



MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
Procuradoria-Geral da República

Nº 195258/2015 – ASJCIV/SAJ/PGR

Recurso Extraordinário 882.461 – MG

Relator: **Ministro Luiz Fux**
Recorrente: ArcelorMittal Contagem S/A (nova
denominação de Manchester Ferro Aço Ltda.)
Recorrido: Município de Contagem

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DISPUTA. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. ICMS. ISS. CORTE E RECORTE DE BOBINA DE AÇO. PREVISÃO. LEI COMPLEMENTAR 116/2003.

1 – Interpreta-se o conceito de serviço a partir da perspectiva constitucional e da sua teleologia de distribuição das competências tributárias.

2 – O corte e recorte de bobina de aço, segundo as circunstâncias do caso concreto, não se insere na definição de serviço, porquanto é fase individualizada do ciclo produtivo do metal.

3 – A atividade em comento não se submete à exação municipal.

4 – Para os fins de se avaliar a adequação e suportabilidade da multa moratória, embora sujeita à vedação do efeito confiscatório, deve-se aquilatar o efeito cumulativo de todos os tributos e penalidades, em conjunto, e verificar se há afetação substancial e imoderada do patrimônio ou da renda do contribuinte, resultando no reexame de provas e fatos dos autos, vedado pela Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.

5 – Quanto às teses pronunciadas no exame da repercussão geral, o parecer é pelo provimento parcial do recurso extraordinário.

Trata-se de recurso extraordinário interposto pela Arcelor-Mittal Contagem S/A (nova denominação de Manchester Ferro Aço Ltda.) em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, exarado nos autos da Apelação Cível 1.0079.11.007060-8/001, que entendeu legítima a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza em processo de manufatura do aço quando caracterizada a industrialização por encomenda.

Na origem, a litigante originária, Manchester Tubos e Perfilados S/A, apresentou embargos à execução fiscal em face da cobrança administrativa que considerou serviço o corte longitudinal e transversal de bobinas de aço e determinou o recolhimento de ISSQN devido, tudo em respeito ao disposto no subitem 14.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/2003.

O fisco municipal considerou inadimplidos os tributos não recolhidos nos meses de abril a dezembro de 2004, janeiro a dezembro de 2005 e janeiro a setembro de 2006, o que importavam o total de, aproximadamente, noventa mil reais.

A tese de defesa do contribuinte para desnaturar a imputação tributária alicerça-se na premissa de que a existência de processo produtivo autônomo, cujo resultado final é a entrega de

produto novo (obrigação de dar), é marca inerente ao ciclo de industrialização do aço. Não haveria qualquer operação realizada pelo estabelecimento autuado que constituísse serviço prestado diretamente a consumidor final, mas sim fase intrínseca ao ciclo de produção metalúrgica sobre a qual recai essencialmente o ICMS e o IPI.

A sentença julgou improcedente o pedido inicial, lastreando-se nas finalidades societárias do empreendimento e na comprovação, pelas notas fiscais de entrada e saída de mercadorias, de que havia um beneficiamento do material direcionado a determinado consumidor.

Ambas as partes interpuseram apelação, mas o Tribunal de Justiça de Minas Gerais, por sua 6ª Câmara Cível, concedeu provimento apenas à do Município de Contagem. Do acórdão foram interpostos recursos especial, por ofensa aos artigos 515 e 535, I e II, ambos do Código de Processo Civil, e extraordinário, por contrariedade aos arts. 153, § 3º, II, 155, § 2º, e 156, todos da Constituição Federal.

Ambos os recursos foram inadmitidos pelo Tribunal de origem e dessa decisão foram interpostos agravo em recurso especial e em recurso extraordinário.

No Superior Tribunal de Justiça, o agravo foi conhecido para negar seguimento ao recurso especial, mas no Supremo Tri-

bunal Federal, o Min. Luiz Fux deu provimento ao agravo para melhor exame do recurso extraordinário.

Submetido ao rito da repercussão geral, por maioria, houve o reconhecimento da amplitude *ultra partes* da matéria versada nos autos, assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ISSQN. INCIDÊNCIA. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. SUBITEM 14.05 DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116/2003. MULTA FISCAL MORATÓRIA. LIMITES. VEDAÇÃO AO EFEITO CONFISCATÓRIO. MATÉRIA CONSTITUCIONAL. QUESTÕES RELEVANTES DOS PONTOS DE VISTA ECONÔMICO E JURÍDICO. TRANSCENDÊNCIA DE INTERESSES. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

1. A incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza ISSQN em operação de industrialização por encomenda, realizada em materiais fornecidos pelo contratante, quando referida operação configura etapa intermediária do ciclo produtivo de mercadoria, encerra a análise de tema constitucional relevante.
2. Os limites da multa fiscal moratória, tendo em vista o disposto no artigo 150, IV, da Constituição Federal, que veda o efeito confiscatório na seara tributária, é tema controvertido que revela inequívoca repercussão geral.
3. Relevância da matéria e transcendência de interesses. Manifestação pela existência de repercussão geral das questões constitucionais.

Os autos vieram à Procuradoria-Geral da República para confecção de parecer.

O recurso extraordinário, fundado no art. 102, III, a, da Constituição Federal, apresenta as seguintes proposições: (i) o texto constitucional não acata a submissão ao conceito de servi-

ços tributáveis das atividades desenvolvidas no curso do processo de industrialização, já que alargaria a competência tributária dos Municípios e traduziria ferimento ao princípio constitucional da não cumulatividade, orientador do setor produtivo; (ii) a operação realizada pela recorrente resume-se (ii-1) ao recebimento do aço, remetido pelos respectivos produtores, (ii-2) ao corte transversal ou longitudinal e (ii-3) à devolução aos estabelecimentos produtores, donde se conclui que o corte, como atividade meramente intermediária, compõe o processamento do metal até o produto final; (iii) a omissão do atual regulamento do ISSQN acerca da destinação final do produto para os fins da cobrança da exação, tal como detalhava o revogado Decreto-Lei 406/68; (iv) a sistemática constitucional de 1988 afastou as atividades-meio inseridas no processo produtivo como serviços tributáveis; (v) na operação de beneficiamento do aço em questão, há predomínio da obrigação de fornecer (dar) um produto com certas especificidades para a próxima fase da cadeia produtiva do que a de fazer um serviço por conta e a pedido de terceiro; (vi) houve a falta de atendimento a um critério proporcional e razoável para a cominação da multa tributária; (vii) a ausência de fundamentação do acórdão recorrida nulifica-o, tornando necessário novo provimento jurisdicional pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais.

