

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1.205.430 - SP (2017/0289613-3)

RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA
AGRAVANTE : BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
ADVOGADOS : RUBENS JOSE NOVAKOSKI F VELLOZA - SP110862
LEONARDO AUGUSTO ANDRADE E OUTRO(S) - SP220925
AGRAVADO : MUNICIPIO DE SANTA FE DO SUL
ADVOGADO : PAULO JOSE MENDES DOS SANTOS E OUTRO(S) - SP137434

DECISÃO

Trata-se de agravo interposto pelo BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A., em que pretende a admissão de recurso especial o qual desafia acórdão assim ementado (e-STJ fl. 565):

Apelação. Embargos a execução fiscal. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Exercícios de 1997 a 2001. Nulidade da certidão de dívida. Não configuração. Inobservância do estatuído no artigo 2º, § 5º, VI, da Lei 6.830/80. Falta de menção ao número do processo administrativo. Irrelevância. Título propiciador do exercício de ampla defesa. Circunstâncias denotadoras de ciência, pelo executado, do conteúdo das exações.

Imposto sobre serviços de qualquer natureza. Exercícios de 1997 a 2001. Auto de infração e imposição de multa. Instituição financeira. Não incidência do tributo no tocante a rendas provenientes da prestação de alguns dos serviços. Taxatividade da lista anexa ao Decreto-lei 406/68, com a redação dada pela Lei Complementar 56/87. Possibilidade de cobrança apenas no que entende com os serviços mencionados nos itens 95 e 96 da referida lista. Precedente do Superior Tribunal de Justiça. Recurso provido em parte.

Os embargos de declaração foram rejeitados (e-STJ fls. 606/608).

No apelo nobre (e-STJ fls. 622/677), o recorrente apontou divergência jurisprudencial e violação dos arts. 20, 21 e 535, II, do CPC/1973, dos arts. 110, 142, 145, 146, 149, 202 e 203 do CTN, dos itens 95 e 96 da lista anexa à LC 56/1987, do art. 2º, §§ 5º e 6º, da Lei 6.830/1980 e do art. 4º da Lei 9.249/1995.

Sustentou, em resumo, que: *(a)* a Corte estadual não observou o precedente obrigatório formado no julgamento no REsp 1.111.234/PR, pois "acabou por efetuar uma demonstração genérica da suposta correlação entre as receitas autuadas e os itens da lista de serviços, deixando de levar em consideração a efetiva natureza das atividades praticadas pela Recorrente"; *(b)* o acórdão recorrido é nulo, porquanto não sanados os vícios de integração suscitados nos embargos de declaração; *(c)* o auto de infração é nulo, haja vista que não indica o fundamento legal que ampara a constituição do crédito tributário, referente ao item da lista anexa que corresponderia às atividades autuadas; *(d)* a CDA é nula, uma vez que não indica o número do processo administrativo e as atividades sobre as quais recai a cobrança do imposto; *(e)* a falta de indicação do fundamento legal para a cobrança do ISS no auto de lançamento não pode ser suprida pelo tribunal local, que entendeu pela incidência do item 96 da lista anexa à LC 87/1996, pois compete à autoridade fiscal a definição do critério normativo que embasa o ato de lançamento; *(f)* as atividades

consideradas pelo fisco à tributação não correspondem a serviços bancários passíveis de incidência do ISS; (g) é indevido o índice de correção monetária utilizado pela Fazenda Municipal, porquanto superior ao índice previsto pela lei federal (Selic); (h) decaiu em parte mínima do pedido, de sorte que o ente público deve arcar integralmente com os ônus sucumbenciais.

Sem contrarrazões (e-STJ fl. 760).

O Tribunal de origem obstou o recurso especial por entender incidente a Súmula 7 do STJ e inexistir similitude fática entre os acórdãos confrontados para fins de demonstração de divergência jurisprudencial aventada (e-STJ fl. 761), fundamentação essa com a qual não concorda o agravante (e-STJ fls. 765/782).

Sem contra minuta (e-STJ fl. 811).

Passo a decidir.

