



RETROSPECTIVA TRIBUTÁRIA

do Supremo Tribunal Federal

2023

Por Hamilton Dias de Souza, Daniel Corrêa Szelbracikowski e
Pedro Júlio Sales D'Araújo

Dias de Souza Advogados Associados

+55 11 3069-4277
dsa@dsa.com.br
Av. Brasil, 1575
Jardim América – São Paulo-SP
www.dsa.com.br

Advocacia Dias de Souza

+55 61 3329-9400
advds@advds.com.br
SHIS QI 15, Conjunto 2, Casa 1
Lago Sul – Brasília-DF
www.advds.com.br

STF proferiu no ano mais de 11 mil decisões em matéria tributária

19 de dezembro de 2023

Por Hamilton Dias de Souza, Daniel Corrêa Szelbracikowski e Pedro Júlio Sales D'Araújo

Em 2023 [1], o Supremo Tribunal Federal proferiu 98.018 decisões, das quais 11.251 foram classificadas como sendo de matéria tributária, o que corresponde a 11,47% do total das decisões. Dois fatos chamam a atenção: o percentual de 4,6% de recursos providos, um número que revela a extensa aplicação de óbices processuais, e os resultados havidos nas repercussões gerais, nas quais 75% das decisões foram proferidas em desfavor do contribuinte. Das 13 repercussões gerais julgadas em matéria tributária [2], apenas 4 podem ser consideradas favoráveis aos contribuintes. Embora isso, por si só, não represente acerto ou desacerto do Tribunal, o que se verificará abaixo é que, em algumas ocasiões, houve a desconsideração de princípios e regras constitucionais estruturantes do sistema tributário.

O ano judiciário iniciou, em fevereiro, com o julgamento dos RE 955.227 (Tema 885) e 949.297 (Tema 881) nos quais o STF estabeleceu que *“1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.”*

A conclusão de mérito do tribunal, relativamente à perda de eficácia da coisa julgada em relações tributárias de trato sucessivo, na hipótese de modificação do estado de direito, é razoável à luz dos artigos 505, I, 535, III, § 5º, do CPC e dos princípios constitucionais da isonomia e da livre concorrência. Porém, a não concessão de efeitos prospectivos à decisão [3] contraria a segurança jurídica, porque cria passivos até então inexistentes, inclusive em relação a tributos que não estavam em discussão, e gera claras assimetrias quanto ao tratamento concedido à Fazenda Pública e aos contribuintes em casos de modulação de efeitos. Basta lembrar que, no julgamento do tema 69 (“tese do século”), o STF modulou a decisão em favor da Fazenda em razão de julgamento repetitivo do STJ, o que, nada obstante também existente nos casos dos temas 881 e 885, não tem sido suficiente para se aplicar ao caso a mesma *ratio decidendi*.

Mesmo na hipótese de não modulação dos efeitos para os casos concretos que cuidaram de CSLL, *a Corte deveria seriamente considerar uma modulação parcial*, ao menos para assegurar a segurança da parte do precedente que assentou, pela primeira vez, os efeitos gerais e vinculantes das decisões proferidas na sistemática de repercussão geral. Apesar de ser conhecido o fenômeno da “objetivação” do controle difuso, foi apenas nesse julgamento dos temas 881 e 885 que o tribunal *pela primeira vez declarou, com efeitos gerais, a eficácia erga omnes e vinculante dos pronunciamentos fixados em repercussão geral*, de sorte a equiparar os efeitos do controle abstrato de constitucionalidade ao do difuso.

Até então, isso dependia da edição de súmula vinculante, como previsto na lei 11.417/2006 e no artigo 354-E do RISTF. O voto condutor, da lavra do ministro Roberto Barroso, admite expressamente tratar-se de uma “nova interpretação” do artigo 52, X, da CF/88, razão por que causará espécie se o tribunal não modular para frente *ao menos essa parte da decisão que tem o potencial de atingir todas as repercussões gerais tributárias julgadas no passado pela Corte*, com a interferência sobre direitos e garantias de pessoas que nem sequer foram “partes” no julgamento desses temas 881/885.