Ao final, o recurso extraordinário requer (i) “seja dada interpretação conforme à Constituição ao item 14.05 da Lista de Serviços anexa à LC 116/03 (repetido na lista de serviços da Tabela I, Anexo II-A do CTMC), com a declaração da impossibilidade jurídica da cobrança de ISSQN sobre atividades de industrialização por encomenda realizadas em etapa intermediária no ciclo produtivo;” (ii) “seja declarada *incidenter tantum* a inconstitucionalidade da penalidade prevista no art. 36, I, b, da lei 1.611/83, do Município de Contagem, por ofensa à vedação do confisco, com cancelamento, ou, quando menos, a redução da penalidade aplicada ao contribuinte” e (iii) “sucessivamente, seja reputada nula a decisão do TJMG, com a consequente remessa dos autos para que o Tribunal de 2ª instância realize a inteira prestação jurisdicional”.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – CORTE DE BOBINAS DE AÇO – INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA – PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EM MATERIAL DE TERCEIROS – ATIVIDADE FIM DO PRESTADOR – INCIDÊNCIA DE ISSQN – HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS – ART. 20 DO CPC – PRIMEIRO RECURSO NÃO PROVIDO. SEGUNDO RECURSO PROVIDO.

Ainda que os serviços prestados se insiram na cadeia produtiva do aço, como etapa intermediária, do ponto de vista da embargante, caracteriza-se como atividade fim, denominada como “industrialização por encomenda”. Trata-se de genuína hipótese de prestação de serviço constante do item 14.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003. Nas causas de pequeno valor, nas de valor ines-

timável, naquelas em que não houver condenação ou for vencida a Fazenda Pública, e nas execuções, embargadas ou não, o Juiz pode arbitrar os honorários advocatícios pautado no parágrafo 4º do artigo 20 do CPC, não estando limitado aos percentuais máximo e mínimo previstos no parágrafo 3º do mesmo artigo.

Para concluir pela incidência do ISSQN sobre a operação em comento, a decisão recorrida se vale de hipótese de empresa prevista no contrato social consistente na indústria e no comércio por atacado e varejo de tubos, chapas, *blanks*, perfis laminados de aço, telhas galvanizadas, lambris e produtos correlatos, inclusive industrialização para terceiros.

Essa decisão faz menção ainda às notas fiscais apresentadas nos autos que evidenciam a remessa do material à sede da ora recorrente, o beneficiamento (corte longitudinal e transversal de bobinas de aço) e a devolução do bem para a sua posterior industrialização.

Dada a dinâmica da operação, conclui que, “ainda que os serviços prestados se insiram na cadeia produtiva do aço, como etapa intermediária, do ponto de vista da embargante, caracteriza-se como atividade fim, denominada como 'industrialização por encomenda'. Trata-se de genuína hipótese de prestação de serviço constante do item 14.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003”.

Contudo, a interpretação adotada pelo órgão recorrido não parece condescender com o modelo de repartição das competências tributárias adotado pela Constituição de 1988.

A Constituição Federal determina as imposições tributárias discutidas na presente tese, naquilo que importa para o deslinde da causa, a partir dos seguintes comandos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...]

IV - produtos industrializados; [...]

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

.....

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;

.....

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. [...]

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

- I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;
- II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;
- III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Inicialmente, torna-se claro o escopo constitucional das divisões tributárias no tocante às atividades produtivas do mercado. Dada a dimensão territorial do país e a diversidade dos níveis de industrialização entre as diferentes regiões, foi atribuída à União a tributação incidente sobre o ciclo industrial de bens; a cobrança relativamente às atividades inerentes à circulação de mercadorias ficou a cargo dos Estados-membros e aos Municípios restou a exação sobre serviços.

Essa distinção leva a uma outra conclusão: apenas os tributos conferidos à União (IPI) e aos Estados (ICMS) dedicam-se a extrair recursos da cadeia produtiva propriamente dita e da distribuição de bens pelo território nacional. E para tanto utilizam-se da técnica da não cumulatividade com observância na desoneração da indústria e do comércio e na repercussão final sobre o consumidor dos bens tributados.

A incidência do ISSQN, por sua vez, possui balizas constitucionais bem definidas. A doutrina tributarista restringe a exação a atividades estritamente conceituadas como serviços, razão por que não se aceita a incidência sobre fenômeno jurígeno diverso. Outra característica típica é a incidência sobre fatos jurídi-

cos não tributados pelo ICMS, ressaltando ainda mais uma vez a premissa pela impossibilidade de cumulação objetiva de impostos. Por fim, há o dístico da reserva de lei complementar para a definição dos serviços a se submeterem a tal tributo, sublinhando o princípio da tipicidade de suas hipóteses de incidência.

A propósito dessa última característica, o atual diploma normativo que se presta a essa finalidade é a Lei Complementar 116/2003 que, para os fins dessa causa, prevê como hipótese de incidência:

14.05 – Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.

A despeito da revogação do Decreto-Lei 406/68, norma até então reguladora do imposto, nota-se que a redação do correspondente item recebeu um complemento relativamente à sua destinação, a partir da reformulação do texto pela Lei Complementar 56/87, que não foi replicado no regulamento atual:

72. Recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos não destinados à industrialização ou comercialização; (sublinhado não original)

A observar o quanto disposto pela nova legislação, a reação imediata seria a reconfiguração tributária desse fato jurídico-tri-

butário, restando ao respectivo sujeito passivo a quitação do tributo municipal, uma vez que as condicionantes existentes até então (destinação para industrialização ou para comercialização) foram suprimidas pelo atual texto regulador.

