

ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Homenagem a

José Eduardo Soares de Melo

Análises de Direito Constitucional, Administrativo, Processual e Privado

Vol. II

Tributos Federais – Tributos Estaduais – Tributos Municipais

Eduardo Soares de Melo (org.)

O Conceito de Receita Bruta Após a Decisão do RE 574.706-PR e Reflexos em outras Incidências

FABIANA DEL PADRE TOMÉ
LUCAS GALVÃO DE BRITTO

Em homenagem a José Eduardo Soares de Melo

Resumo: Examina os argumentos utilizados pelo STF para julgar o RE 574.706-PR para isolar a *ratio decidendi* daquela decisão, procurando antever consequências da premissa fixada pelo Tribunal na incidência de outros tributos.

Palavras-chave: PIS; COFINS; Receita bruta; Conceito constitucional; Inconstitucionalidade.

1. Introdução

A reação à decisão do STF no RE 574.706-PR ultrapassou os limites da comunidade jurídica, despertando grande interesse pela mídia e do grande público. Não é para menos: as repercussões da exclusão do ICMS da contribuição ao PIS e da COFINS representariam, segundo cálculos da Procuradoria da Fazenda Nacional, um decréscimo de 20 bilhões de Reais ao ano.¹ Para os contribuintes, por sua vez, representa a oportunidade de significativa redução de sua carga tributária e, possivelmente, de recuperação de créditos tributários referentes aos exercícios anteriores.

Ao mesmo tempo, o julgado é sobremaneira emblemático para a compreensão das transformações recentes que a processualística brasileira vem experimentando e evidencia o prestígio que a Corte Suprema vem dando às decisões em controle difuso de constitucionalidade.

Para bem examinar a decisão e compreender sua *ratio decidendi*, abrindo portas para a compreensão de como a premissa fixada naquele julgamento impacta a incidência de outros tributos brasileiros, é preciso afastar-se ao máximo das paixões que a cobertura do caso proporcionou e concentrar-se nos termos do julgamento.²

1. A cifra foi expressa pelo Dr. Fabrício da Soller, Procurador da Fazenda Nacional, em sua sustentação oral no julgamento do RE 574.706-PR, proferida no dia 9.3.2017.

2. Até a data de entrega deste artigo não fora publicado o acórdão do RE 574.706-PR. O julgamento em si, entretanto, foi inteiramente gravado em vídeo e está disponível na Internet nos seguintes endereços (sessão de 9.3.2017):

- Parte 1 – <<https://www.youtube.com/watch?v=tGpAN11tAY>>.
- Parte 2 – <<https://www.youtube.com/watch?v=Ri6qu0Y1QYw>> (sessão de 15.3.2017).
- Parte 1 – <<https://www.youtube.com/watch?v=olT2uGDES8M&app=desktop>>.
- Parte 2 – <<https://www.youtube.com/watch?v=HaYgbZfNee4>>.

Será sobre esses dados que centraremos nossas observações sobre o julgado.

Dividiremos o texto em quatro sessões: (i) a compreensão do contexto judicial do processo, cotejando-o com outros precedentes relevantes da Suprema Corte; (ii) a enunciação do argumento-chave da decisão, consistente no *conceito constitucional de receita bruta*; (iii) as implicações que a afirmação, em Repercussão Geral, desse conceito de receita bruta podem provocar na apuração de outros tributos brasileiros; e (iv) alguns esclarecimentos sobre a eficácia da decisão proferida pelo Tribunal.

2. *Os precedentes do STF sobre a matéria e o traço distintivo do julgamento do RE 574.706*

A superveniência do regime de Repercussão Geral após a Emenda Constitucional 45/2003 e os recentes desenvolvimentos na legislação processual vêm provocando enorme interesse pelo exame dos motivos das decisões dos tribunais. Não é preocupação despropositada: para além da singeleza dos enunciados de teses aprovados ao fim desses julgamentos, é preciso compreender as razões que levaram o colegiado à conclusão que se enuncia no resultado do julgamento.

Trata-se de exigência para que os estudiosos possam exercer sua função pública de controle, denunciando as incoerências porventura existentes entre a tradição dos julgados anteriores e as novas posições firmadas pelos membros das Cortes; mas, também, de providência de indubitável utilidade para aqueles que pretendem examinar novas derivações dos mesmos argumentos, tomando-os como premissas para o exame de outras legislações e casos levados ao Judiciário, em busca de interpretações mais harmônicas e integradas ao entendimento dos tribunais superiores.³

Bem compreender o Direito, em sua feição de sistema,⁴ tem exigido cada vez mais a postura atenta dos intérpretes para as decisões dos tribunais, especialmente das mais altas Cortes, e notavelmente em procedimentos que resultam no julgamento de Repercussões Gerais, Recursos Repetitivos, Súmulas Vinculantes e do controle concentrado de legalidade.

Assim, também devem ser interpretadas as decisões da Suprema Corte em cotejo com seus próprios precedentes. O exame das razões expostas no julgamento do RE 574.706-PR comprova essa percepção: na ocasião foi possível observar a referência constante dos julgadores aos próprios julgados anteriores do Tribunal, seja para fundamentar a posição

3. Os tribunais têm tomado consciência desse cenário, como se observa na manifestação do Min. Luiz Fux no RE 240.785-MG: “(...) há uma proposta, que está na iminência de aprovação, no sentido de que a modificação da jurisprudência tem que ser modulada, porque *hoje ninguém trabalha sem ingressar na rede mundial de computadores e verificar como é que está julgando o tribunal superior ou o STF*” (STF, Pleno, RE 240.785-MG, rel. Min. Marco Aurélio, DJe 16.12.2014 – *Grifamos*).

4. Tomada a palavra na acepção que lhe dá Paulo de Barros Carvalho, designando o plano S4 de interpretação: “Tornam-se imprescindíveis, nesse nível da elaboração exegética, uma série de incursões aos outros dois subsistemas, na atividade ingente de procurar significações de outras sentenças prescritivas que, por imposição da hierarquia constitucional, não podem estar ausentes do conteúdo semântico da norma produzida. É precisamente na amplitude dessas idas e vindas aos sistemas S1 e S2 que o sujeito gerador do sentido vai incorporando as diretrizes constitucionais. E, além disso, *há que se pensar na integração das normas, nos eixos de subordinação e de coordenação, pois aquelas unidades não podem permanecer soltas, como se não pertencessem à totalidade sistêmica*. Eis o plano S4” (*Curso de Direito Tributário*, 28ª ed., São Paulo, Saraiva, 2017, p. 144 – *Grifamos*).

vencedora principiada pelo voto da Min. Carmen Lúcia, seja em meio aos argumentos da dissidência aberta pelo Min. Edson Fachin.

Dentre os vários julgados então citados na fundamentação, vale a pena destacar dois deles,⁵ amplamente repetidos pelos Ministros em suas razões de voto: o RE 240.785-MG⁶ e o RE 582.461-SP (Tema 214 da lista de Repercussão Geral).⁷

2.1 RE 240.785-MG

O julgamento deste extraordinário teve início em 1999 e se arrastou por várias sessões até o ano de 2014, apesar de maioria pelo seu provimento ter se estabelecido já em 2006. A discussão de fundo tratava da possibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, tema idêntico à questão trazida no RE 574.706-PR. A diferença entre eles, além da data de ingresso na Corte, consistia no próprio alcance dado pelo rito: enquanto o RE 240.785-MG antecedia a própria criação do instituto da Repercussão Geral, ao RE 574.706-PR foi atribuído o Tema 69 na lista de Repercussão Geral.

