VOTO

O Senhor Ministro Alexandre De Moraes : Sr. Presidente, temos para exame o Tema 705 da repercussão geral, assim descrito:

> "Possibilidade de compensação do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação em relação à qual houve inadimplência absoluta do usuário. "

Trata-se de Recurso Extraordinário interposto em face de acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça em que se debate a possibilidade de compensação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) quando ocorre a inadimplência absoluta do consumidor de serviços de comunicação, tendo em vista o disposto nos arts. 145, § 1º; 150, § 4º e 155, § 2º, I, da Constituição Federal.

Na origem, cuida-se de Mandado de Segurança impetrado por Global Village Telecom – GVT em face do Secretário de Finanças do Estado de Rondônia, em que a impetrante requer o reconhecimento do direito à compensação do ICMS recolhido sobre prestações de serviços em relação aos quais houve inadimplência do usuário.

Narra a impetrante ser empresa autorizatária de prestação de serviços de telecomunicações (fixa e móvel) e que tal atividade se submete à incidência do ICMS-comunicação nos termos do art. 155, II, da Constituição Federal de 1988 e art. 2º, III, da Lei Complementar 87/96. Informa que muitas vezes seus clientes/usuários se tornam inadimplentes quanto às respectivas faturas de cobrança do serviço prestado, e frequentemente os contratos de prestação de serviços desses usuários são rescindidos.

Alega que, uma vez qualificada a inadimplência, surge importante reflexo tributário desfavorável à impetrante. Sustenta, em síntese, que:

> "> Não ocorre o fato gerador do ICMS-comunicação por ausência do elemento onerosidade (haja vista que a inadimplência do usuário impossibilitou o aperfeiçoamento do fato gerador previsto na lei, que pressupõe a onerosidade do serviço);

Plenário Virtual - minuta de voto - 22/05/21 19:00

> Ao mesmo tempo, o correspondente crédito tributário reveste-se de natureza confiscatória e atenta contra o princípio da capacidade contributiva, pois se cobra o tributo sem que haja a manifestação de riqueza prevista na norma jurídico-tributária;

> Fere-se a não cumulatividade tributária, pois, sendo o ICMS um tributo não-cumulativo, é direito do contribuinte de jure (impetrante) repassá-lo ao contribuinte de fato (usuário), sob pena de cumulatividade, o que torna a exação inconstitucional, deslegitimando sua exigência;

> Razões essas que resumem indevido o reconhecimento do imposto feito pela impetrante, que se investe do direito de reaver o tributo, haja vista ter assumido o encargo financeiro do imposto (art. 166 do CTN)." (fl.)5, Doc. 5

Apresenta parecer jurídico elaborado por HUMBERTO ÁVILA (fls. 37-42, Doc. 6, e fls. 1-28, Doc. 7) em resposta a consulta formulada pela impetrante e, ao final, requer a segurança para "a) declarar-se a ilegitimidade da exigência do ICMS-comunicação sobre prestações de serviços em relação as quais houve inadimplência do usuário; e b) determinar-se à Autoridade Coatora que se abstenha, pessoalmente ou por seus subordinados, de autuar a impetrante pela compensação – na forma da legislação estadual - do ICMS recolhido sobre prestações de serviço cujos valores não foram auferidos em razão de inadimplência do usuário, tanto no período anterior (últimos 5 anos) como no posterior ao ajuizamento da presente ação." (fl. 17, Doc. 5).

O Ministério Público do Estado de Rondônia manifestou-se pela denegação da segurança (fls. 63-66, Doc. 7).

A autoridade indicada como coatora prestou informações (fls. 76-80, Doc. 7, e fls. 1-2, Doc. 8) ressaltando, em suma, ausência de direito líquido e certo a ser resguardado por Mandado de Segurança; que a inadimplência do usuário dos serviços da impetrante não macula a hipótese de incidência tributária legalmente estabelecida, bem como não constitui excludente legal da tributação; eventual inadimplemento do consumidor não retira o caráter oneroso da prestação dos serviços contratados e resulta na constituição de título de crédito em favor da impetrante; a tese sustentada pela impetrante afronta a legislação tributária, à medida que propõe transferir ao Erário o insucesso da atividade empresarial no recebimento dos serviços prestados e pretende vincular os requisitos do crédito tributário a evento futuro a ser praticado pelo contribuinte de fato (adimplemento das faturas); e que a via

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

do mandado de segurança não é própria para a defesa de teses acadêmicas que buscam subverter a ordem jurídica (Súmula 266/STF).

O Estado de Rondônia apresentou sua manifestação (fls. 6-11, Doc. 8), defendendo a ausência de direito líquido e certo da impetrante, bem como a existência de procedimento administrativo específico para restituição do valor do ICMS pago indevidamente ou a maior, previsto no art. 901 do Regulamento do ICMS do Estado de Rondônia (Decreto 8.321/98) .