O questionamento, portanto, reside em saber se a leitura da listagem anexa à Lei Complementar 116/2003 deve ser estrita, fazendo incidir o ISSQN a todo fato jurígeno ali descrito, ou ponderar, a partir da teleologia constitucional, sobre a real natureza daquilo que foi apontado como serviço pelo diploma legal, livrando o contribuinte em dadas situações da exação municipal.

Tendo em conta que sujeita está a Lei Complementar 116/2003 ao império da Constituição Federal e que, conquanto a lista anexa ao normativo define os serviços tributáveis pelo ISSQN, é forçoso reconhecer que o conceito de serviços advém de assento constitucional, devendo a listagem legal estar amoldada aos seus critérios e juízos¹.

Firme nesse posicionamento, centra-se a doutrina:

1 Ainda que discuta aspectos infraconstitucionais do ISSQN, José Eduardo Soares de Melo (*in* Curso de Direito Tributário. 7ª Ed. Dialética, págs. 470-471) enfatiza a necessária busca da qualificação constitucional para a definição da operação sobre a qual seja imposta o ISSQN. Defende, nessa toada, que “o fato de a CF não ter conceituado 'serviço' – para fins de incidência do ISS – não causa problema para o operador do direito, uma vez que o texto constitucional contém materialidades, também adstritas às obrigações de 'dar' e de 'fazer', que permitem separar os respectivos campos de incidência tributária”.

[...] E importante distinguir o aspecto material da hipótese da norma que regula o IPI, o ICMS e o ISSQN. O esforço de aproximação e delimitação das respectivas hipóteses inicia-se a partir da Constituição, nunca da legislação infra-constitucional. A rigor, o que as leis complementares, as leis ordinárias e os regulamentos dispõem deve se conformar à Constituição e não o inverso, ou seja, não se há de compreender o Texto Magno a partir do que estabeleça a legislação inferior. [...]²

Exemplo marcante do fenômeno da verticalização da interpretação constitucional para apuração do conceito de serviço tributável, com aplicação direta ao caso ora examinado, é a evolução jurisprudencial levada a efeito no julgamento unânime da medida cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.389, no qual o voto condutor do Ministro Joaquim Barbosa deu interpretação conforme a dispositivo da aludida lei complementar para afastar do âmbito de incidência do ISSQN a composição gráfica de embalagens adquiridas sob encomenda para posterior industrialização, na forma da ementa transcrita³:

2 BALEEIRO, Aliomar, Direito tributário brasileiro. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi, 12ª Ed., Forense, pág. 733.

3 Não se olvida o posicionamento contrário dado pelo Parecer 5902 PGR-RG, da lavra da então Vice-Procuradora-Geral da República, Deborah Macedo Duprat de Britto Pereira, com aprova do então Procurador-Geral da República, Roberto Monteiro Gurgel Santos, ao analisar a tese vertida na ADI 4389. Defendem, em suma, que, “segundo a disciplina constitucional, não é a predominância, na operação, da prestação do serviço ou do fornecimento da mercadoria que determina a incidência de ICMS ou de ISS, mas sim o fato de o serviço estar ou não incluído na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003”.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, *CAPUT* E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, *caput* e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS.

O paralelo criado com o presente caso se encontra na circunstância de que, na linha do voto condutor, “diversos municípios interpretam o texto controvertido [o art. 1º, *caput*, e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa] de modo a considerar permitida a tributação dos serviços de composição gráfica a título de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, ainda que a atividade represente mera etapa intermediária de processo produtivo de embalagens”. Em outras palavras, conferiu-se às normas do imposto sobre serviços interpretação conforme à Constituição, de modo a integrar aquela atividade, inicialmente considerada autônoma e singular

para os fins da tributação do serviço, no ciclo produtivo das embalagens personalizadas e recusar a incidência da exação municipal por consequência.

Embora a eficácia da decisão seja restrita ao serviço especificado, sua aplicação pode ser extrapolada e aplicada à presente hipótese. Isso porque a questão de fundo reside em saber, segundo a ótica constitucional, o fator predominante para se definir a competência tributária do fato gerador em exame: ater-se à literalidade da Lei Complementar 116/2003 e sua lista anexa e optar pelo tributo municipal, alijando da controvérsia os influxos conceituais da Constituição Federal, ou discernir, entre as várias etapas da siderurgia, a atividade de corte e recorte de uma bobina de aço como meio para manufatura do metal e o seu correspondente reingresso na fase seguinte para a elaboração do produto final acabado e útil ao mercado consumidor, deferindo ao contribuinte a cobrança da exação estadual e o seu respectivo regime de não-cumulatividade, próprio da atividade industrial.

Nesse sentido, já que por mandamento constitucional, ambos os tributos não podem ser cobrados simultaneamente em uma mesma operação, a solução alvitrada pelo julgador deve ser o resultado da investigação do papel que a atividade tem no ciclo produtivo.

A moldura fática descrita pelo tribunal local (i) cita, entre as finalidades societárias da recorrente, a industrialização para terceiros e (ii) refere-se a notas fiscais de entrada e saída de mercadorias de outros empreendimentos industriais.

Considerando que o corte longitudinal e transversal em bobinas de aço é atividade que não cria um produto final por si só e que o resultado desse material é um insumo para a produção de novos materiais a partir do metal previamente adaptado, não é possível considerar a existência isolada de um serviço e a consequente tributação do ISSQN ante a evidente compartimentalização de mão de obra produtora do aço, desde a fundição em altos fornos, passando pelo lingotamento (produtos semiacabados) e alcançando as mais variadas indústrias para a transformação do metal em produto final para consumo.

É de se considerar que dados procedimentos realizados com a matéria-prima demandam equipamentos caros e um alto nível de especialização profissional. Esse quadro recomenda ao empresário a procura de parceiros comerciais que consigam desempenhar tal atividade a contento, onerando menos o produto final.

