

# *Revista do PJT*

nº3 2021

Coordenadores:

Fábio Fraga  
Luciano Gomes Filippo  
Diogo Ferraz  
Rafael Alves dos Santos

**PJT** | Projeto  
Jurisprudência  
Tributária

em parceria com:



# Revista do PJT

Revista Trimestral de Direito Tributário do Projeto de Jurisprudência Tributária (PJT), desenvolvida em parceria com a Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF) e Grupo de Debates Tributário (GDT).

A presente revista é integralmente on-line e ficará disponível nas plataformas do PJT, (<http://cursopjt.com.br>), ABDF (<https://abdf.com.br>) e GDT (<http://gdt-rio.com.br>)

## Coordenadores:

### Fábio Fraga

Coordenador Geral do PJT, Membro do Conselho do Mestrado em Tributação Internacional da New York University (NYU) e Professor Convidado da FGV-Rio, da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) e da Universidad Complutense de Madrid (UCM). Pós-Graduado em Direito Tributário pela Universidad de Salamanca. Doutorando pela Universidade Autônoma de Lisboa. Fundador e Diretor do GDT. Diretor da ABDF.

### Luciano Gomes Filippo

Coordenador do PJT. Doutor em Direito Público pela Université Panthéon-Assas, Paris 2 (Universités de Sorbonne) e Mestre em Direito Tributário pela mesma universidade. Membro do Conselho Consultivo da ABDF.

### Diogo Ferraz

Doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universitat de Barcelona. Mestre em Direito Público pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV). Membro do grupo de pesquisa sobre o projeto de Diretiva europeia para a criação de um imposto sobre transações financeiras (financial transaction tax – FTT). Membro do Comitê Regional Latinoamericano da ABDF.

### Rafael Alves dos Santos

Coordenador do PJT. Advogado. Formado em ciências contábeis. Membro do Conselho Consultivo da ABDF.

## Colaboradores:

Guilherme Chambarelli  
Rodolfo Junqueira

## Conselho Editorial:

Fábio Fraga  
Luciano Gomes Filippo  
Diogo Ferraz  
Rafael Alves dos Santos  
Gustavo Brigagão  
André Gomes de Oliveira  
Marcos André Vinhas Catão  
Ana Carolina Monguilot  
Carlos Adolfo Teixeira Duarte  
Carlos Henrique Tranjan  
Bechara  
Flávia Cavalcanti Pepe  
Ana Cláudia Akie Utumi

Roberto Duque Estrada  
Fernanda Drummond Parisi  
Eduardo Barboza Muniz  
Gustavo Damázio de  
Noronha  
Leonardo Ventura  
Ernesto Trouw  
Micaela Dominguez Dutra  
Daniel Ávila  
Diogo Santesso  
André Melo  
Gustavo Junqueira  
Bruno Fajersztajn

Luís Flávio Neto  
Paulo Victor Vieira da Rocha  
Ricardo Maitto da Silveira  
Rodrigo Maitto da Silveira  
João Ricardo Catarino  
Valter Lobato  
Fábio Pallaretti Calcini  
Victor Polizelli  
Jonathan Barros Vita  
Marcelo de Carvalho Lima  
Francisco Moreira

# Sumário

<b>1. CONDENAÇÃO DA FAZENDA NOS CUSTOS DE MANUTENÇÃO DE FIANÇA/SEGURO EM GARANTIA DE EXECUÇÃO FISCAL</b> <i>Leonardo Alfradique Martins e André Araújo de Andrade</i> .....	<b>04</b>
<b>2. DESPESAS INCORRIDAS PARA IMPLEMENTAÇÃO E MANUTENÇÃO DAS EXIGÊNCIAS FEITAS PELA LGPD SÃO ENQUADRADAS NO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITO DE PIS E DE COFINS?</b> <i>André Rosales Figueira, Catarina Borzino e José Guilherme Fontes de Azevedo Costa</i> .....	<b>14</b>
<b>3. STF. RE 1043.313/RS (RG). TEMA 939. PIS / COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS. (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 27, §2º, DA LEI Nº 10.865/2004. REFLEXOS PARA A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA</b> <i>Fabio Pallaretti Calcini</i> .....	<b>28</b>
<b>4. ADI 5422 – UMA ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE AS PENSÕES ALIMENTÍCIAS</b> <i>Hermes de Souza Machado Júnior</i> .....	<b>65</b>
<b>5. A REPERCUSSÃO ECONÔMICA DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO E A FIGURA DO CONTRIBUINTE DE FATO NA JURISPRUDÊNCIA DO STF: O PASSADO, O PRESENTE E O FUTURO</b> <i>Thayana Felix Mendes</i> .....	<b>73</b>
<b>6. TFPG: A TRILOGIA. NÃO TERIA SIDO A ADI nº 5480/RJ O FIM?</b> <i>Fabio Luiz Gomes Gaspar de Oliveira e Marina Marangoni</i> .....	<b>87</b>

## ARTIGOS EXPRESSOS

<b>7. O ISS NA ATIVIDADE CARTORÁRIA: MARCO TEMPORAL DE COBRANÇA</b> <i>Luciano Gomes Filippo</i> .....	<b>97</b>
<b>8. ALGUMAS POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DA ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO DO STF QUANTO À INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS SOFTWARES</b> <i>Rafael Fiuza</i> .....	<b>104</b>



# CONDENAÇÃO DA FAZENDA NOS CUSTOS DE MANUTENÇÃO DE FIANÇA/SEGURO EM GARANTIA DE EXECUÇÃO FISCAL

**Leonardo Alfradique Martins**  
Sócio do Machado Meyer Advogados.

**André Araújo de Andrade**

## 1. INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo a análise da necessidade de ressarcimento por parte da Fazenda dos valores incorridos pelos contribuintes para contratação e manutenção de garantias em Execuções Fiscais que venham a ser julgadas improcedentes.

Mesmo sem unanimidade entre os TRFs e TJs, já se tem conhecimento de decisões favoráveis ao tema, reconhecendo que, como o oferecimento de garantia é requisito essencial para a oposição de Embargos à Execução Fiscal, os seus gastos estão inclusos no conceito de despesa processual a que se refere o Código de Processo Civil de 2015, como passíveis de serem restituídos pela parte vencida.

A decisão favorável mais recente que se tem conhecimento foi proferida sob a relatoria do Desembargador Carlos Eduardo Moreira da Silva, da Vigésima Segunda Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, no julgamento da Apelação nº 0277301-41.2017.8.19.0001, julgada em 17/08/2021:

APELAÇÕES CÍVEIS. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CARTA DE FIANÇA OFERTADA COMO GARANTIA À PROPOSITURA DOS PERTINENTES EMBARGOS. EXECUÇÃO FISCAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ESTADO DO RIO DE JANEIRO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE DIVERSOS BENS, SOB O REGIME DE ADMISSÃO TEMPORÁRIA. SENTENÇA QUE ACOLHEU OS EMBARGOS À EXECUÇÃO EXTINGUINDO-SE O PROCESSO COM JULGAMENTO DE MÉRITO. DESPESAS PROCESSUAIS. Insta frisar que o regime de admissão temporária de bens é um regime aduaneiro especial, no qual os bens importados ficam isentos de recolher o imposto de importação e imposto sobre produtos industrializados durante o uso e permanência no Brasil, sendo ao final reexportado ou nacionalizado. Logo, não há que se falar em incidência de ICMS na admissão temporária de bens, objeto de afretamento, sem transferência de domínio, por evidente ausência de



circulação econômica. Com efeito, sabe-se que o tributo em questão tem como fato gerador a circulação jurídica de bens ou mercadorias, conforme art. 155, inciso II, da Constituição Federal, situação que não se faz presente no caso concreto (arrendamento temporário), já que nessa modalidade contratual não há circulação da mercadoria, ante a ausência de transferência do domínio. Matéria que já se encontra pacificada, ante o julgamento do RE nº. 540.829/SP, com Repercussão Geral reconhecida, em que o Supremo Tribunal Federal firmou a tese de que "não incide o ICMS na operação de arrendamento mercantil internacional, salvo na hipótese de antecipação da opção de compra, quando configurada a transferência da titularidade do bem". Sentença de extinção mantida. Despesas processuais a que foi condenado o Estado do Rio de Janeiro. Considerando a imprescindibilidade da garantia e a possibilidade de oferecimento de fiança bancária para tal desiderato, aceita pelo Juízo, não há como afastar sua natureza de despesa processual necessária ao evolver processual, devendo o vencido, e quem deu causa ao processo, arcar com as despesas processuais adiantadas decorrentes da contratação e manutenção da carta de fiança. Majoração dos honorários recursais. Desprovimento do recurso do Estado e, provimento do recurso das Embargantes. (0277301-41.2017.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). CARLOS EDUARDO MOREIRA DA SILVA - Julgamento: 17/08/2021 - VIGÉSIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL)

Em uma visão macro, essa decisão corrobora e prestigia o princípio da causalidade processual e da sucumbência, eis que, os contribuintes necessitam arcar com custos elevados para garantir Execuções Fiscais, muitas vezes, deficientes em argumentação e ajuizadas sem o necessário controle prévio da legalidade.

## **2. O CONCEITO DE DESPESAS SEGUNDO O CPC E NECESSIDADE DE RESSARCIMENTO**

No processo judicial brasileiro, o princípio da sucumbência previsto nos artigos 82, § 2º, e 85 do CPC, determina que a sentença deverá condenar a parte derrotada ao pagamento de todos os custos envolvidos no processo para a parte vencedora:

Art. 82. Salvo as disposições concernentes à gratuidade da justiça, incumbe às partes prover as despesas dos atos que realizarem ou requererem no processo, antecipando-lhes o pagamento, desde o início até a sentença final ou, na execução, até a plena satisfação do direito reconhecido no título.

§ 2º A sentença condenará o vencido a pagar ao vencedor as despesas que antecipou.

Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.

Há também o princípio da causalidade que impõe que os custos incorridos ao longo do processo deverão ser suportados por aquele que deu causa ao ajuizamento do processo.

É exatamente nesses termos que determina o §10 do art. 85 do CPC:

Art. 85. A sentença condenará o vencido a pagar honorários ao advogado do vencedor.

§ 10. Nos casos de perda do objeto, os honorários serão devidos por quem deu causa ao processo.

O Código de Processo Civil de 2015, possui ainda dispositivos específicos sobre as despesas processuais e a sua restituição. É nesse sentido que o art. 84 define que as despesas processuais não se limitam apenas àquelas praticadas dentro do processo, como recursos e expedições de intimações por Oficial de Justiça, mas também todas as que possuem alguma ligação com o litígio e que sejam essenciais para o seu desenrolar, como é o caso da garantia nas Execuções Fiscais:

Art. 84. As despesas abrangem as custas dos atos do processo, a indenização de viagem, a remuneração do assistente técnico e a diária de testemunha.

É nesse sentido que vem entendendo a jurisprudência:

HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO. DESPESAS PROCESSUAIS. CONCEITO. PROVA DAS DESPESAS. No conceito de despesas processuais devem ser inclusos todos os valores despendidos pela parte necessários para que o processo atinja sua finalidade social. Mostra-se impositivo que a despesas tenha relação de necessidade com o deslinde do feito, bem como haja prova cabal de sua ocorrência. Caso em que apenas parte dos valores cobrados pelo exequente preenche tais requisitos. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO EM PARTE.

(TJ-RS - AI: 70048372387 RS, Relator: Paulo Sérgio Scarparo, Data de Julgamento: 31/05/2012, Décima Sexta Câmara Cível, Data de Publicação: Diário da Justiça do dia 04/06/2012)

Nessa esteira, o §2º do art. 82 do CPC determina que as despesas devem ser suportadas pela parte que pleiteou a execução de atos que demandem pagamento, sendo que, quando da prolação da sentença, necessariamente, caberá ao juiz condenar o vencido a pagar ao vencedor as despesas que este incorreu durante o processo.

## 2. A GARANTIA NAS EXECUÇÕES FISCAIS E SEU ENQUADRAMENTO COMO DESPESA PROCESSUAL

Como visto, o conceito de despesa processual passível de ser restituída no fim da demanda pela parte vencida, inclui tudo aquilo que foi despendido para o resultado útil do processo. É nesse sentido que temos a abrangência aos custos de manutenção das cartas de fiança e seguros garantias ofertadas nas Execuções Fiscais.

No direito tributário, em especial, a fiança bancária e o seguro-garantia são importantes instrumentos de garantia de débitos por conta da sua segurança e fácil liquidez, sendo constantemente ofertados nas Execuções Fiscais, já que os demais meios de garantia são frequentemente recusados pelas Fazendas.

Não obstante a frequente utilização do seguro garantia e da fiança bancária para viabilizar a oposição de Embargos à Execução, certo é que tais garantias nem de longe são aquelas que representam o menor custo aos contribuintes.

Acerca desse ponto, vale destacar o princípio da menor onerosidade ao devedor que visa impedir o abuso do direito pelo exequente na satisfação do seu crédito.

Com efeito, previsto no art. 805 do CPC, determina que a parte exequente deve perseguir o meio executivo menos gravoso ao executado.

No entanto, ainda que o comando da menor onerosidade ao executado fosse bem recepcionado pelos Tribunais, a jurisprudência não considerava, por exemplo, o seguro garantia como meio eficaz de garantia da execução.

Esse entendimento era muito influenciado pelas constantes recusas por parte dos órgãos fazendários no aceite de tal garantia e diante da falta de regulamentação normativa sobre o tema:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SEGURO GARANTIA JUDICIAL. INADMISSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

1. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que o seguro garantia judicial não serve para fins de garantia da execução fiscal.

2. Embora admita a Lei de Execução Fiscal a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (conforme estabelece o art. 1º), em atenção à especialidade daquela, deve-se prestigiar o disposto no art. 9º da Lei n. 6.830/80, à vista das maiores garantias ao crédito público.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no REsp. 1.201.075/RJ, Rel. Min. ARNALDO ESTEVES LIMA, DJe 09.08.2011)



AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. SEGURO GARANTIA. CAUÇÃO. INADMISSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE NORMA REGULAMENTADORA. PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. DECISÃO MANTIDA. RECURSO A QUE SE NEGA SEGUIMENTO. 1. Interposição de recurso contra decisão singular que rejeitou o seguro garantia ofertado pelo agravante nos autos da execução fiscal. 2. É inadmissível a prestação de seguro garantia como modalidade de caução em sede de execução fiscal, por ausência de norma disciplinadora, a teor do disposto no art. 9º da Lei nº 6.830/1980. 3. Posicionamento em conformidade com a orientação jurisprudencial firmada pelo Superior Tribunal de Justiça em diversos precedentes. 4. Decisão mantida. 5. Recurso a que se nega seguimento, nos termos do art. 557, caput, do CPC.

(Agravo de Instrumento nº 0063460-05.2013.8.19.0000 Des(a). ELTON MARTINEZ CARVALHO LEME - Julgamento: 22/01/2014 - DÉCIMA SÉTIMA CÂMARA CÍVEL)

Com o passar do tempo e a evolução das discussões sobre o funcionamento dessas garantias e diante da regulamentação da possibilidade de se garantir execuções fiscais, inclusive, por fiança bancária e seguro garantia, as Fazendas passaram a aceitá-las:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DA EXECUÇÃO. SUBSTITUIÇÃO DE FIANÇA BANCÁRIA POR SEGURO GARANTIA. POSSIBILIDADE. REQUISITOS EXIGIDOS PARA ACEITAÇÃO DO SEGURO NÃO PREENCHIDOS. AGRAVO DESPROVIDO.

1. O art. 656, § 2º, do CPC/73, inserido pela Lei nº 11.382/06, passou a prever expressamente a possibilidade de se oferecer, indistintamente, fiança bancária ou o seguro garantia para fins de substituição da penhora, desde que o valor assegurado supere em 30% (trinta por cento) (trinta por cento) o do crédito em execução. Atualmente, há previsão idêntica no art. 835, § 2º, do NCPC - Lei nº 13.105/15.

2. Além disso, a Lei nº 13.043, de 11.11.2014 alterou o art. 15 da própria Lei de Execução Fiscal, para que fosse permitida ao executado substituir a penhora não apenas por depósito em dinheiro ou fiança bancária, mas, também, por seguro garantia. Veja-se que a LEF sequer prevê que a fiança ou o seguro represente a garantia do valor total do débito acrescido de 30%.

3. A Fazenda Nacional editou regulamentação específica e detalhada para disciplinar a aceitação do seguro garantia em relação a débitos inscritos na Dívida Ativa da União (Portarias da PGFN nsº 1.153/2009 e 164/2014). Cabe ressaltar, ainda, que a própria Portaria PGFN nº 1.378/09, que regulamenta o aceite da carta de fiança bancária no âmbito do executivo fiscal, confere ao devedor afiançado a possibilidade de apresentar apólice de seguro garantia quando se aproximar o vencimento da carta de fiança.

4. A partir dessas considerações, verifica-se que a substituição ora pleiteada não enseja sequer juízo de ponderação entre a prevalência do interesse do

credor (art. 612) e o princípio da menor onerosidade (art. 620), pois, repita-se, ao credor não sobrevém qualquer ônus com a aceitação do seguro garantia, conquanto se trate de meio menos oneroso para o devedor.

5. Contudo, na hipótese, a Agravante apresentou apólice de seguro garantia que não cumpre os requisitos exigidos pela legislação de regência.

6 . Agravo de instrumento a que se nega provimento.

(TRF-2 - AG: 00096773720154020000 RJ 0009677-37.2015.4.02.0000, Relator: Leticia De Santis Mello, Data de Julgamento: 14/06/2017, 4ª TURMA ESPECIALIZADA)

A bem da verdade, nos dias atuais, é corriqueiro o expediente das Fazendas em recusarem qualquer modalidade de garantia distinta do depósito em dinheiro, da fiança bancária ou do seguro garantia.

Portanto, da mesma forma como ocorre com o depósito judicial previsto no artigo 151, inciso II, do CTN, a carta de fiança e o seguro garantia são institutos de liquidação célere e que trazem segurança para satisfação do interesse do credor (Fazenda Pública), uma vez que são automaticamente conversíveis em dinheiro ao fim da Execução Fiscal, possuindo inclusive atualização automática do valor garantido nos mesmos parâmetros da dívida exigida.

A liquidez e segurança de tais garantias ficou ainda mais marcante após o Código de Processo Civil de 2015 ter equiparado textualmente o dinheiro à fiança bancária e à apólice de seguro, nos termos do §2º do artigo 835 do CPC.

Nesse sentido, ainda que não haja a participação direta do Fisco na contratação da garantia, da mesma maneira que não ocorre nas demais despesas processuais, a aceitação do instrumento passa pela sua avaliação e concordância e, ainda, pelo crivo do Poder Judiciário, justamente porque a apresentação de garantia constitui requisito essencial para a oposição de Embargos à Execução Fiscal, conforme preceitua os artigos 8º e 9º da Lei n. 6.830/1980.

Com efeito, o oferecimento de garantia em sede de execução fiscal não se trata de faculdade para a discussão judicial do débito exequendo, mas uma imposição legal intransponível para oposição de Embargos à Execução Fiscal, da mesma forma que se exige o recolhimento de custas para propositura de uma ação, ou para a interposição de um recurso.

Isso porque caso o contribuinte queira discutir os valores cobrados sem ter seus bens expropriados, terá que necessariamente arcar com os valores para contratação da garantia, que giram em torno de 0,3% a 3% no seguro garantia e de 3% a 7% na fiança bancária, tudo isso sob o valor total do débito executado.

Ainda assim, o direito de ressarcimento para estes dispendidos, possui respaldo também nas disposições contidas artigo 776 do CPC e 39, parágrafo único, da LEF, que dispõem que o Exequente ficará responsável pelo pagamento das despesas e danos suportados pelo Executado no curso do processo caso seja vencida:

Art. 776. O exequente ressarcirá ao executado os danos que este sofreu, quando a sentença, transitada em julgado, declarar inexistente, no todo ou em parte, a obrigação que ensejou a execução.

Art. 39 - A Fazenda Pública não está sujeita ao pagamento de custas e emolumentos. A prática dos atos judiciais de seu interesse independerá de preparo ou de prévio depósito.

Parágrafo Único - Se vencida, a Fazenda Pública ressarcirá o valor das despesas feitas pela parte contrária.

Exatamente neste sentido, a jurisprudência pátria vem assentando, inclusive com precedentes do Superior Tribunal de Justiça, caber às fazendas públicas, quando vencidas, a restituição dos custos envolvidos para a contratação da carta de fiança ofertada como forma de viabilizar a oposição de Embargos à Execução Fiscal:

RECURSO ESPECIAL. CUMPRIMENTO PROVISÓRIO DE SENTENÇA QUE VEM A SER MODIFICADA COM REDUÇÃO EXPRESSIVA DO VALOR EXECUTADO. RESPONSABILIDADE OBJETIVA DO EXEQUENTE PELOS DANOS SUPORTADOS PELO EXECUTADO. NECESSIDADE DE RESTITUIÇÃO DAS PARTES AO ESTADO ANTERIOR.