A Segunda Câmara Especial do Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia, por unanimidade, denegou a segurança pretendida em acórdão assim ementado (fls. 16-17, Doc. 8):

> "TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. SERVIÇOS DE TELEFONIA. INADIMPLÊNCIA ABSOLUTA DO CONSUMIDOR. RESCISÃO CONTRATUAL. FATO GERADOR PERFEITO E ACABADO. OCORRÊNCIA. COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. RISCOS DA ATIVIDADE ECONÔMICA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NÃO VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DA VEDAÇÃO DE CONFISCO E O DA NÃO CUMULATIVIDADE.
>
> O Sistema Tributário tem seus contornos fixados pela Constituição Federal, que reserva à lei complementar a definição de tributos e suas espécies, e no caso do ICMS (art. 155, inc. II), a definição do contribuinte, fato gerador e base de cálculo, cujo prospecto jurídico está, necessariamente, também ligado ao princípio da legalidade, de tal modo que as modalidades de extinção de crédito tributário e sua possibilidade de repetição (compensação) somente poderão advir de preceitos expressamente previstos em lei. Assim, é vedado ao Judiciário concretizar nova modalidade de extinção de crédito tributário quando não previsto em lei.
>
> A inadimplência contratual de consumidor de telefonia, com a consequente rescisão contratual não enseja desconstituição do fato gerador do ICMS com a possibilidade de compensação tributária, isso porque, embora a inadimplência possa resultar no cancelamento da venda e consequente devolução da mercadoria, a chamada 'venda inadimplida', caso não seja a operação efetivamente cancelada - com efetiva restituição do produto - importa em crédito para o vendedor, como a telefonia e a energia elétrica, que são casos de prestações de serviços instantâneos, donde o serviço e/ou produto prestado não pode ser mais restituído e consequentemente cancelada e estornada a operação sem o respectivo lançamento contábil, pois, necessariamente,

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

> gerará crédito ao fornecedor. Tal circunstância não enseja violação aos princípios constitucionais da capacidade contributiva, da vedação de confisco e o da não cumulatividade. Precedentes do STJ.
>
> O inadimplemento do consumidor e o respetivo distrato negocial é elemento estranho à ocorrência do fato gerador (a ponto de desconstituí-lo), e nada interfere na obrigação tributária do responsável tributário em recolher o imposto e repassá-lo ao Estado, que não pode arcar com os custos do exercício da atividade econômica desenvolvida pela empresa. Precedentes do STJ."

Opostos Embargos de Declaração para fins de prequestionamento (fls. 27-32, Doc. 8), foram rejeitados (fl. 35, Doc. 8).

Irresignada com a referida decisão, a impetrante apresentou Recurso Ordinário ao Superior Tribunal de Justiça (fls. 41-61, Doc. 8), com fundamento no 105, II, 'b', da Constituição Federal, no qual reitera argumentos da inicial, no sentido de que não se aperfeiçoa o fato gerador do ICMS-comunicação em face da inadimplência absoluta do usuário, dada a ausência de onerosidade (requisito inerente ao fato gerador), uma vez que a empresa não obteve receita com os serviços prestados e inadimplidos.

Afirma que "A recorrente, a partir do momento em que realiza a resolução do negócio jurídico com aquele consumidor que se tornou absolutamente inadimplente (i.e., permaneceu em mora por mais de 90 dias, originando a rescisão do contrato, após a qual se seguiu a cobrança administrativa e/ou judicial, porém infrutífera, dando ensejo a desistência, pela Recorrente, de receber a aludida quantia), é capaz, portanto, de precisar em quais serviços não houve a contraprestação por parte do tomador. Em sendo possível precisar os serviços prestados em relação aos quais houve inadimplência, consequentemente torna-se evidente que o ICMS-comunicação foi indevidamente recolhido ao Fisco, tornando-se passível de devolução à Recorrente" (fl. 54, Doc. 8). Aduz que possui legitimidade para pleitear a restituição do ICMS em tais situações, em que não ocorre a transferência do ônus financeiro do ICMS ao consumidor final, conforme previsto no art. 166 do CTN e Lei 688/96 do Estado de Rondônia.

Reitera, ainda, que a cobrança do ICMS-comunicação sobre a prestação de serviços absolutamente inadimplidos enseja efeito confiscatório e afronta

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

ao princípio da capacidade contributiva, bem como afeta a não-cumulatividade do tributo uma vez que que a empresa não consegue repassar ao consumidor final o valor expendido com o imposto.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do recurso ordinário, a fim de julgar procedente os pedidos.

Em contrarrazões (fls. 5-7, Doc. 9), a Fazenda Pública do Estado de Rondônia defende que os argumentos apresentados pela recorrente já foram objeto de debate na Corte Especial, a qual se pronunciou no sentido de que o acolhimento da tese recursal implicaria a criação de nova modalidade de extinção do crédito tributário não prevista em lei, o que está fora das atribuições do Poder Judiciário.

O ilustre Ministro HERMAN BENJAMIN, do Superior Tribunal de Justiça, negou seguimento ao Recurso Ordinário, em decisão monocrática na qual assentou que "A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o inadimplemento do usuário não tem relação com a ocorrência do fato gerador, pois o tributo é exigido pela prestação do serviço (art. 12, VII, da LC 87/1996), não sendo lícito ao contribuinte repassar o ônus da inadimplência de outrem ao Fisco ." (fl. 37, Doc. 9).