Esse é o quadro descrito nos autos. O recorrente alude à circunstância de prestar trabalhos pontuais, que à primeira vista podem ser confundidos com serviços para os fins da imposição tributária, mas se vistos panoramicamente, e é esse o indicativo

constitucional, já que privilegia a industrialização e a produção com impostos específicos, realizam uma mera etapa na fabricação de um produto específico.

De fato, a atividade prestada pela recorrente caracteriza-se por ser uma industrialização⁴ de produto alheio por encomenda de terceiro, em que o aspecto preponderante a ser analisado é a manipulação da matéria-prima frente ao caráter residual do conceito de serviços, tal como se denota da locução exclusiva (“não compreendidos no art. 155, II”) juntamente com a definição estrita dos serviços categorizados em lei complementar, todas características encontradas no art. 156, III, da Constituição Federal.

Como se não bastasse, a tese da fazenda municipal ainda cria um sério fator de insegurança jurídica. A mesma atividade de beneficiamento pode receber tributação diversa se praticada por agente industrial intermediário da cadeia produtiva ou se praticada mediante descentralização, como se observa dos autos.

A despeito de uma corrente jurisprudencial da Suprema Corte⁵ contrária à incidência da exação estadual, amparada na li-

4 Como é observado do conceito legal de industrialização fornecido pelo parágrafo único do art. 46 do Código Tributário Nacional: “Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo”.

5 Representados pelo seguinte julgado: ICM. Impressos destinados ao público em geral, e não por encomenda e devidamente individualizados. Ambas as Turmas desta corte já firmaram o entendimento de que só os serviços de confecção de impressos por encomenda do freguês e indivi-

teralidade da Lei Complementar 116/2003 e na inexistência de ressalva à incidência do subitem 14.05, a jurisprudência atual da Suprema Corte, no reexame da matéria, estrutura-se no sentido da inaplicabilidade do ISSQN aos fatos geradores integrados em processo produtivo típicos da indústria:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. INDUSTRIALIZAÇÃO POR ENCOMENDA. ETAPA INTERMEDIÁRIA DA CADEIA DE PRODUÇÃO. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS ATESTADAS PELA ORIGEM. INOCORRÊNCIA DA MATERIALIDADE ATRIBUÍDA AO ISSQN.

Nas hipóteses de conflito entre os fatos imponíveis do ICMS e do ISS, não se pode desconsiderar o papel da atividade exercida no contexto de todo o ciclo produtivo. Sob tal perspectiva, cabe ao intérprete perquirir se o sujeito passivo presta um serviço marcado por um talento humano específico e voltado ao destinatário final, ou desempenha atividade essencialmente industrial, que constitui apenas mais uma etapa dentro da cadeia de circulação. Perfilhando esta diretriz, não é possível fazer incidir o ISS nas hipóteses em que a atividade exercida sobre o bem constitui mera etapa intermediária do processo produtivo. Quanto ao valor arbitrado a título de verba honorária, considerando a possibilidade de fixação com base na apreciação equitativa do magistrado (art. 20, § 4º, do CPC), fica a condenação reduzida para o montante apontado nas razões de decidir. Agravo regimental parcialmente provido tão somente para o fim de reduzir o valor da verba honorária arbitrada.

(ARE 839976 AgR, Relator Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, *DJe*-047 de 11 mar. 2015)⁶

dualizados para uso deste, e não os de feitura de impresso de uso generalizado e indistinto, é que estão sujeitos ao ISS, não incidindo, pois, sobre eles o ICM. [...] (RE 102.599, Relator Min. Moreira Alves)

6 No mesmo sentido, os seguintes acórdãos: RE 606960 AgR-AgR, AI 803296 AgR. E na mesma linha, as decisões monocráticas: ARE 814998,

Importa colher manifestação do Ministro Relator Luiz Fux por ocasião do recebimento do agravo e provimento do respectivo recurso extraordinário que trata de situação análoga a que ora se examina:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. TRIBUTÁRIO. ICMS OU ISS. IMPRESSÃO DE ETIQUETAS E ESTAMPAS TERMOTRANSFERÍVEIS PERSONALIZADAS E EMPREGADAS EM PROCESSO PRODUTIVO DE OUTRAS MERCADORIAS. PREPONDERÂNCIA DA OBRIGAÇÃO DE DAR. INCIDÊNCIA DO ICMS. POSSIBILIDADE DE JULGAMENTO IMEDIATO DOS FEITOS QUE VERSEM SOBRE A MESMA CONTROVÉRSIA DECIDIDA PELO PLENÁRIO EM JUÍZO PRECÁRIO. AGRAVO PROVIDO PARA, DESDE LOGO, PROVER O RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

Decisão: trata-se de agravo nos próprios autos interposto pelo ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, com fundamento no art. 544 do código de processo civil, objetivando a reforma da decisão que inadmitiu seu recurso extraordinário, manejado com arrimo na alínea a do permissivo constitucional, contra acórdão assim ementado: “TRIBUTÁRIO. COMPOSIÇÃO GRÁFICA E IMPRESSÃO DE ETIQUETAS E ESTAMPAS TERMOTRANSFERÍVEIS, ATIVIDADE MISTA. PREVISÃO DO SERVIÇO AGREGADO NA LISTA ANEXA DO DECRETO-LEI Nº 406/68 E, HOJE, DA LC Nº 116/03, INCIDÊNCIA DO ISS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ART. 166, CTN, HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS, ADEQUAÇÃO E COMPENSAÇÃO, SÚMULA 306, STJ, CUSTAS. ESTADO E SERVENTIA ESTATIZADA. DESCABIMENTO. Em se tratando de composição gráfica e impressão de etiquetas e estampas termotransferíveis, atividade mista com a parte relativa ao serviço agregado aos materiais enquadrada na Lista Anexa do Decreto-Lei nº 406/68, item 77, e, atualmente, na LC nº 116/03, item 13.05, é o que basta, à luz da jurisprudência consolidada pelo Superior Tribunal de Justiça, para definir-se a incidência do ISS, e não do ICMS. Indispensável ao pleito de repetição de indébito a prova de não ter ocor-

AI 782152 e AI 826016.

rido transferência ao consumidor de fato, como reclama art. 166, CTN, não se estando diante de hipótese excepcionante. Adequadamente fixados os honorários advocatícios e havendo sucumbência recíproca, a compensação é de rigor, nos termos da Súmula 306, STJ. O Estado não paga custas processuais nos feitos em que for parte, notadamente na hipótese de serventia estatizada” (pág. 166 do documento eletrônico 4). Nas razões do apelo extremo sustenta preliminar de repercussão geral e, no mérito, alega violação aos artigos 102, I, p, e § 2º, 146, II, 155, II e § 2º, I e IX, b, e 156, III, da Constituição Federal. É o relatório.

