



Temas tributários relevantes dominam a pauta do STF

Em contexto de grave crise fiscal, como a atualmente instalada no Brasil, questões de natureza tributária recebem ênfase especial, por estarem relacionadas ao principal meio de financiamento estatal para o desempenho de suas atividades. Nessa conjuntura, as propostas de emenda constitucional que conduzem a reforma tributária avançam no Congresso Nacional,^[1] enquanto diversos temas paradigmáticos são julgados pelo Supremo Tribunal Federal. Tendo em vista que o direito tributário brasileiro é ramo jurídico eminentemente constitucionalizado, cabe ao STF dar a definitiva interpretação sobre os temas mais relevantes dessa seara. Diante desse quadro, este ensaio apresenta sucintamente as principais matérias tributárias previstas na pauta de julgamento do STF nas próximas semanas.

Inicialmente, não se pode deixar de registrar as isenções fiscais de ICMS e IPI relativamente a produtos agrotóxicos. O caso será examinado na ADI 5.553, Rel. Min. Edson Fachin, e analisa a constitucionalidade do Decreto 7.660/2011 e de cláusulas do Convênio de ICMS 100/1997, em que são concedidas desonerações fiscais de elevada monta – estimam-se dez bilhões de reais anualmente^[2] – com escopo de reduzir os custos da produção agrícola, por meio da diminuição do preço de agrotóxicos. A ação direta de inconstitucionalidade foi ajuizada pelo Partido Socialismo e Liberdade (PSOL), ao fundamento de que referidas desonerações não são compatíveis com o princípio da seletividade tributária nem com o dever estatal de proteção da saúde e do meio ambiente ecologicamente equilibrado. O processo estava previsto para julgamento no dia 19 de fevereiro, porém não foi apregoadado, de modo que está disponível para avaliação a qualquer momento, a critério da Presidência do STF.^[3]

No dia 18 de março, a pauta do Plenário do STF está inteiramente dedicada a discussões relativas a ISS e ICMS. Será debatida a tributação dos *softwares* (programas de computador), tema que vem gerando insegurança jurídica e bitributação em algumas unidades federativas. Isso porque o item 1.05 do anexo da Lei Complementar 116/2003 determina a incidência de ISS sobre “*licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação*”, enquanto algumas legislações estaduais (a exemplo de Minas Gerais e Mato Grosso) preveem as operações com programas de computador como fato gerador do ICMS. A discussão, portanto, reside em saber se, e em quais situações, *softwares* se enquadram no conceito de serviços ou de mercadorias, a atrair a incidência de ISS, na primeira hipótese, e de ICMS, na segunda. No RE 688.223, Tema 590 da repercussão geral, Rel. Min. Luiz Fux, será definido se incide ISS sobre programas de computadores produzidos de forma personalizada.

Tema correlato será decidido no mesmo dia nas ADIs 1.945 e 5.659, que tratam da incidência de ICMS sobre operações com *softwares*. Na ADI 1.945, há ainda a particularidade de saber se o ICMS pode incidir nas operações com programas de computador adquiridos por meio de transferência eletrônica, isto é, por meio de *download*. Nessa ação, houve concessão de medida cautelar no sentido da possibilidade da cobrança de ICMS sobre *softwares* adquiridos por *download*, ao argumento da irrelevância da existência de bem corpóreo ou de mercadoria em sentido estrito, uma vez que “*o Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas*”.^[4] Vale ressaltar que o STF, quando foi chamado a tratar do assunto ainda na década de 90, fez uma diferenciação entre *softwares* “de prateleira” e *softwares* produzidos de forma personalizada, de maneira a permitir a tributação pelo ISS apenas na última situação.^[5] Ainda, no tocante à problemática relativa à incidência de ISS ou ICMS, há o RE 605.552, Tema 379 da repercussão geral, Rel. Min. Dias Toffoli, que discute quais desses impostos incidem sobre as atividades realizadas por farmácia de manipulação, envolvendo, ou não, clientes de forma personalizada.