ART. 475-O, I E II, DO CPC/1973. POSSIBILIDADE, ANTE AS PECULIARIDADES DO CASO, DE QUE O CREDOR REEMBOLSE O DEVEDOR PELAS DESPESAS POR ESTE REALIZADAS COM A CONTRATAÇÃO DE CARTA DE FIANÇA PARA GARANTIA DO JUÍZO. RECURSO PROVIDO. 1. Como regra, ante a possibilidade de modificação do título judicial que ampara a execução provisória, ao credor é imposta a responsabilidade objetiva de reparar os eventuais prejuízos causados ao devedor, restituindo-se as partes ao estado anterior. Nessas hipóteses, a apuração dos danos sofridos pelo executado poderá ocorrer nos mesmos autos, mediante liquidação por arbitramento. Inteligência do art. 475-O, I e II, do CPC/1973.

2. No caso, verifica-se que o flagrante excesso de execução, provocado pela cobrança prematura da dívida - da ordem de mais de R\$ 21.000.000,00 (vinte e um milhões de reais) -, foi determinante para a opção que fez a seguradora/executada de contratar uma carta de fiança, como meio de garantia do juízo, a fim de oferecer impugnação. Ademais, diante das circunstâncias, a medida mostrou-se prudente e acertada, pois, a um só tempo, possibilitou à empresa exercer sua defesa, além de lhe assegurar um fluxo de caixa que lhe permitiu arcar com as despesas que são próprias de



sua atividade fim, inclusive, no que se refere ao pagamento das indenizações contratadas. 3. Diante desse quadro fático, em linha de conclusão oposta ao que decidiu o Tribunal de origem, constata-se que os prejuízos sofridos pela devedora com a contratação da garantia não decorreram de decisão e estratégia de sua mera conveniência, mas por iniciativa temerária do exequente que, sem observância da cautela desejada, optou pela cobrança antecipada do título judicial, indicando como devido um valor que não se mostrava compatível com obrigações de igual natureza, justificando-se, portanto, o seu dever de indenizar.

4. Recurso especial provido.

(REsp 1576994/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 21/11/2017, DJe 29/11/2017)

Importante pontuar que a decisão referida no início do presente artigo não é a única no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Diversas outras Câmaras têm decidido no mesmo sentido da necessidade de as Fazendas, quando vencidas, ressarcirem os custos incorridos pelos contribuintes com a manutenção da garantia ofertada nas execuções fiscais contra ele ajuizadas:

REEXAME NECESSÁRIO. AÇÃO MONITÓRIA CONVERTIDA EM AÇÃO ORDINÁRIA.

- Sociedade autora que busca a condenação do réu a ressarcir os custos decorrentes da contratação de carta de fiança, utilizada para garantir crédito tributário posteriormente declarado nulo em sede judicial.

- Magistrado a quo que julgou procedente o pedido formulado na exordial, não tendo o ente federativo réu se insurgido contra a sentença.

- Controvérsia que deve ser submetida ao reexame necessário, na forma como dispõe o artigo 496, inciso I, do CPC/15.

- Valores necessários à contratação de carta de fiança que somente foram despendidos pela sociedade autora em razão da cobrança indevida feita pelo ente federativo réu.

- Parte demandada que, portanto, deve suportar as despesas com tal contratação. Precedentes do STJ.

- Sentença de procedência que se mantém, tal como lançada.

- Inaplicabilidade dos honorários sucumbenciais recursais previstos no artigo 85, §11º, do CPC/15.

SENTENÇA QUE SE MANTÉM EM SEDE DE REEXAME NECESSÁRIO.

(0098142-07.2018.8.19.0001 - REMESSA NECESSARIA. Des(a). TEREZA CRISTINA SOBRAL BITTENCOURT SAMPAIO - Julgamento: 04/12/2019 - VIGÉSIMA SÉTIMA CÂMARA CÍVEL)

APELAÇÃO. Declaratória. Anulação de débito fiscal. Taxa de fiscalização de localização e funcionamento. Prescrição que se afasta. Prazo prescricional quinquenal que se inicia a partir da notificação enviada ao contribuinte. Mérito. Fato gerador ocorrido após o encerramento da

atividade empresarial. Ausência de baixa no cadastro municipal. Tributo vinculado. Inexistência da obrigação tributária. Comprovação de que a empresa requerente, à época do fato gerador do crédito tributário, já havia encerrado a atividade empresarial no Município. Indevida a cobrança da taxa de fiscalização de localização e funcionamento pelo fisco municipal, em virtude da ausência de fato gerador. Descumprimento da Fazenda Pública do exercício de seu poder de polícia em fiscalizar o estabelecimento (art. 77 do CTN). Revisão de valores lançados por erro de metragem em outro estabelecimento, conforme apurado pelo perito judicial. Devida a baixa na inscrição perante o fisco municipal, em razão do encerramento das atividades, condicionada ao pagamento do tributo no período em que houve determinação de recálculo, conforme apurado pelo perito. Indevido o ressarcimento do seguro garantia por não se tratar de espécie do gênero „despesas processuais“, prevista no art. 84 do CPC. Precedentes do STJ e do STF. Sentença parcialmente reformada. Honorários recursais majorados em favor do patrono da parte autora (art. 85, § 11, do CPC). Não provimento do recurso do réu. Parcial provimento ao recurso da autora.

(0003988-13.2018.8.19.0028 - APELACAO / REMESSA NECESSARIA. Des(a). CLÁUDIO LUIZ BRAGA DELL'ORTO - Julgamento: 09/12/2020 - DÉCIMA OITAVA CÂMARA CÍVEL)

Direito Tributário. Cobrança indevida de Taxa de Fiscalização de Localização, Instalação e Funcionamento de Estabelecimento, e da Taxa de Autorização e Fiscalização para Veiculação de Publicidade ou Propaganda. Sentença de parcial procedência. Apelo da parte autora pretendendo o ressarcimento do valor pago a título de seguro-garantia judicial. A garantia oferecida como pressuposto para o ajuizamento de embargos à execução fiscal tem natureza similar, na medida em que se trata de requisito, previsto em lei, para viabilizar a prática de ato processual inerente à ampla defesa e ao contraditório (art. 16, §1º, da Lei no 6.830/80). Assim, ainda que não se trate de embargos à execução é possível utilizarmos a mesma linha de raciocínio no caso sub judice, portanto, os custos com a garantia apresentada como pressuposto para o ajuizamento da presente ação configuram inequívoca despesa processual, passível de ressarcimento, ao final, pela Fazenda Pública.

Apelo da parte ré pugnando pela redução do valor arbitrado a título de honorários sucumbenciais e isenção do pagamento da Taxa Judiciária. Desprovimento.

Percentual estabelecido que se mostra condizente com os parâmetros estabelecidos no art. 85, §3º do CPC, especialmente o inciso I. Por fim, sem razão o apelante quando pretende o afastamento da condenação ao pagamento da taxa judiciária. Como cediço, a isenção dos Municípios quanto à taxa judiciária se restringe às demandas em que figurar como autor, condicionada, ainda, à concessão de reciprocidade. Em sentido contrário, não há que se falar em isenção na hipótese de a fundação municipal figurar como réu na ação e for sucumbente.

Precedentes Citados: STJ - Resp 1.576.994 - Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze - 3ª Turma - J. 21/11/2017; 0021647- 63.2011.8.19.0001 - Apelação - Des(A). Cherubin Helcias Schwartz Júnior - Julgamento:

09/11/2016 - Décima Segunda Câmara Cível; 0008399-52.2011.8.19.0026 - Apelação - Des(A). Benedicto Ultra Abicair - Julgamento: 10/11/2016 - Sexta Câmara Cível Provimento do primeiro recurso e desprovimento do segundo. (0012505-75.2016.8.19.0028 - APELACAO / REMESSA NECESSARIA. Des(a). NAGIB SLAIBI FILHO - Julgamento: 21/10/2020 - SEXTA CÂMARA CÍVEL)

### **3. CONCLUSÃO**

Vê-se, portanto, que vem tomando corpo a jurisprudência dos tribunais pátrios que, em prestígio ao princípio da causalidade e da sucumbência, vem determinando que as Fazendas públicas, sempre que vencidas em execuções fiscais que ajuízam, sejam compelidas a ressarcirem aos contribuintes, inclusive, os custos com a contratação e a manutenção de fiança bancária ou seguro garantia utilizados como forma de viabilizar a oposição de Embargos à Execução Fiscal.



**DESPESAS INCORRIDAS PARA IMPLEMENTAÇÃO E MANUTENÇÃO DAS EXIGÊNCIAS FEITAS PELA LGPD SÃO ENQUADRADAS NO CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITO DE PIS E DE COFINS?**

**André Rosales Figueira**

Analista de Compliance Sr. da Vibra Energia. Certified Compliance & Ethics Professional - International CCEP-I (SCCE). MBA Controles Internos e Compliance (TREVISAN). Pós-Graduado em Propriedade Intelectual (PUC/RJ). MBA em Direito Empresarial na Fundação Getúlio Vargas (FGV -RJ). Bacharel em Direito pela Faculdade Moacy S.Bastos

**Catarina Borzino**

Presidente do GDT. Professora da Pós-graduação em Direito Tributário da Faculdade Presbiteriana Mackenzie Rio. Sócia da Área Tributária do escritório SLK Advogados Associados. MBA em Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-RJ). Pós-graduada em Direito Processual Civil pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC-RJ). Pós-graduada em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense (UFF)

**José Guilherme Fontes de Azevedo Costa**

Gerente Jurídico Regulatório e Tributário da Vibra Energia. MBA em Direito Empresarial na Fundação Getúlio Vargas (FGV -RJ). Pós-graduado em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG). Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade Candido Mendes (UCAM-RJ). Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ)

**1. INTRODUÇÃO**

O início do mês de agosto de 2021 foi marcado pelo início da vigência das sanções administrativas previstas nos arts. 52 a 54 Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais – LGPD (Lei 13.709/2018 – dispõe sobre o tratamento de dados pessoais, inclusive nos meios digitais, com o objetivo de proteger os direitos fundamentais de liberdade e de privacidade e o livre desenvolvimento da personalidade da pessoa natural).

Pode-se dizer, portanto, que só a partir de 01/08/2021 a LGPD passou a ser enfim um comando normativo íntegro. A LGPD, não restam dúvidas, materializa um conjunto de normas que pretendem conformar a realidade preexistente e impor a todos um novo padrão de proteção de dados pessoais.

Na medida em que normas desta natureza carregam em si um caráter

eminentemente impositivo, é apenas com a eficácia das sanções respectivas que se pode vaticinar enfim a plena vigência da LGPD em seu viés de coercibilidade, aqui entendida com a plena capacidade de o Estado exigir seu cumprimento (*jus imperii*).

A partir do momento em que infração à LGPD passa a ser plenamente punível, já não se pode cogitar de comportamento lícito e sustentável por parte de um destinatário sem a plena adaptação a seus conceitos – isto é, não há mais nenhum espaço válido para descumprir a exigência de que as empresas estabeleçam um programa de governança de privacidade e proteção de dados.

Obviamente, se estamos a falar de implementação de um programa – e que deve ser constantemente renovado e aperfeiçoado –, surgem as despesas correspondentes, que não são poucas.

Todo e qualquer novo custo para uma empresa requer estudos, projeções e cuidadosa alocação orçamentária; nada disso é novo e, para a LGPD, existe o argumento de que a lei de 2018 deu a seus destinatários quase 3 (três) anos para planejamento e adaptação.

Contudo, em 2018 ninguém poderia prever que a partir de 2020 o mundo enfrentaria a maior crise de saúde (pandemia Covid 19) da Idade Contemporânea, e que os efeitos de uma quarentena sanitária tão longa e severa (embora necessária) seriam extremamente lesivos para a maioria dos mercados e Estados, e promoveria a quebra de diversas empresas e o superendividamento de nações em desenvolvimento – caso do Brasil.

É neste cenário, originalmente inesperado e de convulsão empresarial, que se inicia a plena vigência da LGPD. Em um mercado como o brasileiro, permeado por pequenas e médias empresas, seria esperado que fossem abertas linhas de financiamento e concedidos benefícios fiscais e financeiros para a implementação da LGPD pelos seus destinatários, mas a atual crise fiscal inibe essa sorte de iniciativa em amplo espectro.

Impõe-se, portanto, ainda mais em um contexto como o atual, buscar meios complementares e legítimos de garantir o alcance continuado dos preceitos instituídos pela LGPD.

Acreditamos na viabilidade ao menos de que os contribuintes de PIS COFINS não cumulativos (Leis 10.637/02 e 10.833/03) possam tomar créditos pelos gastos de adaptação à LGPD, com espeque em que as correspondentes despesas, eis que se enquadram como legalmente impostas, passam a figurar necessariamente nos balanços de contabilidade de toda pessoa jurídica.

## 2. ADEQUAÇÃO À LGPD - COMO MENSURAR O IMPACTO DESSA NOVA LEGISLAÇÃO

Em linhas gerais, a LGPD foi promulgada para regular o tratamento de dados pessoais com o objetivo de proteger a privacidade e as liberdades individuais das pessoas. De acordo com as abrangentes definições para dados pessoais e tratamento de dados pessoais previstas respectivamente nos incisos I e X do art.5<sup>1</sup> da lei em comento, em certo nível, qualquer empresa executará atividades que envolverão algum tipo de tratamento de dados pessoais.

O texto da LGPD foi inspirado na Regulamentação Geral de Proteção de Dados, (mais conhecida como GDPR)<sup>2</sup>, da União Europeia que iniciou uma tendência mundial e levou os países a definirem legislações mais rígidas para o tratamento de dado pessoais.

Ainda que brevemente, é importante apresentar alguns conceitos trazidos pela LGPD.

A empresa deve se reconhecer como um “agente de tratamento” no âmbito das obrigações e responsabilidades trazidas pela LGPD.

O Guia Orientativo para Definições dos Agentes de Tratamento e Encarregado <sup>3</sup>, emitido recentemente pela ANPD – Autoridade Nacional de Tratamento de Dados Pessoais, define os agentes de tratamento como aqueles “responsáveis pelo tratamento dos dados pessoais, sujeitos às regras da LGPD e à fiscalização da ANPD”.

Os principais agentes de tratamento são denominados de “Controlador”, a quem competem as decisões referentes ao tratamento de dados pessoais (*Art. 5º, inciso VI - LGPD*<sup>4</sup>) e “Operador”, aquele de realiza o tratamento em nome do Controlador (*art. 5º,*

---

<sup>1</sup> LGPD – Art. 5º Para os fins desta Lei, considera-se:

I - dado pessoal: informação relacionada a pessoa natural identificada ou identificável;

X - tratamento: toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem a coleta, produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração;

<sup>2</sup> GDPR – General Data Protection Regulation

<sup>3</sup> Guia Orientativo para Definições dos Agentes de Tratamento de Dados Pessoais e do Encarregado – ANPD – Autoridade Nacional de Proteção ao Dados Pessoais. link: [2021-05-27-guia-agentes-de-tratamento\\_final.pdf \(www.gov.br\)](https://www.gov.br/autoridade-nacional-de-protecao-dados-pessoais/pt-br/assuntos/guia-orientativo-para-definicoes-dos-agentes-de-tratamento-e-do-encarregado)

<sup>4</sup> LGPD. Art. 5º Para os fins desta Lei, considera-se: (...) VI - controlador: pessoa natural ou jurídica, de direito público ou privado, a quem competem as decisões referentes ao tratamento de dados pessoais;



*inciso VII - LGPD*<sup>5</sup>). Em uma comparação bem simples, pode-se equiparar a relação Controlador/Operador com a relação da empresa com os prestadores de serviços que dão suporte às suas atividades.

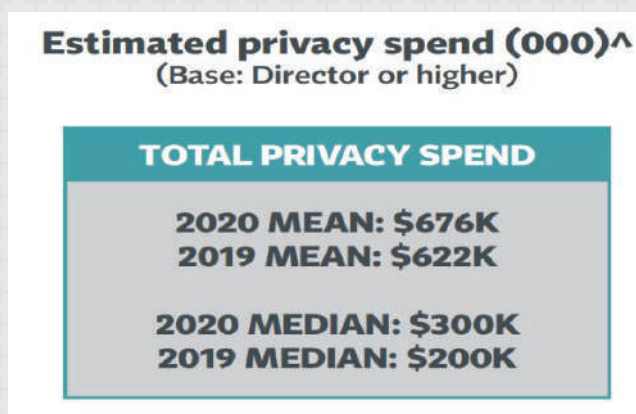
O art. 42 da LGPD, por sua vez, dispõe sobre a responsabilidade dos agentes de tratamento, estabelecendo que “o controlador ou o operador que, em razão do exercício de atividade de tratamento de dados pessoais, causar a outrem dano *patrimonial, moral, individual ou coletivo, em violação à legislação de proteção de dados pessoais, é obrigado a repará-lo.*”

O entendimento desses novos conceitos e responsabilidades irá auxiliar na identificação dos requisitos exigidos por esse novo ordenamento jurídico que poderão impactar nas atividades da empresa.

A depender das atividades da empresa, esse processo de estruturação poderá ser bem complexo por demandar, até mesmo, ajustes e adequações nos sistemas e aplicações que suportam as atividades da empresa, impactando profundamente a área de TI (Tecnologia da Informação) nestas hipóteses.

Diante dessa nova pressão regulatória, como mensurar o esforço e os investimentos necessários para uma empresa se adequar à LGPD?

De acordo com o último relatório publicado pela *IAPP - International Association of Privacy Professionals*<sup>6</sup>, cada vez mais as empresas estão investindo em privacidade devido à nova realidade regulatória.



<sup>5</sup> LGPD. Art. 5º Para os fins desta Lei, considera-se: (...) VII - operador: pessoa natural ou jurídica, de direito público ou privado, que realiza o tratamento de dados pessoais em nome do controlador;

<sup>6</sup> IAPP - FTI Consulting Privacy Governance Report 2020. Link: <https://static2.ftitechnology.com/docs/IAPP-FTI+Consulting+-+2020+Privacy+Governance+Report.pdf>

**Median estimated privacy spend (000)<sup>^</sup>**  
(Base: Director or higher)

**BY INDUSTRY CATEGORY**

	Regulated	Unregulated	Gov't*
Total privacy spend	\$750	\$250	\$854

**BY BUSINESS TYPE**

	B2B	B2C	Both
Total privacy spend	\$300	\$200	\$300

Fonte: Consulting Privacy Governance Report 2020

Esses dados, embora tenham foco apenas sobre os gastos das empresas europeias e norte-americanas para adequação às regras de privacidade determinadas pela GDPR e à CPRA<sup>7</sup>, podem e devem ser utilizados como referência pelas empresas brasileiras por 2 motivos: (i) devido à grande similaridade entre as disposições da LGPD e GDPR, nesse ponto, é importante salientar que a ANPD já apresentou estudos e análises com farta referência às decisões de agências europeias com atribuições e responsabilidades correlatas com nossa agência nacional e, (ii) como regra geral determinada pela GDPR, que impõe a responsabilidade da empresa sobre a cadeia de fornecedores que realizam tratamento de dados pessoais em seu nome, as empresas europeias estão optando por se relacionar somente com empresas que apresentem grau de maturidade compatível com o regulamento europeu.

Uma análise precipitada e, portanto, não recomendada seria simplesmente presumir que a LGPD irá impactar somente as empresas de grande porte ou empresas que atuam em segmentos mais regulados (bancário, seguro etc).

Por exemplo, uma empresa classificada como de pequeno ou médio porte, porém com atuação voltada para o segmento de tecnologia pode, potencialmente, estar mais exposta aos riscos da LGPD em razão da volumetria dos dados pessoais de terceiros envolvidos em suas atividades.

De todos os possíveis cenários sobre o grau de esforço para se adequar à nova lei, a alternativa de simplesmente não considerar um processo de adequação, por entender que essa nova lei poderá “não pegar” aqui no Brasil, nos parece o mais arriscado, pois testará os limites dos impactos reputacionais negativos que poderão resultar dessa “inércia”, sem mencionar, obviamente, os impactos financeiros que

<sup>7</sup> [California Privacy Rights Act](#)

poderão resultar da aplicação das sanções previstas nos art. 52 a 54, já referenciados na primeira parte deste artigo.