Dado o longo intervalo de 15 anos entre o início do julgamento, em setembro/1999, e seu encerramento, em outubro/2014, o acórdão contou com votos de muitos Ministros que não mais integram a composição da Suprema Corte. Suas razões foram assim sintetizadas em dois parágrafos da ementa:

Tributo – Base de incidência – Cumulação – Improriedade. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro.

COFINS – Base de incidência – Faturamento – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da COFINS, porque estranho ao conceito de faturamento.

Trata-se dos dois argumentos centrais que ressoaram ao longo das duas sessões que o Tribunal levou para decidir RE 574.706-PR na primeira quinzena de março/2017: (i) a possibilidade de um tributo servir de base para a incidência de outro; e (ii) a existência de um *conceito* constitucional de faturamento, considerando os critérios que se deve utilizar para sua *definição*.⁸

5. A enumeração dista muito de ser exaustiva, uma vez que também houve elevado número de referências entre os julgadores à decisão da ADC 1, da Súmula do extinto TFR (Enunciados 191 e 258), da Súmula do STJ (Enunciado 94), além dos RE 150.764 e 170.545. A preferência na exposição pelos RE 240.785-MG e pelo 582.461-SP deu-se pela sua maior influência nas razões esposadas por essas decisões tanto na formação da corrente vencedora como na dissidência.

6. STF, Pleno, RE 240.785-MG, rel. Min. Marco Aurélio, *DJe* 16.12.2014.

7. STF, Pleno, RE 582.461-SP, rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* 17.8.2011.

8. Importante lembrar que *conceito* e *definição*, a despeito de assumirem proporções significativas muito próximas (a ponto de se confundirem na linguagem natural), não se podem intercambiar livremente no uso mais rigoroso desses termos. Os *conceitos* são as ideias que as palavras simbolizam, ao passo que as *definições* são as frases que expressam os limites semânticos dos conceitos (para mais, v.: Lucas Galvão de Britto, “Sobre o uso de definições e classificações na construção do conhecimento e na prescrição de condutas”, in Paulo de Barros Carvalho (coord.), *Lógica e Direito*, São Paulo, Noeses, 2016, pp. 313 e ss.).

2.2 *O precedente do STF no ICMS (Tema 214/RG)*

O argumento advindo da decisão do Tribunal no RE 240.785-MG de que um tributo não poderia servir de base para a incidência de outro – de que não caberia falar de “tributo sobre tributo” – viu-se prejudicado na compreensão de alguns membros da Corte, uma vez que o próprio Tribunal havia decidido, em maio/2011, o RE 582.461-SP expedindo o seguinte argumento:

ICMS – Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo – Constitucionalidade – Precedentes. A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 22, I, e 8º, I, da Lei Complementar n. 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação. A Emenda Constitucional n. 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da CF, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas.

O julgado, processado na dinâmica da Repercussão Geral, referia-se ao Recurso Representativo da Controvérsia registrada no item 214 da Lista de Repercussão Geral e firmou a seguinte tese:

É constitucional a inclusão do valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na sua própria base de cálculo.

Foi fundada nesse precedente que a dissidência no RE 574.706-PR, principiada em 9.3.2017 pelo Min. Edson Fachin, concentrou seu argumento, como restou evidenciado de maneira mais enfática nos votos dos Mins. Gilmar Mendes e Dias Toffoli, proferidos na sessão do dia 15.3.2017.

2.3 *As distinções do julgamento do RE 574.706-PR em relação aos julgados anteriores*

O julgamento do RE 574.706-PR, no entanto, apresenta ao menos quatro distinções em relação ao que restou decidido nos precedentes ora citados: (i) à diferença do RE 240.785-MG, todos os votos proferidos no julgamento foram dados por Ministros de uma mesma composição do Tribunal; (ii) também de modo distinto do RE 240.785-MG, esse era um recurso afeto à sistemática da Repercussão Geral; (iii) à diferença da situação apreciada no RE 240.785-MG, a legislação ora apreciada emprega a expressão “receita bruta”; e (iv) quanto ao RE 582.461-SP, Tema 214/RG, não se discutia apenas a possibilidade de “incidência de tributo sobre tributo”, mas se o conceito constitucional “receita bruta”, expresso no art. 195, I, poderia comportar os montantes devidos a título de ICMS como parte integrante, aproximando-se, assim, mais da matéria decidida e resumida no segundo parágrafo da ementa do RE 240.785-MG. E foi precisamente sobre esse aspecto que a maioria do Tribunal se concentrou.

A Restituição do ICMS-Substituição Tributária (ICMS-ST) nas Vendas a Valor Inferior ao Presumido: Breve Análise dos Impactos do Novo Entendimento do STF

JOÃO DÁCIO ROLIM
FABIANA LEÃO DE MELO

1. Introdução

O STF, ao julgar o RE 593.849, rompeu com a jurisprudência da Corte consolidada há 16 anos para declarar o direito dos contribuintes à restituição dos valores de ICMS-Substituição Tributária (ICMS-ST) relativos às operações em que o valor presumido para o recolhimento do imposto for superior ao montante pelo qual as operações reais foram praticadas.

Tal guinada jurisprudencial produzirá inúmeras consequências relevantes para os Estados e contribuintes, muito além de orçamentárias.

O objetivo do presente trabalho se reduz a abordar alguns desses impactos, especialmente em relação à legitimidade, ao momento e formas de assegurar o cumprimento do atual entendimento do Supremo.

Nossa intenção não é exaurir a questão, mas apenas contribuir com a apresentação breve dos possíveis desdobramentos decorrentes do cumprimento da decisão do Supremo, do ponto de vista do substituído e do substituto tributários.

2. Ruptura com a jurisprudência da Corte consolidada na ADI 1.851

O art. 150, § 7º, da CF estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS por substituição tributária, “assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”.

Em 2002, quando o Supremo fixou o entendimento de que o direito à restituição estaria restrito aos casos em que a operação presumida não se realiza,¹ os Ministros que formaram a maioria (seis votos a três) entenderam que assegurar a restituição também nas hipóteses em que a operação efetiva ocorre a valor inferior ao presumido equivaleria a inviabilizar o próprio instituto da substituição tributária e retornar à apuração normal do tributo (débitos e créditos).

No entender da maioria, como a base de cálculo da substituição tributária não é estabelecida de forma arbitrária, mas de acordo com parâmetros legítimos previstos na Lei Complementar 87/1996, não seria justificável a necessidade de posterior fiscalização de

1. STF, Tribunal Pleno, ADI 1.851, rel. Min. Ilmar Galvão, j. 8.5.2002, DJU 22.11.2002, p. 00055, Ement. VOL-02092-01 PP-00139, republ. DJU 13.12.2002, p. 00060.

inúmeros pedidos de restituição, que tenderiam a ser de menor monta. Os fins alcançados com o instituto, como segurança na arrecadação e combate à sonegação, seriam justificativas legítimas para a consideração da base de cálculo presumida como definitiva, desde que razoável.²

Já em fevereiro/2007 o Supremo deu indícios de uma possível alteração do seu entendimento. Após sucessivos pedidos de vista no julgamento das ADI 2.777 e 2.675, ajuizadas pelos Governadores de São Paulo e Pernambuco para arguir a inconstitucionalidade das leis de seus Estados que autorizavam a restituição do ICMS-ST nas vendas a preço inferior ao presumido, o Tribunal chegou ao resultado de cinco votos pela procedência e cinco pela improcedência das ações diretas de inconstitucionalidade, sendo o julgamento suspenso para posterior desempate pelo Min. Ayres Britto. Contudo, nos anos de 2009 e 2010 o Supremo resolveu questão de ordem e decidiu que as ações de inconstitucionalidade deveriam ser julgadas em conjunto com o RE 593.849, com Repercussão Geral reconhecida.