A finalização de um dos julgamentos mais aguardados e polêmicos das últimas décadas está prevista para o dia 1º de abril, sendo o primeiro processo da pauta da tarde os embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional no RE 574.706, tema 69 da repercussão geral, Rel. Min. Carmem Lúcia, que excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Nesses embargos de declaração, discutem-se basicamente dois temas. O primeiro, refere-se a qual ICMS deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, se o total do imposto destacado na nota fiscal ou o efetivamente pago. A maior discussão do processo, contudo, deve ser em relação ao segundo tema, que trata do pedido de modulação dos efeitos da decisão proferida em 2017 (ano do julgamento do mérito da repercussão geral). Em relação a esse ponto, a Fazenda Nacional argumenta que houve profunda mudança de entendimento jurisprudencial sobre o assunto, gerando impactos substanciais no sistema tributário nacional. Ademais, aduz que a consequência financeira da não modulação dos efeitos da decisão seria da ordem de 250 bilhões de reais. Nesse ponto, vale ressaltar que a Procuradoria-Geral da República opinou pela modulação dos efeitos da decisão, para que tenha efeitos *pro futuro*, a partir da decisão dos embargos de declaração.^[6]

Outro processo de extrema relevância acadêmica também está previsto para ter o seu julgamento concluído no dia 1º de abril. Trata-se do RE 460.320, Rel. Min. Gilmar Mendes, conhecido como *Caso Volvo*, que discute se a incidência de imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos pela empresa Volvo a sócios residentes e domiciliados no exterior viola o tratado entre Brasil e Suécia, que, em seu art. 24, adotou o princípio da não discriminação com base na nacionalidade. Para além da problemática do caso concreto, esse recurso extraordinário tende a ser um divisor de águas no que se refere à correta interpretação a ser conferida ao art. 98 do CTN,^[7] que dispõe sobre a superioridade hierárquica dos tratados internacionais que tratam sobre matéria tributária em relação à legislação infraconstitucional. A prevalecer o voto do ministro relator, rompe-se de forma expressa com uma jurisprudência do STF sedimentada desde de 1977, por ocasião do julgamento do RE 80.004, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, que passou a considerar que os tratados internacionais e a legislação interna infraconstitucional possuíam paridade normativa, com a consequente aplicação dos critérios cronológico e da especialidade.

Na mesma sessão do dia 1º de abril, encontra-se também pautado o RE 596.832, tema 228 da repercussão geral, Rel. Min. Marco Aurélio. Nesse processo, discute-se a possibilidade de restituição de valores pagos a maior, a título de PIS e COFINS, no regime de substituição tributária, quando a base de cálculo inicialmente estimada for superior à base de cálculo real. A discussão gira em torno da interpretação do art. 150, §7º, da Constituição Federal, que dispõe que: “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, *assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido*”. O recurso é do particular, o qual defendeu a superação do entendimento então vigente do STF, exposto na ADI 1.851,^[8] no sentido de que a restituição do imposto pago a maior só ocorreria caso o fato gerador não ocorresse. A Procuradoria-Geral de República se manifestou pelo reconhecimento do direito à restituição. Sobre o tema, vale registrar que o STF superou o posicionamento firmado na ADI 1.851, por ocasião do julgamento do RE 593.849, tema 201 da repercussão geral, Rel. Min. Edson Fachin, em que restou firmada a tese segundo a qual “é devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) pago a mais no regime de substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida”.^[9]