Abaixo, um breve resumo das sanções previstas nos artigos 52 a 54<sup>8</sup>:

- Advertência, com indicação de prazo para adoção de medidas corretivas;
- Multa simples, de até 2% (dois por cento) do faturamento da pessoa jurídica de direito privado, grupo ou conglomerado no Brasil no seu último exercício, excluídos os tributos, limitada, no total, a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) por infração;
- Multa diária, observado o limite total a que se refere o inciso II;
- Publicização da infração após devidamente apurada e confirmada a sua ocorrência;
- Bloqueio dos dados pessoais a que se refere a infração até a sua regularização;
- Eliminação dos dados pessoais a que se refere a infração;
- Suspensão parcial do funcionamento do banco de dados a que se refere a infração pelo período máximo de 6 (seis) meses, prorrogável por igual período, até a regularização da atividade de tratamento pelo controlador;
- Suspensão do exercício da atividade de tratamento dos dados pessoais a que se refere a infração pelo período máximo de 6 (seis) meses, prorrogável por igual período;
- Proibição parcial ou total do exercício de atividades relacionadas a tratamento de dados.

É importante registrar, ainda, que: (i) essas sanções são de competência exclusiva da ANPD – Autoridade Nacional de Proteção de Dados; (ii) a ANPD irá aplicar as sanções previstas nos art. 52 para eventos ocorridos após o dia 01/08/21 e para delitos de natureza continuada que tenham se iniciado antes dessa data e (iii) pelo princípio de independência das instâncias, as sanções eventualmente aplicadas pela ANPD poderão ser cumulativas com as sanções aplicadas, por exemplo, pelos órgãos de defesa do consumidor. Soma-se, ainda, as condenações cíveis de reparação de danos eventualmente proferidas pela esfera Judiciária.

---

<sup>8</sup> 2) Quais sanções podem ser aplicadas pela ANPD? <https://www.gov.br/anpd/pt-br/assuntos/noticias/sancoes-administrativas-o-que-muda-apos-10-de-agosto-de-2021> -

Diante desse cenário, se faz necessário realizar uma criteriosa análise para identificar o grau de exposição aos riscos regulatórios e legais relacionados às atividades da empresa. Exemplos de fatores de risco que devem ser mapeados: (i) qual a volumetria dos dados pessoais de terceiros envolvidos na atividade, (ii) quais as finalidades que justificam o tratamento destes dados pessoais, (iii) o consentimento formal do titular é necessário, (iv) dados pessoais sensíveis envolvidos na atividade, dentre outros fatores.

Por todo o exposto, é importante ressaltar que os investimentos para a adequação à LGPD, além de significar adequação legal que irá mitigar riscos de aplicação de sanções pela ANPD, processos judiciais de reparação de danos por tratamento indevido de dados pessoais e danos reputacionais, também não afastará oportunidades de negócios com as empresas multinacionais que irão exigir determinado nível de adequação em privacidade com as contrapartes que se relacionar.

### **3. GASTOS INCORRIDOS PARA IMPLEMENTAÇÃO E GERENCIAMENTO DAS OBRIGAÇÕES PREVISTAS NA LGPD SÃO CONSIDERADOS INSUMOS PARA FINS DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS?**

Diante da aplicabilidade da LGPD à grande maioria das empresas localizadas no País e das inúmeras exigências relacionadas à proteção de dados pessoais e sensíveis feitas pela referida lei, não restam dúvidas de que os gastos incorridos para cumprir as referidas obrigações são impactantes tanto financeiramente quanto sob a ótica organizacional empresarial.

Com isso, surge o questionamento sobre a possibilidade do enquadramento dos gastos incorridos para atendimento às obrigações criadas pela LGPD no conceito de insumos para fins de apuração de créditos do PIS e da COFINS não cumulativos, nos termos do art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

O conceito de insumo não se encontra presente nas leis que criaram o PIS e a COFINS não-cumulativos, na forma autorizada pelo §12, do art. 195, da CF/88<sup>9</sup>.

Mesmo em se tratando de normas disciplinando duas contribuições

---

<sup>9</sup> “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:  
§12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”



explicitamente tratadas na Constituição como não cumulativas, essa lacuna não raras vezes constitui terreno fértil para a Secretaria da Receita Federal pretender restringir – a título de apenas regulamentar e disciplinar – o creditamento de PIS e COFINS não cumulativos. Exemplos de limitação indevida podem ser encontrados nas INs SRF nº 247/2002, 404/2004 e 1.911/19.

Com efeito, em fevereiro de 2018, a Primeira Seção do STJ, ao apreciar o RESP 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos (Temas 779 e 780), declarou a ilegalidade de dispositivos das INs SRF nº 247/2002 e 404/2004 e estabeleceu a orientação que deve ser seguida para o que deve ser considerado insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS.

Indispensável, portanto, pontuar os principais fundamentos utilizados pelos votos que capitanearam as conclusões deste relevante acórdão do STJ.

O recurso especial (RESP 1.221.170/PR) foi interposto por empresa industrial do ramo alimentício com atuação na avicultura, em face de acórdão do TRF/4ª Região, com o objetivo de afastar as limitações impostas pelas Instruções Normativas 247/02 e 404/02 da Secretaria da Receita Federal relativamente aos bens e serviços que devem ser considerados insumos para fins de apuração dos créditos de PIS e COFINS.

A Secretaria da Receita Federal, ao dispor sobre os insumos passíveis de apuração de créditos de PIS e de COFINS, acabou por restringir o conceito de insumos, aproximando-o ao que se considera insumo para fins de creditamento do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Nesse contexto, vários contribuintes buscaram o Poder Judiciário para afastar as limitações previstas nas referidas Instruções Normativas.

No caso acima, julgado pelo STJ, a recorrente objetivou o reconhecimento de que fossem considerados insumos os “custos gerais de fabricação” (água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual – EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens, conduções) e as “despesas gerais comerciais” (despesas com vendas, incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços – PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões).

Com isso, em 2014, diante de inúmeras demandas que, já naquela época, tratavam do mesmo assunto, o STJ elegeu o referido recurso como representativo de controvérsia *“identificando-o com a finalidade de definir o conceito de insumo tal como empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, para o efeito de reconhecer (ou não) o direito ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição coisas*

*empregadas na elaboração de produtos, visando à sua aplicação, direta e indireta, no processo de produção respectivo.”*

Para a indignação de alguns e o deleite de outros, o STJ entendeu que o conceito de insumo deve ser aferido casuisticamente, conforme a relevância ou a essencialidade de cada item em análise na atividade econômica do contribuinte. Após a definição dos critérios objetivos para aferição do conceito de insumo para fins do PIS/COFINS não-cumulativos, no caso concreto, portanto, foi determinado o retorno dos autos ao tribunal de origem para avaliação do enquadramento dos bens e serviços elencados pela autora no arquétipo de insumo estabelecido pelo STJ.

O STJ entendeu que as Instruções Normativas SRF 247/2002 e 404/2004 criaram limitações ilegais à possibilidade de enquadramento no conceito de insumo ao autorizar o crédito somente aos itens (bens e serviços) que fossem aplicados ou consumidos diretamente na produção, conforme se verifica do seguinte trecho do voto do Min. Mauro Campbell:

“Ocorre que, como veremos, não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de 'utilização na produção' (terminologia legal), tomando-o por 'aplicação ou consumo direto na produção' e para que seja feito uso, na sistemática do Pis/Pasep e Cofins não-cumulativos, do mesmo conceito de 'insumos' adotado pela legislação própria do IPI.”

Isso porque, a sistemática da não-cumulatividade do PIS/COFINS, como destacado pela Min. Regina Helena, difere das tradicionais técnicas do IPI e do ICMS, na medida em que as referidas contribuições “não têm conexão direta com determinado produto ou mercadoria”, sendo que “a técnica de não-cumulatividade a ser observada é a de ‘base sobre base’”. Com isso, concluiu a Min. Regina Helena que “exsurge claro o descompasso existente entre o sistema de não-cumulatividade, estabelecido para as contribuições em questão – cuja base de cálculo é a receita bruta ou o faturamento -, e a disciplina de creditamento, instituída administrativamente, pelas aludidas Instruções Normativas, inspirada na disciplina do IPI.”

Não obstante a determinação do retorno dos autos à segunda instância para análise dos elementos fáticos inerentes à lide, considerando ilegais as disposições nas INs SRF 247/2002 e 404/2004, o acórdão delineou verdadeiro arcabouço normativo do qual se extrai o conceito de insumo para apuração dos créditos de PIS e de COFINS.

O processo em si segue seu trâmite, sendo certo que pende o julgamento de

RE interposto pela parte autora, suspenso aguardando o julgamento do tema de repercussão geral nº 756 pelo STF:

“Trata-se de recurso extraordinário, interposto por ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, com fundamento no art. 102, III, "a", da Constituição Federal (...)

Nos autos do ARE 790.928 (substituído pelo RE 841.979), em que se discute, à luz do art. 195, I, b, e § 12 (incluído pela Emenda Constitucional 42/2003), a validade de critérios de aplicação da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS previstos nos arts. 3º das Leis federais 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 31, § 3º, da Lei federal 10.865/2004, o Plenário Virtual do Supremo Tribunal Federal reconheceu que a matéria reveste-se de repercussão geral (Tema 756/STF).

E, estando ainda o mérito do aludido feito pendente de julgamento perante o Excelso Pretório, impõe-se o sobrestamento deste recurso. Ante o exposto, com fundamento no artigo 1.030, inciso III, do Código de Processo Civil, determino o sobrestamento deste recurso extraordinário até a publicação da decisão de mérito a ser proferida pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do Tema 756 da sistemática da repercussão geral.”

Mas, no âmbito do STJ, a fixação da tese pela 1ª Seção já mostra consolidada sem maiores titubeios, como demonstram julgamentos recentes da 1ª<sup>10</sup> e 2ª<sup>11</sup> Turmas.

Pode-se afirmar que o principal pilar para delineamento do conceito de insumo é o respeito aos critérios de relevância e de essencialidade dos bens e serviços em relação à atividade fim do contribuinte:

Tese firmada pela Primeira Seção do STJ:

“(b) O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de (de)terminado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”

O critério da essencialidade, como esclarecido no voto da Min. Regina Helena<sup>12</sup>, “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou

<sup>10</sup> AgInt no REsp 1.457.160/PE, Relator Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, DJe 01/10/2020.

<sup>11</sup> AgInt no REsp 1.822.551/RS, Relator Min. Og Fernandes, 2ª Turma, DJe 03/08/2020.

<sup>12</sup> Observe-se que os Min. Mauro Campbell e Napoleão Nunes realinharam os seus votos ao do voto-vista da Min. Regina Helena.

suficiência”.

O critério da relevância, como destacado pela Min. Assusete Magalhães, nas palavras da Min. Regina Helena, se identifica pela forma como o item integra o processo de produção, seja por uma particularidade específica da cadeia produtiva, seja por decorrência de imposição legal:

“o critério da relevância revela-se mais abrangente e apropriado do que o da pertinência, pois a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual – EPI), distanciando-se nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.”

O exemplo dado pela Min. Regina Helena para o item que deve ser considerado insumo em decorrência de “imposição legal” foi o custo relativo aos equipamentos de proteção individual – EPI de seus empregados. A inclusão dos gastos decorrentes de imposição legal no conceito de insumo para fins de créditos de PIS/COFINS ganhou ainda maior destaque neste julgamento do STJ pelo fato de o próprio Min. Mauro Campbell ter aditado seu voto para (i) rever seu delineamento do conceito de insumo, inicialmente feito com base exclusivamente nos critérios da essencialidade e da pertinência do item na atividade da empresa, e (ii) adicionar o critério da relevância para inseri-lo neste conceito, conforme trecho abaixo:

“Contudo, após ouvir atentamente ao voto da Min. Regina Helena, sensibilizei-me com a tese de que a essencialidade e a pertinência ao processo produtivo não abarcariam as situações em que há imposição legal para a aquisição dos insumos (v.g., aquisição de equipamentos de proteção individual - EPI). Nesse sentido, considero que deve aqui ser adicionado o critério da relevância para abarcar tais situações, isto porque se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei. Desse modo, incorporo ao meu as observações feitas no voto da Min. Regina Helena especificamente quanto ao ponto, realinhando o meu voto ao por ela proposto.”

Com isso, o Min. Mauro Campbell manteve o racional de aplicação do “teste de subtração”, sob o argumento de que “o descumprimento de uma obrigação



legal obsta a própria atividade da empresa como ela deveria ser regularmente exercida”. O “teste de subtração” aplicável às despesas decorrentes das obrigações legais para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS se adequa perfeitamente às atuais e famosas regras de “compliance”. Veja-se que, como afirmado pelo Min. Mauro Campbell, “se a empresa não adquirir determinados insumos, incidirá em infração à lei”.

Tamanho foi o impacto desse precedente fixado nos Temas 779 e 780 de Repetitivos que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), emitiu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, com fundamento de validade no art. 19, IV, da Lei nº 10.522/2002 e no art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502/2016, por meio da qual foi autorizada a dispensa de contestação e recurso quando de discussões sobre a matéria objeto.

A profundidade do decidido pelo STJ no REsp mereceria um estudo específico e decerto mais extenso, mas um aviso prático e básico é fundamental quando analisamos sua aplicação às despesas de adaptação à LGPD: o STJ, em grau recursal extraordinário não analisa fatos.

Logo, o STJ fixa que insumos creditáveis serão todos aqueles indispensáveis e relevantes à atividade do contribuinte, mas não se ocupa de promover o cotejo concreto entre o “aspirante a insumo” e o objeto social do contribuinte: esta é uma tarefa que competirá exclusivamente às instâncias ordinárias:

“II - A Primeira Seção deste Superior Tribunal, em julgamento de recurso repetitivo, firmou a tese segundo a qual o conceito de insumo deve ser balizado pelos critérios de relevância ou essencialidade, ou seja, considerando-se a importância de determinado item, ou sua imprescindibilidade, para o exercício de atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, cabendo à instância de origem apreciar, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos da contribuição para o PIS e da COFINS.

III - No caso, rever o posicionamento do tribunal de origem, com o objetivo de acolher a pretensão recursal acerca da utilização dos créditos em exame, demandaria interpretação de cláusula contratual e revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz dos óbices contidos nas Súmulas n. 05 e 07/STJ.”<sup>13</sup>

Entendemos, porém, que esta barreira natural de cognoscibilidade recursal tende a não ser uma dificuldade quando se tratar de despesas para adaptação à LGPD. E a explicação é simples: já que essa é uma exigência a todo e qualquer contribuinte,

---

<sup>13</sup> AgInt no REsp 1.902.904/RS, Relatora Min. Regina Helena Costa, 1ª Turma, DJs 20/04/2021.

nenhum cotejo concreto entre despesa e objeto social / atividade é mister a compreender que a despesa é obrigatória para o contribuinte. Objetivamos aqui empregar leitura *a contrario sensu* da posição do STJ<sup>14</sup>:

“3. As despesas com seguros de vida, seguros-saúde e planos de saúde, ainda que qualificadas, contabilmente, como operacionais, não se enquadram no conceito de insumo derivado das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, **uma vez que, não sendo obrigatórias para o exercício da atividade**, não podem ser entendidas como essenciais à prestação de serviços de limpeza e atividades correlatas.”

Com base nessas premissas, há notícias de decisões judiciais que amparam o direito à apuração de créditos de PIS e de COFINS, na modalidade de aquisição de insumos, relativamente aos gastos incorridos com a implementação e a manutenção dos programas de proteção de dados e de conformidade com a LGPD. Um ótimo exemplo é a sentença prolatada pela 4ª Vara Federal de Campo Grande, na qual o magistrado, com base na *ratio decidendi* adotada pelo STJ, considera insumos os custos necessários ao atendimento das exigências previstas na LGPD, tendo em vista tratarem-se de obrigações legais sujeitas, inclusive, a sanções:

“Tratando-se de investimentos obrigatórios, inclusive sob pena de aplicação de sanções ao infrator das normas da referida Lei 13.909/218, estimo que os custos correspondentes devem ser enquadrados como insumos, nos termos do precedente acima citado. Com efeito, o tratamento dos dados pessoais não fica a critério do comerciante, devendo então os custos respectivos serem reputados como necessários, imprescindíveis ao alcance dos objetivos comerciais.”

#### 4. CONCLUSÃO

Verifica-se, portanto, que o critério da relevância do bem ou do serviço perante à atividade econômica do contribuinte, nos termos alinhados objetivamente pelo STJ e adotados em outros casos concretos, se vincula, no caso da LGPD, ao *compliance* legal, independentemente se a sua falta provoque perda de qualidade ou quantidade na atividade fim da empresa.

O fundamento para este entendimento, vale lembrar, foi o motivo pelo qual o Min. Mauro Campbell aditou seu voto para incluir em seu conceito de insumo o

---

<sup>14</sup> AgInt no REsp 1.564.179/PE, Relator Min. Benedito Gonçalves, 1ª Turma, DJe 02/12/2020.

critério da relevância, na forma definida pela Min. Regina Helena, que abarca também gastos com obrigações impostas pela legislação, como é o caso da LGPD.

É também verdade que o mesmo STJ, em julgamentos posteriores, tratou de distinguir a hipótese decidida nos temas repetitivos 779 e 780 de outras, como se verifica na transcrição abaixo:

“VI. A propósito do entendimento firmado no REsp 1.221.170/PR - Temas Repetitivos 779 e 780 -, registre-se que a interpretação ali conferida aos arts. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 não se sobrepõe às hipóteses em que o legislador vedou o aproveitamento de créditos ou em que o legislador subordinou o creditamento a ato do Executivo, como se deu, na espécie.”<sup>15</sup>

Contudo, compreendemos que caso o STJ siga o curso natural de sua jurisprudência e não sobrevenha norma restritiva específica, existe uma tendência forte de que se considerem as despesas de adaptação à LGPD como obrigatórias para todo e qualquer contribuinte de PIS e COFINS cumulativo, situação da qual derivará a viabilidade de creditamento de todas as despesas relacionadas.

Compreendemos, ademais e em observância ao atual ordenamento, que o desfecho que o STF der na apreciação do RE 841.979/PE<sup>16</sup> – tema de repercussão geral nº 756<sup>17</sup> – terá o potencial apenas de trazer benefícios aos contribuintes, uma vez que se trata exatamente da constitucionalidade ou não da restrição legal a créditos para PIS e COFINS não cumulativos.

O desafio, em nosso ver, será probatório apenas quanto à vinculação da despesa somente ao atendimento das obrigações contidas na LGPD; sobre a relevância e a essencialidade do gasto com adaptação à LGPD, porque se trata de mero atendimento a comando normativo coercitivo, incidirá a presunção absoluta.

---

<sup>15</sup> AgInt no REsp 1.640.739/SC, Relatora Min. Assusete Magalhães, 2ª Turma, DJe 30/06/2021.

<sup>16</sup> <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4647544>

<sup>17</sup> Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 195, I, b, e § 12 (incluído pela Emenda Constitucional 42/2003), a validade de critérios de aplicação da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS previstos nos arts. 3º das Leis federais 10.637/2002 e 10.833/2003 e no art. 31, § 3º, da Lei federal 10.865/2004.

**STF. RE 1043.313/RS (RG). TEMA 939. PIS / COFINS. RECEITAS  
FINANCEIRAS. (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 27, §2º, DA LEI Nº  
10.865/2004. REFLEXOS PARA A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

**FABIO PALLARETTI CALCINI**

Doutor e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Professor do IBET (Especialização e Mestrado), FGV DIREITO SP e INSPER/SP. Ex-Membro do CARF. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB. Advogado. Sócio Brasil Salomão e Matthes Adv.

**1. INTRODUÇÃO**

Neste artigo pretendemos analisar o julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal em sede de **repercussão geral** nos autos do RE n. 1043.313/RS (RG) (Tema 939), onde **se discutiu a inconstitucionalidade do art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004, especialmente, diante do princípio / regra da legalidade tributária.**

**2. DA HIPÓTESE DE JULGAMENTO**

Em **julgamento no dia 12 de dezembro de 2020**, o **Supremo Tribunal Federal analisou a (in)constitucionalidade do art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004, o qual possui a seguinte redação:**

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.**

(..)

§ 2º **O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar,**

Isto porque, **ter-se-ia uma inconstitucionalidade formal e material, especialmente, diante do princípio / regra da legalidade constitucional, nos termos do art. 150, I, da Constituição Federal, entre outros dispositivos.**



## 2.1. O JULGAMENTO E TESE FIXADA SOBRE O TEMA

Entretanto, por maioria, negou-se provimento ao recurso extraordinário interposto, além de fixar a seguinte tese (Tema 939):

“É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal”.