Interposto Agravo Regimental (fls. 44-56, Doc. 9), a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negou provimento ao recurso e manteve a decisão do Ministro HERMAN BENJAMIN. A propósito, veja-se a ementa do julgado (fl. 102, Doc. 9):

> "TRIBUTÁRIO. ICMS. SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. INADIMPLÊNCIA DO USUÁRIO. INCIDÊNCIA. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO.
>
> 1. A inadimplência do usuário não afasta a incidência ou a exigibilidade do ICMS sobre serviços de telecomunicações. Precedentes do STJ.
>
> 2. Agravo Regimental não provido."

Opostos Embargos de Declaração (fls. 106-109, Doc. 9), foram rejeitados (fls. 118, Doc. 9).

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

No apelo extremo (fls. 128-143, Doc. 9 e fls. 1-9, Doc. 10), interposto com fundamento no art. 102, III, 'a', da Constituição Federal, a parte recorrente sustenta, preliminarmente, a existência de repercussão geral da matéria e que o Tribunal de origem incorreu em negativa de prestação jurisdicional, ao deixar de apreciar as teses apresentas pela recorrente, mesmo após opostos Embargos de Declaração, ensejando afronta direta aos artigos 5º, LV, e 93, IX, da Carta Magna. Quanto ao mérito da causa, alega ter o acórdão recorrido violado os princípios constitucionais da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e do não-confisco, respectivamente previstos nos artigos 155, § 2º, I; 145, § 1º e 150, § 4º da Constituição Federal.

A recorrente sustenta, em síntese, ofensa ao princípio da não-cumulatividade ao argumento de que dito princípio constitucional "determina que a carga tributária seja passada adiante no ciclo econômico até alcançar o consumidor final, impedindo que a cadeia produtiva seja onerada, sendo o encargo financeiro suportado pelo consumidor – que é justamente aquele que detém capacidade contributiva manifestada pelo consumo, fato alcançado pelo ICMS." (fl. 143, Doc. 9).

Argumenta que a inadimplência absoluta confere caráter não-oneroso ao serviço prestado; desse modo, não se discute a validade jurídica de atos do contribuinte de fato, mas a existência de elementos próprios do fato gerador do tributo, no caso a prestação de serviços a título oneroso.

Alega que, inexistindo auferimento de receita pela prestação do serviço, a cobrança do ICMS ensejaria o "estrangulamento do contribuinte" (efeito confiscatório) bem como violação ao princípio da capacidade contributiva. Cita trechos de parecer elaborado por HUMBERTO ÁVILA, em que o jurista manifesta que "Sustentar que o imposto sobre operações onerosa de prestação de serviço de comunicação também possa incidir sobre a mera prestação de serviço, sem que ela envolva a contraprestação por parte do consumidor ou a persistência do direito a ela, implica admitir que ele possa recair sobre situações que não indicativas de capacidade econômica alguma. E isso viola a dimensão objetiva do princípio da capacidade contributiva." (fl. 4, Doc. 10)

Indica a existência de métodos de restituição ou compensação que impedem a incidência cumulativa do tributo sobre o agente econômico

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

quando não se apresenta possível o repasse do tributo ao consumidor final em outros países (Reino Unido, Espanha e Cingapura), e conclui que "a cobrança de ICMS sobre serviços em que tenha se manifestado a inadimplência absoluta do usuário faz com que o ônus econômico do imposto seja suportado pelo empresário (prestador de serviço) e não sobre aquele sujeito que a Constituição pretendeu alcançar quando elegeu o ICMS exação que deve onerar o consumo. Tal situação confere ao imposto nítido efeito de confisco, ofendendo-se, ainda, o comando tributário basilar da capacidade contributiva e o comando específico da não-cumulatividade do ICMS, devendo a situação, pois, ser analisado por este e. Supremo Tribunal Federal, sob pena de se negar todo o desiderato constitucional do ICMS!" (fl. 7, Doc. 10).

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Extraordinário, para reformar o acórdão recorrido e julgar procedente o pedido inicial ou, sucessivamente, seja reconhecida a negativa de prestação jurisdicional na origem, declarando-se a nulidade do acórdão recorrido e determinando-se a restituição dos autos ao Tribunal *a quo,* para que seja proferida nova decisão na qual se abordem as teses da parte recorrente.

O Estado de Rondônia apresentou contrarrazões ao Recurso Extraordinário (fls. 59-64, Doc. 10), em que sustenta, em preliminar, que deve ser negado seguimento ao apelo por não cumprir as determinações estabelecidas no art. 543-A, § 2º, do Código de Processo Civil; e no mérito, argumenta que incide, ao caso, o óbice da Súmula 279/STF, que veda a apreciação de fatos e provas por esta SUPREMA CORTE, bem como que eventual ofensa à Constituição Federal seria meramente reflexa ou indireta. Requer, por fim, o não conhecimento do recurso e, caso conhecido, seja-lhe negado provimento.