Também foi julgada a ADI 5.869 na qual assentou-se a constitucionalidade da incidência do ISS na cessão do uso de espaços em cemitérios para sepultamento, uma vez que a atividade envolveria a guarda e conservação de restos mortais, a envolver prestação de serviço. A decisão seguiu a orientação do Tribunal quanto à caracterização de serviço. De fato, embora o STF ainda mantenha o conceito de direito privado de serviço para aqueles serviços denominados “puros”, nas atividades mistas ou complexas possibilita-se a cobrança do ISS se houver a previsão de sua tributação em lei complementar e a prestação de ao menos uma obrigação de fazer, ainda que aliada a obrigações de dar, como era o caso.

Ainda em fevereiro, o STF finalizou o julgamento da ADI 7.036 e declarou a inconstitucionalidade parcial do § 2º da cláusula 21 do Convênio ICMS nº 110/2007 na parte que trata do ICMS incidente na venda de combustíveis a distribuidoras localizadas a Zona Franca de Manaus (ZFM). Prevaleceu o entendimento de que apenas a operação de saída interestadual do combustível (EAC ou B100) para distribuidora de combustíveis localizada na ZFM se equipara à exportação e, por isso, seria imune ao ICMS, condição não extensível às outras áreas de livre comércio. A decisão privilegia a ZFM em função de sua proteção constitucional estratégica ao país.

Em março, no julgamento do RE 700.922 (Tema 651), o Tribunal fixou que “*I – É inconstitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, prevista no artigo 25, incisos I e II, da Lei nº 8.870/1994, na redação anterior à Emenda Constitucional nº 20/1998; II – É constitucional a contribuição à seguridade social, a cargo do empregador rural pessoa jurídica, incidente sobre a receita bruta proveniente da*

comercialização da sua produção, prevista no art. 25, incisos I e II, da Lei 8.870/1994, na redação dada pela Lei nº 10.256/2001; III – É constitucional a contribuição social destinada ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), de que trata o art. 25, § 1º, da Lei nº 8.870/1994, inclusive na redação conferida pela Lei nº 10.256/2001”. O precedente é importante por reiterar a natureza jurídica da contribuição ao Senar como contribuição social e não de interesse de categoria profissional, o que deve repercutir em outras discussões do tribunal, a exemplo da que se relaciona com a imunidade dessa contribuição sobre as receitas de exportação.

No mesmo mês, o STF finalizou o julgamento do RE 796.939 (Tema 736) e da ADI 4.905 e declarou ser *“inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”*. Trata-se de decisão que privilegia os princípios do devido processo legal e da boa-fé em sua dimensão objetiva, uma vez que não poderia o contribuinte ser responsabilizado única e exclusivamente pelo indeferimento do pedido de compensação, sem que constatada abusividade no exercício do direito de petição. No RE 781.926 (Tema 694), o STF julgou que *“O diferimento do ICMS relativo à saída do álcool etílico anidro combustível (AEAC) das usinas ou destilarias para o momento da saída da gasolina C das distribuidoras (Convênios ICMS nº 80/97 e 110 /07) não gera o direito de crédito do imposto para as distribuidoras”*. A decisão reafirmou o entendimento de que a técnica do diferimento respeitaria a não-cumulatividade, não sendo possível confundir a cobrança unificada do ICMS com cobrança cumulativa do imposto.

Ainda em março, foi referendada a liminar deferida na ADC 77 para *“afirmar que é vedada a exclusão, com fundamento na tese das “parcelas ínfimas ou impagáveis”, de contribuintes do Refis I, os quais aceitos no parcelamento, vinham adimplindo-o em estrita conformidade com as normas existentes do programa, até o definitivo julgamento desta ação.”* Na mesma decisão foi determinada *“a reinclusão dos contribuintes adimplentes e de boa-fé, que desde a adesão ao referido parcelamento permaneceram apurando e recolhendo aos cofres públicos os valores devidos, até o exame do mérito”*. A ADC foi convertida em passará a tramitar como ADI 7370. A decisão privilegia a boa-fé objetiva, uma das vertentes da segurança jurídica.

