading case* que julgou a controvérsia (RE 851.108, j. 20/04/2021), ressalvadas as ações judiciais pendentes que discutissem (1) a qual estado o contribuinte deveria efetuar o pagamento do ITCMD, em razão da ocorrência da bitributação; ou (2) a validade da cobrança desse imposto, quando não pago anteriormente. *A proposta 2 gera problemas para quem pagou o tributo e ingressou com ação de repetição de indébito*. De acordo com a literalidade da modulação, nada colheria da ação de contribuinte nessa situação, em que pese a declaração de inconstitucionalidade havida e o fato de ter havido o pagamento de boa-fé do tributo e ajuizamento tempestivo de ação individual.

Também em *fevereiro*, a Corte **julgou constitucional** o artigo 83 da Lei 9.430/1996, **que impede a Receita Federal de enviar representação fiscal com fins penais ao Ministério Público Federal (MPF) antes da decisão final administrativa** (ADI 4.980). A decisão merece ser celebrada, pois *apenas com a finalização do processo administrativo*



fiscal ocorre a constituição definitiva do crédito e a caracterização de eventual ilícito naquela seara. Desse modo, crimes conexos ao ilícito tributário em regra só devem ser perseguidos quando da finalização do correlato procedimento administrativo.

Em março, o STF julgou constitucional a **incidência de ISS sobre a inserção de textos publicitários** (ADI 6.034). A decisão segue a doutrina do Tribunal acerca do conceito de serviço para fins de incidência do ISS, o que, se não afasta as críticas quanto ao seu conteúdo, ao menos deve ser destacado como um caso de manutenção de jurisprudência estável e coerente, nos termos do artigo 926 do CPC. De fato, o STF tem mantido o conceito de direito privado de serviço para aqueles serviços denominados "puros". Contudo, nas atividades mistas ou complexas, exige-se, para a cobrança do ISS, a previsão de sua tributação em lei complementar e a existência de ao menos uma obrigação de fazer, ainda que aliada a obrigações de dar, como era o caso.

Ainda em março o Tribunal julgou que **entidade religiosa filantrópica tem direito à imunidade tributária na importação relativamente ao imposto de importação e imposto sobre produtos industrializados**, conforme a seguinte tese: "As entidades religiosas podem se caracterizar como instituições de assistência social a fim de se beneficiarem da imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Constituição, que abrangerá não só os impostos sobre o seu patrimônio, renda e serviços, mas também os impostos sobre a importação de bens a serem utilizados na consecução de seus objetivos estatutários". (RE 630.790). O entendimento do STF encontra apoio na interpretação sistemática dos artigos 150, VI, c, e 203 da Constituição.

Em abril, o Supremo manteve a **validade do parágrafo único do artigo 116, do CTN** (ADI 2.446). A decisão merece críticas, dentre outras, por ter deixado a critério do fiscal tributário o reconhecimento de eventual simulação ou defeito no ato ou negócio jurídico, o que é fonte de insegurança jurídica para os contribuintes e ofende a competência exclusiva do Judiciário para tanto, conforme registrou o voto vencido do ministro Ricardo Lewandowski. Por outro lado, o julgamento andou bem ao deixar indene de dúvidas que a norma decorrente do parágrafo único do artigo 116 do CTN cuida de evasão, não de elisão fiscal. Conforme assentado pela relatora, ministra Cármen Lúcia, "a despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao artigo 116 do CTN, a denominação 'norma antielisão' é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal". Nesse sentido, a ministra assentou que "na primeira há diminuição lícita dos valores tributários devidos pois o contribuinte evita relação jurídica que faria nascer obrigação tributária, na segunda, o contribuinte atua de forma a ocultar fato gerador materializado para omitir-se ao pagamento da obrigação tributária devida". Além disso, o julgado também assentou a impossibilidade de a autoridade fiscal usurpar competência legislativa e aplicar tributação mais gravosa, mediante uso de analogia ou fora das hipóteses legalmente previstas, por meio da interpretação econômica. Esses fundamentos são importantes para evitar a constituição de crédito tributário com base em planejamentos tributários lícitos.

No mesmo mês, o STF **modulou os efeitos da decisão que julgou inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre a taxa Selic em ação de repetição do indébito tributário** (RE 1.063.187), de forma a valer apenas após a publicação da ata de julgamento do mérito (30/9/2021), ressalvadas as ações ajuizadas até 17/9/2021, data de início do julgamento de mérito, e os fatos geradores anteriores a 30/9/2021 em relação aos quais não tenha havido o pagamento dos tributos.