Inicialmente, destaco que o Plenário do STJ decidiu que “aos recursos interpostos com fundamento no CPC/1973 (relativos a decisões publicadas até 17 de março de 2016) devem ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele prevista, com as interpretações dadas até então pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça” (Enunciado Administrativo 2, sessão de 09/03/2016).

Feita essa consideração, cumpre salientar que o recurso especial obstado se origina de embargos à execução opostos pelo recorrente contra execução fiscal de Imposto sobre Serviços – ISS promovida pelo município de Santa Fé do Sul.

O magistrado de primeiro grau julgou procedente o pedido, extinguindo o feito executivo.

Irresignada, a municipalidade interpôs apelação, que veio ser parcialmente provida, para permitir o prosseguimento da execução fiscal em relação a alguns dos serviços considerados no auto de infração. Eis a fundamentação adotada no acórdão recorrido:

O apelo há de ser parcialmente provido.

Com efeito.

O título executivo não é nulo (embora não consigne o número do processo administrativo que embasa a cobrança); ele declina o valor original do débito, a natureza do tributo (ISS dos exercícios de 1997 a 2001) e os encargos legais (correção monetária, multa e juros de mora).

A despeito de a certidão de dívida ativa não mencionar o número do processo administrativo, obstado não ficou o exercício da ampla defesa, pois o executado demonstrou inequívoca ciência do teor da exação (não recolhimento do imposto). De nulidade não se cogite, na esteira dos seguintes julgados do Superior Tribunal de Justiça:

[...]

Registre-se, ademais, que a execução tem por objeto os créditos consubstanciados no auto de infração de folhas 142 a 148, o qual não é nulo, pois propiciou o exercício de ampla defesa. O contribuinte demonstrou

inequívoca ciência dos serviços sobre cujas rendas incide o tributo ao apresentar impugnação no âmbito administrativo (folha 22 "usque" 184). De cerceamento de defesa, pois, não se cogite.

Tecidas as prodrômicas consideradas supra, cumpre analisar a legitimidade, ou não, da cobrança.

O auto de infração de folhas 142 a 148 diz com receitas oriundas dos seguintes serviços: "Rendas de Cobrança" (conta 7.1.7.40.00-7) [subcontas - "Tarifas Cheques Descontados - LR" (873942) e "Tarifas Cheques Descontados - FJ" (873949)] e "Rendas de Outros Serviços" [subcontas - "Custódia de Cheques - Sistema LR" (873987), "Tarifa s/ Depósitos em Cheque" (874413), "Taxas Vistoria/Fiscalização" (874475), "Comissão de Estudos" (874542), "Manutenção de Conta Corrente" (874568), "Contratação Oper. Ativas - LR" (874574), "Contratação/Renovação Op Ativa" (874575), "Contratação Op. Ativas SCE" (874576) e "Tarifa s/ Pagto. Cheques" (874410)].

E não pode o município tributar receitas provenientes de serviços não previstos em lei complementar editada pela União. Eis o que já decidiu o Supremo Tribunal Federal:

[...]

A taxatividade da lista de serviços anexa ao Decreto-lei 406/68, com as modificações introduzidas pela Lei Complementar 56/87, tem sido reiteradamente proclamada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

[...]

Detido exame da prova documental indica que o município está a exigir ISS, na espécie, também no que respeita a receitas oriundas de serviços não aludidos na lista acima referida.

Sucede que o Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento de que só incide o imposto em exame no tocante a serviços bancários mencionados nos itens 95 e 96 da lista anexa ao Decreto-lei 406/68, com redação dada pela Lei Complementar 56/87:

[...]

Conclui-se, no contexto suso explicitado, descabidas as exações relativas a receitas provenientes da prestação dos seguintes serviços: "Manutenção de Conta Corrente" (874568) e "Custódia de Cheques – Sistema LR" (873987). Tais atividades não estão consignada nos já aludidos itens 95 e 96; só passaram a figurar na lista com a entrada em vigor da Lei Complementar 116, em 2003 (itens 15.02 e 15.12).

Também os seguintes serviços não estão previstos na lista anexa ao Decreto-lei 406/68: "Taxas Vistoria/Fiscalização" (874475) e "Tarifa s/ Depósitos em Cheque" (87443). Por isso que ilegítima, a propósito, a cobrança.