Por sua vez, a ementa do julgado ficou consignada nos seguintes termos:

“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins. Parágrafo 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04. Possibilidade de o Poder Executivo reduzir e restabelecer alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Não cumulatividade. Revogação de norma que concedia direito à apuração de crédito. Possibilidade. 1. A observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto, sendo certo que não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária. 2. Para que a lei autorize o Poder Executivo a reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, é imprescindível que o valor máximo dessas exações e as condições a serem observadas sejam prescritos em lei em sentido estrito, bem como exista em tais tributos função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado. 3. Na espécie, o § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04 permite ao Poder Executivo reduzir e restabelecer, até os percentuais legalmente fixados, as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade dessas contribuições, nas hipóteses que fixar. Além da fixação de tetos, houve, na lei, o estabelecimento das condições para que o Poder Executivo possa alterar essas alíquotas. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementaridade. 4. É constitucional a Lei nº 10.865/04 na parte em que, ao dar nova redação ao inciso V do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, revogou as normas legais que davam ao contribuinte direito de apurar, no âmbito do sistema não cumulativo de cobrança das referidas contribuições, créditos em relação

a despesas financeiras decorrente de empréstimos e financiamentos. A alteração vale para todos aqueles que estão submetidos à sistemática não cumulativa de cobrança da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins. Ademais, tal mudança não desnatura o próprio modelo não cumulativo dessas contribuições. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 6. Tese proposta para o Tema 939 da sistemática de repercussão geral: “É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal”.

(RE 1043313, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-057 DIVULG 24-03-2021 PUBLIC 25-03-2021)

## 2.2. AS RAZÕES DE DECIDIR DO VOTO CONDUTOR

Referido julgamento se deu, tendo por fundamento e razões de decidir o voto do Ministro relator DIAS TOFFOLI, o que nos leva a transcrever trechos relevantes, especialmente, que serão objeto de posterior análise:

“Acerca da legalidade tributária, é certo que, tradicionalmente, o Tribunal vinha pautando seu entendimento no sentido de que ela seria estrita ou fechada.

No exame do RE nº 343.446/SC, o Supremo Tribunal Federal sinalizou uma ruptura desse dogma (...)

(...)

A orientação de que a legalidade tributária imposta pelo texto constitucional não é estrita ou fechada vem sendo corroborada pelo Tribunal Pleno. Cito recentes precedentes nessa direção.

No julgamento do RE nº 704.292/PR, de minha relatoria, a Corte discutiu, em suma, se o art. 2º da Lei nº 11.000/04 (...)

Na ADI nº 4.697/DF, esteve em questão a mesma matéria sob o enfoque da Lei nº 12.514/04, que possibilita aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas fixar (...)

No RE nº 838.284/SC, de minha relatoria, a Corte concluiu pela constitucionalidade do art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82 (...)

Como se vê, nos julgados acima destacados, a questão relativa à delegação legislativa para dispor sobre o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal a partir das peculiaridades das espécies tributárias envolvidas. A presença do teto legal para a exação foi um critério diferencial para a solução jurídica encontrada, mas não foi o único.

(...)

Com efeito, a exigência de maior presença do legislador no tratamento de tributo que possua alto grau de coatividade, como a exação cujo pagamento não decorra de benefício imediato conferido ao contribuinte, guarda lógica.

(...)

De outro giro, noto que a característica da retributividade imediata – o que reduz o grau de coatividade dos tributos – pode ser vista em taxas, em contribuições de melhoria, bem como em algumas contribuições (categoria de que fazem parte as contribuições sociais gerais, as contribuições sociais para a seguridade social, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições do interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de iluminação pública).

(...)

Em suma, pode-se dizer, com base nos recentes precedentes da Corte e nos ensinamentos doutrinários, que a observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto. Não existe, desse modo, ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária, caso contrário, haverá sério risco de sua banalização.

(...)

No presente caso, a lei previu que o Poder Executivo pode manipular alíquotas, até certos tetos, da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins, nos termos dos dispositivos questionados.

De antemão, destaco que o caso trata de delegação legislativa para que o regulamento disponha sobre certo ponto do aspecto quantitativo de contribuições sociais destinadas à seguridade social. Quanto a essa espécie tributária, o Supremo Tribunal Federal evoluiu na leitura do princípio da legalidade tributária no caso da contribuição para o SAT, tratado no RE nº 343.446/SC.

(...)

No tocante à contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins, cujo traço característico é o financiamento da seguridade social, para a observância do princípio da legalidade tributária em relação a suas alíquotas, é imprescindível, além da prescrição de condições e do valor máximo dessas exações em lei em sentido estrito, que exista nelas função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado, de modo a justificar a manipulação das alíquotas por ato do Poder Executivo, sempre nos estritos limites da delegação.

(...)

Verifica-se que essas exigências foram respeitadas na edição do art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/04, não cabendo aqui qualquer argumento de que houve delegação em branco.

Em primeiro lugar, o dispositivo fixa tetos. O Poder Executivo, ao alterar as alíquotas nos termos ali previstos, não poderá superar aquelas previstas nos incisos I e II do art. 8º da mesma lei.

Em segundo lugar, não restam dúvidas de que foram estabelecidas as condições para que o Poder Executivo possa reduzir ou restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS.

Ora, somente se poderão alterar as alíquotas dessas contribuições se elas forem incidentes sobre receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas. Não se trata de qualquer receita, portanto.

Ademais, essas pessoas jurídicas devem, necessariamente, estar sujeitas ao regime não-cumulativo de cobrança dessas contribuições. Isso significa que o dispositivo **não dá ao Poder Executivo autorização para modificar alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo dessas contribuições.**

Em terceiro lugar, é evidente a existência de função extrafiscal a ser desenvolvida pelo Poder Executivo na redução ou no restabelecimento dessas alíquotas, função essa que se liga, ao cabo, à otimização do princípio da solidariedade, norteador da seguridade social. Como se sabe, classificam-se, usualmente, como receitas financeiras – para pessoas jurídicas que não sejam instituições financeiras nem sejam a essas legalmente equiparadas – os juros, as receitas de títulos vinculados ao mercado aberto, as receitas sobre outros investimentos temporários, o prêmio de resgate de títulos e debêntures.

Essas receitas ficam, costumeiramente, sujeitas às constantes oscilações do mercado financeiro. Por exemplo, num determinado momento, a taxa básica da economia pode estar muito elevada, podendo provocar um aumento no auferimento de certas receitas financeiras ou uma diminuição no de outras. As consequências dessas oscilações são as mais diversas e podem ser consideradas na otimização do princípio da solidariedade, o qual orienta a seguridade social.

A depender do contexto, portanto, o Poder Executivo, num juízo de conveniência e oportunidade, poderá mexer nas alíquotas das contribuições em tela, nos termos previstos, para controlar ou guiar essas oscilações, podendo, até mesmo, incentivar determinado setor da economia.

(...)

Passo à análise da segunda questão trazida por meio do apelo extremo, isto é, se é possível, no sistema não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins, a revogação, sem que isso macule a validade das referidas exações, das normas legais que davam ao contribuinte direito de apurar créditos em relação a despesas financeiras decorrente de empréstimos e financiamentos (vide a redação do art. 3º, inciso V, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, anteriormente ao advento da Lei nº 10.865/04).

Em julgamentos recentes, a Corte vem afastando alegações de que violaria o princípio da não cumulatividade (art. 195, § 12, da Constituição Federal) certas restrições feitas pela lei ordinária em relação à possibilidade de apuração de créditos no sistema não cumulativo de cobrança dessas contribuições. Chega-se a esse entendimento tendo em vista, notadamente, que o texto constitucional, ao contrário do que dispôs para o IPI e para o ICMS, não previu qual seria a técnica tributária (tributo sobre tributo, base sobre base etc.) a que o legislador deveria se ater ao tratar da não cumulatividade das contribuições sociais para a seguridade social incidentes sobre receita ou faturamento.”



Neste sentido os trechos relevantes que serão objeto de análise no presente artigo.

### 3. PREMISSAS INICIAIS

A decisão a ser analisada não comunga em nossa visão de premissas essenciais ao tema que abaixo apresentaremos.

#### 3.1. PREMISSAS LIGADAS À LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Ora, em nossa visão o ponto de partida sendo nossa Constituição Federal, de tal sorte que toda a interpretação do caso concreto e, principalmente, do texto constitucional, do qual o Supremo Tribunal Federal é guardião, há de ter por premissa tais aspectos.

**Primeiro.** A legalidade é base do Estado Democrático de Direito (art. 1º).

**Segundo.** Diante da interpretação sistemática do texto constitucional e do disposto no art. 2º, cada um dos Poderes possui funções típicas, as quais devem ser exercidas com plenitude, como forma de dar cumprimento à separação dos Poderes. Com isso, a atribuição no texto constitucional ao Poder Legislativo da função de legislar lhe concede um dever, e não simples poder.

Por isso, quando a Constituição Federal estabelece que um tributo somente pode ser criado ou majorado por lei (art. 150, I), trata-se de atribuição expressa do constituinte a ser exercida na plenitude.<sup>18</sup>

Deste modo, há nítida vedação à delegação legislativa ou mesmo regulamentar (art. 25, I, ADCT), cabendo esclarecer que, excepcionalmente, admite-se “intra legem”.

**Terceiro.** A legalidade no texto constitucional possui diversos aspectos e natureza jurídica, bem como amplitude.

Isto porque, temos desde o direito e garantia fundamental geral do art. 5º, II, como a necessidade de atuação da Administração Pública (art. 37, “caput”), sob o prisma da legalidade.

---

<sup>18</sup> - Plenitude não necessariamente impede uma relação da Lei com o Regulamento, como veremos.

Todavia, o legislador constituinte originário, em matéria tributária, agiu com maior cautela em defesa dos direitos e garantias dos contribuintes, uma vez que, expressamente reforça a legalidade a partir do art. 146, da Constituição Federal, atribuindo diversos temas que estão reservados à lei complementar, entre eles as limitações ao Poder de Tributar.

E não para em tal dispositivo, uma vez que, já no art. 149, matriz constitucional das contribuições, também reforça que elas deverão observar o art. 146, III, bem como o art. 150, I.

Já o art. 150, I, da Constituição Federal, ponto central no presente caso, é a típica comprovação de que o Sistema Tributário instituído está totalmente curvado à efetiva atuação do Poder Legislativo, ao determinar que todo tributo e não somente imposto, deveriam ser instituídos ou majorados por lei.

É certo que existem situações em que referida imposição na atuação do legislador foi mitigada. Porém, sempre por previsão expressa da Constituição.

Neste sentido, destacamos a previsão do constituinte originário do art. 153, § 1º, para determinados impostos, bem como do poder reformador no art. 177, § 4º, I, todos previstos na Constituição.

Não se nega que a Medida Provisória (art. 62), embora, em sua redação original, não tinha previsão expressa, atualmente possui, conforme Emenda Constitucional.

E, mesmo anteriormente à esta alteração, esta excepcional possibilidade era por veículo normativo que possui força de lei, tendo capacidade de inovar a ordem jurídica, ao contrário de Decretos!<sup>19</sup> Além do mais, são atos normativos que impõem posterior vaticínio (aprovação) do Poder Legislativo.

Afora estas previsões constitucionais, inexistente autorização, de tal sorte que qualquer direcionamento diverso deste, a pretexto de interpretar, em verdade, está inovando (alterando formalmente) nossa Constituição, o que, segundo poder constituinte originário, somente é possível nos termos do poder de reforma estabelecido no art. 60.

Quarto. A pretensão constitucional de impor ao Legislador que lei deve estabelecer a exigência de um tributo ou seu aumento, tida como legalidade tributária, reforça necessidade de que não se trata de simples poder, mas um dever que lhe foi

---

<sup>19</sup> - art. 84, CF.

atribuído e deve ser exercido na plenitude, o que não se confunde com a “legalidade cerrada”.

Tal aspecto é de fundamental importância para se atingir a segurança jurídica, princípio de mais alta relevância em nosso Estado e, principalmente, em matéria tributária, dando previsibilidade e confiança nas relações entre contribuinte e fisco.

Com isso, o legislador, ao abdicar, mesmo que parcialmente e dentro de certos limites, da função que lhe foi concedida pelo texto constitucional, torna a legalidade, que há de ser forte e com determinação legislativa, fraca, o que acarreta uma evidente perda de segurança jurídica.

Quinto. A legalidade tributária, ao constar do art. 150, I, da Constituição, dentro da Seção II Das Limitações ao Poder de Tributar”, constitui direito-garantia fundamental do contribuinte, sendo inclusive cláusula pétrea (art. 60, § 4º).

Sendo assim, a doutrina e o próprio Supremo Tribunal Federal sempre preconizaram o posicionamento no sentido de que direitos e garantias fundamentais devem ser interpretados com a máxima eficácia.

Máxima eficácia no caso da previsão da necessidade de lei para criar e majorar tributos é exatamente impor a atuação plena do legislador (Poder Legislativo) e não o oposto, sobretudo, quando inexistir previsão do poder constituinte.

As exceções se dão por expressa previsão constitucional, ou em caso de “conflito”, entre direitos fundamentais, aplicando-se a proporcionalidade.

Não nos parece que o Supremo Tribunal Federal levou em consideração tais premissas, pois, autorizar o Poder Executivo a manipular alíquotas, seja para majorar ou não o tributo (ou como diz a lei = “restabelecer”; verdadeiro jogo de palavras; alteração de 0% para 4,65% é majoração), não se trata de dar máxima efetividade aos direitos fundamentais.

Ao contrário, é restringir e mitigar, sem previsão constitucional ou mesmo sem qualquer “conflito” com outro direito fundamental.

É mitigar ou restringir sua eficácia por mero interesse de arrecadação de tributos, caminhando, sob o argumento de “evolução” ou quebra de “dogma”, para reduzir um direito fundamental do contribuinte.

#### 4. CONCLUSÃO. ANÁLISE DO JULGAMENTO.

Bem por isso, embora o voto do Ministro relator trate da mitigação da legalidade tributária, acreditamos que deixou de justificar e enfrentar aspectos constitucionais da mais alta relevância.

Como respeitar o texto constitucional do qual é guardião, mitigando a legalidade além das previsões constitucionais expressamente previstas, sobretudo, por inexistir conflito entre direitos fundamentais? (ii) – acolher a possibilidade de mitigação da legalidade, autorizando Decreto para “restabelecer” (ou majorar) determinado tributo, é uma forma de garantir direitos fundamentais dos contribuintes, especialmente, à luz do princípio da máxima eficácia e busca por segurança jurídica?

São as considerações iniciais na forma de pergunta que, em nossa visão, a decisão do Supremo Tribunal Federal não enfrenta adequadamente.

## 5. A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DECISÕES CITADAS. DISTINÇÃO QUANTO AO CASO CONCRETO

Segundo a decisão, este posicionamento decorre de uma visão de legalidade tributária que se alterou ao longo do tempo, deixando a denominada “cerrada” ou “tipicidade”, para ter aquela tida como suficiente e relacionada ao caso concreto (espécie de tributo).

Desde logo, em momento algum pretendemos sustentar que a legalidade no atual contexto do constitucionalismo, inclusive, na Constituição vigente brasileira, não sofreu uma mudança de perspectiva.

### 5.1. OS PRECEDENTES CITADOS

Esta mudança da legalidade tributária, segundo decisão embargada, se dá a partir dos seguintes julgamentos:

(i) RE n. 343.446<sup>20</sup>: contribuição para custeio do SAT;

Elementos de distinção	RE n. 343.446	RE 1.043.313
Espécie tributária	Contribuição social	Contribuição social
Tributo envolvido	SAT / RAT – art. 22, II, da	PIS / COFINS – Leis n.

<sup>20</sup> - STF, RE n. 343.446, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 20/03/2003.



	Lei n. 8.212/91	10.637/2002 e 10.833/2003 c/c art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004.
Objeto da discussão	Possível violação à legalidade, uma vez que estipulou alíquotas de 1%, 2% ou 3%, conforme grau de risco (leve, médio ou grave), a ser regulado por meio de Decreto para identificação do enquadramento dos contribuintes	Possível violação à legalidade, pois autorizou o Decreto estabelecer a alíquota aplicável, até o patamar de 9,25%, quanto às receitas financeiras para os contribuintes sujeitos sob regime não cumulativo
Razões de Decidir	Mitigação da legalidade em virtude de razões técnicas que justificaram a “delegação intra legem” (fixou os parâmetros ou standards) ao Decreto, dentro dos limites legais e alíquotas pré estabelecidas.	Mitigação da legalidade, com possibilidade de “delegação legislativa”, permitindo dentro de um teto (limite legal) e sob certas “condições”, a fixação da alíquota do PIS/COFINS, por Decreto, eis que se trata de tributo com reduzida coatividade (retribuição imediata) e de natureza extrafiscal.

Conclusão: de forma objetiva, podemos notar que o caso do RAT/SAT, embora de fato, tenha mitigado a legalidade, permitindo, dentro de padrões e limites legais, inclusive, quanto à alíquota, ao Decreto fixar por questões técnicas a respeito do grau de risco da contribuição, não se discutiu como requisito constitucional aspectos de coatividade ou mesmo de extrafiscalidade. Ademais, são tributos distintos (RAT X PIS/COFINS = aspecto material, contribuintes, fato gerador, alíquota, finalidade e destinação diversa), cujo objeto da discussão não se confundem, tendo em vista existir no presente julgamento autorização para se alterar as alíquotas dentro de patamar legal e sem justificativa efetiva sob a perspectiva técnica para tal opção, ao contrário daquele leading case.

Ademais, importante lembrar que em referido julgamento, como forma de distinguir claramente os casos (Delegação regulamentar intra legem daquela tida como pura), o relator Ministro Carlos Velloso, ao reconhecer a constitucionalidade do RAT, esclareceu exatamente que referido caso não se equiparava a outro julgamento do Supremo Tribunal Federal, nos autos do recurso extraordinário n. 290.279, o qual, coincidentemente, se equipara à presente discussão do PIS/COFINS.

(ii) RE n. 704.292<sup>21</sup>: contribuição tendo por objeto categoria de interesses profissionais;

Elementos de distinção	RE n. 704.292	RE 1.043.313
Espécie tributária	Contribuição de categoria profissional	Contribuição social
Tributo envolvido	Lei n. 11.000/2004	PIS / COFINS – Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 c/c art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004.
Objeto da discussão	Possível violação à legalidade, uma vez que concedeu delegação aos Conselhos para fixar, cobrar e executar as contribuições anuais, devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como as multas e os preços de serviços, relacionados com suas atribuições legais, que constituirão receitas próprias de cada Conselho.	Possível violação à legalidade, pois autorizou o Decreto estabelecer a alíquota aplicável, até o patamar de 9,25%, quanto às receitas financeiras para os contribuintes sujeitos sob regime não cumulativo
Razões de Decidir	Apesar da mitigação da legalidade, referida lei seria inconstitucional uma vez que inexistiu fixação de limite e densidade normativa suficiente.	Mitigação da legalidade, com possibilidade de “delegação legislativa”, permitindo dentro de um teto (limite legal) e sob certas “condições”, a fixação da alíquota do PIS/COFINS, por Decreto, eis que se trata de tributo com reduzida coatividade (retribuição imediata) e de natureza extrafiscal.

Conclusão: nesta discussão, também inexistente semelhante, pois, além de serem contribuições totalmente distintas (contribuição de categoria profissional x social), houve o reconhecimento de inconstitucionalidade, na medida em que a lei não respeitava critérios de legalidade suficiente, além de não possuir teto (limite) para

<sup>21</sup> - STF, 704292, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, AC6RDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-170 DIVULG 02-08-2017 PUBLIC 03-08-2017.

referida contribuição. Deste modo, são tributos distintos, com grau de coatividade e extrafiscalidade distintos, bem como a forma de delegação e resultado do julgamento.

(iii) ADI n. 4.697<sup>22</sup>: contribuição tendo por objeto categoria de interesses profissionais;

Elementos de distinção	ADI n. 4.697	RE 1.043.313
Espécie tributária	Contribuição de categoria profissional	Contribuição social
Tributo envolvido	Lei n. 12.514/2011	PIS / COFINS – Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 c/c art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004.
Objeto da discussão	Possível violação à legalidade, uma vez que concedeu delegação aos Conselhos para fixar, cobrar e executar as contribuições anuais, devidas por pessoas físicas ou jurídicas, bem como as multas e os preços de serviços, relacionados com suas atribuições legais, que constituirão receitas próprias de cada Conselho, porém, estipulando valores máximos (teto), conforme tipo de contribuinte (profissionais de nível superior ou técnico; pessoa jurídica – a depender do capital social)	Possível violação à legalidade, pois autorizou o Decreto estabelecer a alíquota aplicável, até o patamar de 9,25%, quanto às receitas financeiras para os contribuintes sujeitos sob regime não cumulativo
Razões de Decidir	Mitigação da legalidade, inexistindo inconstitucionalidade pois, a lei fixou os padrões normativos, à luz da capacidade contributiva, bem como teto para tais contribuições	Mitigação da legalidade, com possibilidade de “delegação legislativa”, permitindo dentro de um teto (limite legal) e sob certas “condições”, a fixação da alíquota do PIS/COFINS, por Decreto, eis que se trata de tributo com reduzida coatividade (retribuição imediata) e de natureza extrafiscal.

<sup>22</sup> - STF, ADI 4697 / DF - DISTRITO FEDERAL, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, j. 06/10/2016, Publicação: 30/03/2017.