Longos seis anos depois o STF incluiu em pauta o RE 593.849³ e, em julgamento iniciado e finalizado em duas sessões, alterou seu entendimento e fixou a tese jurídica de que “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços/ICMS pago a mais no regime de substituição tributária para frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”. Na mesma oportunidade julgou improcedentes as ADI 2.777 e 2.675, declarando constitucionais as previsões estaduais de ressarcimento do ICMS-ST.

O novo entendimento (RE 593.849) também foi formado por seis votos a três (vencidos os Mins. Teori Zavascki, Dias Toffoli e Gilmar Mendes), sendo que a corrente majoritária enfrentou os argumentos determinantes do julgamento da ADI 1.851 para justificar a alteração de posicionamento.

O Relator, Min. Fachin, ao enfrentar o fundamento prevalecente na ADI 1.851, de que os fins assegurados pela substituição tributária legitimariam a definitividade do fato gerador, afirmou que tais objetivos encontram limite nos direitos e garantias dos contribuintes assegurados pela Constituição, como igualdade, capacidade contributiva, vedação ao confisco e neutralidade fiscal do ICMS. Também afirmou que encontram freio na segurança jurídica e certeza do crédito tributário, a qual se encontra abalada na exigência de tributo com fundamento em base de cálculo fictícia, conforme entendimento do professor José Eduardo Soares de Melo:

À luz dessas conclusões, não nos parece ser outra a solução que, de fato, guarde obediência ao princípio da segurança jurídica senão esta apresentada pelo professor José Eduardo Soares de Melo: “A descoincidência entre o valor real (efetiva operação realizada entre o substituído e o consumidor) e o valor presumido (anterior situação existente entre substituo e substituído) caracteriza uma base de cálculo fictícia, resultando num ICMS fictício, que não pode prevalecer diante dos princípios da segurança e certeza do crédito tributário, indispensáveis no caso de intromissão patrimonial” (*ICMS – Teoria e Prática*, 12ª ed., São Paulo, Dialética, 2012, p. 228).⁴

2. Voto do Min. Ilmar Galvão, fls. 170-171.

3. STF, Tribunal Pleno, RE 593.849, rel. Min. Edson Fachin, j. 19.10.2016, Acórdão Eletrônico, *DJe*-065, divulg. 30.3.2017, publ. 31.3.2017, republ. *DJe*-068, divulg. 4.4.2017, publ. 5.4.2017.

4. Voto do Min. Fachin, fls. 26.

Por sua vez, o Min. Luís Barroso enfrentou o argumento determinante da decisão na ADI 1.851 de que a devolução do excesso implicaria a inviabilização do próprio instituto da substituição tributária e o retorno da apuração mensal do ICMS. Nos dizeres do Ministro, a realidade fática que levou o Supremo a julgar pela impossibilidade de devolução do excesso em 2002 – ausência de capacidade de fiscalização dos pedidos de restituição – não se encontraria mais presente, na medida em que diversos Estados (Pernambuco e São Paulo) previam em sua legislação tal devolução e formas de efetivá-la. Permanecer com o entendimento da ADI 1.851 violaria, então, a capacidade contributiva e a razoabilidade na sua dimensão de congruência:

12. Dessa forma, insistir nesse entendimento violaria também a razoabilidade na sua dimensão de congruência. Por essa ideia, exige-se a presença de uma relação harmônica entre as normas e as condições externas de sua aplicação, impedindo que o intérprete possa basear-se em uma realidade fática inexistente. Pois bem, caso não se supere o precedente existente sobre a matéria será exatamente isso o que ocorrerá: o Supremo irá consagrar uma interpretação a partir de uma realidade fática que não mais existe, o que viola a razoabilidade como congruência e vai contra as condições práticas de aplicação da norma que prevê a restituição, em flagrante prejuízo aos contribuintes.

Por fim, apesar de se tratar de recurso interposto por contribuinte contra a vedação à restituição, alguns Ministros manifestaram, na forma de esclarecimentos e em seus votos, que o novo entendimento no sentido de assegurar a restituição do excesso teria como consequência também autorizar os Estados a exigir a complementação do ICMS-ST nas hipóteses de venda a valor superior ao presumido.

Min. Luís Barroso:

(...). E outro ponto de convergência – porque esse é de divergência – é que eu acho que venda lá, venda cá. Portanto, se é operação real, se a operação subsequente for em dimensão econômica superior à presunção, o Fisco pode cobrar a diferença também. Portanto, a lógica de ser o valor real da operação, e não o presumido, pode favorecer o contribuinte ou pode, eventualmente, desfavorecer o contribuinte.⁵

Min. Fachin:

Portanto, o próprio sentido do § 7º do art. 150, quando se refere ao fato gerador que não vai ocorrer, há, no fato gerador – ainda que seja em debate doutrinário –, uma dimensão material, em que, essa dimensão material não se verificando, de algum modo, é possível extrair desse próprio comando constitucional que não se pode cancelar um enriquecimento sem causa, quer seja do Estado, quer seja do contribuinte.⁶

Min. Marco Aurélio:

O que sustento a respeito do § 7º em comento revela uma estrada de mão dupla. Tanto admito que o contribuinte, verificando o negócio, possa reclamar a diferença – valor recolhido a maior – como também o fato de o Estado vir a pretender a satisfação do tributo, considerando o valor real do negócio jurídico, no que haja se mostrado superior àquele por ele próprio estimado.⁷

5. Fls. 53-54.

6. Fls. 57.

7. Fls. 83

3. *Modulação dos efeitos: “overruling”*

Com fundamento no rompimento do Tribunal com o entendimento consolidado na ADI 1.851 e a necessária preservação da segurança jurídica, os Ministros, vencido o Min. Marco Aurélio, decidiram pela modulação dos efeitos da decisão,

(...) de modo que os efeitos jurídicos desse novo entendimento orientam apenas os litígios judiciais futuros e os pendentes submetidos à sistemática da Repercussão Geral.⁸

A propositura do Min. Fachin de restrição da aplicação do novo precedente a litígios *submetidos à sistemática da Repercussão Geral* gerou dúvidas sobre seu efetivo alcance até mesmo para os demais Ministros, sendo esclarecido que estão ressalvados da modulação todos os casos já judicializados na data do julgamento, não abrangendo situações passadas já transitadas em julgado, situações passadas não ajuizadas e fatos geradores futuros.

Interessantes as objeções levantadas pelo Min. Marco Aurélio à modulação de efeitos. No entender do Ministro, a ausência de autorização constitucional para modulação em controle difuso impediria o Supremo de decidir nesse sentido, sob pena de agir como legislador positivo. Seu entendimento foi contestado pelos Mins. Gilmar Mendes e Luís Barroso, que discorreram sobre a necessidade de proteção da segurança jurídica em razão dos efeitos transcendentais da tese jurídica firmada em decisões de processos subjetivos, principalmente após a sistemática de atribuição de Repercussão Geral aos recursos extraordinários. O Min. Barroso ressaltou também a nova configuração da questão após a edição do Código de Processo Civil/2015, que estabelece, no art. 927,⁹ a possibilidade de modulação de efeitos no caso de alteração jurisprudencial, bem como a possibilidade de ajuizamento de reclamação contra decisões que desrespeitem precedentes formados por meio dessa sistemática.

