

# Questões tributárias decididas pelo STF em 2020 e início de 2021

O turbulento ano de 2020 e o início de 2021 foram também agitados no Supremo Tribunal Federal (STF). Foram diversas as matérias tributárias julgadas pela Corte com efeito de repercussão geral, isto é, cujo entendimento deve ser seguido pelos demais tribunais brasileiros que se depararem com questão similar.

Para facilidade da leitura, listamos, abaixo, os entendimentos firmados por matéria.

## Contribuições

Foram julgadas **constitucionais**:

- contribuição (multa) de 10% do **FGTS** do art. 1º da LC 110/01. Ainda que o objetivo inicial desse tributo (recomposição inflacionária dos planos econômicos de Collor) já tenha sido alcançado, o STF entendeu que perdura o seu propósito intrínseco de preservação do direito social dos trabalhadores, o que justifica a manutenção da cobrança (Tema 846). Não houve manifestação sobre a constitucionalidade da cobrança após as alterações introduzidas pela EC nº 33/01 no art. 149 da CF/88, o que poderá ocorrer nas ADI 5.050 e 5.051, embora as expectativas sejam baixas, em virtude do precedente formado no Tema 325.
- contribuições previdenciárias sobre o **terço constitucional de férias gozadas**, mas não das férias indenizadas (Tema 985). Aguarda-se apreciação do pedido de modulação temporal dos efeitos da decisão.
- contribuição ao **FUNRURAL** do produtor rural pessoa física que desempenha suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados, como segurado especial (Tema 723).
- a aplicação dos recursos arrecadados pela **COSIP** na expansão e aprimoramento da rede de iluminação pública (Tema 696).

Também foi julgada constitucional a **inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB)**, sob o fundamento de que a adesão à sistemática desse tributo, em substituição à contribuição sobre a folha de pagamentos, seria facultativa ao contribuinte e configuraria benefício fiscal, de modo que a exclusão do ICMS de sua base ampliaria em demasia esse benefício (Tema 1.048). O julgamento altera o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ), firmado em sede de recurso repetitivo, em sentido contrário.

Mas julgada **inconstitucional** a contribuição previdenciária do empregador (20%) sobre o **salário-maternidade**, por ter sido criada por lei ordinária e violar o princípio da igualdade, ao desestimular a contratação de mulheres com a criação de encargo a mais para o empregador (Tema 72 e ADI 5.626).

Também ratificou o entendimento de que não cabe ao STF definir se determinada verba para ao empregado tem natureza **indenizatória** (sobre a qual não pode incidir contribuições previdenciárias) ou remuneratória (sobre a qual incidem tais contribuições) (Tema 1.100).

Por fim, estabeleceu que a **Justiça do Trabalho** tem competência para execução de contribuições previdenciárias, mesmo antes da EC 20/98 (Tema 505).

## ICMS

O STF definiu que o ICMS na **importação** é devido ao Estado do destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio. Ou seja, o Estado onde o adquirente das mercadorias importadas se encontra. Desse modo, estabeleceu que: a) na importação por conta própria, o destinatário econômico coincide com o destinatário jurídico, uma vez que o importador utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva; b) na importação por conta e ordem de terceiro, o destinatário jurídico é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte do importador contratado; c) na importação por encomenda, o destinatário jurídico é a sociedade empresária importadora (trading company), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização (Tema 520).

Também reiterou ser inconstitucional a criação de **benefícios fiscais** ou financeiros, bem assim incentivos compensatórios pontuais, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do ICMS, sem prévia celebração de convênio no âmbito do CONFAZ (STF, ADI 4.635), por decisão unânime entre os estados e o DF, seguida da internalização por decreto do Executivo local (ADPF 198). Ademais, em caso de crédito fiscal presumido concedido por estado de origem sem autorização do CONFAZ, o estado de destino pode exigir o estorno proporcional do crédito de ICMS, apenas em relação a fatos geradores posteriores a 17/08/2020 (Tema 490).

O STF também definiu ser inconstitucional lei estadual que estabelece **diferenciação tributária em razão da origem ou destino** da mercadoria. No caso, a lei do MT havia concedido crédito de ICMS apenas a aquisições dentro do próprio estado e importações, mas não a aquisições de outros estados. Também estabeleceu a inconstitucionalidade de lei estadual que promove retaliação a benefícios fiscais concedidos sem prévia aprovação no CONFAZ (ADI 4.623).

Fixou que não incide ICMS na **transferência de bens entre filiais** da mesma pessoa jurídica localizadas em estados de diferentes, pois não há transferência de titularidade ou ato de mercancia (Tema 1.099). Resta pendente, no entanto, definir se a incidência contida no art. 12, I da LC 87/96 – que não foi declarada inconstitucional – pode ou não constituir uma faculdade do contribuinte para realizar a transferência de créditos, sem a necessidade de estorno. O STF deverá analisar o assunto por ocasião do julgamento da ADC 49.

