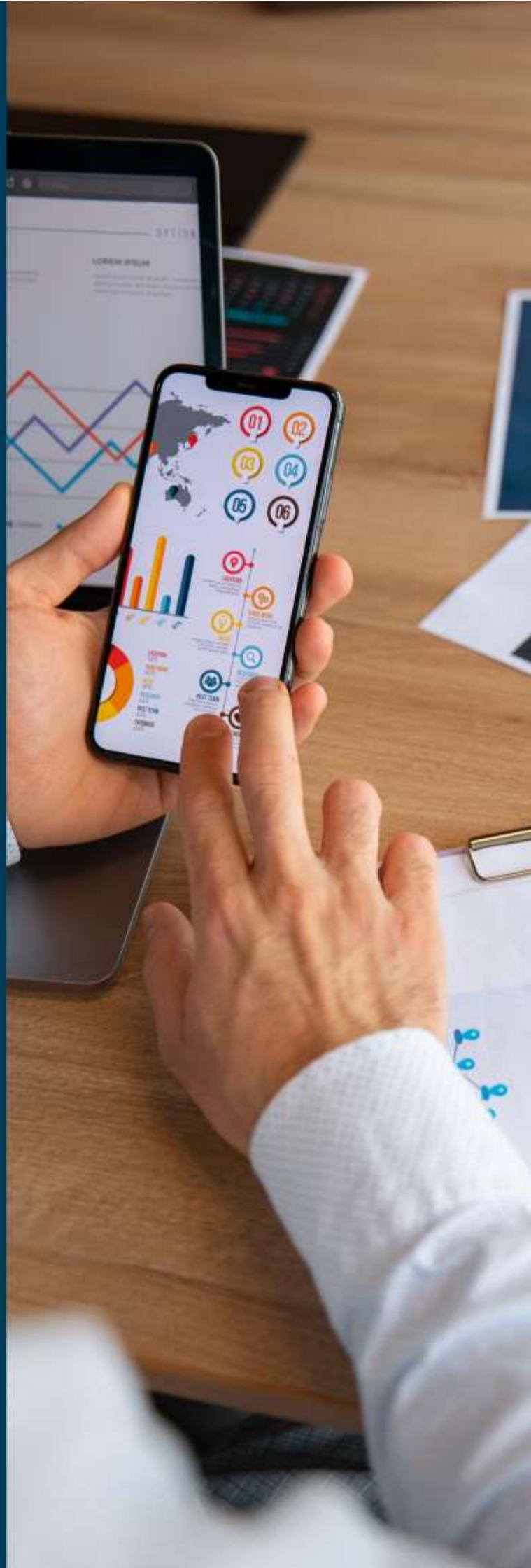


Boletim Setorial Tributário

Nº 50 de abril de 2025



Sumário

1. Legislação e Regulação

Acordo para eliminação da dupla tributação em relação aos tributos sobre a renda, a prevenção da evasão e da elisão fiscais entre Brasil e Noruega 4

Instituições Financeiras - Perdas incorridas no recebimento de créditos - IRPJ/CSLL - Tratamento tributário - Procedimentos - Medida Provisória - Vigência encerrada 4

Planos de benefício de caráter previdenciário, Fapi e seguros de vida com cláusula de cobertura - Tributação - Alteração 5

Fundos de investimento imobiliário - Tributação - Disposições - Alteração 5

Regimes especiais de tributação e pagamento unificado de tributos aplicáveis às incorporações imobiliárias - Procedimentos alteração 5

Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) referente ao exercício de 2025 -Apresentação da declaração - Procedimentos6

Autorregularização incentivada de débitos tributários apurados - Em decorrência de exclusões - Alteração 6

Imposto sobre a renda da pessoa física - Restituição - Exercício de 2025, ano-calendário de 2024 6

2. Temas em Destaque

Receita publica Instrução Normativa e Ato Declaratório que dispõem sobre o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido 7

Presidente envia ao Congresso PL que amplia para R\$ 5 mil a faixa de isenção do Imposto de Renda.....9

3. Julgamentos Relevantes

Ações contra condições para isenção incluídas na Reforma Tributária 11

STF valida limites para dedução de despesas com educação na declaração de IR 12

Imposto Territorial Urbano - IPTU - Imóvel objeto de alienação fiduciária - Inclusão do credor fiduciário na demanda - Impossibilidade - Ausência de posse com animus domini - Ausência de responsabilidade tributária solidária - Ilegitimidade passiva 13

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) - Liquidação do imposto devido por substituição tributária progressiva (ICMS-ST) mediante compensação com créditos da escrita fiscal - Impossibilidade - Exigência de recolhimento antecipado - Vedação em lei estadual 15

Este material é elaborado pelo time de **Direito Tributário** em parceria com a Biblioteca do Tortoro, Madureira e Ragazzi Advogados. Seu conteúdo tem caráter informativo, não constituindo a opinião legal do escritório.