Em abril, a concessão de cautelar no RE 835.818 (Tema 843), o qual cuida da tributação do crédito-presumido de ICMS pelo PIS e Cofins, para determinar o imediato sobrestamento do Tema 1182 dos recursos repetitivos, gerou certa tensão institucional entre o STJ e o STF. Isso, porque a liminar fora proferida instantes antes de o STJ iniciar a sessão de julgamento e a sua discussão não se limitava à tributação do crédito-presumido de ICMS pelo PIS e Cofins, mas a todos os demais incentivos fiscais de ICMS pelo IRPJ e CSLL.

Mesmo com a liminar, o STJ deu continuidade à sessão para entender, em suma, que “1. *Impossível excluir os benefícios fiscais relacionados ao ICMS, — tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, salvo quando atendidos os requisitos previstos em lei (artigo 10, da Lei Complementar n. 160/2017 e artigo 30, da Lei n° 12.973/2014), não se lhes aplicando o entendimento firmado no EREsp 1.517.492/PR que excluiu o crédito presumido de ICMS das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. 2. Para a exclusão dos benefícios fiscais relacionados ao ICMS, — tais como redução de base de cálculo, redução de alíquota, isenção, diferimento, entre outros – da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não deve ser exigida a demonstração de concessão como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos”.* Posteriormente, foi proferida decisão de reconsideração, pelo STF, para limitar a suspensão do Tema 1.182/STJ aos estritos termos do que viesse a ser discutido no Tema 843/STF, pendente de apreciação.

Também em abril foi encerrado o julgamento dos embargos de declaração da ADC 49. A Corte reconheceu que a inconstitucionalidade voltada à incidência de ICMS nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa passará a valer a partir de 2024, sendo ressaltados os processos administrativos e judiciais pendentes de conclusão até a data de publicação da ata de julgamento da decisão de mérito. Decidiu ainda, quanto à transferência de créditos de ICMS entre estabelecimentos do mesmo titular, que, esgotado o prazo sem que os Estados disciplinem o tema, ficará assegurado o direito dos contribuintes. Após o julgamento, houve a edição do Convênio Confaz n° 178/2023 e a aprovação pela Câmara do PLP 153/2023. A concomitância de ambos os diplomas anuncia potencial conflito normativo que poderá novamente chegar ao Supremo.

O STF reconheceu também a existência de repercussão geral da questão objeto do RE 1.390.517 (Tema 1247) e reafirmou seu entendimento para fixar a tese de que “*As modificações promovidas pelos Decretos 9.101/2017 e 9.112/2017, ao minorarem os coeficientes de redução das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre a importação e comercialização de combustíveis, ainda que nos limites autorizados por lei, implicaram verdadeira majoração indireta da carga tributária e devem observar a regra da anterioridade nonagesimal, prevista no artigo 195, § 6º, da Constituição Federal*”.

Em maio, a Corte concluiu o julgamento da ADI 5.835, conduzida pela Advocacia Dias de Souza. A ação contestava a constitucionalidade da Lei Complementar (LC) n. 157/2016, com as alterações da LC n° 175/2020, segundo a qual o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) será devido no município do tomador dos serviços de planos de medicina e de serviços financeiros. O STF declarou inconstitucionalidade das alterações promovidas pela LC n° 157/2016, pois a legislação complementar não apontou com clareza pressupostos

essenciais para a tributação do imposto no domicílio do tomador, mesmo após a edição da LC nº 175/2020.