8. V. a Ementa do RE 593.849.

9. CPC: “Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão: I – as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II – os enunciados de súmula vinculante; III – os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV – os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V – a orientação do Plenário ou do Órgão Especial aos quais estiverem vinculados.

“§ 1º. Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, § 1º, quando decidirem com fundamento neste artigo.

“§ 2º. A alteração de tese jurídica adotada em enunciado de súmula ou em julgamento de casos repetitivos poderá ser precedida de audiências públicas e da participação de pessoas, órgãos ou entidades que passam contribuir para a rediscussão da tese.

“§ 3º. Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

“§ 4º. A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

“§ 5º. Os tribunais darão publicidade a seus precedentes, organizando-os por questão jurídica decidida e divulgando-os, preferencialmente, na rede mundial de computadores.”

O Min. Marco Aurélio ainda se opôs à modulação¹⁰ afirmando que o entendimento ora firmado pela Corte não configuraria efetivo rompimento com a decisão proferida na ADI 1.851, na medida em que a lei objeto de julgamento na época envolvia situação diferente:

No caso concreto, disse que não há mudança de jurisprudência propriamente dita. Por quê? Porque o precedente que deu origem ao pronunciamento na ADI n. 1.851 envolveu uma lei que, a um só tempo, dava um incentivo fiscal com diminuição da alíquota do ICMS, observado o piso de 12%, e, em contrapartida, dizia da impossibilidade de devolução quando, verificado o fato gerador, não se tivesse a base que serviu para cálculo da antecipação do tributo no mecanismo de arrecadação, mecanismo estritamente fiscal.

E tinha, a lei alagoana, mais um dado: a opção era do contribuinte.

Não obstante a legislação de Alagoas, quando da propositura da ADI 1.851, ser nesse sentido, o fato é que tal questão não foi objeto de conhecimento quando do julgamento da ADI 1.851, em razão da exaustão do prazo de eficácia do dispositivo, limitando-se a decisão à questão da possibilidade de se negar a restituição da diferença entre o fato gerador presumido e o efetivo. Além disso, a opção do contribuinte pelo regime de substituição tributária não foi utilizada como argumento por nenhum Ministro para defender a definitividade do fato gerador presumido, o que demonstra correto o entendimento dos demais Ministros de que o novo entendimento, firmado no RE 593.849, significou verdadeira ruptura com a jurisprudência consolidada do STF, estando a modulação dos efeitos da decisão em consonância com a proteção da segurança jurídica e com as disposições do art. 927 do CPC/2015. Não houve modulação de efeitos nas ADI 2.777 e 2.675, uma vez que as leis estaduais foram declaradas constitucionais.

4. Embargos de declaração opostos pelo Estado de Minas Gerais

O Estado de Minas Gerais apresentou embargos de declaração em face do acórdão proferido no RE 593.849, afirmando que as premissas fáticas em que se baseou a maioria dos Ministros para assegurar a restituição do ICMS-ST nas hipóteses de diferença de base de cálculo estão equivocadas.

Segundo o Estado, não houve alteração fática ou normativa após o julgamento da ADI 1.851 que viabilizaria a devolução do excesso de ICMS-ST sem que se estabeleça encargo insustentável aos Estados. Defende, com fundamento em Nota Técnica preparada pela Secretaria de Fazenda, que a manutenção do entendimento firmado no RE 593.849 implica declarar, implicitamente, a inconstitucionalidade da técnica de arrecadação por substituição tributária, pois irá obrigar os Estados a fiscalizarem milhões de fatos geradores ocorridos nas etapas intermediárias e finais da cadeia produtiva, eliminando-se por completo a razão de existir do instituto.

Acrescenta que mesmo com a instituição da nota fiscal eletrônica os Fiscos Estaduais não possuem recursos humanos ou tecnológicos capazes de fiscalizar todos os fatos geradores, considerando a inexistência de rastreabilidade das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a enorme quantidade de operações e o fato de que várias operações são praticadas por contribuintes optantes pelo SIMPLES Nacional.

10. Fls. 106-107.

Alega, ainda, que a afirmativa do Min. Luís Roberto Barroso de que viabilidade de restituição decorreria da existência de previsão de devolução na legislação dos Estados de São Paulo e Pernambuco estaria igualmente equivocada, na medida em que Pernambuco alterou sua legislação para vedar o ressarcimento em tais hipóteses e São Paulo reduziu drasticamente as hipóteses de devolução.

Discorreu também sobre a inexistência de previsão legal de que os impostos possuam base de cálculo real, como entendeu o STF no RE 593.849, citando como exemplo o IPVA e o IPTU, que possuem seu aspecto quantitativo fixado de forma estimada pelos entes públicos.

O Estado requereu, ainda, na hipótese de não serem atribuídos efeitos modificativos aos embargos de declaração, que conste expressamente na tese firmada com Repercussão Geral a possibilidade de exigência pelos Estados da complementação do ICMS-ST quando ocorrer venda a preço superior ao presumido, bem como seja fixado que o novo entendimento do Supremo seja aplicável apenas a fatos geradores futuros, sem resguardar os casos ajuizados.

5. Impactos do novo entendimento

Partindo-se da premissa de que não haverá alterações no entendimento fixado no RE 593.849, importantes questões práticas decorrem do novo entendimento do Supremo, principalmente em relação à legitimidade, momento e formas de assegurar seu cumprimento.

5.1 Legitimidade

Questão polêmica refere-se à legitimidade para pleitear a restituição dos valores recolhidos a maior em razão da utilização de base de cálculo inferior à presumida.

Após o novo pronunciamento do Supremo, órgãos de alguns Estados afirmaram, de forma informal, estarem analisando a possibilidade de exigência da comprovação de ausência de repasse econômico do tributo relativo à diferença entre a base efetiva e econômica para o consumidor final, para fins de deferimento dos pedidos de restituição que serão apresentados. Para esses Estados não bastaria a comprovação da ocorrência da venda a preço menor que o presumido, sendo necessária a prova da ausência de transferência econômica dos valores do tributo objeto de restituição. A referida exigência estaria fundamentada no art. 166 do CTN, que prevê que *a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la*.

Sem pretensão de abordar de forma sistemática a vasta manifestação doutrinária e jurisprudencial sobre a questão, mas apenas de discorrer de forma pontual e breve, impõe-se observar que a questão deve ser tratada com cautela, sob pena de transformar a decisão do Supremo em verdadeira vitória de Pirro dos contribuintes.