Relativamente aos serviços denominados "Tarifas Cheques Descontados – LR" (873942) e "Tarifas Cheques Descontados – FJ" (873949), o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 588:

[...]

Relativamente a "Comissão de Estudos" (874542), "Contratação/Renovação Op Ativa" (874575), "Contratação Op Ativas SCE" (874576) e "Contratação Oper. Ativas – LR" (874574), enquadram-se tais serviços na rubrica "elaboração de ficha cadastral" (item 96 da lista anexa ao Decreto-lei 406/68). É que para prestá-los faz-se necessária a análise de documentos e preenchimento de cadastros ao fito de apurar a situação econômica dos pretendentes ao crédito.

Veja-se, a respeito do aduzido precedente parágrafo, o escólio de Natália de Nardi Dácomo ao comentar o item 15.05 (elaboração de ficha cadastral) das lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03, correspondente ao item 96 da lista anexa ao Decreto-lei 406/68, com a redação dada pela Lei

Complementar 56/87:

"O banco, para operacionalizar suas atividades, com a abertura de conta corrente, concessão de crédito, requer do cliente, além de documentos, o preenchimento de guias ou fichas. Porém, a própria instituição realiza a atividade e, para tanto, cobra uma taxa ou tarifa de seu futuro cliente.

"Ressalte-se que o banco requer do cliente os papéis, mas é este que deve tais informações; porém, é o próprio banco que processa os documentos para o cliente. Não se trata de um serviço que o banco presta para ele mesmo, pois, como dissemos, o devedor dos documentos é o cliente; é um serviço que o banco presta e cobra do cliente." (*in* 'Hipótese de Incidência do ISS', primeira edição, São Paulo, Editora Noeses, páginas 201 e 202).

Confirmam-se, também, trechos do seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

[...]

Nem se diga que quanto a "operações ativas" incide imposto sobre operações financeiras; na espécie o ISS não diz com receitas provenientes de operações de crédito, mas com as decorrentes de análise de documentos e preenchimento de cadastros necessários à realização daquelas operações. Trata-se de serviços que se enquadram na rubrica "elaboração de ficha cadastral", com alhures observado.

No que entende como o serviço chamado "Tarifa s/ Pagto. Cheques" (874410), encaixa-se ele, a despeito de pequenas diferenças de nomenclatura, na hipótese de incidência "ordens de pagamento e de créditos, por qualquer meio" (item 96 da lista antes referida). Daí que há de subsistir, nesse ponto, a exação.

Frise-se que não se cuida de fazer analogia; trata-se, mui diversamente, de considerar despiciendas diferenças terminológicas que, por si sós, são incapazes de alterar a natureza dos serviços. Já decidiu o Superior Tribunal de Justiça;

[...]

Em suma: ilegítima a cobrança quanto a rendas auferidas como serviços não previstos nos itens 95 e 96 da lista anexa ao Decreto-lei 406/68, inexorável agasalhar em parte o inconformismo.

Também não se vislumbra nenhuma irregularidade na adoção da UFM (Unidade Fiscal do Município) como índice de atualização monetária do débito, desde que sua variação não ultrapasse a da inflação oficial, como já reconheceram o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça:

[...]

Nada nos autos autoriza concluir existente qualquer irregularidade na atualização da unidade fiscal do município. Outrossim o embargante não apresentou cálculo algum a comprovar eventual inadequação no que diz com os valores cobrados.

Por derradeiro: no que toca à multa punitiva, a ela não se aplica o princípio do não confisco, porquanto este diz tão-somente com tributos.

Posto isso, dá-se parcial provimento ao recurso e determina-se prosseguimento da cobrança, exceto quanto a receitas oriundas da prestação dos seguintes serviços: "Manutenção de Conta Corrente" (874568), "Custódia de Cheques - Sistema LR" (873987), "Taxas Vistoria/Fiscalização" (874475), "Tarifa s/ Depósitos em Cheque" (874413), "Tarifas Cheques Descontados - LR" (873942) e "Tarifas Cheques Descontados - FJ" (873949). Dada a sucumbência recíproca, em proporções mais ou menos semelhantes, cada parte arcará com a remuneração do profissional que a assistiu e com as despesas que efetuou (artigo 21, "caput", do Código de Processo Civil).