De acordo com o STF, ao invés de evitar conflitos, a lei complementar ampliou os conflitos de competência entre os municípios, gerou insegurança jurídica e comprometeu a regularidade da atividade econômica. Há importante aspecto da discussão, que consiste em saber se uma norma precisa ter densidade normativa suficiente para ser considerada constitucional. O assunto foi bem percebido pelo ministro Alexandre de Moraes, relator das ações, que utilizou como *ratio decidendi* uma das poucas decisões do STF que bordejaram o tema da inconstitucionalidade de lei complementar por falta de determinação, a ADI 1600, na qual se assentou que *“o legislador infraconstitucional tem a obrigação de produzir normas de solução de conflitos de competência entre as unidades federadas (CF, art. 146, I). Não o fez. Pelo contrário, disciplinou a matéria inviabilizando a aplicação das regras constitucionais”* (p. 28, Voto Nelson Jobim – ADI 1600, DJ 26/06/2003).

No caso da LC 157/16, o legislador complementar não estabeleceu suficientemente, por exemplo, quem seria o tomador em cada serviço; qual seria o domicílio a ser considerado nos casos de operações realizadas pela internet, do exterior e nos casos em que o tomador possuísse múltiplos domicílios. De fato, sob o ângulo da segurança, as normas indeterminadas não apenas geram imprevisibilidade comportamental, mas, sobretudo, impedem o controle de legalidade, dificultam a aplicação do direito e tornam problemática a defesa do direito subjetivo dos destinatários legais. Por isso, normas desse jaez não podem ser consideradas constitucionais, o que revela importante diretriz não só para casos judiciais futuros, mas para a reforma tributária em gestação no Congresso, que remete à lei complementar a definição de inúmeras questões fundamentais do possível novo sistema tributário.

Ainda em maio, o Plenário referendou a cautelar concedida na ADC 84. Na ação discute-se a validade do Decreto nº 11.374/2023, que manteve, com efeitos imediatos, o patamar original das alíquotas de PIS e Cofins sobre receitas financeiras, nada obstante elas tivessem sido reduzidas em 50% no final de 2022 pelo Decreto nº 11.322/2022. A Corte compreendeu que o decreto de 2023 não representou majoração de tributo, na medida em que o decreto revogado, de 2022, não chegou a surtir efeito em função da inocorrência de fato gerador das referidas contribuições, o faturamento mensal, o que afastaria a aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal. A relativização da anterioridade constitui um equívoco. Afinal, sopesou-se a aplicação de uma regra a partir de condição nela não prevista, em prejuízo aos contribuintes que deveriam ser resguardados por tal garantia.

Em junho, o ministro André Mendonça determinou, por meio de decisão monocrática no RE 1.072.485 (Tema 985), a suspensão dos processos que discutem a natureza jurídica do terço constitucional de férias, para fins de incidência da contribuição previdenciária patronal, em

razão da pendência da análise quanto à modulação dos efeitos no processo paradigma. A decisão traz segurança jurídica, por evitar a consolidação de decisões judiciais, proferidas pelas instâncias de origem, em sentido eventualmente distinto do que virá ser definido pelo STF.

O Tribunal também julgou o RE 609.096 (Tema 372) e fixou a tese de que: “*As receitas brutas operacionais decorrentes da atividade empresarial típica das instituições financeiras integram a base de cálculo PIS/Cofins cobrado em face daquelas ante a Lei nº 9.718/98, mesmo em sua redação original, ressalvadas as exclusões e deduções legalmente prescritas*”. Na mesma oportunidade, foram acolhidos os embargos no RE 400.479 para assentar, em relação às seguradoras, que as receitas de prêmios por elas auferidas em razão dos contratos de seguro estão abrangidas pelo conceito de faturamento, ficando tais receitas sujeitas ao PIS/Cofins, ante a Lei nº 9.718/98, mesmo em sua redação original, ressalvando-se as exclusões e as deduções legalmente prescritas. Além de inovar no histórico conceito de faturamento da Corte [4], algumas questões ainda poderão gerar controvérsias, tais como a exata delimitação do conceito de receita para as seguradoras e o tratamento a ser dado às atividades voltadas à previdência privada. Algumas dessas questões possivelmente serão apreciadas no RE 722.528, afetado à repercussão geral neste ano, no qual se discutirá a possibilidade de cobrança de aludidas contribuições a partir das particularidades das entidades fechadas de previdência complementar.