DECIDO.

O recurso merece provimento. No julgamento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.389, sob relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, esta Corte firmou o entendimento no sentido de que incide ICMS na operação de industrialização de embalagens submetidas à composição gráfica personalizada e encomendadas para posteriormente integrarem o complexo produtivo destinado a inserir bens em comércio. Colhe-se a ementa do referido julgado: “CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONFLITO ENTRE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA E IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E DE TRANSPORTE INTERMUNICIPAL E INTERESTADUAL. PRODUÇÃO DE EMBALAGENS SOB ENCOMENDA PARA POSTERIOR INDUSTRIALIZAÇÃO (SERVIÇOS GRÁFICOS). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE AJUIZADA PARA DAR INTERPRETAÇÃO CONFORME AO O ART. 1º, CAPUT E § 2º, DA LEI COMPLEMENTAR 116/2003 E O SUBITEM 13.05 DA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA. FIXAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO ICMS E NÃO DO ISS. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA. Até o julgamento final e com eficácia apenas para o futuro (*ex nunc*), concede-se medida cautelar para interpretar o art. 1º, caput e § 2º, da Lei Complementar 116/2003 e o subitem 13.05 da lista de serviços anexa, para reconhecer que o ISS não incide sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circula-

ção de mercadoria. Presentes os requisitos constitucionais e legais, incidirá o ICMS” (ADI 4.389-MC, Tribunal Pleno, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, *DJe* de 24/5/11). Na ocasião, o Tribunal adotou como premissa para o julgamento a noção de que o fato gerador da obrigação tributária deve ser interpretado de acordo com a expressão econômica da base impositiva e com o contexto da cadeia produtiva. A solução lá empregada e que se aplica ao caso em tela, para resolução do aparente conflito entre o ISS e o ICMS nos serviços gráficos, está no papel que essa atividade tem no ciclo produtivo. A propósito, conforme acentuou o ilustre Ministro Relator: “Assim, não há como equiparar a produção gráfica personalizada e encomendada para uso pontual, pessoal ou empresarial, e a produção personalizada e encomendada para fazer parte de complexo processo produtivo destinado a por bens em comércio”. Com efeito, em uma situação, cabe uma preponderância do *facere*, quando se entra no campo sujeito à tributação pelo ISS, no outro há uma preponderância da obrigação de dar, ocasião em que se perfaz a hipótese de incidência do ICMS. No caso dos autos, extrai-se do acórdão recorrido que o fato tributado foi identificado como sendo a “atividade industrial de serigrafia, gráfica, *termotransfer*, com a produção de grafias, impressos, etiquetas e adesivos para embalagens, calçados, vestuários e afins, estampando a marca das mercadorias” (pág. 170 do documento eletrônico 4). Como se pode observar, embora tenha se notado uma atividade no fato tributado, o caráter industrial (grandes quantidades) e a aplicação posterior do produto customizado na composição de outros produtos revela, em verdade, que o cerne da questão está na obrigação de dar e não na de fazer. Nesse contexto, o acórdão recorrido está em divergência com a jurisprudência atual da Corte. Esse mesmo entendimento foi reiterado em feito submetido à Primeira Turma do STF, AI 803.296–AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, *DJe* de 6/6/2013, cuja ementa segue transcrita: “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. SERVIÇO DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA COM FORNECIMENTO DE MERCADORIA. CONFLITO DE INCIDÊNCIAS ENTRE O ICMS E O ISSQN.

SERVIÇOS DE COMPOSIÇÃO GRÁFICA E CUSTOMIZAÇÃO DE EMBALAGENS MERAMENTE ACESSÓRIAS À MERCADORIA. OBRIGAÇÃO DE DAR MANIFESTAMENTE PREPONDERANTE SOBRE A OBRIGAÇÃO DE FAZER, O QUE LEVA À CONCLUSÃO DE QUE O ICMS DEVE INCIDIR NA ESPÉCIE. 1. Em precedente da Corte consubstanciado na ADI nº 4.389/DF-MC, restou definida a incidência de ICMS ‘sobre operações de industrialização por encomenda de embalagens, destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria’. 2. A verificação da incidência nas hipóteses de industrialização por encomenda deve obedecer dois critérios básicos: (i) verificar se a venda opera-se a quem promoverá nova circulação do bem e (ii) caso o adquirente seja consumidor final, avaliar a preponderância entre o dar e o fazer mediante a averiguação de elementos de industrialização. 4. À luz dos critérios propostos, só haverá incidência do ISS nas situações em que a resposta ao primeiro item for negativa e se no segundo item o fazer preponderar sobre o dar. 5. A hipótese dos autos não revela a preponderância da obrigação de fazer em detrimento da obrigação de dar. Pelo contrário. A fabricação de embalagens é a atividade econômica específica explorada pela agravante. Prepondera o fornecimento dos bens em face da composição gráfica, que afigura-se meramente acessória. Não há como conceber a prevalência da customização sobre a entrega do próprio bem. 6. Agravo regimental não provido”. Seguindo essa orientação, menciono, ainda, as seguintes decisões: RE 606.960-AgR-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, *DJe* de 23/4/2014, RE 592.752-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, 1ª Turma, *DJe* de 11/4/2014, AI 803.150, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* de 14/3/2013. Ressalte-se, finalmente, que a adoção de orientação firmada pelo Plenário da Corte em juízo precário, desde que suficientemente debatido, não obsta o julgamento imediato de causas que tratem da mesma controvérsia, conforme se pode observar dos seguintes julgados: RE 366.133-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, 2ª Turma, *DJe* de 15/8/2013, AI 660.602-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, *DJe* de 19/3/2012, RE 594.256-AgR, Rel. Min.