Conclusão: nesta discussão, também inexistem semelhanças, pois: (a) – são contribuições totalmente distintas, (contribuição de categoria profissional x social), e, por conseguinte, com critérios de coatividade (retribuição imediata incomparáveis); (b) – não se tem aspectos de extrafiscalidade, como elemento relevante; (c) – além de um limite (teto), existem critérios objetivos fixados pelo legislador, inclusive, à luz da capacidade contributiva, ao passo que, no presente caso em julgamento, não temos o mesmo contexto normativo, salvo o teto (alíquota máxima).

(iv) RE n. 838.284<sup>23</sup>: Taxa – ART;

Elementos de distinção	RE 838.284	RE 1.043.313
Espécie tributária	Taxa	Contribuição social
Tributo envolvido	Lei n. 6.994/82	PIS / COFINS – Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 c/c art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004.
Objeto da discussão	Possível violação à legalidade, uma vez que concedeu delegação aos Conselho de Engenharia e Arquitetura para fixar o valor da taxa ART, tendo como critérios o teto de 5 MVR <sup>24</sup> .	Possível violação à legalidade, pois autorizou o Decreto estabelecer a alíquota aplicável, até o patamar de 9,25%, quanto às receitas financeiras para os contribuintes sujeitos sob regime não cumulativo
Razões de Decidir	Mitigação da legalidade, inexistindo inconstitucionalidade pois, a lei fixou os padrões normativos, à luz da capacidade contributiva, bem como teto para tais contribuições	Mitigação da legalidade, com possibilidade de “delegação legislativa”, permitindo dentro de um teto (limite legal) e sob certas “condições”, a fixação da alíquota do PIS/COFINS, por Decreto, eis que se trata de tributo com reduzida coatividade (retribuição imediata) e de natureza extrafiscal.

Conclusão: nesta discussão, também inexistem semelhanças, pois: (a) – são espécies tributárias totalmente distintas (taxa x contribuição social), e, por conseguinte,

<sup>23</sup> - STF, RE 838284, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-215 DIVULG 21-09-2017 PUBLIC 22-09-2017.

<sup>24</sup> - Importante notar que, além do limite de 5 MVR, existem faixas por tipo de contribuinte inferiores.



com critérios de coatividade (retribuição imediata) incomparáveis; (b) – ao contrário das contribuições, existe uma imposição legal e constitucional implícita e natural quanto aos limite de atuação, dada a necessidade de equivalência com os custos<sup>25</sup>; (c) - não se tem aspectos de extrafiscalidade, naquele como elemento relevante; (d) – além de um limite (teto), existem critérios objetivos fixados pelo legislador, como a distinção entre pessoa física e jurídica (na jurídica ainda por capital social), bem como um progressividade de alíquotas até 5 MVR.

Ainda quanto à limitação na Taxa ART, vê-se que a Lei estabeleceu um teto abaixo da alíquota máxima (5 mvr), que pode chegar até 10 MVR, enquanto para o presente caso a liberdade é ampla para se chegar ao máximo previsto em lei.

## 5.2. CONCLUSÃO

Possível notar que, em todos os precedentes citados, existem aspectos fundamentais que os distinguem nitidamente do julgamento ocorrido.

Sendo assim, todos os julgamentos citados necessitam ser aplicados *cum grano salis*, não sendo adequada a afirmação de que o tema é reiterado e que já existe firme posicionamento Supremo Tribunal Federal a respeito da discussão envolvida.

Diante disso, nos parece que as afirmações e emprego de tais precedentes são a respeito da legalidade são semelhantes ao presente caso, incorre em equívoco, pois demonstramos como são distintos, sobretudo, quanto ao julgamento do RE 343.446 (RAT/SAT).

## 5. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA, COATIVIDADE E RETRIBUTIVIDADE

Outro ponto relevante das razões de decidir da decisão do Supremo Tribunal Federal, como forma de justificar a “mitigação” da legalidade tributária, diz respeito à adoção dos critérios da coatividade e retributividade à luz do caso concreto, segundo espécies tributárias, conforme doutrina e decisões do Tribunal Constitucional Espanhol.

De conformidade com referido posicionamento:

<sup>25</sup> - Art. 145, II, CF; arts. 77 a 80 do CTN.

“Com efeito, a exigência de maior presença do legislador no tratamento de tributo que possua alto grau de coatividade, como a exação cujo pagamento não decorra de benefício imediato conferido ao contribuinte, guarda lógica.

(...)

De outro giro, noto que a característica da retributividade imediata – o que reduz o grau de coatividade dos tributos – pode ser vista em taxas, em contribuições de melhoria, bem como em algumas contribuições (categoria de que fazem parte as contribuições sociais gerais, as contribuições sociais para a seguridade social, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições do interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de iluminação pública).

(...)

Em suma, pode-se dizer, com base nos recentes precedentes da Corte e nos ensinamentos doutrinários, que a observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto. Não existe, desse modo, ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária, caso contrário, haverá sério risco de sua banalização.

(...)

No tocante à contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins, cujo traço característico é o financiamento da seguridade social, para a observância do princípio da legalidade tributária em relação a suas alíquotas, é imprescindível, além da prescrição de condições e do valor máximo dessas exações em lei em sentido estrito, que exista nelas função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado, de modo a justificar a manipulação das alíquotas por ato do Poder Executivo, sempre nos estritos limites da delegação.

(...)

Verifica-se que essas exigências foram respeitadas na edição do art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/04, não cabendo aqui qualquer argumento de que houve delegação em branco.

(...)

Em terceiro lugar, é evidente a existência de função extrafiscal a ser desenvolvida pelo Poder Executivo na redução ou no restabelecimento dessas alíquotas, função essa que se liga, ao cabo, à otimização do princípio da solidariedade, norteador da seguridade social. Como se sabe, classificam-se, usualmente, como receitas financeiras – para pessoas jurídicas que não sejam instituições financeiras nem sejam a essas legalmente equiparadas – os juros, as receitas de títulos vinculados ao mercado aberto, as receitas sobre outros investimentos temporários, o prêmio de resgate de títulos e debêntures.

Essas receitas ficam, costumeiramente, sujeitas às constantes oscilações do mercado financeiro. Por exemplo, num determinado momento, a taxa básica da economia pode estar muito elevada, podendo provocar um aumento no auferimento de certas receitas financeiras ou uma diminuição no de outras. As consequências dessas oscilações são as mais diversas e podem ser consideradas na otimização do princípio da solidariedade, o qual orienta a seguridade social.

A depender do contexto, portanto, o Poder Executivo, num juízo de conveniência e oportunidade, poderá mexer nas alíquotas das contribuições em tela, nos termos previstos, para controlar ou guiar essas oscilações, podendo, até mesmo, incentivar determinado setor da economia.”

## 5.1. CRÍTICA À ADOÇÃO DE TAIS CRITÉRIOS

Como ponto de partida, a primeira crítica a adoção de tais critérios diz respeito ao fato de que não o identificamos previstos em nossa Constituição para o exercício da legalidade e do poder de tributar.

Ademais, segundo posicionamento do Supremo Tribunal Federal em referida decisão, haveria possibilidade de uma legalidade mais branda, tida como reserva relativa, levando em consideração o que se denominou de coatividade.

Equivale dizer: a coatividade seria um elemento relevante para se aplicar a legalidade e, a depender da espécie tributária, ter-se-ia uma gradação que tornaria mais flexível referida exigência de lei.

Nos parece evidente que o tema da coatividade está relacionado à própria compulsoriedade do tributo, característica elementar deste, bem como a liberdade de escolha em estar ou não submetido a uma determinada imposição. E, neste sentido, tributos impostos por lei de forma compulsória e sem faculdade de escolha, como no caso dos impostos, a exigência de legalidade é maior.

Diferente, por exemplo, em nosso sistema tributário as taxas e contribuições de melhoria ou até de categoria profissional.

Mas, em contrapartida, como avaliar as contribuições para a seguridade social, especialmente, o PIS e COFINS, diante da previsão constitucional dos arts. 149 e 195?

Ora, no sistema tributário nacional, as contribuições sociais, em especial, PIS e COFINS, se assemelham quanto ao grau de coatividade com os impostos, pois, além de terem natureza tributária, sendo obrigatórias por força de lei, o art. 195 claramente preceitua que a seguridade será “financiada por toda a sociedade”, nos termos da lei.

Portanto, tomando as lições da doutrina espanhola, esta espécie tributária é de alta coatividade, tendo em vista ser imposta unilateralmente a todos o seu

financiamento, nos termos da lei. Com isso, a participação dos regulamentos possui menor amplitude, sendo a legalidade mais forte.

Tem-se, assim, mais uma crítica ao julgamento, pois, levando em consideração premissa de coatividade, como justificar a legalidade menos rígida para tais contribuições em nossa Constituição?

Em conjunto com referida questão e crítica, é preciso acrescentar à esta reflexão ao julgamento como se equiparou às contribuições de PIS/COFINS (contribuições sociais) com as “*contribuciones especiales*” do direito espanhol, tendo em vista que, conforme LGT (Ley General Tributária), aquela seria “*cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos*”.

Salvo melhor juízo, tais contribuições não se confundem, podendo ser comparada a contribuição de melhoria no Brasil e não PIS/COFINS. Todavia, ao apreciar o voto proferido, nota-se uma certa equiparação para justificar o menor grau de coatividade, incorrendo em mais um aspecto equivocado.

Por fim, segundo decisão proferida, tem-se que, eventualmente, a visão de coatividade, até por analogia às “contribuições especiais”, possui por premissa a retributividade.

Sob esta perspectiva, ao se notar a causa (justificativa) para a instituição do PIS e da COFINS, identificamos, de fato, a seguridade social. Porém, esta será financiada por toda sociedade, nos termos da Constituição e Lei, inexistindo qualquer correlação entre sua exigência e o gozo de um serviço ou atividade estatal relacionado à ordem social.

Isto é: da mesma forma que uma pessoa jurídica que não tenha empregados e não gera despesas à seguridade será contribuinte do PIS/COFINS, também aquele que nada contribui, tal como uma pessoa física, poderá gozar do direito à saúde e atendimento pelo SUS, de tal sorte que inexistente uma efetiva referibilidade, na linha da retributividade existente no direito espanhol.

Mesmo a contribuição previdenciária, embora o contribuinte, ao final, segundo regras legais, possa gozar de benefício, não existe qualquer correlação direta com sua contribuição.



Sendo assim, como justificar uma legalidade menos exigente, dadas as características do PIS/COFINS (contribuições sociais), que não se confundem com taxas e contribuições de melhoria ou mesmo de categoria profissional?

Em nossa visão, não há qualquer possibilidade de se justificar, o que implica em mais um ponto que nos leva a questionar a decisão proferida sobre o tema.

## 6. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E EXTRAFISCALIDADE

Interessante, ainda, observar que a decisão do Supremo Tribunal Federal, como forma de justificar uma mitigação da legalidade, esclarece que haveriam razões de extrafiscalidade.

Neste sentido trecho do voto:

No tocante à contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins, cujo traço característico é o financiamento da seguridade social, para a observância do princípio da legalidade tributária em relação a suas alíquotas, é imprescindível, além da prescrição de condições e do valor máximo dessas exações em lei em sentido estrito, que exista nelas função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado, de modo a justificar a manipulação das alíquotas por ato do Poder Executivo, sempre nos estritos limites da delegação.

(...)

Em terceiro lugar, é evidente a existência de função extrafiscal a ser desenvolvida pelo Poder Executivo na redução ou no restabelecimento dessas alíquotas, função essa que se liga, ao cabo, à otimização do princípio da solidariedade, norteador da seguridade social.

Nesse ponto, recorde-se que o dispositivo ora questionado foi introduzido no sistema jurídico em conjunto com outro bastante semelhante no que diz respeito à possibilidade de o Poder Executivo reduzir e restabelecer as alíquotas das contribuições.

(...)

Isso, a existência de função extrafiscal a ser desenvolvida, também está presente no art. 27, § 2º, obviamente com outras finalidades.

Como se sabe, classificam-se, usualmente, como receitas financeiras – para pessoas jurídicas que não sejam instituições financeiras nem sejam a essas legalmente equiparadas – os juros, as receitas de títulos vinculados ao mercado aberto, as receitas sobre outros investimentos temporários, o prêmio de resgate de títulos e debêntures.

Essas receitas ficam, costumeiramente, sujeitas às constantes oscilações do mercado financeiro. Por exemplo, num determinado momento, a taxa básica da economia pode estar muito elevada, podendo provocar um aumento no auferimento de certas receitas financeiras ou

uma diminuição no de outras. As consequências dessas oscilações são as mais diversas e podem ser consideradas na otimização do princípio da solidariedade, o qual orienta a seguridade social.”

Aqui identificamos mais elementos da decisão sujeitos a crítica.

A primeira razão está atrelada ao texto constitucional, quando, nos termos do art. 153, § 1º, autoriza por razões extrafiscais e regulatórias, como a seletividade, comércio internacional e aduaneiro ou mesmo do sistema financeiro, o Decreto a alterar as alíquotas.

Sob este ponto de vista, qual o fundamento e dispositivo constitucional que autoriza para as contribuições?

Como segunda razão, tomando por premissa que haveria possibilidade de o PIS/COFINS ter finalidade extrafiscal, no caso específico das receitas financeiras, qual o tipo de externalidade que se pretende promover a conduta ou impedi-la? E mais especificamente quanto às receitas financeiras para uma pessoa jurídica no regime não cumulativo, que contribui para o PIS/COFINS, qual a conexão entre este fato e a mitigação da legalidade por razões extrafiscais?

Em que medida uma autorização sem limite e condições para atingir uma “finalidade extrafiscal” inexistente e obscura, efetivamente, justifica a delegação realizada? Ou a extrafiscalidade está ao livre arbítrio de quem edita o Decreto?

Além de todo o exposto, de forma explícita e oficial, o próprio ente delegado comprova que inexistente extrafiscalidade, o que se constata pelo Parecer PGFN/CAT n. 115/2004, cuja única justificativa para edição do Decreto majorando as contribuições foi nitidamente arrecadatória, sem qualquer motivação de natureza extrafiscal.

Ora, destinar os recursos do PIS/COFINS para a seguridade social, nada mais significa que cumprir a finalidade de tais contribuições, não sendo característica de extrafiscalidade.

Bem por isso, ao contrário do que se pretendeu decidir pelo Supremo Tribunal Federal valendo-se de suposta extrafiscalidade, em verdade, nada existiu neste sentido que pudesse justificar a mitigação da legalidade.

Dentro ainda das supostas razões de extrafiscalidade, em momento algum a decisão esclareceu se o Decreto, como requisito indispensável, deveria ter a devida motivação explicitando as razões de fato e de direito que justificariam sua edição como forma de averiguar, se eventual restabelecimento da alíquota, decorre de necessidades

de natureza extrafiscal. E, sendo a motivação obrigatória, levando em consideração do Decreto que restabeleceu a alíquota de 4,65% de PIS/COFINS, qual foi a motivação? Se houver, podemos afirmar que seria verdadeiramente extrafiscal?

Como visto, nos parece que não e, por esta razão, a decisão nos parece também equivocada neste aspecto.

## 7. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E EXCEÇÕES CONSTITUCIONAIS. POSSIBILIDADE DE NOVAS HIPÓTESES? LACUNA CONSCIENTE?

### 7.1. LEGALIDADE E ARTS. 153 E 174, CF

Um aspecto também muito relevante não discutido na decisão seria o fato de que as únicas hipóteses previstas no texto constitucional autorizando a manipulação de alíquotas por Decreto constam expressamente, por obra do poder constituinte originário, para os impostos no art. 153, § 1º.

Por sua vez, por obra do poder de reforma da Constituição, temos autorização para as contribuições de intervenção no Domínio Econômico, no art. 177, § 4º, I.

Caberia ao Supremo Tribunal Federal enfrentar o tema quanto à autorização, por lei, sem previsão constitucional expressa, sob a perspectiva da lacuna consciente do legislador constituinte e a possibilidade de criação de novas situações não estabelecidas previamente.

Seria uma lacuna normativa na Constituição? Ou uma opção valorativa do poder constituinte e reformador quanto à delimitação da regra e princípio da legalidade em matéria tributária, vedando tal possibilidade, dado o fato de que os arts. 153, § 1º e 174, § 4º, I, “b” são exceções à regra geral?

“Data venia”, a decisão em momento algum enfrenta referido tema dentro desta perspectiva, principalmente, por ser um ponto reiterado na doutrina e na própria jurisprudência do próprio Tribunal<sup>26</sup>.

## 8. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA SUFICIENTE. O GRAU DE INDETERMINAÇÃO DO ART. 27, §2º, DA LEI Nº 10.865/2004

<sup>26</sup> - Por exemplo: STF, RE 290079, Relator(a): ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 17/10/2001, DJ 04-04-2003 PP-00061 EMENT VOL-02105-06 PP-01021.

Sob outra perspectiva, levando em consideração a coatividade (retributividade) e extrafiscalidade, sustenta o v. acórdão que a “delegação legislativa” seria constitucional uma vez que fixou teto (limite), bem como as condições:

“Verifica-se que essas exigências foram respeitadas na edição do art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/04, não cabendo aqui qualquer argumento de que houve delegação em branco.

Em primeiro lugar, o dispositivo fixa tetos. O Poder Executivo, ao alterar as alíquotas nos termos ali previstos, não poderá superar aquelas previstas nos incisos I e II do art. 8º da mesma lei.

Em segundo lugar, não restam dúvidas de que foram estabelecidas as condições para que o Poder Executivo possa reduzir ou restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS.

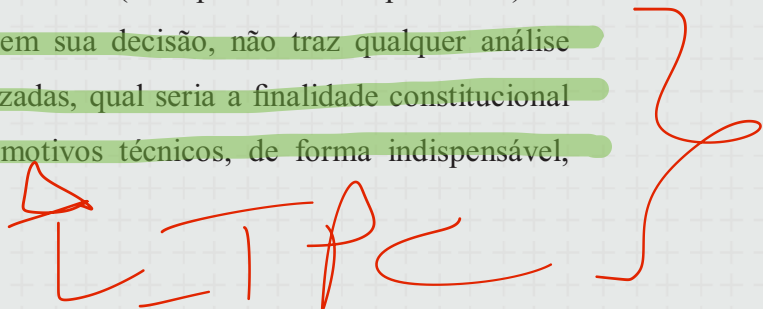
Ora, somente se poderão alterar as alíquotas dessas contribuições se elas forem incidentes sobre receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas. Não se trata de qualquer receita, portanto. Ademais, essas pessoas jurídicas devem, necessariamente, estar sujeitas ao regime não-cumulativo de cobrança dessas contribuições. Isso significa que o dispositivo não dá ao Poder Executivo autorização para modificar alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo dessas contribuições”.

## 9. ANÁLISE E CRÍTICA À DECISÃO

Neste aspecto, mesmo que se acolham os argumentos relacionados a uma visão menos rigorosa de legalidade, à luz de critérios de coatividade e extrafiscalidade, como forma de justificar uma autorização legal para que o Decreto manipule as alíquotas, dentro do teto, sobre a receita financeira para PIS/COFINS, existem aspectos que merecem reflexão.

Isto porque, mesmo a doutrina espanhola e o Tribunal Constitucional Espanhol entendem claramente que o respeito a uma reserva legal relativa, permitindo uma maior colaboração do Decreto, somente se dá com a inclusão na lei dos elementos essenciais do tributo, bem como que seja fruto da teoria cunhada pela jurisprudência e doutrina espanhola de “complemento indispensável” (“complemento indispensable”).

O Supremo Tribunal Federal, em sua decisão, não traz qualquer análise apontando, sobretudo, pelas premissas utilizadas, qual seria a finalidade constitucional ou na própria lei que, em especial, por motivos técnicos, de forma indispensável, exigiria a delegação ao regulamento.





Não consta, ao menos, com clareza, todos estes pressupostos indispensáveis ao excepcional acolhimento da mitigação à legalidade tributária.

Da mesma forma, nos parece que a decisão deve ser questionada na medida em que sustenta a possibilidade de permitir ao legislador, no caso do PIS/COFINS, que as alíquotas sejam alteradas (restabelecidas ou majoradas) por Decreto, sem levar em consideração dos art. 146, III, da Constituição Federal, juntamente com o art. 97, do Código Tributário Nacional.

Da mesma forma, também não houve enfrentamento do tema levando em consideração que a legalidade tributária do art. 150, I, da Constituição há de ser interpretada em conjunto com o art. 146, I, que estabelece competir à lei complementar para tratar das limitações ao poder de tributar, o qual, exatamente, sobre o tema, tem complemento no art. 97, do Código Tributário Nacional, o qual, expressamente, reconhece que somente lei poderá majorar ou fixar alíquota do tributo.

No presente caso, nos parece que a fixação efetiva da alíquota não se dá exclusivamente pela lei. Embora possa estabelecer o limite, em verdade, quem fixa, inclusive, majorando, é o Decreto, como se pode notar com clareza meridiana no Decreto n. 8.426/2015, alterando de 0% para 4,65%.