Em agosto, o STF reconheceu a existência de repercussão geral no RE 1.362.742 (Tema 1258), no qual se discute a “*possibilidade de manutenção dos créditos de ICMS relativos às operações internas anteriores à operação interestadual com combustíveis derivados de petróleo imune ao imposto devido ao estado de origem*”. O mérito ainda está pendente de apreciação. A definição da controvérsia será importante para o setor de distribuição de combustíveis por acomodar a regra da não cumulatividade à imunidade prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea b, da CF. Isso, porque o estorno de eventuais créditos de ICMS decorrentes das operações no Estado de origem, quando da saída interestadual, implica o encarecimento dos combustíveis no Estado de destino, uma vez que tais mercadorias serão ali integralmente tributadas.

Ao longo de setembro, STF também apreciou diversas controvérsias tributárias, com destaque para o julgamento dos embargos no RE 816.830 (Tema 801), no qual a Corte acolheu parcialmente a pretensão da Fazenda Nacional e do Senar para, sem efeitos modificativos, declarar que a menção à natureza da exação ao Senar como contribuição social representava um *obiter dictum*. Embora a Fazenda pretenda, com isso, reabrir a discussão relativa à natureza jurídica da contribuição, isso não nos parece juridicamente correto. Isso, porque o ministro Dias Toffoli afastou, no julgamento dos aclaratórios, a pretensão do Fisco “*de que seja reconhecido que a contribuição em referência tem natureza de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica*” e a natureza de contribuição social da

exação foi reconhecida também no supracitado tema 651, apreciado em março deste ano pelo Tribunal, seguindo-se precedentes históricos do STF (RE 138.284). Assim, eventual decisão posterior do STF em sentido diverso geraria indesejável alteração de jurisprudência.

Importante também o julgamento do RE 1.452.421 (Tema nº 1.279), no qual o Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral e reafirmou a jurisprudência para assentar que *“em vista da modulação de efeitos no RE 574.706/PR, não se viabiliza o pedido de repetição do indébito ou de compensação do tributo declarado inconstitucional, se o fato gerador do tributo ocorreu antes do marco temporal fixado pelo Supremo Tribunal Federal, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos protocolados até 15.3.2017”*. Trata-se de um dos diversos reflexos do julgamento do Tema 69, que ainda repercute com a proliferação de questionamentos quanto ao alcance e efeitos do paradigma e à forma de cálculo das restituições.

Ainda em setembro, o STF declarou, na ADI 7.374, a inconstitucionalidade de norma estadual sergipana que fixava alíquota reduzida de ICMS para a cerveja produzida com um percentual de 0,35% de suco de laranja, em contraposição à alíquota fixada para as demais bebidas fermentadas. Além de entender ser um regime favorecido, que merecia autorização do Confaz, sob pena de recrudescimento da guerra fiscal, a Corte afirmou que o regime privilegiava *“os estabelecimentos atuantes na produção da cerveja com a utilização de laranja localizados em Sergipe, conferindo-se tratamento tributário distinto em razão da origem das mercadorias, o que ofende os princípios constitucionais tributários da isonomia e da não discriminação em razão da procedência ou destino dos bens e serviços”*.

No mesmo mês, o STF, na ADI 4.784, julgou *“constitucional a cobrança do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre a franquia postal”*. Isso, porque a cobrança de ISS, no contrato de franquia, *“é intrínseca a unidade contratual desse feixe de obrigações, sem que se possa propor um fracionamento entre as obrigações de dar e as de fazer”*. O Tribunal também julgou a ADI 5.764, na qual se discute a validade do subitem 9.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2023, que ampliou a cobrança de ISSQN para abranger locações em apart-hotéis, hotéis-residência e/ou equiparados. Na oportunidade foi declarada a constitucionalidade do dispositivo impugnado, por compreender que *“uma vez identificado o liame funcional atinente ao alojamento temporário no bojo de um fazer, a meu sentir, não se mostra correto estressar as peculiaridades desse contrato no afã de equipará-lo a uma locação com o intuito precípua de desqualificar a atividade comercial como um serviço apto a ensejar o fato gerador do ISSQN”*, o que coaduna com nossas considerações sobre o julgamento da ADI 5.869.