Marco Aurélio, 1ª Turma, *DJe* de 15/9/2011, RE 564.427-AgR-ED, Rel. Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, *DJe* de 4/2/2010, RE 593.358-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, *DJe* de 24/3/2011. *Ex positis*, PROVEJO o agravo e, com fundamento no disposto no artigo 544, § 4º, II, c, do CPC, DOU PROVIMENTO ao recurso extraordinário. Invertidos, nesse ponto, os ônus da sucumbência, conforme fixado na sentença. Publique-se. Brasília, 10 de fevereiro de 2015. Ministro Luiz Fux Relator Documento assinado digitalmente
(ARE 777899, Relator Min. LUIZ FUX, *DJe*-032 de 18 fev. 2015)

Como já exposto, consolidado o entendimento pelo descabimento do ISSQN sobre a operação em questão, passa-se à análise da segunda questão suscitada no acórdão da repercussão geral: os limites da multa fiscal moratória, tendo como parâmetro de exame a vedação constitucional do efeito confiscatório na seara tributária.

Ressalve-se, contudo, que a manifestação ministerial sobre o tema restringe-se aos efeitos da discussão da tese e não da sua aplicação ao caso concreto, visto que o posicionamento aqui externado sobre a não incidência do ISSQN na aludida operação industrial é consentâneo com o que defendido pelo recorrente.

De início, consigne-se que, apesar da diferença finalística entre tributo e multa, é assente no âmbito da Suprema Corte o entendimento de que o princípio que veda a instituição de tributo com efeito confiscatório insculpido no art. 150, IV, da

Constituição⁷, também se aplica às penalidades, as quais devem guardar proporcionalidade ao gravame e não devem ser exacerbadas a ponto de prejudicar a atividade econômica do contribuinte, confiscando-lhe o patrimônio a título de tributação.

Válido trazer à colação precedente sobre o tema:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. VEDAÇÃO DO USO DE TRIBUTO COM EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE ÀS MULTAS. ART. 150, IV DA CONSTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE DISTINÇÃO A RESPEITO DO TIPO DA MULTA. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. ALEGADA INAPLICABILIDADE DO ART. 150, IV DA CONSTITUIÇÃO À MULTA DE CARÁTER NÃO-TRIBUTÁRIO. INOVAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Não cabe à parte inovar em agravo regimental, trazendo à discussão questão que não tenha sido objeto do recurso extraordinário. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AI 539833 AgR, Relator Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, *DJe*-096 de 27 mai. 2010)

Contudo, não merece prosperar o argumento concernente à suposta violação ao princípio constitucional de vedação de tributo/multa com efeito de confisco, porquanto tal circunstância somente ocorre na hipótese de a penalidade acarretar situação de insuportabilidade da carga tributária, mediante a apropriação estatal do patrimônio e da renda do contribuinte – em função, logicamente, de sua capacidade contributiva.

7 Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Em outras palavras, somente resulta configurado o caráter confiscatório quando o efeito cumulativo de todos os tributos e penalidades, em conjunto, afetar, substancialmente e de maneira imoderada, o patrimônio e/ou a renda do contribuinte, ou ainda quando o percentual da multa for fixado de modo desproporcional em relação ao tributo devido, o que não foi demonstrado no caso em análise.

Nessa linha de raciocínio:

AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE – PROCESSO OBJETIVO DE CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO – A NECESSÁRIA EXISTÊNCIA DE CONTROVÉRSIA JUDICIAL COMO PRESSUPOSTO DE ADMISSIBILIDADE DA AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE – AÇÃO CONHECIDA. – O ajuizamento da ação declaratória de constitucionalidade, que faz instaurar processo objetivo de controle normativo abstrato, supõe a existência de efetiva controvérsia judicial em torno da legitimidade constitucional de determinada lei ou ato normativo federal. Sem a observância desse pressuposto de admissibilidade, torna-se inviável a instauração do processo de fiscalização normativa "in abstracto", pois a inexistência de pronunciamentos judiciais antagônicos culminaria por converter, a ação declaratória de constitucionalidade, em um inadmissível instrumento de consulta sobre a validade constitucional de determinada lei ou ato normativo federal, descaracterizando, por completo, a própria natureza jurisdicional que qualifica a atividade desenvolvida pelo Supremo Tribunal Federal. – O Supremo Tribunal Federal firmou orientação que exige a comprovação liminar, pelo autor da ação declaratória de constitucionalidade, da ocorrência, "em proporções relevantes", de dissídio judicial, cuja existência – precisamente em função do antagonismo interpretativo que dele resulta – faça instaurar, ante a elevada

incidência de decisões que consagram teses conflitantes, verdadeiro estado de insegurança jurídica, capaz de gerar um cenário de perplexidade social e de provocar grave incerteza quanto à validade constitucional de determinada lei ou ato normativo federal. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE – OUTORGA DE MEDIDA CAUTELAR COM EFEITO VINCULANTE – POSSIBILIDADE. – O Supremo Tribunal Federal dispõe de competência para exercer, em sede de ação declaratória de constitucionalidade, o poder geral de cautela de que se acham investidos todos os órgãos judiciais, independentemente de expressa previsão constitucional. A prática da jurisdição cautelar, nesse contexto, acha-se essencialmente vocacionada a conferir tutela efetiva e garantia plena ao resultado que deverá emanar da decisão final a ser proferida no processo objetivo de controle abstrato. Precedente. – O provimento cautelar deferido, pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de ação declaratória de constitucionalidade, além de produzir eficácia "erga omnes", reveste-se de efeito vinculante, relativamente ao Poder Executivo e aos demais órgãos do Poder Judiciário. Precedente. – A eficácia vinculante, que qualifica tal decisão – precisamente por derivar do vínculo subordinante que lhe é inerente –, legitima o uso da reclamação, se e quando a integridade e a autoridade desse julgamento forem desrespeitadas. RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI COMPLEMENTAR – INCIDÊNCIA NOS CASOS TAXATIVAMENTE INDICADOS NA CONSTITUIÇÃO – CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DEVIDA POR SERVIDORES PÚBLICOS FEDERAIS EM ATIVIDADE – INSTITUIÇÃO MEDIANTE LEI ORDINÁRIA – POSSIBILIDADE. – Não se presume a necessidade de edição de lei complementar, pois esta é somente exigível nos casos expressamente previstos na Constituição. Doutrina. Precedentes. – O ordenamento constitucional brasileiro – ressalvada a hipótese prevista no art. 195, § 4º, da Constituição – não submeteu, ao domínio normativo da lei complementar, a instituição e a majoração das contribuições sociais a que se refere o art. 195 da Carta Política. – Tratando-se de contribuição incidente sobre servidores públicos federais em atividade – a cujo respeito existe expressa previsão inscrita no art. 40, caput, e § 12,