1. Legislação e Regulação

Acordo para eliminação da dupla tributação em relação aos tributos sobre a renda, a prevenção da evasão e da elisão fiscais entre Brasil e Noruega

O Presidente da República editou o Decreto nº 12.406, de 13 de março de 2025, que promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Noruega para a Eliminação da Dupla Tributação em relação aos Tributos sobre a Renda e a Prevenção da Evasão e da Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmados em Brasília, em 4 de novembro de 2022.

Publicado no Diário Oficial da União em 14.03.2025, a íntegra pode ser acessada [aqui](#)

Instituições Financeiras - Perdas incorridas no recebimento de créditos - IRPJ/CSLL - Tratamento tributário - Procedimentos - Medida Provisória - Vigência encerrada

O Congresso Nacional por meio do Ato Declaratório nº 9 de 2025, informou que a Medida Provisória nº 1.261, de 04 de outubro 2024, teve seu prazo de vigência encerrado em 11 de março de 2025.

A Medida Provisória altera a Lei nº 14.467, de 16 de novembro de 2022, que dispõe sobre o tratamento tributário aplicável às perdas incorridas no recebimento de créditos decorrentes das atividades das instituições financeiras e das demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil

Retificação no Diário Oficial da União em 17.03.2025, a íntegra pode ser acessada [aqui](#)

Planos de benefício de caráter previdenciário, Fapi e seguros de vida com cláusula de cobertura - Tributação - Alteração

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) editou a Instrução Normativa nº 2.261, de 28 de março de 2025, que altera a Instrução Normativa RFB nº 2.209, de 6 de agosto de 2024, que alterou a Instrução Normativa SRF nº 588, de 21 de dezembro de 2005, que dispõe sobre a tributação dos planos de benefício de caráter previdenciário, Fapi e seguros de vida com cláusula de cobertura.

Publicada no Diário Oficial da União em 31.03.2025, a íntegra pode ser acessada [aqui](#)

Fundos de investimento imobiliário - Tributação - Disposições - Alteração

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) editou a Instrução Normativa nº 2.257, de 18 de março de 2025, que altera a Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012, para dispor sobre a retenção do imposto sobre a renda no pagamento de aluguel de imóvel cujo proprietário seja Fundo de Investimento Imobiliário

instituído nos termos da Lei nº 8.668, de 25 de junho de 1993, na hipótese que especifica.

Publicada no Diário Oficial da União em 24.03.2025, a íntegra pode ser acessada [aqui](#)

Regimes especiais de tributação e pagamento unificado de tributos aplicáveis às incorporações imobiliárias - Procedimentos alteração

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) editou a Instrução Normativa nº 2.256, de 13 de março de 2025, que altera a Instrução Normativa RFB nº 2.179, de 5 de março de 2024, que dispõe sobre os regimes especiais de tributação e pagamento unificado de tributos aplicáveis às incorporações imobiliárias e às construções de unidades habitacionais contratadas no âmbito dos Programas Minha Casa, Minha Vida - PMCMV e Casa Verde e Amarela.

Publicada no Diário Oficial da União em 17.03.2025, a íntegra pode ser acessada [aqui](#)

Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) referente ao exercício de 2025 - Apresentação da declaração - Procedimentos

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) editou a Instrução Normativa nº 2.255, de 11 de março de 2025, que dispõe sobre a apresentação da declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda da pessoa física referente ao exercício de 2025, ano-calendário de 2024, pela pessoa física residente no Brasil.