Lei complementar pode **prorrogar a compensação** de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte, sem violar o princípio da não-cumulatividade. A prorrogação da compensação de créditos não se submete ao princípio da anterioridade nonagesimal (Tema 346).

A **antecipação da exigência do ICMS**, nos casos de ingresso de mercadorias adquiridas em outro Estado, relativamente à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual, somente pode ser estabelecida por lei, em obediência ao princípio da reserva legal. Em caso de substituição tributária, deve haver lei complementar. Já quando não há substituição tributária envolvida, a exigência pode ser antecipada por lei ordinária (Tema 456).

Estabeleceu ainda que cabe ao estado de destino o ICMS sobre a operação interestadual de fornecimento de **energia elétrica a consumidor final**, para emprego em processo de industrialização, não podendo o estado de origem cobrar o imposto. As disposições da LC 87/96 em contrário foram julgadas inconstitucionais (Tema 689).

É constitucional a incidência de ICMS sobre:

- a **venda de automóveis por locadora de veículos**, ainda que configurem ativo imobilizado, caso ocorra antes de 12 meses de sua aquisição (Tema 1.012).
- a importação de veículo por não comerciante ou prestador de serviço, caso haja lei estadual nesse sentido, e apenas a partir da edição da LC 114/02 (17/12/2002) (Tema 1.094). A partir desse precedente, restou esclarecido que a cobrança do ICMS depende do fluxo de positividade de normas e da vigência conjunta de previsões constantes na Constituição Federal (ou Emendas Constitucionais), na lei complementar nacional e na lei ordinária local instituidora.

É inconstitucional a cobrança do diferencial de alíquota de ICMS (**DIFAL**), instituído pela Emenda Constitucional 87/2015, sem que haja lei complementar disciplinadora das normas gerais. Os efeitos da decisão do Supremo, porém, foram modulados a partir do início de 2022. Ou seja, a cobrança do tributo permanece válida tal como está até o final de 2021.

Caso o Congresso Nacional não edite lei complementar sobre o assunto até então, o tributo não poderá mais ser cobrado. No mais, foram excluídos dessa modulação de efeitos os processos judiciais em curso. Não está claro como isso será delineado, o que deverá ser esclarecido após a decisão ser formalizada (Temas 517 e 1.093, ADI 5.464 e ADI 5.469).

## ISS

Incide ISS, e não ICMS, sobre o licenciamento ou a cessão de **direito de uso de software**, tendo em vista que a presença de obrigação de fazer na confecção do programa de computador, no esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário, o que afasta o conceito de circulação de mercadorias, sujeita ao ICMS (ADIs 5.659 e 1.945). Os efeitos dessa decisão foram modulados para situações passadas e futuras de maneira simplificada:

<b>Pagou ISS</b>	Estados não podem cobrar ICMS.
<b>Pagou ICMS</b>	Contribuinte não pode pedir restituição do ICMS. Municípios não podem cobrar ISS.
<b>Pagou ISS e ICMS</b>	Contribuinte pode pedir restituição do ICMS.
<b>Não pagou nada</b>	Municípios podem cobrar ISS.

As demais ações judiciais em curso, inclusive de repetição de indébito e execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS, foram ressalvadas da modulação de efeitos do julgado. No entanto, é necessário aguardar a publicação da decisão para se ter o cenário completo de como isso será operacionalizado.

Não incide ISS sobre **cessão de infraestrutura**, derivadas de relações contratuais complexas se a obrigação de dar estiver claramente segmentada da prestação de serviços. Caso não estejam segmentadas – seja no que diz com o seu objeto, seja no que concerne ao valor específico da contrapartida financeira – estando a atividade definida em lei complementar como serviço de qualquer natureza sujeito ao ISS, será cabível a cobrança do imposto municipal (ADI 3.142).

Confirmada a **taxatividade** da lista de serviços sujeitos ao ISS. Porém, admite-se a cobrança de ISS sobre atividades que possuam as mesmas características das atividades listadas em lei e que constituam mera variação do aspecto material da hipótese de incidência, em razão de interpretação extensiva (Tema 296).

Incide ISS sobre as atividades de **apostas**. A base de cálculo deve ser o valor a ser remunerado pela prestação do serviço, "independentemente da cobrança de ingresso, não podendo corresponder ao valor total da aposta". (Tema 700).

É constitucional a tributação diferenciada de ISS das **sociedades uniprofissionais**, calculada em relação a cada profissional habilitado ("per capita"), e não sobre o valor da receita de prestação de serviços, pois concretiza a isonomia e a capacidade contributiva (Súmula STF 663).