c/c o art. 195, II, da Constituição, na redação dada pela EC 20/98 - revela-se legítima a disciplinação do tema mediante simples lei ordinária. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO. As contribuições de seguridade social - inclusive aquelas que incidem sobre os servidores públicos federais em atividade -, embora sujeitas, como qualquer tributo, às normas gerais estabelecidas na lei complementar a que se refere o art. 146, III, da Constituição, não dependem, para o específico efeito de sua instituição, da edição de nova lei complementar, eis que, precisamente por não se qualificarem como impostos, torna-se inexigível, quanto a elas, a utilização dessa espécie normativa para os fins a que alude o art. 146, III, "a", segunda parte, da Carta Política, vale dizer, para a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Precedente: RTJ 143/313-314. A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA NÃO ADMITE A INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE INATIVOS E PENSIONISTAS DA UNIÃO. - A Lei nº 9.783/99, ao dispor sobre a contribuição de seguridade social relativamente a pensionistas e a servidores inativos da União, regulou, indevidamente, matéria não autorizada pelo texto da Carta Política, eis que, não obstante as substanciais modificações introduzidas pela EC 20/98 no regime de previdência dos servidores públicos, o Congresso Nacional absteve-se, conscientemente, no contexto da reforma do modelo previdenciário, de fixar a necessária matriz constitucional, cuja instituição se revelava indispensável para legitimar, em bases válidas, a criação e a incidência dessa exação tributária sobre o valor das aposentadorias e das pensões. O regime de previdência de caráter contributivo, a que se refere o art. 40, caput, da Constituição, na redação dada pela EC 20/98, foi instituído, unicamente, em relação "Aos servidores titulares de cargos efetivos...", inexistindo, desse modo, qualquer possibilidade jurídico-constitucional de se atribuir, a inativos e a pensionistas da União, a condição de contribuintes da exação prevista na Lei nº 9.783/99. Interpretação do art. 40, §§ 8º e 12, c/c o art. 195, II, da Constituição, todos com a redação que lhes deu a EC 20/98. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel.

Min. CELSO DE MELLO. O REGIME CONTRIBUTIVO É, POR ESSÊNCIA, UM REGIME DE CARÁTER EMINENTEMENTE RETRIBUTIVO. A QUESTÃO DO EQUILÍBRIO ATUARIAL (CF, ART. 195, § 5º). CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL SOBRE PENSÕES E PROVENTOS: AUSÊNCIA DE CAUSA SUFICIENTE. – Sem causa suficiente, não se justifica a instituição (ou a majoração) da contribuição de seguridade social, pois, no regime de previdência de caráter contributivo, deve haver, necessariamente, correlação entre custo e benefício. A existência de estrita vinculação causal entre contribuição e benefício põe em evidência a correção da fórmula segundo a qual não pode haver contribuição sem benefício, nem benefício sem contribuição. Doutrina. Precedente do STF. A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL DOS SERVIDORES PÚBLICOS EM ATIVIDADE CONSTITUI MODALIDADE DE TRIBUTO VINCULADO. – A contribuição de seguridade social, devida por servidores públicos em atividade, configura modalidade de contribuição social, qualificando-se como espécie tributária de caráter vinculado, constitucionalmente destinada ao custeio e ao financiamento do regime de previdência dos servidores públicos titulares de cargo efetivo. Precedentes. A GARANTIA DA IRREDUTIBILIDADE DA REMUNERAÇÃO NÃO É Oponível À INSTITUIÇÃO/MAJORAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL RELATIVAMENTE AOS SERVIDORES EM ATIVIDADE. – A contribuição de seguridade social, como qualquer outro tributo, é passível de majoração, desde que o aumento dessa exação tributária observe padrões de razoabilidade e seja estabelecido em bases moderadas. Não assiste ao contribuinte o direito de opor, ao Poder Público, pretensão que vise a obstar o aumento dos tributos – a cujo conceito se subsumem as contribuições de seguridade social (RTJ 143/684 – RTJ 149/654) –, desde que respeitadas, pelo Estado, as diretrizes constitucionais que regem, formal e materialmente, o exercício da competência impositiva. Assiste, ao contribuinte, quando transgredidas as limitações constitucionais ao poder de tributar, o direito de contestar, judicialmente, a tributação que tenha sentido discriminatório ou que revele caráter confiscatório. A garantia constitucional da irredutibilidade da remuneração devida aos servido-