A jurisprudência do STJ pacificou-se no sentido de que, com exceção dos serviços regulados, como a transmissão/fornecimento de energia,¹¹ a legitimidade ativa para pleitear a

11. STJ, 1ª Seção, REsp 1.299.303-SC, rel. Min. César Asfor Rocha, j. 8.8.2012, *DJe* 14.8.2012.

Taxa Municipal de Coleta de Lixo – O “Art. 149-B” da CF e o Princípio da Retributividade

CECÍLIA PRISCILA DE SOUZA
FERNANDO GOMES FAVACHO

As taxas (art. 145, II, da CF) serão confiscatórias na medida em que o valor dos serviços públicos e a remuneração relativa ao exercício regular do poder de polícia venham a ser vultosos, não guardando nenhuma proporcionalidade com os custos, revelando-se incompatíveis com os fins perseguidos pelo interesse público (ausência de finalidade comercial). (José Eduardo Soares de Melo, Curso de Direito Tributário)

Introdução – Da Súmula 670 ao “art. 149-B” da CF

O impedimento constitucional de que as taxas de serviço precisam ser específicas e divisíveis foi relativizado pela Súmula Vinculante 19,¹ posto que não é possível individualizar a coleta, a remoção, o tratamento ou a destinação de lixo ou resíduos provenientes de cada imóvel. A Súmula Vinculante 19 surgiu posteriormente ao debate sobre as taxas de iluminação pública, julgadas inconstitucionais à época por sua indivisibilidade (Súmula 670 do STF²), o que fez o Legislativo precisar aprovar a Emenda Constitucional 39 em 2002 para “constitucionalizá-la”, com a inserção do art. 149-A.³ Se a Súmula Vinculante 19 existisse à época talvez não fosse necessário todo este esforço: afinal, tal qual a de iluminação pública, a Súmula autoriza uma taxa de serviço indivisível – o que no título chamamos de “Art. 149-B”.

O impedimento constitucional de que as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos (art. 145, § 2º, da CF⁴) foi também relativizado, desta vez pela Súmula Vinculante 29, que afirma ser constitucional a adoção de elementos da base, desde que não haja “integral identidade”. A Súmula Vinculante 19, por meio da legalização das taxas de lixo, cumulada com a Súmula Vinculante 29, dá margem a outros arts. “149-C”, “149-D”, posto que, de forma análoga, várias taxas que possuam base de cálculo “próximas” às de

1. STF: “Súmula Vinculante n. 19. A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis não viola o art. 145, II, da Constituição Federal”.

2. STF: “Súmula n. 670. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

3. A inserção do art. 149-A na CF, ao legitimar a cobrança tributária pela iluminação pública, excluiu a *referibilidade*, considerando somente sua *materialidade* (consumir iluminação privada). *In verbis* (Emenda Constitucional 39, de 19.12.2002):

“Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública.

“Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica.”

4. CF: “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: (...). § 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

impostos e que são indivisíveis (tais como as “taxas de incêndio”⁵) poderão ser instituídas e estarão respaldadas pelo Judiciário – resultando na criação de verdadeiros impostos sem as limitações legais próprias desta espécie de tributo.

Uma importante limitação que ainda resta no Judiciário é o impedimento pela superavitariade, posto que taxas não podem ser lucrativas, ou seja, devem cobrar do contribuinte somente (ou aproximadamente) o custo do serviço estatal. Há julgados que concretizam este impedimento. Esta é nossa homenagem ao professor José Eduardo Soares de Melo, grande tributarista e defensor dos princípios da retributividade, não confisco e proporcionalidade – em suma, nossa defesa e resposta a este que é um dos maiores problemas do direito tributário municipal.

2. O interesse na instituição de novas taxas ao invés do aumento de impostos

Antes de discorrermos sobre as Súmulas Vinculantes 19 e 29, bem como sobre outras permissões do Judiciário, cabe explicar o porquê do interesse dos entes estatais na instituição de novas taxas ao invés do mero aumento dos impostos já existentes. A resposta é simples: há *vínculo da repartição* do produto da arrecadação dos impostos. A União, por norma constitucional, deve repartir a arrecadação de impostos aos Estados e Municípios, e Estados também devem repartir a arrecadação de impostos com os Municípios (arts. 154 e 159 da CF). Também há *vínculo à destinação* dos impostos de todos os entes federados, em especial para a saúde pública (art. 198, § 2º, da CF) e o ensino público (art. 212 da CF). A Constituição ainda prevê prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita dos impostos estaduais e municipais (arts. 165, § 8º, e 167, § 4º). Criar ou aumentar imposto, proporcionalmente, não implica maior arrecadação disponível ao ente arrecadador se compararmos com as contribuições sociais⁶ (da União) e taxas (de todos os entes federados).

Taxas são tributos que não possuem destinação específica, e nem são impedidos de afetação pelo Judiciário:

Destinação de recursos – Fundo Estadual de Reaparelhamento e Modernização do Poder Judiciário/FUNDESP – Cobrança – Serventias extrajudiciais – Lei estadual n. 12.986/1996 – Violação do art. 167, inciso IV, da Constituição do Brasil – Não ocorrência. 1. Preceito de lei estadual que destina

5. O STF manifestou-se em 1999 pela constitucionalidade da cobrança da Taxa de Prevenção de Incêndio, ainda que sejam serviços *uti universi*. Todavia, em 2017, por seis votos a quatro, o Supremo manteve decisão do TJSP ao julgar inconstitucional – em Repercussão Geral – a cobrança da Taxa de Combate a Sinistros (Lei municipal 8.822/1978), criada com o objetivo de ressarcir o Erário Municipal do custo da manutenção do serviço de combate a incêndios (v.: STF, Tribunal Pleno, RE 206.777-SP, rel. Min. Ilmar Galvão, reclamante: Município de Santo André, reclamada: Maria Sampaio Franco, j. 25.2.1999, DJU 30.4.1999; Brasil, STF, Tribunal Pleno, RE 643.247-SP, rel. Min. Marco Aurélio, reclamante: Município de São Paulo, reclamado: Estado de São Paulo, j. 24.5.2017, DJe 110, 25.5.2017).

6. Conforme sucessivas emendas constitucionais que alteram o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição, 30% das receitas oriundas de contribuições são desvinculadas aos fins para os quais foram instituídas – é a chamada DRU/Desvinculação das Receitas da União. *In verbis* (ADCT) “Art. 76. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data”.

5% dos emolumentos cobrados pelas serventias extrajudiciais e não oficializadas ao Fundo Estadual de Reparcelamento e Modernização do Poder Judiciário/FUNDESP não ofende o disposto no art. 167, IV, da Constituição do Brasil – Precedentes. 2. A norma constitucional veda a vinculação da receita dos impostos, não existindo, na Constituição, preceito análogo pertinente às taxas – Agravamento regimental a que se nega provimento.⁷

Sem que haja vínculo à arrecadação os entes federados estão livres para o gasto em quaisquer atividades estatais, que são muitas e podem variar a depender da ideologia ou mero interesse dos governantes. Tal como as contribuições sociais da União e suas receitas desvinculadas pelas DRUs, os Municípios e Estados passaram a ter sua própria arrecadação desvinculada.

Ad argumentandum, a Lei de Responsabilidade Fiscal não traz limites específicos às taxas como a vedação de transferências voluntárias que recaem sobre impostos.⁸ O número de pagadores de tributos também aumenta, posto que taxas não são atingidas pelas imunidades constitucionais (art. 150, VI, da CF): templos, partidos políticos, entidades sindicais, instituições de educação e de assistência social pagam, desta forma, impostos de maneira indireta.

É de se esperar que, com a permissão legal e jurisprudencial, o aumento de taxas incidentes sobre o imóvel – tal como a Taxa de Coleta de Lixo – passe a ser até mesmo maior do que o valor do Imposto Predial e Territorial Urbano/IPTU.

3. *Taxas de serviço e impostos*

Por didatismo, segue o texto da CF:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; (...).

§ 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.