Publicada no Diário Oficial da União em 13.03.2025, a íntegra pode ser acessada [aqui](#)

Autorregularização incentivada de débitos tributários apurados - Em decorrência de exclusões - Alteração

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) editou a Instrução Normativa nº 2.254, de 11 de março de 2025, que altera a Instrução Normativa RFB nº 2.184, de 2 de abril de 2024, que dispõe sobre autorregularização incentivada de débitos tributários apurados em decorrência de exclusões efetuadas em

desacordo com o art. 30 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Publicada no Diário Oficial da União em 17.03.2025, a íntegra pode ser acessada [aqui](#)

Imposto sobre a renda da pessoa física - Restituição - Exercício de 2025, ano-calendário de 2024

A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) editou o Ato Declaratório nº 1, de 12 de março de 2025, que dispõe sobre a restituição do imposto sobre a renda da pessoa física, referente ao exercício de 2025, ano-calendário de 2024

Publicado no Diário Oficial da União em 13.03.2025, a íntegra pode ser acessada [aqui](#)

2. Temas em Destaque

Receita pública Instrução Normativa e Ato Declaratório que dispõem sobre o Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

A Receita Federal editou a Instrução Normativa RFB nº 2.259, de 2025, e o Ato Declaratório Executivo Cosit nº 1, de 2025, para atualizar a regulamentação do Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, aplicável a grupos de empresas multinacionais que tiverem auferido receitas anuais de € 750.000.000,00 (setecentos e cinquenta milhões de euros) ou mais.

Entenda

O Adicional da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, instituído pela Lei nº 15.079, de 2024, introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o Tributo Complementar Mínimo Doméstico Qualificado (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax — QDMTT), componente das Regras Globais contra a Erosão da Base Tributária — Regras GloBE (Global Anti-Base Erosion Rules — GloBE Rules), definidas pelo Quadro

Inclusivo perante a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico — OCDE.

Uma característica relevante das Regras GloBE é o status de abordagem comum (common approach) para os membros do Quadro Inclusivo, o que significa que não são obrigados a adotá-las, porém, caso o façam, devem implementá-las e administrá-las de modo consistente com os resultados esperados de acordo com o Pilar Dois da OCDE, inclusive à luz do modelo de regras e orientações acordadas pelo Quadro Inclusivo.

Instrução Normativa RFB nº 2.259, de 2025.

A Instrução Normativa 2.228, de 2024, foi editada na mesma data da Medida Provisória nº 1.262, de 2024, que introduziu originalmente o Adicional da CSLL no ordenamento jurídico. A Medida Provisória previa um regime de multas específico em que o limite máximo aplicável era de R\$ 10 milhões e a Instrução Normativa reproduzia esse regime de penalidades.

Ocorre que a Lei aprovada (Lei nº 15.079, de 2024) alterou, entre outros pontos, esse limite para R\$ 5 milhões. Diante disso, para atualizar a regulamentação do Adicional da CSLL de modo a refletir o comando da Lei, a Receita Federal editou a Instrução Normativa RFB nº 2.259, de 2025.

A nova Instrução Normativa aperfeiçoa também a definição de “Ano Fiscal” (período de apuração dos lucros das empresas) de modo a deixá-la mais consistente com a definição utilizada nas regras e orientações do Quadro Inclusivo da OCDE.

Ato Declaratório Executivo Cosit nº 1, de 2025.

Com o mesmo objetivo de garantir o alinhamento com os padrões internacionais e o de facilitar a conformidade por parte das empresas, foi publicado o Ato Declaratório Executivo Cosit nº 1, de 2025, que divulga as taxas de câmbio a serem utilizadas para aplicação das normas acima citadas no ano de 2025, tendo em vista que as Regras GloBE estabelecem diversos limites de valor definidos em euros, como aqueles relacionados à receita

consolidada dos grupos em escopo e a distorções materiais de competitividade, entre outros.

A Instrução Normativa RFB nº 2.228, de 3 de outubro de 2024, incorporou essas referências em euros com o objetivo de manter o maior alinhamento possível com o padrão internacional. De acordo com essa norma, os valores devem ser convertidos para reais com base na taxa de câmbio média do mês de dezembro, publicada pelo Banco Central Europeu, e serão aplicados aos anos fiscais com início em qualquer data do ano-calendário seguinte.

A Receita Federal publicará os valores convertidos, anualmente, para garantir previsibilidade e segurança jurídica para os contribuintes.

Instrução Normativa RFB nº 2.259, de 2025, **clique aqui**.

Ato Declaratório Executivo Cosit nº 1, de 2025, **clique aqui**.

RFB em 26.03.2025.