res públicos em atividade não se reveste de caráter absoluto. Expõe-se, por isso mesmo, às derrogações instituídas pela própria Constituição da República, que prevê, relativamente ao subsídio e aos vencimentos "dos ocupantes de cargos e empregos públicos" (CF, art. 37, XV), a incidência de tributos, legitimando-se, desse modo, quanto aos servidores públicos ativos, a exigibilidade da contribuição de seguridade social, mesmo porque, em tema de tributação, há que se ter presente o que dispõe o art. 150, II, da Carta Política. Precedentes: RTJ 83/74 - RTJ 109/244 - RTJ 147/921, 925 - ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO. CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL - SERVIDORES EM ATIVIDADE - ESTRUTURA PROGRESSIVA DAS ALÍQUOTAS: A PROGRESSIVIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA SUPÕE EXPRESSA AUTORIZAÇÃO CONSTITUCIONAL. RELEVO JURÍDICO DA TESE. - Relevância jurídica da tese segundo a qual o legislador comum, fora das hipóteses taxativamente indicadas no texto da Carta Política, não pode valer-se da progressividade na definição das alíquotas pertinentes à contribuição de seguridade social devida por servidores públicos em atividade. Tratando-se de matéria sujeita a estrita previsão constitucional - CF, art. 153, § 2º, I; art. 153, § 4º; art. 156, § 1º; art. 182, § 4º, II; art. 195, § 9º (contribuição social devida pelo empregador) - inexistente espaço de liberdade decisória para o Congresso Nacional, em tema de progressividade tributária, instituir alíquotas progressivas em situações não autorizadas pelo texto da Constituição. Inaplicabilidade, aos servidores estatais, da norma inscrita no art. 195, § 9º, da Constituição, introduzida pela EC 20/98. A inovação do quadro normativo resultante da promulgação da EC 20/98 - que introduziu, na Carta Política, a regra consubstanciada no art. 195, § 9º (contribuição patronal) - parece tornar insuscetível de invocação o precedente firmado na ADI 790/DF (RTJ 147/921). A TRIBUTAÇÃO CONFISCATÓRIA É VEDADA PELA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. - A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal entende cabível, em sede de controle normativo abstrato, a possibilidade de a Corte examinar se determinado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional da não-confiscatoriedade, consagrado

no art. 150, IV, da Constituição. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO. - A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo). A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte. - O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade. A CONTRIBUIÇÃO DE SEGURIDADE SOCIAL POSSUI DESTINAÇÃO CONSTITUCIONAL ESPECÍFICA. - A contribuição de seguridade social não só se qualifica como modalidade autônoma de tributo (RTJ 143/684), como também representa espécie tributária essencialmente vinculada ao financiamento da seguridade social, em função de específica destinação constitucional. A vigência tempo-

rária das alíquotas progressivas (art. 2º da Lei nº 9.783/99), além de não implicar concessão adicional de outras vantagens, benefícios ou serviços - rompendo, em consequência, a necessária vinculação causal que deve existir entre contribuições e benefícios (RTJ 147/921) - constitui expressiva evidência de que se buscou, unicamente, com a arrecadação desse *plus*, o aumento da receita da União, em ordem a viabilizar o pagamento de encargos (despesas de pessoal) cuja satisfação deve resultar, ordinariamente, da arrecadação de impostos. Precedente: ADI 2.010-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO.

(ADC 8 MC, Relator Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, DJ de 4 abr. 2003) (grifado)

Oportuno transcrever-se decisão monocrática proferida pelo Ministro Sepúlveda Pertence nesse sentido:

DECISÃO: agravo de instrumento de decisão que inadmitiu re, a, contra acórdão assim ementado: 'PRINCÍPIOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. MULTA. Não há falar em não cumprimento do princípio da capacidade contributiva, que vem a ser um princípio constitucional, do qual se presume a observância, salvo prova em contrário, o que não foi feito pela parte autora. Havendo previsão legal, inexistente na multa o efeito de confisco. Sendo a vedação do tributo confiscatório um critério informador dirigido ao legislador e, também, ao julgador, tenho que, no caso em comento, os tributos cobrados não apresentam caráter confiscatório, nem impedem a atividade econômica do contribuinte. Em verdade, o fato de a autora encontrar-se em dificuldades financeiras não autoriza o descumprimento da sua obrigação tributária.' Alega-se violação dos arts. 145, § 1º e 150, IV, da Constituição. Para que se possa constatar o caráter de confisco da multa aplicada ou verificar a capacidade contributiva da agravante e, assim, concluir de forma diversa do que assentou o Tribunal *a quo*, seria imprescindível o revolvimento de matéria de fato e o

reexame da prova: incide a Súmula 279. Nego provimento ao agravo.” (AI 483502/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 04/08/2005)

Com fundamento na obra de Klaus Tipke⁸, Andrei Pitten Velloso⁹ indica algumas características que delimitam a ocorrência do efeito confiscatório na tributação: (i) “inviabiliza o desempenho das atividades empresariais ou a sua lucratividade”, (ii) “absorve todos os rendimentos do patrimônio ou do trabalho”; (iii) “impõe o pagamento do tributo com sacrifício da própria substância do patrimônio”; (iv) “priva os cidadãos dos meios necessários para a vida” e (v) “o imposto sobre sucessões esvazia o conteúdo do direito sobre a herança”. Esses aspectos denotam, por conseguinte, uma profundo exame dos autos e das provas, o que é terminantemente vedado pela Súmula 279 do Supremo Tribunal Federal.

Contudo, fundado nessas noções, a multa alçada em cinquenta por cento do valor do tributo, alíquota expressamente consignada no acórdão recorrido, porque advém, exclusivamente, do atraso no pagamento do tributo imputado ao contribuinte, não pode ser considerada elevada para os fins de apenação pela mora.

8 *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Por Herrera Molina do original “*Besteuerungsmoral und Steuermora*”. Madrid: Marcial Pons, 2002. págs. 60–61.

9 *Constituição tributária interpretada*. 2ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. pág. 283.

Por outro prisma, não é demais lembrar que uma multa moratória moderadamente elevada serve para inibir o descompromisso do contribuinte com os seus deveres para com o ente estatal. É inegável a presença de um fator de convencimento na multa moratória para que as obrigações tributárias sejam devidamente acertadas e os correspondentes recursos financeiros possam, em etapa seguinte, ser vertidos em benefícios ou utilidades para a população.

Ante o exposto, quanto às teses pronunciadas no exame da repercussão geral, opina a Procuradoria-Geral da República pelo provimento parcial do recurso extraordinário.

Brasília (DF), 01 de outubro de 2015.

Rodrigo Janot Monteiro de Barros
Procurador-Geral da República

JCCR/UASJ