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

A redação do artigo constitucional traz problemas semânticos imediatos. Diferenciar: (1) *específico de divisível*; (2) *efetivo de potencial*; e (3) *utilização de serviço público de exercício regular do poder de polícia*. No primeiro ponto, como ensina Fabiana Del Padre Tomé,⁹ a individualização consiste em um desdobramento da especificidade do serviço,

7. STF, 2ª Turma, AgR no RE 570.513-GO, rel. Min. Eros Grau, agravante: Wanira Sócrates de Bastos, agravado: Estado de Goiás, j. 16.12.2008, *DJe* 27.2.2009.

8. Lei de Responsabilidade Fiscal: “Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação. Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no *caput*, no que se refere aos impostos.”

9. Fabiana Del Padre Tomé, “Anotações sobre os requisitos para instituição de taxas no sistema tributário brasileiro”, *RD Tributário* 120/59-71, São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 67.

pois exige que se refira a pessoas determinadas. Tome-se, então, por “fruição individualizável”, pois não há diferença prática entre possibilidade de determinar pessoas específicas e de divisão do serviço. No segundo ponto, não podemos entender “potencial” como utilização “facultativa”, visto que se perderia a compulsoriedade ínsita aos tributos. Chamar de “potencial” é o mesmo que de “utilização compulsória”. No terceiro, apesar de nem sempre haver uma diferença clara entre poder de polícia e utilização de serviço público, pois há sempre uma utilização de serviço público em sentido *lato* (como a emissão de um passaporte, por exemplo: é poder de polícia, mas também um serviço público), as taxas por poder de polícia não podem ser de utilização meramente potencial – deve haver efetiva fiscalização.

Em tempo: a necessidade de uso efetivo que temos diante das taxas de polícia (art. 78 do CTN) não tem sido no Judiciário uma exigência absoluta. Infere-se isto pelas leituras dos julgados sobre as taxas exigidas por renovação anual, tal como as taxas de licença ao funcionamento de estabelecimentos, onde o efetivo poder de polícia se presume pela verificação da existência de órgão e estrutura competentes para tal exercício.¹⁰ Em um trabalho mais extenso, caberia verificar se a condicionante para a eficácia técnico-semântica¹¹ da cobrança de qualquer espécie de taxa é tão somente a existência do órgão prestador. Às taxas de serviço a própria Constituição autoriza a mera disponibilidade (e o CTN, art. 79, I, “b”) para a cobrança.

O comentário final ao texto constitucional é que as taxas não podem ter *base de cálculo própria dos impostos* (além da Constituição Federal, v. o art. 77, parágrafo único, do CTN). Jurisprudencialmente, podem ter elementos da base, mas não coincidir.¹² O que nos leva à diferenciação fundamental entre impostos e taxas para o estudo das taxas de coleta de lixo.

Segundo as lições do professor José Eduardo Soares de Melo,¹³ os serviços remunerados pelas taxas são aqueles que o particular frui isoladamente, ao passo que os serviços indivisíveis são reembolsados pelos impostos. E isto coaduna a uma classificação da receita tributária prévia à noção jurídica, como afirma Régis Fernandes de Oliveira:¹⁴ temos as taxas como arrecadadas para interesses de alguns e impostos para suprir o interesse geral. É como, em um condomínio, termos as tarifas condominiais às despesas ordinárias (impostos), e as tarifas de uso do salão de festas às despesas com a limpeza do salão, para a disponibilidade de um único condômino (taxas).

10. V.: STF, Tribunal Pleno, RE 588.322, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 16.6.2010, *DJU* 3.9.2010, Repercussão Geral 217, *Informativo* 591; STF, 2ª Turma, RE 588.322-MG, rel. Min. Joaquim Barbosa, *DJU* 30.11.2009.

11. Nos termos de Paulo de Barros Carvalho: “A ineficácia técnica será de caráter semântico quando dificuldades de ordem material impeçam, iterativamente, a configuração em linguagem competente assim do evento previsto quanto dos efeitos para ela estipulados” (*Curso de Direito Tributário*, 23ª ed., São Paulo, Saraiva, 2011, p. 116).

12. STF, Tribunal Pleno, Repercussão Geral na QO no RE 576.321-SP, rel. Min. Ricardo Lewandowski, reclamante: Município de Campinas, reclamados: Helenice Bérnago de Freitas Leitão e outros, j. 4.12.2008. *DJe* 13.2.2009. Conforme o Relator, “o que a Constituição reclama é a ausência de completa identidade com a base de cálculo própria dos impostos e que, em seu cálculo, se verifique uma equivalência razoável entre o valor pago pelo contribuinte e o custo individual do serviço que lhe é prestado”.

13. José Eduardo Soares de Melo, *Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., São Paulo, Dialética, 2010, pp. 63-64.

14. Régis Fernandes de Oliveira, *Curso de Direito Financeiro*, 5ª ed., São Paulo, Ed. RT, 2013, p. 128.

4. *Taxas de coleta de lixo*

A remoção de lixo, tal como a prestação de educação ou saúde, é obrigatória¹⁵ pelo Estado, ainda que atue nestas áreas sem exclusividade.

Junto ao “carnê do IPTU” encontra-se o lançamento das taxas de coleta de lixo. A hipótese tributária é “ser proprietário de área urbana”, ao revés do que dizem as leis que instituem a coleta de lixo. Quanto às diversas bases de cálculo para as taxas de coleta de lixo utilizadas no País, a mais utilizada é a base pela área do imóvel (ou pela testada – metragem frontal), ainda que várias possuam elementos que influenciem a alíquota, tal como o uso ou a localização. Veja-se como exemplo a de Belém/PA, Lei Ordinária 7.192, de 21.12.1981, com as alterações da Lei 7.561, de 30.12. 1991:

Art. 2º. A Taxa de Resíduos Sólidos/TRS tem como fato gerador a utilização, efetiva ou potencial, dos serviços de limpeza pública, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição.

A Lei 8.623/2007 alterou o cálculo da taxa que constava no art. 4º da Lei 7.192/1981 (“Art. 4º. A taxa calculada em função da área do imóvel, aplicando-se coeficientes mensais ao valor da Unidade Fiscal do Município, consoante previsto no Anexo desta Lei”):

Art. 2º. A Taxa de Resíduos Sólidos – TRS passa a ser calculada pelos coeficientes mensais estabelecidos no Anexo I, observada a atualização anual pelo Índice de Preço ao Consumidor Ampliado Especial – IPCA-E, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE, ou outro índice que o substitua.

No caso das taxas de resíduos sólidos (ou “de lixo”, ou “de remoção de lixo”, ou “de limpeza pública”), proprietários de terrenos baldios ou mesmo de garagens são sujeitos passivos deste tributo. A interpretação do STF é ampla:

Vale dizer, é legítima a cobrança da taxa, ainda que o particular não utilize o serviço público, bastando, para tanto, que o serviço seja efetivamente existente e esteja à disposição do contribuinte. O fato de o agravante, em decorrência de suas atividades, não produzir lixo não afasta a incidência da Taxa de Coleta de Lixo Domiciliar.¹⁶

Jurisprudencialmente, taxas de coleta de lixo residencial não podem ser cobradas com base no critério da localização do imóvel (zona), posto que a unidade de medida da taxa deve ser a mesma para todos os residentes. Assim as taxas de lixo foram autorizadas pelo TJRS no Município de Santa Maria e no Município de Marau:¹⁷

EMENTA: Apelação cível – Tributário – Município de Santa Maria – Taxa de Coleta de Lixo – Incidência sobre o box de estacionamento (garagem) – Possibilidade – Taxa de Coleta de Lixo – Lei

15. O serviço público de remoção de lixo é jurisprudencialmente serviço essencial (obrigatório) à saúde pública. Cf.: STF, Tribunal Pleno, RE 89.879-RJ, rel. Min. Moreira Alves, reclamante: 2ª Cia. Cinematográfica Franco-Brasileira, reclamada: COMLURB/Cia. Municipal de Limpeza Urbana, j. 4.9.1980, DJe 10.10.1980.