Um município não pode exigir cadastro de empresa prestadora de serviços que não tenha sede localizada na cidade. O Fisco municipal também não pode cobrar ISS do tomador de serviço caso a empresa prestadora não tenha realizado o referido cadastro (Tema 1.020).

O tribunal declarou que o art. 9º, §2º, do DL nº 406/1968 – que permite ao prestador do serviço de construção deduzir da base de cálculo do ISS o valor dos materiais utilizados na obra – foi recepcionado pela ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988 (Tema 247). Mas a extensão da aplicação do dispositivo está a cargo do STJ, por corresponder a matéria infraconstitucional.

## IOF

A alienação de direitos creditórios à **factoring** é tributada pelo IOF, por se tratar de operação de crédito. Envolve, ao lado da prestação de serviços, a cessão de créditos, mediante alienação de faturamento (representado, como regra, por títulos de crédito) com vistas à antecipação de capital futuro para o emprego na atividade empresarial. O IOF incide tanto sobre o factoring convencional quanto sobre a modalidade "maturity factoring", em que os créditos são liquidados apenas na data dos vencimentos (ADI 1.763).

## IPI

É constitucional a cobrança de IPI:

- na importação e na **revenda pelo importador** ao mercado interno (Tema 906).
- por meio das chamadas **pautas-fiscais** (valores pré-fixados para o IPI com base no valor médio do produto). O caso foi julgado por apertada maioria (6 contra 5), no sentido de que se trata de mera técnica de tributação, não tendo sido alterada a base de cálculo do IPI, o que só poderia ser feito por lei em sentido estrito (Tema 324).

Inexiste direito de crédito presumido de IPI, relativo à entrada de **insumos isentos, sujeitos à alíquota zero ou não tributáveis** (Súmula Vinculante 58).

## IR

A lei tributária aplicável para fins de IRPJ é aquela vigente no ano-base em que os rendimentos foram auferidos, tendo em vista que o IR diz respeito a fatos geradores continuados, sendo que o seu fato gerador se materializaria em 31 de

dezembro. É inconstitucional aplicar lei que entrou em vigor apenas no ano seguinte, ainda que seja o ano em que deva ser submetida a declaração, caso implique criação ou aumento de tributos (cancelamento da Súmula nº 584/STF).

## **IPTU**

Não se aplica a imunidade recíproca sobre imóveis de titularidade da União localizados em zonas portuárias que se encontram arrendados à pessoa jurídica de direito privado (AgRg na ADPF 560).

## **IPVA**

Na discussão envolvendo o Estado competente para cobrar IPVA sobre veículos, se o Estado de domicílio do proprietário ou o Estado de licenciamento do veículo, o IPVA é devido ao Estado de domicílio. Para as empresas **locadoras e de arrendamento de veículos**, com filiais em uma unidade federativa, mas que estão licenciados em outra, o IPVA pertence ao Estado no qual está localizado o estabelecimento da pessoa jurídica a que se vincula o automóvel, devendo nele ser realizado o licenciamento (ADI 4.612 e Tema 708).

## **ITBI**

O ITBI passa a ser devido com a efetiva transferência da propriedade imobiliária, que se dá mediante o **registro**, e não com a mera celebração do compromisso de compra e venda ou a sua cessão a outra pessoa (Tema 1.124).

Não se aplica a imunidade constitucional, restando mantida a incidência de ITBI na incorporação de imóveis ao patrimônio das pessoas jurídicas no valor que exceder o capital social integralizado (i.e. conferência de bem imóvel em integralização de capital com ágio) (Tema 796).

## **ITCMD**

Ante a ausência de lei complementar nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o ITCMD sobre doações e heranças recebidas no exterior (doador no exterior ou "de cujus" com bens ou inventário processado no exterior), os Estados não possuem competência legislativa plena para dispor sobre a referida incidência. Devem aguardar a edição da mencionada lei complementar (Tema 825).

## **PIS/COFINS**

A validade da **inclusão do ICMS-ST na base de cálculo do PIS e COFINS** é matéria de natureza infraconstitucional, a ser decidida pelo STJ (Tema 1.098). A 2ª Turma do STJ julgou o tema no final de 2020, no sentido de que o ICMS-ST não pode ser excluído da base de cálculo dessas contribuições, porque jamais esteve formalmente nela incluído. A mera repercussão econômica do tributo não é suficiente para sua exclusão (AgInt no REsp 1.885.048/RS). Cabe ressaltar que essa decisão não tem efeito vinculativo, ainda estando pendente o STJ julgar a matéria de forma definitiva.

É constitucional o **adicional de 1% do COFINS sobre a importação** de algumas mercadorias, assim como a vedação à tomada de crédito em relação a esse valor (Tema 1.047). Destaca-se, porém, que a cobrança desse tributo vigorou apenas até 31.12.2020.