O Recurso Extraordinário foi inadmitido na origem, aos argumentos de que a análise do recurso demandaria, necessariamente, o exame das normas infraconstitucionais aplicáveis ao caso, de modo que eventual ofensa à Constituição Federal seria meramente reflexa (fls. 67-68, Doc. 10).

A parte recorrente apresentou Agravo ao SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (fls. 73-84, Doc. 10), sustentando, em síntese, ofensa direta aos

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

princípios da não-cumulatividade do ICMS, da capacidade contributiva e do não-confisco, expressamente previstos nos art. 155, § 2º, I; 145, § 1º, e 150, § 4º, da Constituição Federal.

Foi apresentada contraminuta ao Agravo em Recurso Extraordinário pugnando pela manutenção da decisão recorrida (fls. 90-92, Doc. 10).

Inicialmente, o Recurso Extraordinário com Agravo foi desprovido pelo Ministro MARCO AURÉLIO ao argumento de que o acórdão recorrido revela interpretação de normas estritamente legais, o que não enseja acesso à CORTE SUPREMA (Doc. 11).

Interposto agravo regimental (Doc. 1), o eminente relator, Ministro MARCO AURÉLIO, reconsiderou a decisão anterior e deu provimento ao Agravo para dar sequência ao Recurso Extraordinário (Doc. 15).

Em julgamento datado de 6 de março de 2014, o Plenário do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, por maioria, reconheceu a existência de repercussão geral da matéria fixando o Tema 705. O acórdão foi assim ementado (fl. 1, Doc. 16):

> "IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – TELECOMUNICAÇÕES – INADIMPLÊNCIA ABSOLUTA DOS USUÁRIOS – DIREITO AO CRÉDITO – PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia relativa ao direito do contribuinte de aproveitar valores pagos do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços, para abatimento do tributo devido quanto a operações subsequentes, alusivos a prestações de serviço de comunicação, quando ocorrida inadimplência absoluta dos respectivos usuários."

A Procuradoria-Geral da República manifestou-se pelo desprovimento do Recurso Extraordinário em parecer que recebeu a seguinte ementa (fl. 1, Doc. 17):

> "CONSTITUCIONAL. ICMS-COMUNICAÇÃO. VENDAS INTEGRALMENTE INADIMPLIDAS. NÃO CUMULATIVIDADE.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA. ENCARGO. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. EFEITO CONFISCATÓRIO.

1 – A tributação do ICMS-comunicação não é elidida em razão do inadimplemento contratual absoluto do usuário, à conta de que a relação entre o fisco e o contribuinte de direito não pode ser afetada pela frustração do negócio jurídico de base.

2 – A sistemática da não cumulatividade não tem o condão de impedir o reconhecimento do fato gerador e dos efeitos próprios da relação jurídico-tributária, tampouco servir de salvo-conduto ao empreendimento interessado, livrando-o de imputações tributárias sem robustas comprovações dos aludidos inadimplementos e evidente impossibilidade de cobrança dos débitos.

3 – Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário"

Por determinação do eminente relator, os autos, inicialmente registrados como ARE 668.974/RO, foram reautuados passando a tramitar nesta CORTE como RE 1.003.758/RO (Docs. 30 e 54).

O Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal - SINDITELEBRASIL apresentou requerimento para participar na qualidade de assistente simples (Doc. 19), o qual foi acolhido pelo eminente Ministro MARCO AURÉLIO (Doc. 26).

Também solicitaram o ingresso, na condição de *amicus curiae,* os Estados da Federação e o Distrito Federal, em requerimento conjunto, (Doc. 28); a Light Serviços de Eletricidade S/A (Doc. 55); e a Associação Brasileira de Distribuidores de Energia Elétrica – ABRADEE (Doc. 81), todos devidamente admitidos pelo ilustre relator (Docs. 29, 59 e 87, respectivamente).

Iniciada a votação, o ilustre Ministro MARCO AURÉLIO, relator, apresentou seu voto pelo provimento do Recurso Extraordinário e propôs seja fixada a seguinte tese para o Tema 705 da repercussão geral:

"É direito do contribuinte aproveitar valores recolhidos a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, em relação a operações alusivas à prestação de serviço de comunicação, quando ocorrida inadimplência do usuário."

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

É o que cumpria relatar.

Senhor Presidente, temos para exame, sob a sistemática da repercussão geral, Recurso Extraordinário em que se debate a possibilidade de compensação do ICMS recolhido sobre prestações de serviço de telecomunicação cujos valores não foram auferidos pela empresa prestadora (contribuinte de direito) em razão da inadimplência do usuário (contribuinte de fato).

Inicialmente, cumpre ressaltar que não merece acolhida a preliminar invocada pela parte recorrente em relação à suposta ofensa aos artigos 5º, LV, e 93, IX, da Carta Magna, tendo em vista que o Juízo de origem não destoou do entendimento firmado por esta SUPREMA CORTE no julgamento do AI 791.292-QO-RG/PE (Rel. Min. GILMAR MENDES, Tema 339).

Nessa oportunidade, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL assentou que o inciso IX do art. 93 da Constituição Federal de 1988 " *exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão*".