16. STF, 2ª Turma, AgR no RE 602.741/DF, rel. Min. Celso de Mello, agravante: Condomínio Centro Empresarial Brasília, agravados: Silvio de Faria Caram Zuquim e outro(s), j. 25.5.2010, DJe 24.6.2010.

17. TJRS, 2ª Câmara Cível, ACi 70048448500-RS, rel. Des. Ricardo Torres Hermann, j. 10.7.2013, Serviço de Apoio Jurisdição, data de publicação: 17.7.2013.

Serviço de Monitoramento e Rastreamento de Veículos e de Pessoas. Pressupostos para sua Incidência

NEIVA APARECIDA BAYLON

1. Introdução

As sociedades estão em constante evolução, e o homem, na sua incessante busca pelo conhecimento, desenvolveu técnicas que propiciam esse conhecimento, principalmente no que se refere à “comunicação”.

A globalização proporciona o avanço tecnológico em diversos setores, incluindo a “comunicação”, ou sobre uma de suas espécies, a “telecomunicação”, que cresce (essa tecnologia) em velocidade impressionante, cujas mudanças implicam, muitas vezes, distorção de conceitos, e desta forma também surgimento de novos conflitos tributários – foco de nosso trabalho.

As inovações tecnológicas evoluem a passos largos; e o direito positivo, pretendendo acompanhar essa evolução, acaba por diversas vezes cometendo improbidades, como ocorre em alguns dispositivos de lei e com a edição de novos convênios que deixam de atentar às exigências do próprio sistema jurídico.

O Direito como regulador de condutas se apressa em acompanhar as mudanças da realidade social, criando mecanismos para adequá-las, como, por exemplo, a Lei Complementar 157/2016, que promoveu alterações e incluiu dispositivos nas Leis Complementares 116/2003 e 63/1990 e na Lei Ordinária 8.429/1992, que tratam, especialmente, sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza/ISS.

O cerne desta questão está em analisar o termo “monitoramento” e em reconhecer as relações jurídicas que podem gerar a incidência do ICMS-Comunicação ou o ISS, à vista das situações inéditas geradas pelos avanços tecnológicos, analisando esses desenvolvimentos e os respectivos enquadramentos legislativos, doutrinários e jurisprudenciais.

2. A legislação

O serviço de monitoramento e rastreamento de veículos e pessoas é uma modalidade de prestação de serviços que causa divergências em âmbito administrativo e judicial quanto à sua incidência. Tais dúvidas são o reflexo de um sistema normativo que não acompanha os avanços tecnológicos dos sistemas de informação, mostrando-se falho quanto às aplicações das normas vigentes.

Mais uma vez estamos diante de um problema jurídico: Estados e Municípios pretendem tributar a mesma base material, seja por deficiência na produção das leis ou até mesmo pela ânsia desses entes em aumentar sua arrecadação.

Pragmaticamente, temos um problema a ser resolvido. Qual ente tributante tem competência para instituir imposto sobre a prestação de serviços de monitoramento e rastreamento de bens e pessoas: Estados ou Municípios? Deve-se cobrar ICMS ou ISS na realização da prestação destes serviços?

Nosso estudo, obrigatoriamente, passa por uma reflexão interpretativa sobre a controversa legislação correspondente, a fim de distinguir as possibilidades de subsunção do fato *monitoramento* à hipótese normativa do serviço de comunicação ou a serviço de natureza não comunicacional.

Procuramos, assim, contribuir para um aprofundamento mais crítico sobre este controverso tema atual, cujas consequências tomam proporções financeiras e tributárias graves e de amplitude nacional.

Os Estados entendem que, diante da figura de um terceiro prestador destes serviços, estaríamos diante do serviço de comunicação, passível de incidência pelo ICMS. Por sua vez, os Municípios pretendem que tal serviço esteja no seu âmbito tributário, exigindo o correspondente ISS sobre a realização do fato gerador correspondente.

Como premissa, entendemos que todas as normas infraconstitucionais devem ser analisadas em consonância à Constituição da República; só assim teremos um posicionamento coerente e conciso. Diante disso, voltemos nossa atenção novamente à CF/1988, em seu art. 155, II, e § 2º, XII, “g”, que prescrevem:

Art. 155. Compete aos *Estados e ao Distrito Federal* instituir impostos sobre: (...); II – operações relativas à circulação de mercadorias e *sobre prestações de serviços* de transporte interestadual e intermunicipal e *de comunicação*, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...);

§ 2º. O imposto previsto no inciso II [*ICMS*] atenderá ao seguinte: (...); XII – cabe à lei complementar: (...); g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; (...). [*Grifos nossos*]

Em face da previsão constitucional, os Estados e o Distrito Federal entenderam que o serviço de monitoramento é passível de ser tributado pelo ICMS, inclusive tendo celebrado o Convênio 139/2006, reduzindo sua base de cálculo. Vejamos:

Autoriza os Estados e o Distrito Federal a conceder redução de base de cálculo do ICMS na prestação de serviço de comunicação, na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículo e carga.

O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, na sua 124ª reunião ordinária, realizada em Macapá, AP, no dia 15 de dezembro de 2006, tendo em vista o disposto na Lei Complementar n. 24, de 7 de janeiro de 1975, resolve celebrar o seguinte Convênio:

Cláusula Primeira – Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a reduzir a base de cálculo do ICMS incidente na prestação onerosa de serviço de comunicação, na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículo e carga, de forma que a carga tributária máxima seja equivalente à apuração do percentual de até 12% (doze por cento) sobre o valor da prestação.

Diante do entendimento de que a modalidade “serviço de monitoramento” seria serviço de comunicação, os Estados, por meio de deliberação normatizada por convênio elaborado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária/CONFAZ, prescrevem benefício fiscal de redução de base de cálculo para a prestação de serviço de comunicação na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículos e pessoas.

Com a convalidação do CONFAZ, os Estados e o Distrito Federal passaram a exigir das empresas de monitoramento e rastreamento a cobrança do ICMS-Comunicação.

Daí surge nosso questionamento quanto ao enquadramento jurídico aplicado, pois esta matéria também está elencada no item 11.2 da Lista anexa à Lei Complementar 116/2003, que prescreve:

11.02 – Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.

A CF estabelece, em seu art. 156, que:

Art. 156. Compete aos *Municípios* instituir impostos sobre: (...) III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, *definidos em lei complementar*. [*Grifos nossos*]

Por sua vez, a lei complementar estabelece:

Art. 1º. O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, *tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da Lista anexa*, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. (...).