É constitucional a inclusão dos valores retidos pelas **administradoras de cartões**, a título de comissão, na base de cálculo do PIS e da COFINS (Tema 1.024).

Na transição do regime cumulativo para o não-cumulativo, é válida a vedação de creditamento de despesas ocorridas na fase cumulativa, pois os créditos são presumidos e o direito ao desconto somente surge com as despesas incorridas em momento posterior ao início da vigência do regime não-cumulativo (Tema 179).

Por outro lado, foi considerada inconstitucional a vedação do creditamento do PIS e da COFINS relativo ao **ativo imobilizado adquirido até 30 de abril de 2004**. No precedente, a empresa pedia aproveitamento dos créditos a partir de 01/12/2002 (PIS) e de 01/02/2004 (Cofins) (Tema 244).

A instituição de diferentes alíquotas de PIS/Cofins-Importação para certos setores da economia é constitucional e não implica violação ao princípio da isonomia (alíquotas conjuntas de 13,1% para importação de autopeças por empresa que não seja fabricante de máquinas e veículos, ao invés da alíquota geral de 9,25%) (Tema 744).

## Imunidades

Com relação às entidades de assistência social, a exigência do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social - CEBAS, como requisito para o gozo de imunidade das contribuições sociais, foi considerado inconstitucional. Foram afastadas diversas exigências que versam sobre as condições para a obtenção da certificação, como, por exemplo, critérios de renda familiar para distribuição de bolsas de estudo e a forma gratuita de prestação de serviços e ações socioassistenciais (ADI 4.480).

A imunidade constitucional de impostos aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (e-readers), ainda que possuam funcionalidades acessórias (Súmula Vinculante 57).

A sociedades de economia mista, cuja participação é negociada em bolsa de valores, e que, inequivocamente esteja voltada à remuneração de seus acionistas, não goza de imunidade tributária recíproca dos outros entes federativos, ou seja, pode ser tributada (Tema 508).

## Pessoas Jurídicas de Serviços Intelectuais

A constituição de pessoa jurídica voltada à prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, bem como o respectivo regime tributário, aludidos pelo art. 129 da Lei 11.196/2005, foram julgados constitucionais (ADC 66).

## Taxas

Embora o STF tenha julgado inconstitucional o aumento excessivo do valor da **taxa SISCOMEX**, a cobrança da taxa em si permanece possível, sendo o respectivo valor atualizável de acordo com a variação dos índices inflacionários (Tema 1.085).

## Multa

É constitucional e não se revela confiscatória a cobrança de multa de 2% ao mês-calendário ou fração por ausência ou atraso na entrega da DCTF, da Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica ou da DIRF (Tema 872).

## Compensação

É válida a compensação de ofício realizada pela Receita Federal sobre os créditos do credor-contribuinte, em virtude da existência de débitos fiscais em aberto, independentemente de anuência ou acordo. A compensação é possível quando haja (i) reciprocidade de dívidas, (ii) liquidez das prestações, (iii) exigibilidade dos débitos e (iv) fungibilidade dos objetos. Não cabe a referida compensação de ofício sobre débitos parcelados, ainda que sem garantia (Tema 874).

## Precatório

É possível a expedição de precatório para pagamento da parte **incontroversa e autônoma** de sentença transitada em julgado. No entanto, deve-se considerar o valor total executado para definir o regime de pagamento como precatório ou requisição de pequeno valor (RPV), a fim de evitar o fracionamento indevido da execução em várias RPV, cujo pagamento é mais célere que o do precatório (Tema 28).

Lei nova não pode ser aplicada como parâmetro de definição de RPV nas execuções em curso (Tema 792).

Não incidem **juros** de mora no período compreendido entre a expedição do precatório ou da RPV e o efetivo pagamento. A fluência dos juros se inicia somente após o período de "graça constitucional", que vai da expedição do precatório até 31 de dezembro do ano seguinte ao da inclusão do débito na lei orçamentária anual. Ou seja, nos casos de inadimplência, os juros de mora são aplicados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao que deveria ter ocorrido o pagamento (Tema 1.037).

Os direitos creditórios relativos a determinado precatório podem ser cedidos a terceiros. A natureza do **precatório alimentício** não tem a sua natureza alterada pela cessão, independentemente de quem seja o cessionário e da forma como veio a assumir a condição de titular. Isso significa que esses precatórios mantêm a prioridade no pagamento em relação aos precatórios comuns (Tema 361).

## Execução fiscal

É constitucional a comunicação da inscrição em dívida ativa aos órgãos que operam bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e aos serviços de proteção ao crédito. Mas é inconstitucional a indisponibilidade dos bens a partir da averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto e penhora (ADI 5.881, 5.886, 5.890 e 5.925).



Sperling Advogados