No caso em apreço, a fundamentação do acórdão recorrido alinha-se às diretrizes desse precedente, razão pela qual, desde logo, julgo improcedente o pedido sucessivo da parte recorrente.

Quanto ao pedido principal, foram os seguintes os dispositivos constitucionais tidos pela recorrente como violados pelo acórdão recorrido:

> "Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
>
> § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

> 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;
>
> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
>
> (...)
>
> 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
>
> (...)
>
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
>
> I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Da análise dos referidos dispositivos constitucionais verifica-se tratar o ICMS de imposto não-cumulativo, o qual deve observar obrigatoriamente a capacidade contributiva e o princípio da vedação ao confisco.

Com a devida vênia, entendo que o recurso não merece prosperar.

Relativamente aos encargos tributários suportados pelas empresas em face da inadimplência do consumidor final, esta SUPREMA CORTE já fixou tese, sob a sistemática da repercussão geral, no julgamento do RE 586.482-RG (Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tema 87), no sentido de que: " *As vendas inadimplidas não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, visto que integram a receita da pessoa jurídica* ."

A propósito, veja-se a ementa do referido precedente paradigma:

> "TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. COFINS/PIS. VENDAS INADIMPLIDAS. ASPECTO TEMPORAL DA HIPÓTESE DE

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

INCIDÊNCIA. REGIME DE COMPETÊNCIA. EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM AS HIPÓTESES DE CANCELAMENTO DA VENDA.

1. O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. (art. 177 da Lei nº 6.404/¨76).

2. **Quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, portanto, temos que o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado. O resultado da venda, na esteira da jurisprudência da Corte, apurado segundo o regime legal de competência, constitui o faturamento da pessoa jurídica, compondo o aspecto material da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, consistindo situação hábil ao nascimento da obrigação tributária. O inadimplemento é evento posterior que não compõe o critério material da hipótese de incidência das referidas contribuições.**

3. **No âmbito legislativo, não há disposição permitindo a exclusão das chamadas vendas inadimplidas da base de cálculo das contribuições em questão. As situações posteriores ao nascimento da obrigação tributária, que se constituem como excludentes do crédito tributário, contempladas na legislação do PIS e da COFINS, ocorrem apenas quando fato superveniente venha a anular o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas.**

4. Nas hipóteses de cancelamento da venda, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva.

5. **As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador.**

6. Recurso extraordinário a que se nega provimento." (RE 586.482-RG, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, DJe de 19/06/2012 – grifos nossos)

Por oportuno, cito, ainda, os seguintes trechos do Voto condutor do referido acórdão:

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/2021 19:00

"O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa. Pelo primeiro, há o reconhecimento simultâneo das receitas realizadas e das despesas incorridas, como consequência natural do princípio da competência do exercício, considerando-se realizadas as receitas e incorridas as despesas no momento da transferência dos bens e da fruição dos serviços prestados, independentemente do recebimento do valor correspondente.

Vide o art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações:

[…]

Tal sistemática é corroborada pelo art. 187, § 1º, a, da citada lei, o qual dispõe que as receitas são reconhecidas quando adquiridas, independentemente do seu recebimento, **in verbis** :

"Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(…)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, **independentemente da sua realização em moeda** ;

(...)"

Vide , também, o que pontua o art. 9º da Resolução nº 750/93, do Conselho Federal de Contabilidade, com a redação dada pela Resolução CFC nº 1.282/10:

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, **independentemente do recebimento ou pagamento.**

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

[…]

Nessa linha, quanto ao aspecto **temporal** da hipótese de incidência da COFINS e da contribuição para o PIS, temos, portanto, que **o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda** (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado, ou seja, **com a disponibilidade jurídica da receita, que passa a compor o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições em questão.**

No julgamento do RE nº 172.058-1/SC, Relator o Min. **Marco Aurélio** , no qual se apreciou questão relativa à incidência do imposto de renda sobre o lucro líquido distribuído aos sócios, nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88, o Plenário desta Corte, abalizado pela opinião de diversos doutrinadores, sedimentou o entendimento de que a " *aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada),* ***ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no***

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo. *"*

Na ocasião, o Ministro **Marco Aurélio** , citando Antônio Carlos Garcia de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto e Hian de Porto Alegre Muniz, asseverou:

"Elucidando a ambiguidade dos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, definem a primeira como a revelar que 'alguém pode, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito', A segunda configura-se como o titular pode, embora não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, dele fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio, porque a lei ou o contrato lhe o permitem, mesmo sem que seja preciso ter a sua detenção material (Caderno de Pesquisas Tributárias, Volume XI)".

Buscando as lições de Bulhões Pereira transcritas no Caderno de Pesquisas por Gustavo Miguez de Mello, acrescenta o Ministro **Marco Aurélio** que a *"disponibilidade jurídica é a presumida por força de lei, que* ***define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor.*** *A disponibilidade é virtual quando já ocorreram todas as condições necessárias para que se torne efetiva (página 183)".*

[…]

Dessa forma, observo que, no caso em questão, as situações excludentes do crédito tributário contempladas na legislação do PIS e da COFINS ocorrem apenas quando fato superveniente venha a **anular** o fato gerador do tributo, nunca quando o fato gerador subsista perfeito e acabado, como ocorre com as vendas inadimplidas. Nas hipóteses acima enumeradas, a própria lei exclui da tributação valores que, por não constituírem efetivos ingressos de novas receitas para a pessoa jurídica, não são dotados de capacidade contributiva.