Presidente envia ao Congresso PL que amplia para R\$ 5 mil a faixa de isenção do Imposto de Renda

O presidente Luiz Inácio Lula da Silva oficializou em 18 de março, o envio ao Congresso Nacional do projeto de lei para ampliar a faixa de isenção do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF). Se aprovado no Legislativo ainda este ano, quem ganha até R\$ 5 mil por mês não vai mais pagar Imposto de Renda a partir de 2026. Hoje, a faixa de isenção vai até R\$ 2.259,20. Além disso, o texto prevê desconto parcial para quem ganha entre R\$ 5 mil e R\$ 7 mil.

Cerca de 10 milhões de brasileiros serão beneficiados diretamente pela medida, que é uma promessa de campanha do presidente Lula. Somando essas pessoas aos 10 milhões já beneficiados pelas mudanças feitas pelo Governo Federal em 2023 e 2024, serão 20 milhões de pessoas que deixam de pagar Imposto de Renda desde o início da atual gestão.

Segundo a Receita Federal, 90% dos brasileiros que pagam Imposto de Renda (cerca de 90 milhões de cidadãos) estarão na faixa da isenção total ou parcial e

65% dos declarantes do IRPF (mais de 26 milhões) serão totalmente isentos. Trata-se da maior alteração na tabela do Imposto de Renda da história recente do Brasil.

Quem ganha entre R\$ 5 mil e R\$ 7 mil pagará menos imposto do que paga atualmente, em virtude da isenção parcial. Será um desconto progressivo. Quem ganha até R\$ 5 mil fica isento (100% de desconto).

A partir disso, a redução ocorrerá conforme os seguintes exemplos:

- Renda de até R\$ 5 mil por mês: Isento
- Renda de R\$ 5.500 por mês: 75% de desconto
- Renda de R\$ 6 mil: 50% de desconto
- Renda de R\$ 6.500: 25% de desconto
- A partir de R\$ 7 mil: sem redução.

Tributação mínima

Para compensar a isenção para esse público maior, estimada pelo ministro Fernando Haddad (Fazenda) em R\$ 27 bilhões, o texto prevê uma tributação mínima para altas rendas, que

atingirá 141,4 mil contribuintes (0,13% do total). Esse grupo corresponde a apenas 0,06% da população do país e é composto de pessoas que recebem mais de R\$ 600 mil por ano em dividendos e que não contribuem atualmente com alíquota efetiva de até 10% para o Imposto de Renda. Esses contribuintes pagam atualmente uma alíquota efetiva média de 2,54%.

CLT nada muda

Para quem tem vínculo CLT, nada muda, porque o imposto é retido diretamente. A nova regra não afeta salários, honorários, aluguéis ou outras rendas já tributadas na fonte. A medida se aplica a quem recebe altos valores em rendimentos isentos, como dividendos de empresas. Se os rendimentos são salariais e o Imposto de Renda já é pago sobre eles, nada muda.

Progressiva

A tributação mínima para altas rendas funciona de forma progressiva. Primeiro, soma-se toda a renda recebida no ano, incluindo salário, aluguéis, dividendos e outros rendimentos.

Se a soma for menor que R\$ 600 mil, não há cobrança adicional. Se passar deste valor, aplica-se uma alíquota que cresce gradualmente até 10% para quem ganha R\$ 1,2 milhão, como nos exemplos abaixo:

- Renda anual de R\$ 600 mil: sem imposto mínimo a pagar
- Renda anual de R\$ 750 mil: alíquota de 2,50% (imposto a pagar de R\$ 18.750)
- Renda anual de R\$ 900 mil: 5% (R\$ 45 mil)
- Renda anual de R\$ 1,05 milhão: 7,50% (R\$ 78.750)
- Renda anual de R\$ 1,2 milhão: 10% (R\$ 120 mil)

Considera o já pago

A tributação mínima considera também o imposto que já foi pago sobre a renda. Se, por exemplo, um contribuinte que recebe R\$ 1,2 milhão anuais pagou 8% de IR, terá que pagar apenas mais 2% para chegar aos 10%. Em outra hipótese, se um contribuinte com R\$ 2 milhões já pagou 12% de IR, não pagará nada.

Exclusão

Na hora de calcular o valor do imposto devido, alguns rendimentos deverão ser excluídos, como ganhos com poupança, títulos isentos, herança, venda de bens, outros rendimentos mobiliários isentos, pensões e aposentadorias por moléstia grave, além de indenizações.