Outra questão tributária bastante interessante diz respeito à incidência de contribuição social a cargo da empresa sobre o salário-maternidade. No Recurso Extraordinário 576.967, Tema 72 da repercussão geral, Rel. Min. Luis Roberto Barroso, argumenta-se que a contribuição previdenciária devida pelo empregador não deve incidir sobre o salário-maternidade por duas razões substanciais: (i) o salário-maternidade é pago pela Previdência Social e não possui natureza salarial, de modo que não deve integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal sobre a remuneração; e (ii) a exigência reforça discriminação de gênero em relação às mulheres, na medida em que a cobrança de contribuição previdenciária patronal sobre o salário-maternidade torna a mão de obra da mulher que engravida mais onerosa e dificulta reflexamente o acesso paritário ao mercado de trabalho. Por outro lado, pondera-se que o princípio da solidariedade contributiva justifica a cobrança do tributo e que a transferência do ônus referente ao pagamento do salário-maternidade foi opção do legislador infraconstitucional que constitui incentivo suficiente para assegurar a proteção no mercado de trabalho da mulher.^[10] Atualmente, a votação está 4×3 contra a cobrança da referida contribuição sobre o salário-maternidade e o caso está previsto para continuidade de julgamento no dia 2 de abril. Registre-se que o Superior Tribunal de Justiça já examinou a questão pela sistemática de recursos repetitivos, oportunidade em que entendeu que o salário-maternidade tem natureza salarial e que a transferência do encargo à Previdência Social pela Lei 6.136/74 não tem o condão de alterar esse fato.^[11] Assim, esse julgamento é muito aguardado, pois pode significar uma alteração de jurisprudência sedimentada, além de funcionar como precedente para o questionamento da inclusão de outras verbas na base de cálculo da contribuição previdenciária patronal, como o salário-paternidade.

O conhecimento da jurisprudência do STF é essencial para entender o direito tributário brasileiro, o qual é sobremaneira constitucionalizado e marcado por alto grau de litigiosidade. Os julgamentos previstos para os próximos dias vão lançar luzes sobre questões controversas do direito tributário na atualidade e que afetam, direta ou indiretamente, a organização do Estado e o plexo de direitos fundamentais em matéria fiscal. Serão decididos temas de importância crucial para as três esferas de governo. O STF há de: definir o ente federativo competente para instituir tributo em relação a *softwares* (Estados, por meio de ICMS, ou municípios, por ISS); estabelecer os limites e possibilidades de políticas de desonerações fiscais relativamente a produtos agrotóxicos; determinar o marco temporal dos efeitos da decisão de maior impacto financeiro da história do Supremo Tribunal Federal (inconstitucionalidade da inclusão de ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins); estipular a hierarquia dos tratados internacionais tributários incorporados à ordem jurídica brasileira (art. 98 do CTN); determinar a possibilidade de restituição de valores pagos a maior a título de PIS e Cofins no regime de substituição tributária quando a base de cálculo prevista for superior à base de cálculo real; e estabelecer a natureza jurídica de verbas remuneratórias para ponderar se elas integram a base de cálculo de contribuição previdenciária patronal. Espera-se que a conclusão desses julgamentos traga maior segurança jurídica e previsibilidade tanto para os contribuintes quanto para os entes federados.

^[1] A Comissão Mista da Reforma Tributária iniciou atividade no dia 4/3/2020. O Colegiado pretende elaborar proposição de reestruturação do regime tributário a partir das Propostas de Emenda à Constituição [45](#) e [110](#), bem como de um projeto a ser apresentado pelo Governo.



-
- [2] SOARES, Wagner Lopes; CUNHA, Lucas Neves da; PORTO, Marcelo Firpo de Souza. Uma política de Incentivo fiscal a agrotóxicos no Brasil é injustificável e insustentável.
- [3] BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.553, Rel. Min. Edson Fachin.
- [4] BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945, Rel. Min. Octavio Gallotti, Red. p/ acórdão, Min. Gilmar Mendes.
- [5] BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence; BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 199.464, Rel. Min. Ilmar Galvão.
- [6] BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 574.706, Rel. Min. Carmen Lúcia.
- [7] Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.
- [8] BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.851, Rel. Min. Ilmar Galvão.
- [9] BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 593.849, Rel. Min. Edson Fachin.
- [10] BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 576.967, Rel. Min. Luis Roberto Barroso.
- [11] BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial 1.230.957, Rel. Min. Mauro Campbell.