Para finalizar setembro, o STF reconheceu a repercussão geral de dois novos temas, que terão o mérito analisado em momento posterior. São eles o RE 722.528 (Tema 1.280), no qual se discute a *“(im)possibilidade da cobrança de PIS/Cofins das entidades de previdência*

complementar” e o RE 1.455.643 (Tema 1.274), no qual se discute a “constitucionalidade da incidência de contribuição previdenciária a cargo da empregada sobre o salário-maternidade pago pela Previdência Social”.

Em outubro o STF decidiu, no RE 590.186 (Tema 104), que *“é constitucional a incidência do IOF sobre operações de crédito correspondentes a mútuo de recursos financeiros entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física, não se restringindo às operações realizadas por instituições financeiras”.* Ao legitimar a incidência do IOF sobre o mútuo praticado por pessoas jurídicas e físicas não financeiras, a decisão alargou o campo constitucional de incidência do IOF para abarcar operações distintas das relacionadas ao controle típico da política monetária e de crédito, câmbio, seguro e transferência de valores. Ao menos o STF ressaltou a situação dos contratos de “conta corrente”, quando se observa a reunião de caixas de empresas do mesmo grupo em um caixa único, cujo exame, para fins de equiparação, ou não, a contratos de mútuo deverá ser feito nos casos concretos pelas instâncias de origem.

Em novembro, o Tribunal concluiu o julgamento da ADI 5.586 e declarou a constitucionalidade do art. 11 da Lei n. 13.254/2016 que excluiu a aplicação do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) aos detentores de cargos eletivos e aos ocupantes de funções públicas de direção, bem como seus parentes até o segundo grau. A decisão ignorou eventuais particularidades a serem observadas em casos concretos nos quais parentes de políticos possam não ter qualquer relação com a atividade pública que se pretende proteger. Para esses cenários, a aplicação irrestrita da vedação contraria a isonomia, justamente por vedar o acesso ao regime especial em razão de uma condição objetiva que possa não guardar qualquer relação com o propósito da norma.

No mesmo mês, o STF finalizou o julgamento do RE 704.815 (Tema 633) e decidiu que *“a imunidade a que se refere o artigo 155, § 2º, X, “a”, CF/88, não alcança, nas operações de exportação, o aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de aquisições de bens destinados ao ativo fixo e uso e consumo da empresa, que depende de lei complementar para sua efetivação”.* O STF julgou também as ADIs 2.325, 2.383 e 2.571, nas quais declarou a constitucionalidade de dispositivo de lei que restringiu o aproveitamento de créditos de ICMS derivados de operações com mercadorias destinadas a ativo permanente, energia elétrica e comunicações. À luz do que fixado no RE n. 601.967/RS (Tema nº 346/RG), a Corte entendeu que *“o contribuinte apenas poderá usufruir dos créditos de ICMS quando houver autorização da legislação complementar”*, de modo que *“o diferimento da compensação de créditos de ICMS de bens adquiridos para uso e consumo do próprio estabelecimento não viola o princípio da não cumulatividade”*, o que vai ao encontro da jurisprudência do Tribunal.

Ainda em novembro, o STF reconheceu a existência de repercussão geral no RE 1.417.155 (Tema 1.282), no qual se discute “a constitucionalidade das taxas de prevenção e combate a incêndios, busca, salvamento e resgate instituídas por estados-membros”, e no ARE 1.460.254 (Tema n. 1.284), para reafirmar a jurisprudência no sentido de que “a cobrança do ICMS-Difal de empresas optantes do Simples Nacional deve ter fundamento em lei estadual em sentido estrito”.