Em tais condições, nos parece que a decisão equivocadamente passa a largo do que preceitua os arts. 146, 150, I, da Constituição Federal, em conjunto com o art. 97, II, IV, do Código Tributário Nacional.

Por fim, nos parece que, mesmo à luz dos requisitos e premissas estabelecidas em voto, segundo supostamente o direito espanhol, não deveria prevalecer a constitucionalidade da lei, posto que, apesar de existir, de fato, um limite (teto na alíquota), a lei estabeleceu uma delegação ao Decreto em “branco” e não, deveras, regulamentar, por diversas razões.

A uma. Não se deve confundir o objeto da delegação com os limites e padrões (*standars*) sempre imprescindíveis em tais casos. Aliás, é exatamente o que exigiu o Supremo Tribunal Federal no caso da constitucionalidade do RAT/SAT.

Temos no art. 27, § 2º, o objeto da delegação: receitas financeiras quanto ao PIS/COFINS para pessoas no regime não cumulativo.

Todavia, quais os limites e standards jurídicos na lei? Em especial, quais os parâmetros e diretrizes de cunho técnico indispensáveis?

Ao contrário, a lei autoriza amplamente a edição de Decreto para alterar as alíquotas, ao dizer expressamente “hipóteses que fixar”.

Ou seja, há plena discricionariedade ao Poder Executivo, sendo uma delegação em branco e totalmente diversa dos posicionamentos anteriormente enfrentados pelo próprio Supremo Tribunal Federal.

Neste ponto, não identificamos na lei, bem como no voto, os requisitos da subordinação, desenvolvimento e complementaridade, uma vez que não existem limites, salvo o teto, muito menos diretrizes (standards) de desenvolvimento e complementaridade, principalmente, por motivos técnicos, a justificar uma maior atuação e colaboração do Decreto.

Este vício fica ainda mais evidente ao se analisar a viabilidade da presente delegação à luz da teoria da essencialidade e determinabilidade das normas, especialmente, em matéria tributária.

Pela teoria da essencialidade, impõe-se ao legislador o dever de que as decisões essenciais em áreas normativas relevantes, especialmente, os direitos fundamentais, sejam tomadas por ele, não podendo delegá-las à Administração, de sorte que se estabelece uma reserva de parlamento, muito menos de forma ampla.

Ademais, em matéria tributária, em especial, tendo como premissa o texto constitucional brasileiro, não há dúvida de que temos a imposição de um grau de densidade normativa exigido do legislador enorme, o qual destoa de delegações ao regulamento que não fixam padrões para sua atuação, sobretudo, dando plena liberdade para a alteração de alíquotas, elemento elementar da regra matriz ou da hipótese de incidência.

Este grau de densidade se dá pois, de fato, temos, sobretudo, no art. 150, I, da Constituição Federal: (i) – temos uma reserva de função legislativa, todavia, muito próxima de uma reserva de parlamento; (ii) - o conteúdo tratado, no tocante à instituição ou majoração de tributos, está entre aqueles mais essenciais (direitos individuais); (iii) – produz efeitos perante terceiros (não se trata de ato interno da Administração); (iv) – visa, por meio da tributação, restringir direitos (restringe direitos fundamentais, daí a razão de constar nas limitações ao poder de tributar); (v) – o dispositivo constitucional que impõe lei tem a natureza jurídica de regra (ou seja, temos um direcionamento do constituinte muito claro sobre o tema, não se utilizando de conceitos abertos ou indeterminados); (vi) – podemos extrair do dispositivo constitucional alta determinabilidade quanto à necessidade de lei e sua abrangência de atuação (reduz a liberdade do legislador na forma de regular o tema); (vii) – trata-se de uma garantia (por esta natureza, impõe máxima proteção).

Logo, o v. acórdão, ao não enfrentar todos os aspectos ventilados nos parece incorrer em equívocos, retirando-lhe a relevância de um precedente vinculante.

## 10. LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DIREITO COMPARADO

De forma breve, convém ressaltar que a redação e previsão de legalidade entre a Constituição brasileira e espanhola tenham pontos de equivalência, no tema tributário acreditamos que o art. 150, I, possui aspectos que não identificamos naquela outra.

Enuncia o texto da Constituição Espanhola:

“Artigo 31

1. Todos contribuirão para o sustento dos gastos públicos de acordo com a sua capacidade económica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá carácter confiscatório.
2. O gasto público realizará uma distribuição equitativa dos recursos públicos, e a sua programação e execução responderá a critérios de eficiência e economia.
3. Só poderão estabelecer-se prestações pessoais ou patrimoniais de carácter público de acordo com a lei.

(...)

Artigo 133

1. O poder originário para estabelecer os tributos corresponde exclusivamente ao Estado, mediante lei.
2. As Comunidades Autónomas e as Corporações locais poderão estabelecer e exigir tributos, de acordo com a Constituição e as leis.
3. Todo benefício fiscal que afecte os tributos do Estado deverá ser estabelecido em virtude de lei.
4. As administrações públicas só poderão contrair obrigações financeiras e realizar gastos de acordo com as leis”.

Percebe-se, que as expressões da Constituição espanhola, como “de acordo com a lei”, “mediante lei” ou “em virtude de lei”, permitem contornos que ampliam, a depender do contexto fático e normativo, o poder de legislar e se utilizar de regulamentos como veículos subordinados, complementares e de desenvolvimento.

Todavia, nossa Constituição em vigor, salvo melhor juízo, diferente da espanhola, especialmente, em matéria tributária é mais garantista.

Aquelas expressões utilizadas pelo texto constitucional espanhol se assemelham à regra geral de legalidade que está, na Constituição Federal de 1988,

estampada no art. 5º, II, ao preceituar que: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Já a legalidade tributária, em nosso texto, ao contrário da espanhola, consta dentro de um Capítulo denominado de Sistema Tributário Constitucional, na Seção II, a qual diz respeito às “Limitações ao Poder de Tributar”.

Este ponto já nos parece gerar uma maior exigência ao legislador tributário, eis que consta de uma seção nitidamente voltada à proteção e garantia do contribuinte.

Ademais, o art. 150, I, da nossa Constituição pontifica:

“ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”.

Nosso poder constituinte originário, expressamente, com grande ênfase estabelece ser uma garantia do contribuinte, proibindo, sem qualquer ressalva, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Em síntese, na literalidade do texto, o qual é diverso do espanhol, há vedação e não simples orientação no sentido de que a União, Estados, Municípios e DF criem ou aumentem tributo sem lei estabeleça.

Com isso, qualquer aumento, já que não há ressalva ou qualquer distinção, não cabendo ao intérprete fazê-la, especialmente, para mitigar direito-garantia fundamental, quem deve estabelecer é a lei.

No presente caso, embora o texto utilize a expressão restabelecer, na prática e de fato, quem estabelece a alíquota é o decreto, mesmo que dentro do teto.

Basta perguntar, em qual dispositivo normativo consta estabelecida a alíquota de PIS e COFINS para a receita financeira?

A única resposta possível seria afirmar art. 1º, do Decreto n. 8.426/2015, onde consta a alíquota de 0,65% para PIS e 4% para COFINS.

Deste modo, existem elementos relevantes que impõe maior exigência e menos liberdade do legislador no exercício da competência tributária, à luz da legalidade, em comparação ao espanhol, sendo mais uma crítica já toma como premissa elementos de texto constitucional diverso, sem os temperamentos do sistema constitucional tributário em vigor.



## 11. MUDANÇA DE POSICIONAMENTO. “OVERRULING”. EFEITOS DA DECISÃO

### 11.1. A NECESSIDADE DE EVITAR VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA. CASO QUE EXIGIA A “MODULAÇÃO”

Para finalizar, acreditamos que esta decisão, em verdade, muda claramente a interpretação e aplicação do art. 150, I, da Constituição Federal para hipóteses de delegação tal como estabelecida no art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004, de tal sorte que, como última crítica, nos parece que seria o caso de, seja a Lei n. 9.868/99 (art. 28), como ainda o novo Código de Processo Civil em vigor (art. 927), ampliar a modulação de efeitos, uma vez que houve mudança de posicionamento cabendo o respeito à segurança jurídica.

Vejamos as razões.

A uma. Quando da edição da Lei n. 10.864/2004, concedendo referida delegação, inexistia posicionamento do Supremo Tribunal Federal referendando esta excepcional modalidade de autorização ao regulamento, especialmente, em matéria tributária.

Portanto, em 2004, quando da edição pelo legislador de referida delegação, qual era o posicionamento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema da legalidade tributária, mais especificamente: haviam julgados autorizando ou negando a possibilidade de lei, mesmo que dentro de limites legais (teto), autorizar ao Decreto, em mitigação à legalidade, manipular as alíquotas, salvo as hipóteses do art. 153, § 1º?

Salvo melhor juízo, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sem contar a doutrina em sua maioria de longa data, reconhecia a total impossibilidade.

Neste sentido, nossa menção a precedentes do próprio Supremo Tribunal Federal.

### IX.2. PRECEDENTES ANTERIORES à CF/88

Sem pretensão de abordar precedentes anteriores ao advento da Constituição Federal de 1988, é preciso esclarecer que o princípio da legalidade foi previsto em diversas Constituições brasileiras, sendo que o Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades ressaltou a necessidade de observância daquele na seara do Direito Tributário.

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal, tendo como Relator Luiz Gallotti, já em 1963, deixou consignado que:

“Delegações legislativas admitem-se em matéria econômica (tabelamento de preços, etc), não em matéria tributária. A possibilidade de delegação legislativas na órbita tributária esta excluída não só pela regra contida no art. 35, § 2º da Constituição, mas de modo especial e enfático pelo § 34 do art. 141, o qual, no tocante aos tributos (impostos, contribuições e taxas), dispõe que nenhum será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça...”<sup>27</sup>

Em outra oportunidade, o Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, pela relatoria do Ministro Antonio Neder, reconheceu a inconstitucionalidade, por violação à legalidade tributária, da majoração por decreto de alíquota do ICM, pois:<sup>28</sup>:

(i) – no caso concreto, a Lei Federal n. 5.172, de dezembro de 1965, em seu art. 215, autorizou o Poder Executivo a reajustar, no exercício de 1967, a alíquota do ICM, dentro de limites e critérios estabelecidos em lei. Por sua vez, o Decreto-lei n. 28, de 14 de novembro de 1966, determinou à lei estadual que autorizasse ao Poder Executivo a fixar alíquotas entre os limites de 12% a 16% para o ICM (art. 1º);

(ii) – assim, reconheceu-se a inconstitucionalidade da medida, firmando entendimento de que: “As alíquotas do ICM, como previsto nas regras acima citadas, só poderiam ser aumentadas mediante lei, e não por meio de decreto. Prevalência do princípio da legalidade tributária.”

Possível notar por estes precedentes que, mesmo antes da Constituição democrática de 1988, o Supremo Tribunal Federal: (i) – exigia lei em matéria tributária para a criação ou majoração de tributos; (ii) – não permitia ao legislador realizar delegações ao Poder Executivo para o fim de exigir ou majorar tributos, mesmo que a lei estabelecesse limites.

### **11.3. LEGALIDADE NA TRIBUTAÇÃO E CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Segundo exposição já realizada, o legislador constituinte de 1988, estabeleceu claramente a legalidade tributária, por meio do art. 150, inciso I, bem como por força das demais disposições normativas.

---

<sup>27</sup> - STF, RE 54.195, rel. Min. Luiz Gallotti, j. 14/10/1963.

<sup>28</sup> - STF, RE 76.114-4/SP, rel. Min. Antonio Neder, j. 29/04/1981.

Dentro de tais parâmetros, faremos a análise de precedentes onde se aplicou a legalidade tributária com fundamento na Constituição Federal de 1988.

#### **11.4. ADI 1.296/DF. RESERVA DE LEI. DELEGAÇÃO AO EXECUTIVO. IMPOSSIBILIDADE**

Em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.296-7/PE, tendo como relator o Ministro Celso de Mello, reconheceu-se, em sede liminar, a inconstitucionalidade da Lei n. 11.205/95 do Estado de Pernambuco.<sup>29</sup>

A Lei. 11.205/95, em seu art. 1º, permitia ao Poder Executivo, mediante decreto, conceder benefícios ou incentivos fiscais (inclusive, isenção, crédito presumido ou redução de base de cálculo), em relação aos tributos estaduais em favor das refinarias de petróleo que venha a se instalar no Estado de Pernambuco.

Segundo v.voto do Ministro CELSO DE MELLO, neste caso:

(i) as regras legais em questão parecem encerrar uma inadmissível delegação legislativa externa, eis que tornam possível, no Estado de Pernambuco, a irrestrita atuação normativa do Poder Executivo nos temas de direito tributário referidos nos preceitos ora impugnados”;

(ii) “o poder público está rigidamente sujeito, no regramento de matérias que exijam disciplinação mediante atos normativos primários – como ocorre na veiculação de temas de direito tributário que concernem às relações entre Estado e o contribuinte – ao princípio constitucional da reserva e lei”;

(iii) não basta, portanto, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo para que se legitime, desde logo, a atividade estatal. Impõe-se, antes de mais nada, o que o legislador, abstendo-se de agir ultra vires, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídica-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado – como o Poder Executivo – produzam norma que por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar”;

(iv) “Vê-se, portanto, que o legislador pernambucano, olvidando a importância da necessidade de submissão constitucional do tratamento jurídico de certas

---

<sup>29</sup> - STF – ADI/MC n. 1.296/PE, Rel. MIn. Celso de Mello, v.u., Pleno, j. 14/06/1995, DJ 10/08/1995.

matérias ao exclusivo domínio normativo da lei formal, parece ter agido de modo abusivo, concretizando, com o seu comportamento institucional, uma possível transgressão ao princípio nuclear da separação dos poderes”;

(v) “A nova Constituição da República revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação dos poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade sempre excepcional, de o Parlamento proceder à delegação legislativa em favor do Poder Executivo”;

Diante de tais ponderações, reconheceu o Pleno do Supremo Tribunal Federal que: (i) – em matéria de direito tributário cabe observância ao princípio da legalidade, que significa a obrigatoriedade de lei advinda do Poder Legislativo (reserva absoluta formal); (ii) – não basta a mera elaboração de uma lei pelo Legislativo, é necessário que exerça plenamente sua função de normativa primária, sendo vedada a delegação ao Poder Executivo (delegação externa autorizada) para que este, em verdade, exerça a função que pertence àquele, já que é excepcional a atribuição de delegação, sob pena de violação à separação dos poderes (art. 2º), bem como art. 68, da Constituição Federal e 25, inciso I, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT -.

#### **11.5. RE 172.394-7/SP. LEGALIDADE E PRAZO PARA PAGAMENTO. DENSIDADE NORMATIVA**

No recurso extraordinário n. 172.394-7/SP<sup>30</sup>, tendo como relator o Ministro Ilmar Galvão, o Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos<sup>31</sup>, reconheceu que não compreende no campo da reserva legal o vencimento e o modo de atualização monetária.

Apesar de se tratar de um precedente em desfavor dos contribuintes, o próprio voto condutor do Ministro Ilmar Galvão reconhece a necessidade de observância do princípio da legalidade tributária, porém, revela que o prazo para pagamento e o critério de atualização monetária após o vencimento não estão submetidos à reserva absoluta de lei. Sendo assim, seria possível à lei autorizar ao

---

<sup>30</sup> - Neste sentido: STF, RE 158.891/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 26/09/1995, DJ 01/12/1995.

<sup>31</sup> - Ficaram vencidos na oportunidade os Ministros Marco Aurélio de Mello e Celso de Mello.



Executivo expedir decreto regulamentar para determinar a fiel execução da lei quanto ao prazo para pagamento e sua atualização após este vencimento.

Por sua vez, o Ministro Carlos Velloso reconhece que houve uma “delegação regulamentar legítima”, já que a lei autorizou expressamente ao exercício da função regulamentar, com padrões jurídicos predeterminados, em matéria não restrita à reserva absoluta de lei, tratando-se, assim, de um regulamento “intra legem”.

Sendo assim, possível concluir que: (i) – o princípio da legalidade e reserva legal são plenamente aplicáveis ao direito tributário, porém, não respaldam de tal forma o prazo pagamento de tributos; (ii) – sem embargo disso, reconhece-se claramente a necessidade de, mesmo nas hipóteses que fogem à própria estrutura do tributo (hipótese de incidência/regra-matriz de incidência), uma lei que autorize, mediante padrão jurídico determinado (densidade normativa), o exercício da função regulamentar de execução.

#### **11.6. RE 191.044-5/SP. IBC. ALÍQUOTA E COTA DE CAFÉ. CONTRIBUIÇÕES. SUJEIÇÃO À LEGALIDADE**

Por votação unânime, o Supremo Tribunal Federal, pelo pleno, tendo como relator o Ministro Carlos Velloso, reconheceu no recurso extraordinário n. 191.044-5/SP a não-recepção da cota de contribuição nas exportações de café por violação, em especial, ao princípio da legalidade tributária<sup>32</sup>.

A cota de contribuição nas exportações de café foi reinstituída pelo Decreto-Lei n. 2.295/86 (art. 2º), sendo que o art. 4º, dispunha que o valor daquela seria fixado pelo Presidente do Instituto Brasileiro de Café – IBC, ouvido o Conselho Nacional de Política Cafeeira, permitindo-se, ainda, a alteração para maior ou menor, por aquele em caso de urgência em decorrência alterações no preço internacional.

Neste caso, pelo v.voto condutor do Ministro Carlos Velloso, reconheceu que, em caso de exigências de cunho tributário, haveria de se respeitar as limitações impostas ao poder de tributar pela Constituição Federal de 1988 para eventual recepção pela nova ordem jurídica.

Segundo afirma Carlos Velloso, “o D.L 2295, de 1986, pois, forte na Constituição vigente, art. 21, § 2º, I, estabeleceu as condições e os limites e deixou por

---

<sup>32</sup> - STF, RE 191.044-5/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 1/09/1997, DJ 31/10/1997.

conta do Poder Executivo fixar-lhe o valor (D.L 2295/86 artigos 3º e 4º).” Ocorre, no entanto, que a Constituição Federal de 1988 não permite este procedimento a partir do momento em que tal contribuição se caracteriza como de natureza tributária, cabendo, assim, observância ao princípio da legalidade, razão pela qual é incisivo em reconhecer que:

(i) “... o D.L 2295, de 1986, não foi recebido pela Constituição vigente, certo que esta, somente relativamente aos impostos inscritos no art. 153, I (imposto de importação de produtos estrangeiros), II (exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados), IV (IPI) e (IOF) é que autoriza ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as suas alíquotas (C.F., art. 153, § 1º).”;

(ii) – “... no caso de instituição ou majoração do tributo objeto da causa, há regra constitucional expressa reservando à lei tanto à instituição quanto à majoração...”.

Possível extrair por este precedente o entendimento de que: (i) – as contribuições possuem natureza tributária e estão submetidas ao princípio da legalidade, sob a modalidade de reserva legal formal e absoluta (arts. 149 e 150, I, CF/88); (ii) – no direito tributário, a manipulação de alíquotas não é permitida por Decreto, mesmo quando instituídos limites mínimos e máximos, salvo quando houver expressa previsão constitucional em sentido contrário, conforme prevê o art. 153, § 1º, da CF/88.

#### **11.7. ADIN 2.178/8-DF. TAXA DE FISCALIZAÇÃO AMBIENTAL – TFA. LEGALIDADE E DENSIDADE NORMATIVA. NECESSIDADE**

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.178-8/DF<sup>33</sup>, o Supremo Tribunal Federal, pela relatoria do Ministro Ilmar Galvão, deixa firmado o entendimento de que os elementos essenciais para a instituição do tributo (regra-matriz de incidência) devem ser claramente descritos pela lei, demonstrando a necessidade de o legislador editar atos normativos com conteúdo (densidade normativa), sob pena de inconstitucionalidade, como ocorreu com os arts. 17-B A 17-J, salvo 17-E, introduzidos pelo art. 8º, da Lei n. 9.960/2000.

Em especial, quanto aos sujeitos passivos, nos moldes do art. 17-B, houve reconhecimento da inconstitucionalidade ausência de conteúdo normativo que pudesse

---

<sup>33</sup> - STF, ADIN 2.178-8/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, v.u., Pleno, j. 29/03/2000, DJ 12/05/2000.

estabelecer critérios rígidos e seguros no tocante à sujeição passiva, já que, segundo o precedente, haveria indefinição daquela, visto “não trazer a lei a necessária enumeração das referidas atividades”, como ressalta em voto o relator Ministro Ilmar Galvão.

Bem por isso, esta decisão traz importante conclusão acerca da reserva legal tributária: o legislador deve descrever da forma mais clara e detalhada os requisitos essenciais à instituição do tributo (regra-matriz de incidência).