Ocorre que o banco contribuinte opôs embargos de declaração com o propósito de obter a manifestação acerca das seguintes alegações: (i) a nulidade do auto de

infração residiria na falta de descrição do serviço considerado e indicação do fundamento legal utilizado para a constituição do crédito tributário, tendo em vista que a autoridade fiscal teria deixado de indicar o item da lista anexa em que estaria prevista a atividade autuada; *(ii)* a falta de indicação do número do processo administrativo na CDA não constituiu mero defeito formal, mas ausência de requisito essencial que prejudica o exercício de defesa do contribuinte, já que, no caso, "impediu a segura identificação da origem da cobrança"; *(iii)* ao reconhecer a legitimidade da cobrança em relação a algumas rubricas por entender que elas se enquadram nos serviços elencados no item 96 da lista anexa à LC 57/1987, a Corte estadual indevidamente modificou o lançamento feito pelo fisco, que não realizou esse juízo de correlação como referida hipótese normativa; *(iv)* as contas sobre as quais se permitiu o prosseguimento da execução fiscal não cuidam de serviços bancários sujeitos ao ISS, mas de operações de concessão ou renovação de crédito e de atividades-meio praticadas pela instituição financeira; *(v)* o princípio do não confisco também se aplica inibir aplicação de multa punitiva em patamar excessivo; *(vi)* não é possível aplicar índice de atualização do débito tributário mais oneroso ao utilizado pela Fazenda federal (Selic)

Entretanto, no julgamento desses aclaratórios, a Corte *a quo* nada acrescentou, limitando-se a consignar fundamentação genérica para rejeitar o recurso integrativo.

É cediço que o magistrado, desde que amparado em fundamentação suficiente, não está obrigado a responder a todos os argumentos suscitados pela parte.

Todavia, na espécie, a maioria das alegações do banco contribuinte mostram-se relevantes para a integral solução da controvérsia, motivo pelo qual elas devem ser efetivamente enfrentadas pelo Tribunal local, sob pena de negativa de prestação jurisdicional.

Quando ao lançamento, compete à autoridade fiscal precisar o critério jurídico que embasa a constituição do crédito, o qual não pode ser modificado posteriormente no âmbito judicial, seja a pedido da Fazenda Pública (Súmula 392 do STJ) seja de ofício pelo magistrado (art. 146 do CTN).

Nesse sentido:

PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA (CDA). SUBSTITUIÇÃO, ANTES DA PROLAÇÃO DA SENTENÇA, PARA INCLUSÃO DO NOVEL PROPRIETÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO ERRO FORMAL OU MATERIAL. SÚMULA 392/STJ.

1. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução (Súmula 392/STJ).

2. É que: "Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que

seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento. Não é possível corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA." (Leandro Paulsen, René Bergmann Ávila e Ingrid Schroder Sliwka, in "Direito Processual Tributário: Processo Administrativo Fiscal e Execução Fiscal à luz da Doutrina e da Jurisprudência", Livraria do Advogado, 5ª ed., Porto Alegre, 2009, pág. 205).

3. Outrossim, a apontada ofensa aos artigos 165, 458 e 535, do CPC, não restou configurada, uma vez que o acórdão recorrido pronunciou-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Saliente-se, ademais, que o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como de fato ocorreu na hipótese dos autos.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1.045.472/BA, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO. MODIFICAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PELO FISCO NO LANÇAMENTO EM RELAÇÃO A UM MESMO SUJEITO PASSIVO. REEXAME. SÚMULA 7 DO STJ. RESP. 1.130.545/RJ, REL. MIN. LUIZ FUX, DJE 22.02.2011, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O Tribunal a quo concluiu ter havido mudança de critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no exercício do lançamento em relação a um mesmo sujeito passivo.

2. A reapreciação da controvérsia, tal como lançada nas razões do Recurso Especial, demandaria necessariamente a incursão no acervo fático-probatório dos autos. Contudo, tal medida encontra óbice na Súmula 7 do STJ, segundo a qual a pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial.