As vendas canceladas não podem ser equiparadas às vendas inadimplidas porque, diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas - a despeito de poderem resultar no cancelamento das vendas e na consequente devolução da mercadoria -, enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador. Subsiste, portanto, o fato imponível, na esteira do decidido pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça no REsp. nº 1.029.434/CE, Relator o Ministro **Luiz Fux** , DJe de 18/6/08).

[…]

Assim, se a lei não excluiu as "vendas inadimplidas" da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, não cabe ao intérprete fazêlo sob alegação de isonomia, equiparando-as às vendas canceladas, por implicar hipótese de exclusão de crédito tributário,

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

cuja interpretação deve ser restritiva, a teor do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Se o pressuposto de fato é a aquisição da receita, perante ela, todos estão sendo tratados igualmente. A manifestação da capacidade contributiva é a mesma para todas as pessoas jurídicas, que, igualmente, devem registrar as suas receitas, de acordo com o regime em vigor, assim como as demais mutações patrimoniais, pelo regime de competência, segundo o qual, repita-se, as receitas são reconhecidas quando adquiridas, independentemente do seu recebimento (art. 187, parágrafo 1º, letra "a", Lei nº 6.404/76).

Como também acentuou o Ministro **Luiz Fux** no REsp. 751.368/SC, " *o posterior inadimplemento de venda a prazo não constitui condição resolutiva da hipótese de incidência das exações em tela* " .

Em resumo, na hipótese vertente, o faturamento (aquisição da receita) é fato suficiente pra constituir obrigação tributária perante o Fisco, independentemente de os clientes da recorrente terem efetuado ou não o pagamento que contrataram, visto que os efeitos dos fatos efetivamente ocorridos após a configuração do fato gerador não se estendem à seara tributária. Por conseguinte, as vendas inadimplidas, que só se concretizarão em prejuízos sofridos pelo credor se, de fato, não forem recebidos os créditos, ao contrário do que pretende o recorrente, não podem ser excluídas da base de cálculo da COFINS e do PIS, uma vez que não há previsão para tanto na norma de regência da matéria. Desse modo, os danos decorrentes do inadimplemento de clientes deverão ser reparados lançando-se mão da via apropriada." (grifos no original)

Embora o precedente verse sobre tributo distinto (PIS/COFINS), com base de cálculo diversa (receita bruta das empresas), entendo que o raciocínio desenvolvido por esta SUPREMA CORTE no referido julgado, no sentido de que **as vendas inadimplidas não podem ser excluídas da base de cálculo do tributo** , aplica-se igualmente ao presente caso, tendo em vista que **a inadimplência do consumidor final não obsta a ocorrência do fato gerador do tributo** , por se tratar de evento posterior e alheio ao fato gerador do imposto.

Conforme previsto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar 87/96, o ICMS-comunicação incide sobre **a prestação onerosa de serviços de comunicação** (por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

de qualquer natureza); assim, uma vez prestado o serviço ao consumidor, de forma onerosa, incidirá necessariamente o imposto, independentemente de a empresa ter efetivamente auferido receita com a prestação do serviço.

Incabível o argumento da recorrente de que o inadimplemento retira o caráter oneroso da prestação, uma vez que a onerosidade é previamente estabelecida no contrato de prestação de serviços, de modo que é a prestação do serviço em si que a materializa, e não o posterior faturamento. Desse modo, eventual inadimplemento do usuário gera crédito à empresa, o qual pode ser pleiteado tanto pela via administrativa quanto pela via judicial, mantendo-se incólume a onerosidade dos serviços já prestados.

Ressalte-se a existência de duas relações jurídicas distintas e independentes entre si, regidas por normas específicas: uma entre a empresa (contribuinte de direito) e o respectivo consumidor/usuário (contribuinte de fato) de natureza civil; e outra, de caráter estritamente tributário, entre a empresa (sujeito passivo) e o Fisco (sujeito ativo).

Desse modo, como bem destacado pelo acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de Rondônia "O inadimplemento do consumidor e o respetivo distrato negocial é elemento estranho à ocorrência do fato gerador (a ponto de desconstituí-lo), e nada interfere na obrigação tributária do responsável tributário em recolher o imposto e repassá-lo ao Estado, que não pode arcar com os custos do exercício da atividade econômica desenvolvida pela empresa." (fl. 17, Doc. 8)

Esse era o entendimento do saudoso Ministro TEORI ZAVASCKI, quando ainda atuava no Superior Tribunal de Justiça, conforme se denota no julgamento do RMS 17.947/SE, no qual ficou consignado que "o inadimplemento das faturas, à evidência, é elemento estranho à ocorrência do fato gerador e nada interfere na obrigação tributária da recorrente em recolher o imposto em questão e repassá-lo ao Estado, obrigação esta que decorre da lei e não pode ser confundida com o contrato de compra e venda subjacente celebrado entre ela e seus clientes, que se submete à disciplina do direito privado. Desse modo, o não pagamento das contas de energia pelos consumidores finais do serviço deverá ser resolvido em outra via, não sendo cabível ao Estado o ônus do inadimplemento." (RMS 17.947/SE, Primeira Turma, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ 4/9/2006 p. 231 - RSTJ vol. 203 p. 100).