#### **11.8. RE 186.623-3/RS. IPO. CRÉDITO-PRÊMIO. LEGALIDADE ESTRITA. DELEGAÇÃO**

Em discussão com fundamento na Constituição anterior, mas com plena aplicabilidade à nova ordem constitucional, o Supremo Tribunal Federal reconheceu no recurso extraordinário n. 186.623-3/RS<sup>34</sup>, a inconstitucionalidade do art. 1º, do Decreto-Lei n. 1.724/79 e art. 3º, do Decreto-Lei n. 1.894/81, uma vez que estes autorizaram ao Ministro da Fazenda extinguir, suspender ou reduzir os incentivos fiscais de exportação previstos no Decreto-Lei n. 491/69, ou seja, violaram a reserva legal tributária e a proibição de delegação.

Segundo afirma Carlos Velloso “... não poderia a lei, já que o decreto -lei tinha força de lei, delegar ao Ministro de Estado poderes para extinguir um incentivo fiscal concedido por um decreto-lei, assim, pela lei”, pois a “Constituição pretérita expressamente proibia a qualquer dos poderes delegar atribuições (CF/67, art. 6º)”.

Ademais, em julgamento vinculado também ao IPI (crédito-prêmio) e a questão da delegação, convém acrescentar a análise exarada pelo Ministro Moreira Alves em voto no recurso extraordinário n. 186.359-5/SE, no sentido de que:

“Com efeito, ainda quando se entenda que, na vigência da Emenda Constitucional n. 1/69, se admitia, como no direito constitucional norte-americano, a delegação legislativa a autoridades administrativas quando essa outorga fosse limitada por padrão ou padrões determinado na Lei, o certo é que, no caso, a delegação feita pelo Decreto-Lei n. 1724/79 – e se trata de delegação legislativa, porquanto a edição de Decreto-Lei se situa na competência do Presidente da República, o exercício de função legislativa, e, no que diz respeito à extinção do incentivo em causa, implica ela cessação de eficácia do próprio Decreto-Lei delegante – é incondicionada à

---

<sup>34</sup> - STF, RE 186.623-3/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, v.m, Pleno, j. 26/11/2002, DJ 12/04/2002. Neste sentido: STF, REs 208.260, 250.288 e RE 186.359-5/SE.

observância de qualquer padrão determinado por esse diploma com força de lei, o que acarreta a inconstitucionalidade por delegação”.

Percebe-se, assim, que o Supremo Tribunal Federal reconheceu ser subordinada à reserva legal absoluta à extinção, suspensão ou suspensão de incentivos fiscais, de maneira que a delegação por lei ao Poder Executivo para restringi-los, é inconstitucional, inclusive, pelo fato de que inexistiu, ao menos, um padrão normativo legal para conduzir a conduta daquele Poder delegado.

#### **11.9. RE 178.144-1/AL. IAA. FIXAÇÃO DE ALÍQUOTAS. LEGALIDADE**

No recurso extraordinário n. 178.144-1/AL<sup>35</sup>, tendo como relator o ministro Maurício Correa, reconheceu-se, por maioria de votos, a constitucionalidade da contribuição parafiscal destinada ao Instituto do Açúcar e Alcool – IAA, que, era possível na Constituição Federal pretérita a manipulação de alíquotas, pelo Poder Executivo, mediante autorização legislativa, dentro de certos limites.

Apesar de se reconhecer, com fundamento na Constituição pretérita, a constitucionalidade da delegação conferida à autarquia federal – IAA -, para manipular alíquotas da contribuição parafiscal, segundo as condições e limites legais, é preciso esclarecer que isto somente se deu em virtude de não se reconhecer à época a natureza tributária para tal exação, como facilmente se pode concluir pela análise dos votos.

Aliás, isto fica evidente com as seguintes ponderações alinhadas pelo Ministro Carlos Velloso: “Se a questão estivesse sendo discutida sob o ponto de vista da Constituição de 1988, diria que essas disposições não foram recebidas. Por quê? A Constituição de 1988, no art. 149, autoriza a instituição de contribuições de intervenção e não excepciona, não mais permite que as alíquotas possam ser alteradas por ato do Poder Executivo. Somente a lei, agora, poderá fazê-lo”.

Possível concluir, “a contrario sensu” e diante das considerações de Carlos Velloso, que as contribuições, tendo natureza jurídica de tributo, como ocorre a partir da Constituição de 1988, submetem-se à reserva legal absoluta, havendo impedimento para delegações ao Poder Executivo para manipular alíquotas, mesmo que dentro de limites previamente fixados em lei.

---

<sup>35</sup> - STF, RE 178.144-1/AL, Rel. para acórdão Min. Maurício Correa, j. 17/11/1996, v.m, DJ 28/09/2001.



## 11.10. RE 290.079-6/SC. SALÁRIO EDUCAÇÃO. LEGALIDADE E IMPOSSIBILIDADE. MANIPULAÇÃO DE ALÍQUOTA

Em outra oportunidade o Supremo Tribunal Federal, por seu pleno, pela relatoria do Ministro Ilmar Galvão, embora tenha reconhecido a constitucionalidade da contribuição salário-educação, na vigência da Constituição anterior, do art. 1º, § 2º, do Decreto-Lei n. 1.422/75<sup>36</sup>, entendeu, no recurso extraordinário n. 290.079-6/SC<sup>37</sup>, que a nova ordem constitucional instituída em 1988 não recepcionava este dispositivo, pois:

(i) - “Contribuição que, na vigência da EC 01/69, foi considerada pela jurisprudência do STF como de natureza não tributária, circunstância que a subtraiu da incidência do princípio da legalidade estrita, não se encontrando, então, na competência do Poder Legislativo a atribuição de fixar as alíquotas de contribuições extratributárias”;

(ii) – “Conferiu-lhe – CF/88 -, entretanto, caráter tributário, por sujeitá-la, como as demais contribuições sociais, à norma do seu art. 149, sem prejuízo de havê-la mantido com a mesma estrutura normativa do Decreto-Lei n. 1.422/75 (mesma hipótese de incidência, base de cálculo e alíquota), só não tendo subsistido à nova Carta a delegação contida no § 2º do seu art. 1º, em face de sua incompatibilidade com o princípio da legalidade a que, de pronto, ficou circunscrita”.

Seguindo este posicionamento, assentou a Ministra Ellen Gracie:

(i) – “... também àquela época, não tinha dúvidas quanto à permanência da alíquota fixada com base na delegação permitida pelo ordenamento jurídico anterior. O que a nova carta proibiu foi a fixação de novas alíquotas, pelo Poder Executivo, com base em delegação, já agora, não é permitida”;

(ii) – “Assim, a capacidade que antes detinha – por força de delegação – o Presidente da República para fixar alíquotas à contribuição do salário-educação deixou de existir. Vale dizer, não pôde mais o Executivo, a partir de então, fixar ou alterar as alíquotas já vigentes anteriormente estabelecidas, com atenção às normas constitucionalmente vigentes à época de sua edição, se tenham por abruptamente derrogadas. (...) O que impediu foi a continuidade de vigência dos dispositivos legais que contivessem normas autorizadoras da transposição de competências do Congresso Nacional em reação democrática contra a centralização que marcara o regime anterior”.

---

<sup>36</sup> - Este precedente não discutia a constitucionalidade do salário-educação com base na Lei n. 9.424/96.

<sup>37</sup> - STF, RE 290.079/SC, Rel. Min. Ilmar Galvão, pleno, j. 17/10/2001, DJ 04/04/2003.

Por sua vez, o Ministro Carlos Velloso, em seu voto, relembra precedente previsto no recurso extraordinário n. 214.206/AL, afirmando que: “a possibilidade da alíquota variar ou ser fixada por autoridade administrativa é incompatível com a CF/88”.

Vê-se, assim, pelo precedente do Supremo Tribunal Federal que, no caso de exação de natureza tributária, é forçoso o respeito da reserva legal (ou legalidade estrita), de maneira que não se pode delegar função normativa a outro Poder, em especial, a manipulação das alíquotas.

#### **11.11. RE 343.446-2/SC. SAT. GRAUS DE RISCO. ALÍQUOTA E LEGALIDADE**

Por fim, convém analisar o recurso extraordinário n. 343.446-2/SC, que reconheceu a constitucionalidade da contribuição para o seguro de acidente do trabalho – SAT -, embora pessoalmente entenda pela violação à Constituição Federal.<sup>38</sup>

Neste caso, a partir do advento do art. 22, inciso II, da Lei n. 8.212/91, a contribuição de incumbência para a empresa, com a redação dada pela Lei n. 9.732/98, preceituou-se que:

“II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei n° 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei n° 9.732, de 1998).a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve; b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio; c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.”

Sendo assim, a legislação permitiu ao Poder Executivo por meio de decreto a complementação da lei no tocante ao conceito de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”.

O Ministro Relator Carlos Velloso, em seu voto, reconheceu a constitucionalidade da lei, inexistindo violação ao princípio da legalidade, pois, segundo seu entendimento, tratar-se-ia de uma delegação “intralegem” e não pura. Isto porque, a

---

<sup>38</sup> - STF, RE 343.446-2/SC, Rel. Min. Carlos Velloso, Pleno, j. 20/03/2003, DJ 04/04/2003.

lei fixou parâmetros e padrões à função regulamentar, que somente dará boa aplicação em concreto à exação, aferindo dados e elementos para esclarecer as questões relacionadas ao grau de risco e atividade preponderante para enquadrar nas alíquotas de 1% a 3%.

Assim, pode-se extrair desta decisão o entendimento no sentido de que o Supremo Tribunal Federal: (i) – manteve o entendimento de que a instituição ou majoração de tributos deve respeitar a legalidade tributária; (ii) – não é possível a delegação ao Poder Executivo para manipular alíquotas; (iii) – apesar disso, há possibilidade de o Poder Legislativo realizar delegação “intra legem” (“regulamento delegado”), com o fim de complementar conceitos previstos em lei para a boa aplicação no caso concreto da legislação, desde que exista na lei parâmetros ou padrões estabelecidos.

#### **11.12. CONCLUSÃO FINAL: STF E LEGALIDADE TRIBUTÁRIA**

Em tais condições, após uma breve apreciação de importantes precedentes, principalmente, a partir do advento da Constituição de 1988 é possível concluir que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, até o presente julgamento, em geral: (i) – reconhecia claramente a existência da reserva legal tributária absoluta e formal (princípio da estrita legalidade), exigindo lei em sentido formal e material (salvo, exceções constitucionais como é o caso das medidas provisórias); (ii) – é o princípio da legalidade tributária um direito e garantia do cidadão; (iii) – é inconstitucional a lei que permite ao Poder Executivo fixar ou manipular alíquotas de tributos, por violação à estrita legalidade, separação dos poderes e indelegabilidade das funções típicas de cada um deles; (iv) – a única possibilidade de manipulação de alíquota pelo Poder Executivo está prevista excepcionalmente nos arts. 153, § 1º, da Constituição Federal e 174, § 4º, I, “b”; (v) – o princípio da legalidade estrita (ou reserva legal) exige que todos os elementos configuradores do tributo (regra-matriz de incidência ou hipótese de incidência) possuam densidade normativa suficiente para a identificação de seus aspectos caracterizadores; (vi) – é possível a delegação regulamentar “intra legem”, desde que existam parâmetros e padrões previamente determinados por lei, a fim de proceder a boa execução das leis, esclarecendo seus conteúdos normativos, quando dependam de dados e elementos concretos, o que não se confunde com a mera delegação para se manipular alíquotas.

Deste modo, conforme decisões relevantes que exemplificam o posicionamento sedimentado por esta Supremo Tribunal Federal, inexistia até 2004, posicionamento que autorizasse Decreto a alterar alíquotas mesmo que dentro dos limites legais.

Ademais, conforme tópico que analisamos os precedentes citados nesta decisão, não se deve olvidar que: (i) – não se equiparam a presente discussão jurídica, embora passem pela legalidade; (ii) – são julgamentos recentes e posteriores à edição da Lei n. 10.865/2004 e ao Decreto, que alterou a alíquota de zero para 4,65% editado em 2015, ao passo que as decisões citadas em geral são de 2017.

Deste modo, nos parece que há evidente mudança de interpretação do Supremo Tribunal Federal, típico ‘*overruling*’, já que, à luz das decisões anteriores, quando da edição da lei e até do Decreto, inexistia jurisprudência que autorizasse tamanha delegação. Ao contrário, conforme precedentes citados, em diversos deles, houve enfrentamento de tema semelhante, com claro reconhecimento da impossibilidade e consequência declaração de inconstitucionalidade.

Daí porque, tem-se violação à previsibilidade e confiança legítima em relação aos direitos e garantias fundamentais, conforme posicionamento, de tal sorte que caberia modulação para que somente se reconhecesse a constitucionalidade de delegações como a presente, a partir da publicação deste novo posicionamento, em nome da segurança jurídica nas relações entre contribuinte e fisco.

## 12. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em nossa visão, ao se analisar detidamente referido precedente, que cuidou de mitigar direito e garantia fundamental do contribuinte, mais especificamente a legalidade tributária estampada no art. 150, I, da Constituição Federal, podemos notar que existem inúmeras questões de alta relevância que não foram enfrentadas ou mesmo sofrem em sua fundamentação de contradições e equívocos, o que nos leva a afirmar que a vinculação de referida decisão será fraca e não deve servir de parâmetro para outros casos futuros, merecendo uma nova discussão pelo próprio Supremo Tribunal Federal.



# ADI 5422 – UMA ANÁLISE DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE AS PENSÕES ALIMENTÍCIAS

**HERMES DE SOUZA MACHADO JÚNIOR**

Advogado; Pós graduado em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas;  
Graduado em Direito pela UCAM.

## 1. INTRODUÇÃO

Há muito se discute sobre a constitucionalidade da incidência de imposto de renda sobre as pensões alimentícias pagas aos filhos menores, em decorrência de decisão judicial condenatória ou homologatória de acordo entre as partes.

Consabido, os alimentos destinados aos filhos menores, devidos por aquele não seja o guardião do infante e que detenha capacidade econômica para o pagamento da obrigação, tem como fito garantir o mínimo existencial da criança, parte mais vulnerável da relação, concretizando o princípio da dignidade da pessoa humana, valor fundamental instituído na Carta Política.

A questão cinge-se no seguinte fato: o valor recebido a título de alimentos seria acréscimo patrimonial a atrair a incidência do imposto de renda, na forma contida no art. 43 do CTN?

O supracitado artigo assevera que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica pelo contribuinte, sendo a renda assim entendida como produto do capital e do trabalho, e os proventos de qualquer natureza assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na categoria renda, constituindo-se verdadeira cláusula geral e aberta.

Diante desse quadro fático, tem-se em curso perante a Suprema Corte a ADI 5422, proposta pelo Instituto Brasileiro de Direito de Família (IBDFAM), que questiona a constitucionalidade do art. 5º do anterior Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3000/99), hoje substituído pelo Decreto 9580/2018 (art. 4º), bem como o art. 3º, parágrafo primeiro, da Lei 7.713/88.

O julgamento da mencionada ação direta de inconstitucionalidade encontra-se suspensa na Egrégia Corte Constitucional, com pedido de vista do ministro Alexandre de Moraes. Consta o voto do ministro Dias Toffoli que assentou pela não incidência sobre os valores recebidos em dinheiro a título de alimentos ou de pensão alimentícia estabelecida com base no direito de família, elencando argumentos de

extrema coerência com todo o arcabouço constitucional, o que será melhor delineada linhas abaixo. Para o ministro, dessa forma a pensão alimentícia é tributada duas vezes.

O cerne do debate cinge-se nas disposições legais que estabelecem a incidência do imposto de renda sobre os rendimentos percebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensões, em cumprimento de acordo homologado ou decisão judicial condenatória, inclusive os alimentos provisórios e provisionais.

Assim, para esclarecer todas as questões relacionadas ao tema passaremos a identificar no presente artigo tanto as questões regulatórias como as tributárias que envolvem esse tipo de cobrança fiscal.

## **2. PENSÃO ALIMENTÍCIA: ACRÉSCIMO PATRIMONIAL OU NATUREZA INDENIZATÓRIA?**

Consabido, a Constituição Federal estabeleceu limites a sanha arrecadatória do Estado, de sorte a resguardar direitos fundamentais, dentre eles a dignidade da pessoa humana e a garantia do mínimo existencial.

Um exemplo de limitação imposta pela Carta Política no que tange ao imposto de renda está previsto no art. 153, parágrafo segundo, inciso I, ao determinar que o mencionado imposto se orientará pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade, este último carregando nítido caráter social, visando garantir interesses superiores, tais como aqueles supramencionados.

O Código Tributário Nacional, detalhando a exação ora em comento, estabeleceu outros limites em consonância com o texto constitucional, determinando que somente incidirá imposto de renda quando se observar alteração patrimonial positiva, ou seja, quando se observar o ingresso no patrimônio do contribuinte de riqueza nova.

Neste diapasão, é que se mostra importante indagar e analisar, à luz de todo o exposto, se a pensão alimentícia paga ao menor constitui alteração patrimonial positiva a atrair a incidência do sobredito imposto ou, se trata-se de verba que visa fazer frente e recompor os gastos necessários para viabilizar o mínimo existencial daquele ser vulnerável, concretizando o princípio da dignidade humana.

Consoante dito alhures, os alimentos pagos destinam-se a subsistência do infante, sendo imposição legal e efeito decorrente do poder familiar, conforme disposto no art. 1.694 do Código Civil.

O supramencionado artigo dispõe que os alimentos devem ser fixados na proporção das necessidades do reclamante e dos recursos da pessoa obrigada. Em uma breve leitura do referido dispositivo infere-se, tranquilamente, que a pensão alimentícia deve atender, necessariamente, dois requisitos mínimos, quais sejam: a-) necessidade; b-) possibilidade.

A aferição do critério da necessidade, mais importante aqui para o debate, versa sobre avaliar o Magistrado, a luz das provas produzidas e a capacidade das partes, qual valor necessário para fazer frente as despesas do infante. Ou seja, a legislação impõe ao Juiz um critério objetivo que tem como finalidade fixar os alimentos na medida exata da necessidade do menor, de modo a garantir seu mínimo existencial.

Neste passo, pode-se concluir que os alimentos não servem para produzir riqueza nova, tampouco fonte de renda para o guardião, mas sim para recompor os gastos despendidos com o menor, tendo nítida natureza indenizatória, afastando-se a incidência do imposto de renda.

Destarte, é fato incontestável que as verbas alimentares compreendem em seu núcleo os recursos necessários para custear gastos com alimentação, vestuário, educação, saúde etc., ou seja, trata-se de necessidades básicas e essenciais para a sobrevivência.

O IBDFAM, na exordial apresentada ao Supremo Tribunal Federal, lançou ao debate importante paradoxo havido na tributação das pensões alimentícias, o que ora colacionamos:

“Estamos diante de um paradoxo: o alimentário já é desprovido de recursos próprios para fazer frente às suas necessidades básicas, sendo então atendido pelos ingressos financeiros gerados pelo núcleo familiar por meio, em tese, do trabalho exercido pelo ex-cônjuge/companheiro encarregado de ser o provedor da entidade familiar.

Com a quebra da convivência mútua e passando o alimentário a receber pensão alimentícia, para fazer frente às suas necessidades básicas de sobrevivência – perceba-se que antes já existentes – agora, por força da norma legal anunciada como inconstitucional, passa a ser tributada, como se as necessidades básicas de antes não mais subsistissem, o que é uma contradição.

Em resumo, o cerne da questão deduzida a ser declarada como inconstitucional, deve-se à contradição apontada na norma e todos os ditames constitucionais, quando:

- Ao que deve ser tributado, ante as condições econômicas e financeiras que desfruta, dá-se pelo artigo 78 do dito regulamento, o direito de deduzir das rendas tributáveis;

- Ao que por natureza carece da pensão alimentar para suprir suas necessidades básicas, atribui o artigo 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/198815 c/c artigos 5º16, 5417 do Decreto nº 3.000/1999, do dito Regulamento do Imposto de Renda, a sua responsabilidade de oferecer à tributação a verba alimentar recebida por decisão judicial ou homologação de acordo.”<sup>39</sup>

### 3. OS ARGUMENTOS ELENCADOS PELO VOTO DO RELATOR

O ministro Dias Toffoli, em seu voto, sedimentou entendimento de que a verba alimentícia oriunda de Direito de Família não seria renda ou provento de qualquer natureza, mas montantes retirados dos rendimentos do alimentante e destinados ao alimentando, credor da obrigação.

É certo afirmar que o valor dos alimentos percebidos pelo alimentando são apenas ingressos de valores, com o fito de custear suas despesas básicas, não representando manifestação de riqueza, ou, como fito alhures, alteração patrimonial positiva a ensejar a incidência de imposto de renda.