3. Em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN, segundo o qual a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução (REsp 1.130.545/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 22.02.2011, submetido ao rito dos recursos repetitivos).

4. Agravo Regimental desprovido.

(AgRg no Ag 1.314.342/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 25/02/2014, DJe 10/03/2014).

Nesse contexto, ganha importância o esclarecimento pelo Tribunal de origem acerca da existência de capitulação legal no auto de infração com a indicação dos itens da lista anexa à LC 56/1987 em que se enquadrariam os serviços autuados, visto que sua eventual ausência não pode ser sanada posteriormente.

De igual maneira, mostra-se pertinente a análise da tese de que a falta de indicação na Certidão de Dívida Ativa do número do processo administrativo em que constituído o crédito cobrado não representa mero erro formal superável, mas elemento essencial cuja ausência prejudica o exercício de defesa do devedor.

Com efeito, há precedentes desta Corte Superior pela

imprescindibilidade dessa informação na CDA, sob pena de nulidade; *vide*: AgRg no Ag 1.303.971/RJ, Rel. Ministro Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, DJe 15/09/2010; REsp 945.390/ES, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, DJ 20/09/2007; REsp 686.777/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 07/11/2005.

Há de se ponderar a relevância da falta desse elemento informativo na CDA com o ônus atribuído ao devedor de providenciar com a Administração (art. 41 da LEF) a cópia do processo administrativo para fins de questionamento da dívida. A esse propósito, confirmam-se o seguintes julgados, *mutatis mutandis*:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544 DO CPC. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PROVA PERICIAL. PRINCÍPIO DA PERSUASÃO RACIONAL OU DA LIVRE CONVICÇÃO MOTIVADA. SÚMULA 07/STJ. JUNTADA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. INOCORRÊNCIA.

[...]

3. O ajuizamento da execução fiscal prescinde da cópia do processo administrativo que deu origem à certidão de dívida ativa, sendo suficiente a indicação, no título, do seu número. Isto por que, cabendo ao devedor o ônus de infirmar a presunção de liquidez e certeza da CDA, poderá juntar aos autos, se necessário, cópia das peças daquele processo que entender pertinentes, obtidas junto à repartição fiscal competente, na forma preconizada pelo art. 6.º, § 1º c/c art. 41 da Lei 6.830/80 (Precedente: REsp 718.034/PR, Rel. Min. CASTRO MEIRA, Segunda Turma, DJ 30.05.2005).

[...]

(AgRg no Ag 750.388/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/04/2007, DJ 14/05/2007, p. 252).

No mesmo sentido: EDcl no AgInt no AREsp 1.203.836/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 11/04/2018; REsp 1.682.103/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 17/10/2017.

Da mesma forma, a argumento deduzido pelo recorrente para impugnar o critério de atualização monetária utilizado pelo fisco de que não poderia ser superior ao utilizado na esfera federal (Selic) também não foi expressamente apreciado no julgado estadual.

Já no tocante ao juízo de correlação da atividades passíveis de tributação com o item 96 da lista anexa à LC 87/1996 e à multa punitiva, tenho que a pretensão então veiculada nos embargos de declaração foi de caráter exclusivamente infringente e, por isso, não enseja complementação do julgado por parte do Tribunal *a quo*.

A ocorrência de vício de integração acerca de questões relevantes justifica a nulidade do julgado recorrido, por violação do art. 535 do CPC/1973. A esse respeito: AgRg no AREsp 109.883/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 26/11/2012; AgRg no REsp 1.178.065/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 07/05/2013.

Reconhecido o vício de nulidade do acórdão recorrido, ficam prejudicadas as demais questões suscitadas no recurso especial.

Superior Tribunal de Justiça

Diante do exposto, com base nos arts. 34, XXV, e 253, parágrafo único, II, "c", do RISTJ, CONHEÇO do agravo para DAR PROVIMENTO ao recurso especial, a fim de anular o acórdão recorrido, por violação do art. 535 do CPC/1973, determinando o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que reaprecie os embargos de declaração, sanando os vícios de integração ora identificados.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 28 de novembro de 2019.

MINISTRO GURGEL DE FARIA

Relator