Próximo do encerramento do ano, talvez um dos julgamentos mais aguardados foi concluído com a análise das ADIs 7.066, 7.070 e 7.078. O Plenário, por maioria, definiu que a cobrança do Difal, no exercício de 2022, somente poderá ser feita em relação aos fatos ocorridos após 90 dias contados da edição da LC 190/2022. Afirmou-se que a edição da legislação complementar em 2022 seria desimportante para aplicação do princípio da anterioridade, uma vez que a cobrança teria sido instituída por meio de leis estaduais ainda no ano de 2021, sendo esse o marco para observância do que estabelecido nos artigos 150, III, “b” e “c” da CF/88.

Ainda assim, afirmou que o legislador complementar poderia prever o momento para produção dos efeitos da disposição, razão pela qual seria constitucional a projeção no tempo prevista no artigo 3º da LC 190/2022. A conjugação desse entendimento com as razões de decidir do Tema 1.094, no sentido de que as leis estaduais editadas antes da lei complementar seriam válidas, mas teriam a eficácia suspensa, representa a superação da jurisprudência histórica que vedava o fenômeno da constitucionalidade superveniente, a desconsideração da não surpresa enquanto garantia constitucional dos contribuintes e, o que é mais grave, o afastamento de regra constitucional expressa no artigo 150, III, “c”, que se reporta ao que disposto na alínea “b” do mesmo dispositivo para vedar a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Com todo o respeito que o STF merece, parece-nos ter havido uma preocupação exacerbada com as metas fiscais do setor público, em detrimento de direitos e garantias mínimas do contribuinte que, em um Estado de direito, jamais poderiam ser negligenciadas.

Por fim, em dezembro, foi retomado o julgamento da ADI 7.400 em que se discute a legitimidade da taxa de mineração do estado de Mato Grosso, com a formação de maioria pela inconstitucionalidade da cobrança e fixação das seguintes teses: “1. O Estado-membro é competente para a instituição de taxa pelo exercício regular do poder de polícia sobre as atividades de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento, de recursos minerais, realizada no Estado. 2. É inconstitucional a instituição de taxa de polícia que exceda flagrante e desproporcionalmente os custos da atividade estatal de fiscalização”.

Se confirmado o resultado, a decisão representará uma nova guinada na jurisprudência da Corte a respeito do tema, que, em 2022, veio a se pronunciar pela constitucionalidade de taxas similares de outros Estados. Este é um caso que, de fato, merecia reexame, pois os

julgamentos de 2022 romperam com a doutrina até então existente na Corte a respeito de taxas de fiscalização, **cujo fato gerador é a contraprestação pela atividade estatal, não a lucratividade do particular.**

[1] Até 05/12/2023, data da realização da pesquisa. Dados extraídos da plataforma “Corte Aberta”, do CONSULTOR JURÍDICO www.conjur.com.br Page 5 2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados. Supremo Tribunal Federal.

[2] Desconsiderados outros temas em que o STF se limitou a fixar teses ou apreciar embargos opostos.

[3] Prevalente até o momento na maioria dos votos proferidos no julgamento não finalizado dos aclaratórios.

[4] SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Conceito de faturamento causa insegurança jurídica

Hamilton Dias de Souza

é sócio fundador dos escritórios Dias de Souza Advogados Associados e Advocacia Dias de Souza, mestre e especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).

Daniel Corrêa Szelbracikowski

é sócio do escritório Advocacia Dias de Souza, mestre em Direito Constitucional pelo IDP e especialista em Direito Tributário pelo Ibet.

Pedro Júlio Sales D'Araújo

é doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), mestre e bacharel pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UnB), especialista em Direito Tributário pela FGV-SP, ex-assessor de ministro do Supremo Tribunal Federal, pesquisador visitante bolsista na Westfälische Wilhelms-Universität Münster (Alemanha) e advogado