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

Cabe destacar, ainda, que, diferentemente da vendas de mercadoria, a inadimplência contratual do consumidor de energia elétrica e serviços de telecomunicação, ainda que haja posterior rescisão contratual, não enseja desconstituição do fato gerador do ICMS com a possibilidade de compensação tributária, tendo em vista que, como se cuida de prestações de serviços instantâneos - nas quais, uma vez sendo o produto efetivamente disponibilizado ao consumidor, não pode mais ser restituído, inviabilizando, consequentemente, o cancelamento e estorno da operação -, a prestação de ditos serviços necessariamente gerará crédito ao fornecedor. Assim, independentemente do adimplemento do consumidor/usuário, o fato gerador do tributo restará perfeitamente consumado, não sendo possível o desfazimento/cancelamento da ação, restando à empresa recorrer às vias adequadas para satisfação do respectivo crédito.

O que efetivamente pretende a recorrente é - a pretexto de fazer valer os princípios da não-cumulatividade, da capacidade contributiva e vedação ao confisco - repassar ao Erário os riscos próprios de sua atividade econômica, face a eventual inadimplemento de seus consumidores/usuários, o que não possui qualquer respaldo constitucional, sendo, portanto, absolutamente inadmissível acolher tal pretensão.

Ressalte-se que a inadimplência do usuário não constitui excludente legal do tributo, de modo que a tese da recorrente implicaria violação direta ao princípio da legalidade tributária, bem como ao disposto nos artigos 150, § 6º, e 155, § 2º, XII, 'g', da Constituição Federal), in verbis:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> (...)
> § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Plenário Virtual - minuta de voto - 1205/21 19:00

...)

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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...) g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

No mesmo sentido, vejamos as lições de LEANDRO PAULSEN e de KIYOSHI HARADA, respectivamente:

"É importante destacar, ademais, que, a par de se exigir lei para a instituição dos tributos, a Constituição estabelece, em seu art. 150, § 6º, que **a concessão de benefícios fiscais também depende de lei, e lei específica** , que regule exclusivamente a matéria ou o correspondente tributo, sem prejuízo de se exigir, para benefícios de ICMS, ainda, prévio convênio entre os Estados (art. 155, § 2º, XII, *g*). Entre os benefícios enquadram-se "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão". (Paulsen, Leandro. *Curso de direito tributário completo* – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p 188.)

"Cumpre acrescentar que o princípio da legalidade tributária não se resume, apenas, na vedação de instituição ou majoração133 do tributo sem a prévia autorização legislativa. De há muito extrapolou o velho princípio donde se originou – nullum crimen sine lege – para passar a reger as mais diferentes situações relacionadas com a tributação, objetivando a formulação de uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa. Hoje, esse princípio preside a política de incentivos fiscais, a concessão e revogação de isenção, de remissão e de anistia." (Harada, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário* . – 27. ed. – São Paulo: Atlas, 2018. p. 439.)

Além disso, ao julgar procedente a presente demanda, esta SUPREMA CORTE estaria atuando como legislador positivo, modificando as normas tributárias inerentes ao ICMS para instituir benefício fiscal em favor dos

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00

contribuintes, o que ensejaria violação também ao princípio da separação dos Poderes (art. 2º da Carta Magna). A propósito, veja-se:

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. PODER JUDICIÁRIO. BENEFÍCIO FISCAL. SEGMENTO PRODUTIVO. LEGISLADOR POSITIVO. IMPOSSIBILIDADE. SEPARAÇÃO DE PODERES. DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO DA UNIÃO. PREJUDICADO O RECURSO DA SOMIX CONCRETO LTDA." (RE 1259614-AgR, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, DJe de 8/6/2020)
>
> "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. ISONOMIA. EXTENSÃO DE TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO. IMPOSSIBILIDADE DO STF ATUAR COMO LEGISLADOR POSITIVO. 1. O Supremo Tribunal Federal possui entendimento consolidado de que a extensão de tratamento tributário diferenciado, previsto em lei, a contribuintes não contemplados no texto legal, implicaria converter-se esta Corte em legislador positivo. Precedentes. 2. Agravo regimental improvido." (RE 485290 AgR, Rel. Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, DJe de 20/08/2010)

Por fim, a parte recorrente não logrou comprovar a alegada violação à capacidade contributiva ou à existência de efeito confiscatório, limitado-se a afirmá-la de forma abstrata e genérica.

Por todas essas razões, com as devidas vênias ao eminente relator, Ministro MARCO AURÉLIO, julgo improcedente a pretensão recursal.