§ 2º. Ressalvadas as exceções expressas na Lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias. [*Grifos nossos*]

Em face da previsão da cobrança tanto de ICMS como de ISS sobre os serviços de monitoramento, temos alguns caminhos interpretativos possíveis. A saber:

(a) Os serviços não se confundiriam, sendo que o termo “monitoramento”, previsto no Convênio 139/2006, faria referência a um típico serviço de comunicação e o mesmo termo “*monitoramento*” inserto no item 11.02 da Lista de Serviços do ISS estaria se referindo a outros serviços ligados a atividades de vigilância que não se encaixassem como serviço de comunicação. Tal possibilidade restaria alicerçada na compreensão de que as palavras padecem do atributo “do problema da ambiguidade”, nos termos de Paulo de Barros Carvalho.¹

(b) Por interesse em aumentar a arrecadação do ente político que representam (Estado ou Município) ou mesmo em face de atecnia dos legisladores, teriam previsto no âmbito da competência concorrente dos entes o fato gerador do serviço de monitoramento.

Para juridicamente analisar a questão, necessário resolver sobre as materialidades tributárias atinentes aos dois tributos envolvidos: ICMS-Prestação de Serviços de Comunicação e ISS.

Pretendemos também construir o conteúdo semântico dos termos (1) *comunicação*, (2) *serviço de comunicação*, (3) *prestação de serviço de comunicação*, concluindo inicialmente sobre a materialidade constitucional da prestação de serviço de comunicação de competência estadual do ICMS.

1. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário – Linguagem e Método*, 6ª ed., São Paulo, Noeses, 2015, p. 172.

3. Considerações sobre o ICMS-Comunicação

O art. 155, II, da CF/1988 prescreve que compete aos *Estados e ao Distrito Federal* instituir impostos sobre *prestações de serviços de comunicação*.

Verificamos que a incidência do ICMS-Comunicação não é sobre serviços de comunicação propriamente ditos, mas sobre a prestação de serviços de comunicação.

Assim, a materialidade normativa necessária à incidência do imposto estadual necessita da prestação ocorrente sobre serviço de comunicação. Em análise:

Sobre o termo “comunicação” – Roman Jakobson relaciona seis componentes necessários à comunicação no sentido técnico: “remetente, mensagem, destinatário, contexto, código e contato”.² Complementando o entendimento, Paulo de Barros Carvalho ensina que:

O remetente (1) envia uma mensagem (2) ao destinatário (3). Para ser eficaz, a mensagem requer um contexto (4) a que se refere, apreensível pelo destinatário, e que seja verbal ou suscetível de verbalização; um código (5) total ou parcialmente comum ao remetente e ao destinatário; e, finalmente, um contato (6), um canal físico e uma conexão psicológica entre o remetente e o destinatário, que os capacite a entrar e permanecer em comunicação.³

É certo, portanto, que a incidência sobre serviço de comunicação ou até sua prestação não prescinde da existência de base comunicacional. No mesmo sentido de Paulo de Barros Carvalho,⁴ vislumbramos a ocorrência de contexto comunicacional quando identificamos os seguintes elementos: emissor, receptor, canal, mensagem, código reconhecido por ambos e conexão psicológica.

Detalhando cada elemento, temos: (a) *emissor* – fonte de mensagem; (b) *receptor* – destinatário da informação; (c) *canal* – meio de transmissão da mensagem; (d) *mensagem* – informação transmitida; (e) *código* – conjunto de sinais reconhecíveis pelo emissor e pelo receptor; (f) *conexão psicológica* – “concentração subjetiva do emissor e receptor na expedição e na recepção da mensagem”.⁵

O processo comunicacional desenvolve-se quando um emissor, em conexão psicológica com um receptor, a este envia mensagem vertida em código reconhecido por ambos, e por meio de um canal. A materialidade de um serviço de comunicação traduzida em verbo e complemento seria *realizar serviço de comunicação* nos moldes aqui descritos.

Por sua vez, *realizar serviço* seria fazer esforço humano por ele despendido em benefício de outra pessoa.

Na concepção de Paulo de Barros Carvalho, *prestar serviço de comunicação* consistiria na “atividade de colocar à disposição dos usuários os meios e modos necessários à transmissão e recepção de mensagens, distinguindo-se, nessa medida, da singela realização do fato comunicacional”.⁶ Entendemos, portanto, que comunicação e prestação de serviço de comunicação são realidades díspares.

2. Roman Jakobson, *Linguística e Comunicação*, São Paulo, Cultrix, 1991, p. 123.

3. Paulo de Barros Carvalho, *Direito Tributário – Linguagem e Método*, cit., 6ª ed., p. 173.

4. Idem, pp. 173-174.

5. Idem, p. 173.

6. Idem, p. 768.

Na comunicação, quem detém os meios de transmissão é o próprio emissor (mensagem própria); na prestação de serviço de comunicação, o prestador de serviço é um intermediário entre o emissor e o receptor, propiciando a troca ou o envio de mensagens, pois, como afirma Paulo de Barros Carvalho: “Ninguém presta serviço a si mesmo”.⁷

A prestação de serviços demanda a figura do prestador, do tomador e do preço do serviço. O prestador deve ser um terceiro, deve funcionar como um “veículo de mensagens” (canal), não se confundindo, assim, com o emissor ou com o receptor.

Por sua vez, a prestação de serviços de comunicação necessita da junção destas três figuras em plataforma comunicacional.

Teríamos como necessários à incidência do ICMS-Prestação de Serviços de Comunicação: o *emissor-tomador* de serviços, contratando onerosamente (*preço de serviço*) com o *canal-prestador* o envio de *mensagens* a um *receptor*, com *código* reconhecido por ambos e em perfeita *conexão psicológica*. Esta é a materialidade tributária inserta no inciso II do art. 155 da CF/1988.

O serviço de monitoramento fora incluído nas possibilidades de incidência do ICMS-Prestação de Serviços de Comunicação, tendo seu reconhecimento normativo convalidado pela Cláusula Primeira do Convênio 139/2006. Os executivos fazendários, em deliberação junto ao CONFAZ, assim o consideraram quando da previsão de redução de base de cálculo do serviço de monitoramento.

Relembrando o dispositivo:

Cláusula Primeira – Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a reduzir a base de cálculo do ICMS *incidente na prestação onerosa de serviço de comunicação, na modalidade de monitoramento e rastreamento de veículo e carga*, de forma que a carga tributária máxima seja equivalente à apuração do percentual de até 12% (doze por cento) sobre o valor da prestação. [*Grifos nossos*]

Vê-se que o serviço de monitoramento e rastreamento de veículo e pessoas fora considerado espécie do gênero *comunicação*.

Com o axioma de que as normas infraconstitucionais devem ser interpretadas à luz do Constituição, e não o contrário, temos que a proposta prescritiva do Convênio 139/2006 só poderá ter sua constitucionalidade reconhecida se a prestação do serviço de monitoramento for juridicamente comprovada como prestação de serviço de comunicação, apresentando todos os requisitos da prestação de serviços (tomador, prestador e preço do serviço) em sintonia com uma base comunicacional (emissor, receptor, mensagem, código, canal e conexão psicológica).

Percebe-se que os contratos desses setores, serviço de monitoramento e rastreamento, preveem o oferecimento de duas modalidades de serviços: (1) o de localização do bem, determinado sua latitude e longitude, e (2) o de ações referentes a sinistros relacionados com estes bens (*botão de emergência* provocando ações de equipes de segurança, comunicação às autoridades policiais ou até bloqueio eletrônico; *cerca eletrônica*, delimitando o espaço de movimentação de veículo, sendo que a ultrapassagem territorial provoca ações de segurança ou até bloqueio de veículo).

7. Idem, p. 770.