Sem perdas

Estados e municípios não perderão arrecadação com a ampliação da faixa de isenção, de acordo com informações da Receita Federal. A cobrança da faixa de alta renda é dividida com os entes federativos. Além disso, eles serão beneficiados pelo aumento da massa salarial recebida pelos trabalhadores e do consumo, o que amplia a arrecadação de ICMS, ISS e IBS.

Tabela mantida

A tabela do Imposto de Renda não será alterada. A dedução ocorrerá após a aplicação da tabela progressiva, garantindo isenção total até R\$ 5 mil e parcial até R\$ 7 mil. Assim como a faixa de isenção, as alíquotas permanecem

as mesmas para os demais contribuintes: 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%.

MF em 18.03.2025.

3. Julgamentos Relevantes

Ações contra condições para isenção incluídas na Reforma Tributária

O Supremo Tribunal Federal (STF) recebeu outra ação em que são questionadas regras da Reforma Tributária que tratam da isenção de impostos para a compra de veículos por pessoas com deficiência. A Associação Nacional de Apoio às Pessoas com Deficiência (ANAPCD) é a autora da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 7790, que aborda a questão.

Segundo a associação, a Lei Complementar (LC) 214/2025, que regulamenta a reforma, condiciona a isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), atual Contribuição Social sobre Bens e Serviços (CBS), e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), atual Imposto sobre Bens e

Serviços (IBS), na compra de veículos novo e adaptações externas nos veículos feitas em oficinas credenciadas pelos Departamentos Estaduais de Trânsito (Detrans), deixando de reconhecer adaptações de fábrica, como direção elétrica e hidráulica, câmbio automático. A ANAPCD sustenta que essa exigência causará discriminação entre as pessoas com deficiência, pois, dependendo do lado do corpo afetado, algumas poderão ter direito às isenções e outras não.

Essa é a segunda ação que o STF recebe sobre o tema. No mês passado, o Instituto Nacional de Direitos da Pessoa com Deficiência Oceano Azul, que defende interesses de pessoas autistas, apresentou a ADI 7779, em que alega que a norma cria novas restrições, gera insegurança jurídica e limita o acesso a direitos já garantidos.

O ministro Alexandre de Mores é o relator das duas ações.

ADI nº 7.779.

ADI nº 7.790.

STF valida limites para dedução de despesas com educação na declaração de IR

Por unanimidade de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou válido o limite para dedução de gastos com educação na declaração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) dos anos calendário de 2012, 2013 e 2014. O limite, previsto na legislação que fixa os valores da tabela do IR, foi contestado pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4927, de relatoria do ministro Luiz Fux.

Na ação, a OAB alegava que não deveria haver limites para a dedução de gastos com educação, em razão dos princípios constitucionais relativos ao conceito de renda, à capacidade contributiva, ao não confisco, ao direito à educação, à dignidade da pessoa humana e à proteção à família. Segundo a entidade, a própria Constituição Federal (artigo 150, inciso VI) admite que o poder público não garante de forma plena a educação, ao prever imunidade para instituições

educacionais em algumas circunstâncias.

O ministro Luiz Fux, relator da ADI, afirmou em seu voto que a Constituição de 1988 garantiu o direito à educação e determinou aos entes públicos, à família e à sociedade a sua implementação, mas também concedeu à iniciativa privada o livre exercício de atividades de ensino, mediante regras e condições. E, para garantir amplo acesso ao ensino, foi criado o incentivo de incluir as despesas com educação nas parcelas dedutíveis do IR.

Ao validar a norma questionada (Lei 12.469/2011), o ministro ponderou que, se o pedido da OAB fosse aceito, haveria menos recursos públicos para a educação oficial e maior incentivo de acesso às instituições particulares por pessoas com maior capacidade contributiva. “O sistema de dedução ilimitada agravaria a desigualdade na concretização do direito à educação”, afirmou.

ADI nº 4.927.

Imposto Territorial Urbano - IPTU - Imóvel objeto de alienação fiduciária - Inclusão do credor fiduciário na demanda - Impossibilidade - Ausência de posse com animus domini - Ausência de responsabilidade tributária solidária - Ilegitimidade passiva

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), Primeira Seção, por unanimidade, entendeu que o credor fiduciário, antes da consolidação da propriedade e da imissão na posse no imóvel objeto da alienação fiduciária, não pode ser considerado sujeito passivo do IPTU, uma vez que não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 34 do CTN.