No mesmo sentido, manifestaram-se os Estados e o Distrito Federal, em seu requerimento de admissão na condição de *amicus curiae* (Doc. 28), bem como a Procuradoria-Geral da República, em seu parecer, do qual destaco o seguinte trecho (fls. 7-11, Doc. 17):

> "O sistema da não cumulatividade é a regra que deve ser adotada nas imposições tributárias do ICMS, com vistas a evitar a sobrecarga tributária sobre a cadeia de consumo.
>
> **A hipótese dos autos, no entanto, não merece as consequências alegadas no recurso.**
>
> **Isso porque, embora o aludido princípio incida sobre a regulação tributária do imposto, não é possível acatar os efeitos meramente**

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 12:00

negociais de uma obrigação desfeita ou resolvida unilateralmente, porquanto configura causa estranha à relação entre contribuinte de direito e sujeito ativo da exação.

A inadimplência absoluta é causa alheia ao fenômeno tributário e, por conta disso, não se permite elidir a correta incidência do tributo e a sujeição passiva do contribuinte. Se assim se permitisse, o fato gerador da obrigação tributária não poderia mais ser considerado a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, na forma do art. 114 do Código Tributário Nacional.

Diversamente do que alude o recorrente, o princípio, ainda que revele o perfil constitucional de não incidência sobre o circuito produtivo, não pode justificar a releitura sobre a incidência da própria obrigação tributária regularmente verificada e reconhecida.

Ademais, sobre a tributação não é possível pender uma condição suspensiva de eficácia até o completo exaurimento do negócio jurídico subjacente, firmado entre o fornecedor (contribuinte de direito do ICMS) e o consumidor (contribuinte de fato do ICMS). Vale dizer, ante o pedido deduzido na petição inicial do mandado de segurança relativamente à declaração da "ilegitimidade da exigência do ICMS-comunicação sobre prestações de serviço em relação as quais houve inadimplência do usuário", é, na prática, tornar nulo um fato gerador verdadeiramente apto a gerar as respectivas consequências tributárias, subvertendo, com efeito, os princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica, diretrizes de atuação do sujeito ativo.

Por outro lado, alude o recorrente à ofensa ao princípio da capacidade contributiva, na medida em que os negócios absolutamente inadimplidos não possuem qualquer substância econômica apta a ser tributada, recaindo o imposto sobre o próprio patrimônio do contribuinte de direito, o que, em sua visão, acaba por ofender a regra da vedação ao confisco.

De pronto, percebe-se que o princípio da capacidade econômica ou contributiva é aquele que pauta as balizas quantitativas a que se obriga o contribuinte a fornecer a título de tributo. Refere-se à aptidão em se desprender de mais ou menos patrimônio à medida de seus rendimentos e compromissos financeiros, parametrizada a partir de uma ponderação política do legislador de modo a garantir um equilíbrio entre o financiamento das atividades do Estado e o mínimo existencial do contribuinte.

O inadimplemento contratual não dá azo à violação do princípio da capacidade contributiva e tampouco geraria a superação do fato gerador do ICMS incidente sobre o serviço de comunicação. Desse modo, a afirmação de não haver substância econômica em um contrato entre o recorrente e um usuário absolutamente inadimplente não é verdadeira. A uma, porque o negócio em tela sempre se revestirá de conteúdo oneroso, já que esse quesito nada tem que ver

Plenário Virtual - minuta de voto - 20/02/19 19:00

com a adimplência ou inadimplência do débito do consumidor, mas sim com a existência de deveres e direitos contratuais recíprocos alusivos às partes integrantes do negócio. E a duas, a inadimplência, como já mencionado alhures, não é causa pertinente a influenciar diretamente a relação tributária relativamente ao ICMS, ainda que o tributo incida sobre negócio jurídico de índole consumerista.

[...]

Ponto relevante na discussão é aquele relativo à contabilização definitiva da perda financeira, o que ensejaria, na compreensão do recorrente, o cancelamento da dívida tributária.

Isso porque **a inadimplência absoluta do usuário não impede a busca da quitação do débito pendente pelos mais diversos meios dispostos na legislação e no meio mercantil.** O ordenamento civil obsta o recebimento integral do que é devido apenas em situações extremas, como prescrição do direito de agir em juízo ou decadência legal ou contratual, ou ainda nas hipóteses de falência decretada de pessoa jurídica (consumidora final) ou de insolvência, como dispõe o art. 748 e seguintes do Código de Processo Civil.

Nessa linha de raciocínio, não se permite agir sem legislação que preveja soluções específicas para a comprovação do indébito tributário e, nessa sede, há clara interdição em se conferir um salvo-conduto ao empreendimento interessado em se ver livre de imputações tributárias sem robustas comprovações dos aludidos inadimplementos e evidente impossibilidade dos correspondentes recebimentos." (grifos nossos)

Ante todo o exposto, com as devidas vênias, DIVIRJO do ilustre relator para negar provimento ao Recurso Extraordinário.

Fixo a seguinte tese para o Tema 705 da Repercussão Geral:

A inadimplência do usuário não afasta a incidência ou a exigibilidade do ICMS sobre serviços de telecomunicações.

É o voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 12/05/21 19:00