O caso indica a *necessidade de o STF buscar maior uniformidade na adoção da técnica da modulação de efeitos*. Afinal, o Tribunal tem utilizado diferentes marcos temporais, tanto para a definição da eficácia plena da decisão, quanto para a preservação do direito daqueles que haviam ingressado em juízo com ações individuais: (i) a data da publicação do acórdão de mérito (RE 851.108, Min. Rel. Dias Toffoli, j. 01/03/2021); (ii) a data da finalização do julgamento de mérito (ADI 6479, Min. Rel. Cármen Lúcia, j. 08/09/2021); (iii) a data da publicação da ata do julgamento de mérito (RE 630137, Min. Rel. Luís Roberto Barroso, j. 01/03/2021; RE 1167509, Min. Rel. Marco Aurélio, j. 01/03/2021; Emb. Decl. no RE 605552, Min. Rel. Dias Toffoli, j. 15/03/2021; ADI 5481, Min. Rel. Dias Toffoli, j. 29/03/2021; Emb. Decl. no RE 669196, Min. Rel. Dias Toffoli, j. 08/04/2021; Emb. Decl. na ADI 5476, Min. Rel. Edson Fachin, j. 19/04/2021; ADI 5736, Min. Rel. Marco Aurélio, j. 19/04/2021; Emb. Decl. na ADI 2040, Min. Rel. Dias Toffoli, j. 24/05/2021); (iv) a data da publicação da ata de julgamento de ações diretas anteriores (ADI 5576, Min. Rel. Luís Roberto Barroso, j. 03/08/2021; RE 688223, Min. Rel. Dias Toffoli, j. 06/12/2021); ou (v) a data do início do julgamento de mérito (RE 714139, Min. Rel. Dias Toffoli, j. 17/12/2021). No caso de que se cuida, o Tribunal modulou os efeitos de acordo com o critério "v" acima, porém *sem qualquer explicitação que justificasse adotar esse marco, ao invés dos demais*. Considerando o princípio da segurança jurídica, vetor axiológico que justifica a própria modulação de efeitos, *é importante que os operadores do direito trabalhem em prol de uma sistematização do instituto, inclusive, se o caso, pela via legislativa*. Afinal, conquanto o artigo 27 da lei 9.868/99 aluda à modulação de efeitos com base em "razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social", tal previsão não é um "cheque em branco" à disposição do Tribunal Constitucional. A atribuição de eficácia prospectiva é exceção, não regra. Como tal, somente pode ser utilizada quando demonstrada a

imprescindibilidade da modulação, o que envolve a impossibilidade fática de se assegurar o direito reconhecido pela decisão.

Em *junho*, julgou-se **inconstitucional incentivo fiscal de ICMS para cerveja à base de mandioca** (ADI 6.152). A alíquota reduzida (12%) do ICMS foi instituída para operações com cervejas que contenham, no mínimo, 15% de fécula de mandioca em sua composição, desde que comercializadas em embalagem retornável. A Corte declarou a inconstitucionalidade formal e material do benefício fiscal por ter sido instituído sem a devida estimativa de impacto financeiro e orçamentário, bem como sem a observância da LC 24/1975 e da prévia aprovação do Confaz. O *entendimento segue a orientação pacífica e histórica do Tribunal*, que exige a celebração de convênio entre os estados para a concessão de incentivos fiscais como forma de evitar a chamada "guerra fiscal".

No mesmo mês, o STF julgou **inconstitucional a incidência do Imposto de Renda sobre os valores percebidos a título de alimentos ou de pensões alimentícias oriundos do direito de família** (ADI 5.422). De acordo com a *ratio decidendi* do julgado, a materialidade do imposto de renda supõe a existência de acréscimo patrimonial, o que não existiria no caso dos alimentos, por tratar-se de montante retirado de acréscimos patrimoniais recebidos pelo alimentante e destinado ao alimentado. Nessa circunstância, o Tribunal considerou que a "percepção desses valores pelo alimentado não representa riqueza nova, estando fora, portanto, da hipótese de incidência do imposto". O Supremo consignou, ainda, a importância desse entendimento, sob o prisma dos direitos fundamentais e da igualdade de gênero. Isso porque a incidência do imposto poderia penalizar ainda mais as mulheres, que geralmente ficam com a guarda dos filhos após a dissolução do vínculo conjugal. Além disso, tributar valores necessários ao atendimento das necessidades básicas de crianças e adolescentes implicaria ofensa à garantia do mínimo existencial. Trata-se de *entendimento construtivo da Corte que visa atender a um anseio social, de gênero, e dialogar com outras decisões do Tribunal a respeito do conceito constitucional de renda*, especialmente aquele decorrente do decidido no RE 117.887, segundo o qual "tanto a expressão renda quanto a expressão proventos implicou a ideia de fluxo, de alguma coisa que entra, que é recebida. (...) não (...) parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial (...) mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso". (voto ministro Carlos Velloso).

Esse diálogo com precedentes é importante para a tentativa de construção de uma doutrina do tribunal em torno do conceito de renda. A despeito dessas qualidades, a decisão pode *gerar problemas do ponto de vista jurídico-dogmático*. Primeiro, porque não é tão claro para o próprio Tribunal a existência de um conceito constitucional unívoco de renda. Basta rememorar a exaustiva — e inconclusiva — discussão havida nos casos de incidência de IRPJ sobre controladas e coligadas no exterior (ADI 2.588 e RREE 611.586 e 541.090). Segundo, porque parece haver equívoco na assunção de que se estaria a tributar duas vezes a mesma realidade. Conforme assentou o voto divergente do ministro Gilmar Mendes, não há falar em *bis in idem*, pois o valor relacionado aos alimentos não integra a base de cálculo do imposto de renda pago pelo alimentante. Terceiro, porque possibilita, sob a alegação de garantir o "mínimo existencial", pela via jurisprudencial, o esvaziamento da base de incidência do imposto. Afinal, se o valor dos alimentos não seria tributado em função de tal garantia, o mesmo poderia ocorrer em relação a valores necessários para garantir direitos básicos como educação, saúde, higiene, transporte, etc. De resto, o precedente é *importante por ser um dos poucos, em matéria tributária, que não foi modulado no tempo em 2022*. Trata-se de exceção que, consoante acima já comentado, deveria ser a regra.

[1] [https://transparencia.stf.jus.br/extensions/corte\\_aberta/corte\\_aberta.html](https://transparencia.stf.jus.br/extensions/corte_aberta/corte_aberta.html). Acesso em 12/12/2022.

[2] Julgamento conjunto com as Ações Diretas de Inconstitucionalidade n. 6829, n. 6832, n. 6836, n. 6837, n. 6821, n. 6822, n. 6827, n. 6831, n. 6825, n. 6834, n. 6835, n. 6824 e n. 6839.