A controvérsia tem origem na execução fiscal ajuizada pelo Município de São Paulo com vistas à cobrança do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU incidente sobre imóvel alienado fiduciariamente. Requerida a exclusão do credor fiduciário da demanda, o pedido foi rejeitado. Interposto Agravo de Instrumento, o Tribunal de origem deu provimento ao recurso para reconhecer a ilegitimidade passiva da instituição financeira.

Portanto, o tema repetitivo em apreciação foi assim delimitado: definir se há responsabilidade tributária solidária e legitimidade passiva do credor fiduciário na execução fiscal em que se cobra IPTU de imóvel objeto de contrato de alienação fiduciária.

Conforme o art. 34 do Código Tributário Nacional (CTN), é contribuinte do IPTU o proprietário do imóvel, o detentor do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Especificamente em relação ao possuidor, conforme a interativa jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a posse deverá ser qualificada pelo animus domini, ou seja, pela intenção de ser o dono do bem. Por conseguinte, a sujeição passiva da relação jurídico-tributária não alcança aquele que detém a posse precária da coisa, como é o caso do cessionário do direito de uso e do locatário do imóvel.

No contrato de alienação fiduciária, o credor detém a propriedade resolúvel do bem, para fins de garantia do financiamento contraído, sem que exista o propósito de ser o dono da

coisa (art. 22 da Lei nº 9.514/1997).

Quanto aos tributos que incidem sobre o bem alienado fiduciariamente, dispõe expressamente o art. 27, § 8º, da Lei nº 9.514/1997 que o devedor fiduciante responde pelo pagamento dos impostos, taxas, contribuições condominiais e quaisquer outros encargos que recaiam sobre o imóvel, até a data da imissão na posse pelo credor fiduciário, em razão do inadimplemento contratual.

A ratio do comando normativo que nega a sujeição passiva do credor fiduciário ao recolhimento do imposto predial decorre, justamente, da ausência de posse qualificada pelo animus domini, elemento subjetivo essencial para o reconhecimento da posse passível de tributação.

Embora caiba à lei municipal, frente a múltipla sujeição passiva prevista em abstrato pela norma, indicar a quem caberá o recolhimento do IPTU (Súmula nº 399 do STJ), tal escolha não é livre, devendo o ente político observar o sujeito melhor qualificado para o cumprimento da obrigação. Em

caso de desdobramento da posse, como ocorre na alienação fiduciária, não pode a municipalidade, no exercício da competência tributária, eleger, simultaneamente, dois ou mais sujeitos passivos para fins de recolhimento do imposto.

Após a entrada em vigor da Lei nº 14.620, de 13 de julho de 2023, que acrescentou o § 2º ao art. 23 da Lei nº 9.514/1997, ficou expressamente previsto que caberá ao devedor fiduciante a obrigação de arcar com os custos do IPTU incidente sobre o bem.

Assim, deve ser firmada a seguinte tese jurídica: o credor fiduciário, antes da consolidação da propriedade e da imissão na posse no imóvel objeto da alienação fiduciária, não pode ser considerado sujeito passivo do IPTU, uma vez que não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 34 do CTN.

REsp. nº 1.949.182

REsp. nº 1.959.212

REsp. nº 1.982.001.

Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) - Liquidação do imposto devido por substituição tributária progressiva (ICMS-ST) mediante compensação com créditos da escrita fiscal - Impossibilidade - Exigência de recolhimento antecipado - Vedação em lei estadual

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que não se extrai diretamente da Lei Kandir autorização expressa e suficiente a possibilitar a utilização de créditos de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), acumulados na escrita fiscal, para compensação com valores devidos a título de ICMS por substituição tributária (ICMS-ST), razão pela qual, havendo expressa vedação a tal procedimento em lei estadual, inviável a adoção de exegese diversa. O cerne da controvérsia reside em definir se as disposições da Lei Complementar nº 87/1996 conferem ao sujeito passivo o direito de compensar valores devidos a título de ICMS por substituição tributária (ICMS-ST) com créditos acumulados em sua escrita fiscal, ainda que presente

vedação expressa na legislação estadual.

Nos moldes do art. 155, caput, II, e § 2º, I, da Constituição Federal, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o qual, necessariamente, deve ser não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Além disso, o art. 155, § 2º, XII, b e c, da Constituição Federal prescreve caber à lei complementar dispor sobre substituição tributária e, para efeito de concretizar a regra da não cumulatividade, disciplinar o regime de compensação entre créditos e débitos.

Trata-se, portanto, de um sistema de créditos que poderá ser usado como forma de liquidação do tributo mediante compensação, de modo a possibilitar que, da quantia devida a título de ICMS, sejam abatidos os créditos acumulados nas operações precedentes.

Em âmbito infraconstitucional, o regime de compensação entre créditos e débitos foi disciplinado

pela Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), notadamente pelos seus artigos 19, 20, 24 e 25. De outra parte, a sistemática de substituição tributária progressiva do ICMS submete-se a regramento distinto, valendo citar, entre outros, os artigos 6º e 8º, caput, II, e § 5º, da LC nº 87/1996.

Conquanto a dicção do art. 155, caput, II, e § 2º, I, da Constituição Federal disponha sobre a concretização da não cumulatividade do ICMS mediante compensação entre créditos e débitos, não se pode confundir tal sistemática, inerente ao cálculo do imposto, com a modalidade de extinção do crédito tributário igualmente denominada de compensação pelos artigos 156, II, e 170 do Código Tributário Nacional.

Isso porque, no primeiro caso, o vocábulo compensação diz com a forma de apuração do valor devido a título de tributo, de modo a densificar a regra da não cumulatividade e reduzir o gravame fiscal nas sucessivas operações em cascata, estando regulada, em âmbito infraconstitucional, de acordo

com os regramentos previstos na LC nº 87/1996. Na segunda aceção, por sua vez, a compensação mencionada no CTN confere ao sujeito passivo, diante de reconhecido pagamento indevido, o direito de ver extinta outra obrigação principal validamente constituída se constatada a qualidade recíproca de credor e devedor entre ambos os sujeitos da relação tributária, operando-se, assim, verdadeiro "encontro de contas".

Vale ressaltar a ausência de comando constitucional restringindo a aplicação da não cumulatividade à sistemática do ICMS sobre operações próprias, exurgindo, em consequência, a possibilidade de sua ampla e irrestrita incidência igualmente nos casos de substituição tributária progressiva - cuja instituição mediante lei encontra amparo no art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, historicamente, vem adotando orientação diversa, legitimando restrições à concretização do princípio da não cumulatividade quando

veiculadas mediante lei complementar.

Segundo o entendimento do STF, o princípio da não cumulatividade do ICMS é delineado como preceito passível de conformação pelo legislador infraconstitucional, legitimando, por um lado, restrições ao integral creditamento, e, de outra parte, limitando o emprego de créditos acumulados como forma de liquidação do tributo mediante compensação, procedimento somente permitido quando calcado em expressa autorização legal.

Embora, o amplo alcance da norma constitucional da não cumulatividade interdite restrições indevidas ao aproveitamento de créditos no regime de substituição tributária progressiva do ICMS, ainda que veiculadas por lei complementar - afinando-se, assim, à perspectiva segundo a qual a adoção legislativa de mecanismos de praticabilidade tributária não pode destoar dos demais princípios constitucionais, notadamente o da capacidade contributiva -, a jurisprudência do STF adota diretriz exegética

distinta, no sentido de somente viabilizar a respectiva sistemática de compensação se presente autorização legal expressa.

Destaque-se, ainda, que, embora, ao menos em tese, seja viável aos Estados e ao Distrito Federal ampliar as formas mediante as quais autorizada a liquidação do ICMS-ST - densificando, em maior extensão, postulado de envergadura constitucional -, o tribunal de origem, de maneira expressa, ressaltou que "[...] a legislação estadual que trata da sistemática de substituição tributária veda expressamente a compensação na forma por ela pretendida".

Dessa forma, diante a interpretação efetuada pelo STF acerca do alcance da norma estampada no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, e, ainda, sob o prisma eminentemente infraconstitucional, não se extrai diretamente da LC n. 87/1996 autorização expressa e suficiente a possibilitar a utilização de créditos de ICMS, acumulados em escrita fiscal, para compensação com valores devidos a título de ICMS-ST, razão pela qual, havendo expressa vedação a tal procedimento em lei estadual, inviável a adoção de exegese diversa. **REsp. nº 2.120.610.**

Sócios Responsáveis



Carlos Augusto Tortoro Jr.
ctortoro@tortoromr.com.br



Paola Roberta Silveira de Andrade
pandrade@tortoromr.com.br