Outrossim, o eminente ministro relator trouxe à baila importante argumento em favor da inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre a verba alimentaria, aduzindo que, ao admitir-se, estar-se-ia incorrendo em bis in idem. Nas palavras do ministro, o que ora colacionamos:

“O recebimento de renda ou de provento de qualquer natureza pelo alimentante, de onde ele retira a parcela a ser paga ao credor dos alimentos, já configura, por si só, fato gerador do imposto de renda.

(...)

Desse modo, submeter os valores recebidos pelo alimentado a título de alimentos ou de pensão alimentícia ao imposto de renda representa nova incidência do mesmo tributo sobre a mesma realidade, isto é, sobre aquela parcela que integrou o recebimento de renda ou de proventos de qualquer natureza pelo alimentante.”

---

<sup>39</sup> ADI 5422.



De fato, a incidência da exação sobre os alimentos configura, de forma clara, *bis in idem*, eis que, o alimentante, obrigado na relação jurídica oriunda do Direito de Família, ao perceber rendimentos já seria tributado. Neste passo, a incidência do imposto de renda quando do recebimento dos valores pelo alimentando acarreta *bis in idem*, como dito, onerando a mesma realidade econômica e manifestação de riqueza.

Ademais, o Relator, em acurada análise, assentou que a possibilidade de dedução pelo alimentante dos valores pagos constitui benefício fiscal. No entendimento do ministro:

“Diversas deduções admitidas na lei, tal como essa, consistem em verdadeiros benefícios fiscais. E muitas dessas benesses são concedidas pelo legislador quando o próprio imposto incide sobre a renda ou sobre os proventos de qualquer natureza. Na espécie, o alimentante, e não a pessoa alimentada, é o beneficiário da dedução, dada a incidência do imposto de renda sobre as quantias sujeitas ao tributo por ele recebidas.

Paralelamente a isso, registre-se que não cabe ao legislador, visando a compensar esse benefício fiscal concedido, tributar com o imposto de renda os valores decorrentes do direito de família percebidos pelo alimentado a título de alimentos ou de pensão alimentícia. A percepção desses valores pelo alimentado consiste, na verdade, em hipótese de não incidência do imposto, como visto alhures, não podendo, desse modo, ser alcançada pelo tributo.”<sup>40</sup>

Destarte, mostra-se evidente que a incidência do imposto de renda sobre os alimentos percebidos pelo alimentando padece de insanável vício de inconstitucionalidade, não se enquadrando no arcabouço constitucional pátrio.

#### **4. DA NECESSÁRIA DISCUSSÃO ACERCA DA POLÍTICA FISCAL DISCRIMINATÓRIA DE GÊNERO NO CASO DA TRIBUTAÇÃO DOS ALIMENTOS**

É amplamente discutido no direito brasileiro o impacto que o sistema tributário nacional, conhecidamente regressivo, tem sobre os ombros das classes mais pobres, observando-se nítido viés econômico. Pouco se discute, entretanto, quando se trata de gênero.

Inicialmente, urge assinalar que a Carta Política visa concretizar o princípio

---

<sup>40</sup> ADI 5422

da isonomia, na medida em que se propõe a tratar os desiguais de forma desigual, e os iguais de forma igual, buscando alcançar uma certa isonomia material.

Neste sentido, vale trazer à baila importante discussão acerca de possível violação ao princípio da isonomia quando o legislador impõe a incidência da exação em comento aos alimentos pagos, em razão da dissolução da sociedade conjugal. Vê-se, cristalinamente, evidente distinção entre entidades familiares, haja vista que há verdadeiro benefício fiscal para os cônjuges e companheiros que permanecem juntos, em detrimento das relações jurídicas de pessoas divorciadas, ou que puseram fim a união estável antes havida.

Observe os seguintes cenários: um casal que possui filhos e, em razão do poder familiar, custeia os gastos necessários para a subsistência do infante. Este casal terá analisada a sua renda pelo Fisco e tributa de acordo com o regime fiscal aplicável. Noutra giro, na hipótese de dissolução do vínculo conjugal, o alimentante deverá pagar ao alimentando valores suficientes para cobrir suas despesas básicas, deduzindo-os, e o guardião ao receber esses recursos, ou melhor, esses ingressos financeiros em sua conta corrente, atrairá a incidência do imposto de renda.

Portanto, ainda que as despesas se mantenham em patamar igual ou em patamar inferior, as verbas alimentícias pagas pelo alimentante sofrerão a incidência do imposto de renda.

Neste contexto, observa-se a desigualdade operada pela lei tributária entre modelos familiares que exercem a mesma função constitucionalmente reconhecida de promover o livre desenvolvimento da personalidade dos seus membros, merecendo igual tutela nos termos do artigo 226, caput, §3º e §4º, §6º, da Carta Política.

Ademais, basta analisar os julgados do Superior Tribunal de Justiça para concluir que, majoritariamente, as pessoas obrigadas a pagar alimentos são do sexo masculino e aquelas que detém a guarda do infante são do sexo feminino.

Neste passo, conclui-se que, ao alimentante, majoritariamente homem, confere-se benefício fiscal, autorizando-o a deduzir da base de cálculo do seu imposto a pagar os alimentos pagos ao menor, ao passo que a mulher, majoritariamente guardiã do menor, impõe-se a exação e onerosidade da carga tributária.

Portanto, tem-se que a incidência do imposto de renda sobre os alimentos pagos mostra-se claramente prática discriminatória, na modalidade de discriminação indireta, como já assentou o Supremo Tribunal Federal, em julgado envolvendo tema de

direito previdenciário.

Neste ponto, atualmente entende-se como lei violadora não apenas aquela que, direta e explicitamente, tem a clara intenção de discriminar pessoas e grupos cujo tratamento deva ser igualitário em respeito a sua dignidade. A norma de aparência neutra, mas indiretamente causadora de discriminações, com severos impactos sobre grupos e pessoas vítimas de opressão ao longo do tempo, devem ser reputadas como inconstitucionais, eis que violadoras do primado da igualdade e isonomia.

Neste passo, não parece haver outro enquadramento possível para tributação de alimentos na forma do artigo 3º, §1º, Lei nº 7713/1988 além de norma causadora de discriminação indireta.

## 5. CONCLUSÃO

A vista de todo o exposto e, considerando todos os argumentos ventilados no presente artigo, conclui-se que a incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro a título de alimentos ou de pensão alimentícia estabelecida com base no direito de família mostra-se inconstitucional.

Conforme visto, os valores recebidos em dinheiro a título de alimentos ou pensão alimentícia não configuram alteração patrimonial positiva a exigir a incidência da exação. Em verdade, trata-se de ingresso financeiro para recompor e fazer frente aos gastos essenciais do infante, ser vulnerável da relação jurídica, conforme disposto no art. 1.694 do Código Civil.

Admitir-se que os valores recebidos a título de pensão alimentícia representam riqueza nova, é dizer que verbas de caráter indenizatório também o são, tais como indenizações por dano material e moral, o que inverte toda lógica do arcabouço jurídico brasileiro.

A incidência do imposto de renda está intimamente ligada ao acréscimo patrimonial do contribuinte. Conforme dispõe o Código Civil, ao dispor sobre os alimentos em seu art. 1.694, estes devem ser fixados na medida da necessidade do infante.

Infere-se claramente do sistema legal que regula a obrigação alimentar que este visa apenas e tão somente fixar o valor dos alimentos para fazer frente aos gastos

do alimentando, vedando-se, ainda que implicitamente, ser a obrigação alimentar uma nova fonte de locupletamento do guardião do menor. Até porque, diga-se, os alimentos pagos pelos alimentantes, na maioria dos casos, revelam-se insuficientes para custear todas as despesas do infante.

Outrossim, ao admitir a incidência do imposto de renda sobre as verbas alimentares recebidas, se chancelaria violação ao primado da igualdade e princípio da isonomia, elementares para o Estado Democrático de Direito.

Consabido, são os homens que, majoritariamente, pagam alimentos às mulheres e, por autorização legal, deduzem tais valores da base de cálculo do imposto de renda, possuindo beneplácito fiscal. Ao revés, as mulheres, guardiãs dos menores, ao receberem tais valores, devem submetê-los a tributação, onerando em demasia suas finanças.

Ademais, percebe-se claramente notável discriminação indireta equivocada que o ordenamento jurídico impõe as entidades familiares, conforme dito alhures. Aos casais que despendem recursos para manter seus filhos, em razão do poder familiar, terá analisada a sua renda pelo Fisco, e este tributará de acordo com o regime fiscal aplicável.

Noutro giro, na hipótese de dissolução do vínculo conjugal, o alimentante deverá pagar ao alimentando valores suficientes para cobrir suas despesas básicas e, o guardião ao receber esses recursos, ou melhor, esses ingressos financeiros em sua conta corrente, atrairá a incidência do imposto de renda.

Outrossim, conforme ressaltado pelo eminente ministro relator, a tributação dos alimentos percebidos configura *bis in idem*, vedado pelo sistema tributário pátrio, haja vista incidir sobre a mesma realidade econômica.

Por derradeiro, a vista de todo o exposto, o que se espera da Suprema Corte é que se declare inconstitucional os dispositivos legais supramencionados, na esteira do voto do relator, bem fundamentado conforme dito alhures, concretizando os mais elevados princípios e direitos fundamentais ventilados. Que se faça justiça fiscal aos contribuintes, vulneráveis na relação jurídica com o Estado, desvinculando-se de argumentos consequencialistas, preocupados somente com os combalidos cofres públicos.



# A REPERCUSSÃO ECONÔMICA DOS TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO E A FIGURA DO CONTRIBUINTE DE FATO NA JURISPRUDÊNCIA DO STF: O PASSADO, O PRESENTE E O FUTURO

**Thayana Felix Mendes**

Procuradora da Fazenda Nacional - Procuradora chefe substituta da Divisão de Assuntos Fiscais da PRFN 2ª Região - Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN).  
Bacharel em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ).  
Especialista em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas. Professora convidada do curso Tributário em Jogo. Membro da Comissão do coletivo Tributos a Elas.

## 1. INTRODUÇÃO

Há muito se discute na jurisprudência brasileira sobre os impactos da transferência do encargo financeiro da tributação do consumo e o tratamento jurídico adequado aos chamados “contribuintes de fato”. Este debate é travado desde antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, com oscilações de posicionamento sobre a irrelevância ou relevância jurídica daqueles que assumem o ônus econômico dos tributos.

Do afastamento da imunidade tributária subjetiva e da interpretação do direito à repetição de indébito tributário à recente reviravolta com a criminalização da apropriação indébita do ICMS próprio, o tema demanda análise sistemática, teleológica e axiológica da legislação, a partir dos julgados do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Com isso, será possível avaliar a tendência futura para o enfrentamento de novos caminhos que se seguirão com a possível Reforma Tributária e a unificação da tributação sobre o consumo, com a criação de um imposto sobre valor agregado, federal ou dual, que pretende-se chamado Imposto sobre Operações de Bens e Serviços – IBS, pelas Propostas de Emenda Constitucional nº 45/2019 e PEC nº 110/2019 ou Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS, pelo Projeto de Lei 3.887/2020

O foco do Sistema Tributário Nacional nos tributos indiretos – que, pela cumulatividade residual, compõem o preço de bens e serviços e, hoje, representam quase metade da arrecadação tributária no Brasil – trazem uma série de questionamentos acerca do alcance normativo da sujeição passiva tributária, uma vez que, *prima facie*, quem efetivamente arca com o custo financeiro do tributo é o último elo da cadeia de

consumo, ou seja, o consumidor final. Trata-se de fenômeno juridicamente considerado pela Constituição da República, seja pelos regimes da não-cumulatividade e da seletividade, seja pela previsão do princípio da transparência tributária previsto no artigo 150, §5º da Carta Máxima, desde sua redação originária<sup>41</sup>.

A abordagem dispensada pelo STF àqueles que suportam o ônus financeiro dos tributos perpassa a intercessão entre Direito, Economia e Ciência das Finanças. Dentro da ordem inerente ao capitalismo, todo o tributo incidente sobre formas e meios de produção e circulação de mercadorias e serviços, ao fim e ao cabo, compõe o preço final disponível ao mercado. Alguns tributos, apesar de não haver fatos geradores que indiquem expressamente o consumo como regra de incidência, o visam como riqueza tributável. Através dos citados mecanismos da não cumulatividade e da seletividade, conclui-se que a Constituição Federal de 1988 pretendeu alcançar a capacidade econômica na renda que será consumida.

No ordenamento hoje vigente, seriam esses tributos sobre a renda consumida o Imposto sobre a prestação de Serviços (ISS), de competência municipal, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços ICMS), de competência estadual, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e as contribuições do PIS e da COFINS, de competência federal. Tais tributos preveem em sua sujeição passiva tributária o comerciante, o prestador de serviços, o industriário ou o produtor, ou quem a eles substituam – para frente ou para trás –, mas não o consumidor final do produto ou serviço.

Dentro da estrita legalidade, para parte da doutrina e majoritária jurisprudência, a consideração econômica do “contribuinte de fato” não poderia ser reconhecida juridicamente, por se tratar de conceito estranho à Ciência do Direito. Todo contribuinte seria apenas o de direito, sendo um pleonasma a expressão “contribuinte de direito” e uma contradição de termos a expressão “contribuinte de fato”. Dessa forma, o consumidor não seria, em nenhuma hipótese, o sujeito passivo da regra de incidência tributária. Não se poderia, portanto, analisar a relação jurídica como se o “contribuinte de direito” fosse mero substituto tributário do consumidor final.

---

<sup>41</sup> CF/88. Artigo 150.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

Nesse cenário, tivemos, temos e teremos questionamentos nas Cortes Superiores do país, em técnicas de *distinguishing* e de *overruling*, diante de inovações legislativas e interpretativas que abarcam os tributos sobre a produção e a circulação de mercadorias, bens e serviços. Por exemplo, o recente julgamento do Supremo Tribunal Federal sobre a criminalização do inadimplemento do ICMS próprio renova as discussões sobre o fenômeno da repercussão econômica dos tributos no ordenamento jurídico brasileiro.

O presente artigo abordará, sem a pretensão de exaurir o tema, julgados do STF e do STJ, do passado e do presente, para traçar uma estimativa sobre o futuro com a Reforma Tributária que aspira instituir um tributo unificado sobre o consumo. Trataremos da visão sobre o “contribuinte de fato” (1) no entendimento de que a imunidade tributária que protege partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades de educação e assistência social não é aplicável para afastar a tributação sobre o consumo; (2) no reconhecimento da titularidade do direito à repetição de indébito previsto no artigo 166 do Código Tributário Nacional<sup>42</sup> quanto aos tributos sobre o consumo; (3) na tese do século de exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS e; (4) na criminalização da apropriação indébita tributária diante do inadimplemento de ICMS próprio.

## **2. A AUSÊNCIA DE IMUNIDADE DE ICMS SOBRE PRODUTOS E SERVIÇOS ADQUIRIDOS POR ENTIDADE FILANTRÓPICA: ART. 150, VI, A, CF/88 E O RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 608.872/MG (TEMA 342 STF)**

No início de 2010, chegou ao STF o Recurso Extraordinário em Mandado de Segurança nº 608.872/MG, oriundo do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, impetrado por uma casa de caridade de prestação de serviços hospitalares em face do Secretário de Fazenda do estado, para afastar o ICMS na aquisição de insumos, medicações e serviços, inclusive energia elétrica, sob argumento de imunidade.

Pretendia a entidade filantrópica ver reconhecida ausência do poder de tributar do estado de Minas Gerais, pela retirada do campo de incidência tributária com

---

<sup>42</sup> CTN.

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

a imunidade, também quanto aos ICMS que repercutia economicamente sobre insumos adquiridos no mercado.

A liminar no Mandado de Segurança foi deferida pelo Desembargador-relator do TJ/MG no início de 2008, suspendendo a exigibilidade de recolhimento do ICMS pela impetrante – decisão de difícil praticabilidade que perdurou 1 (um) ano. A liminar foi confirmada pelo 2º Grupo de Câmaras Cíveis do TJ/MG e, apenas no final do ano de 2008, o STF deferiu Suspensão de Segurança ao acórdão do TJ/MG.

Já nesse momento da Suspensão de Segurança, o Ministro Gilmar Mendes entendeu que a imunidade do artigo 150, VI, c da CF/88 se aplicaria também às mercadorias, em relação ao ICMS, e não só em relação a impostos sobre o patrimônio, bens e serviços, como previsto no texto da Constituição. Contudo, mantendo a jurisprudência vigente, julgou que as entidades apenas seriam imunes quando fossem “contribuintes de direito” e comercializassem bens com ganhos revertidos integralmente a suas atividades fins. Deu como exemplo o caso da imunidade de ICMS referente ao comércio de pães produzidos e vendidos por entidades filantrópicas, com produto revertido totalmente às suas atividades.

Afastou, portanto, a aplicação da imunidade quando a entidade fosse mera “contribuinte de fato” e adquirisse insumos no mercado. Por se tratar de questão constitucional, o STJ não admitiu o Recurso Especial e o deslinde da questão se concentrou no julgamento do Recurso Extraordinário nº 608872/MG, cuja Repercussão Geral foi reconhecida e admitida no final de 2010, pelo Relator Ministro Dias Toffoli, recebendo o Tema 342 do STF.

Vários estados de federação ingressaram no feito como *amicus curiae* para participar do julgamento do mérito da questão – Rio Grande do Sul, São Paulo, Amazonas, Espírito Santo, Bahia, Alagoas, Distrito Federal, Goiás, Mato Grosso, Rondônia e Pará. Também sindicatos de hospitais beneficentes e associações de produtores de insumos hospitalares tiveram interesse e participaram do feito.

A discussão se cindia à relevância jurídica da repercussão econômica dos tributos no preço final de produtos e serviços para fins de imunidade subjetiva. Tratando-se de tributos indiretos, o argumento da recorrida era que o encargo é sempre transferido ao adquirente no preço final dos produtos e serviços, Desse modo, a entidade defendia que o constituinte originário idealizou que a norma imunizante alcançasse também os “contribuintes de fato”.



A riqueza tributável pelo ICMS não seria a produção ou a circulação em si, mas a renda do consumo. Desse modo, argumentava a Casa de Saúde que seria imune também na condição de consumidora. Entretanto, o STF decidiu pela manutenção do entendimento positivista pré-Constituição Federal de 1988, da irrelevância jurídica dos “contribuintes de fato”, sendo o beneplácito da imunidade reconhecido apenas aos “contribuintes de direito”.

Para o STF no RE nº 608872/MG, a incidência tributária se dá em momento anterior ao consumo, não sendo a repercussão no preço fenômeno afeto ou relevante ao Direito. Inclusive, a transferência financeira dos tributos sequer seria controlável ou mensurável, já que se daria em decisão de gestão *interna corporis* na escala produtiva.

O voto do relator, Ministro Dias Toffoli, touxe todo o histórico jurisprudencial da questão, desde a Constituição Federal de 1946, indicando que a jurisprudência do STF nem sempre se mostrou uniforme quanto a irrelevância da translação econômica dos tributos. Citou temas onde houve a oscilação sobre o reconhecimento de efeitos jurídicos ao fenômeno econômico, como no RE nº 68.538/SP, do final de 1969, onde o “Tribunal Pleno concluiu que a imunidade tributária recíproca deveria ser reconhecida no caso em que o ente imune adquirisse mercadoria sujeita ao imposto de consumo, situação em que figurava como “contribuinte de fato”. Na ocasião, o Ministro Aliomar Baleeiro consignou não ser relevante que “a lei crie uma ficção de direito, elegendo para contribuinte *de iure* o produtor, embora saiba que ele transfere o gravame fiscal. O que vale é a realidade econômica””.

Essa tese foi, no entanto, superada pouco tempo depois, no final de 1970, quando Tribunal Pleno concluiu pela impossibilidade de a imunidade tributária recíproca alcançar o ente de direito público adquirente de mercadorias que, na condição de “contribuinte de fato”, suportasse a repercussão econômica do imposto de consumo, no julgamento, dentre outros, do RE nº 68.097/SP.

Acompanhando esse histórico, o Ministro Dias Toffoli concluiu que não haveria razão para superação da jurisprudência mais recente - naquele momento - da Corte, de que a imunidade se aplicaria apenas ao “contribuinte de direito”.

Firmou-se a seguinte tese em relação ao Tema de Repercussão Geral nº 342, sem nenhuma divergência nos votos dos Ministros, inclusive do Ministro Marco Aurélio: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante

*para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido.”*

A ementa do acórdão do STF é bastante completa e elucidativa, com grifos  
NOSSOS:

**Recurso extraordinário. Repercussão geral. Imunidade do art. 150, inciso VI, alínea a, CF. Entidade beneficente de assistência social. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Aquisição de insumos e produtos no mercado interno na qualidade de contribuinte de fato. Beneplácito reconhecido ao contribuinte de direito. Repercussão econômica. Irrelevância.**

1. Há muito tem prevalecido no Supremo Tribunal Federal o **entendimento de que a imunidade tributária subjetiva se aplica a seus beneficiários na posição de contribuintes de direito, mas não na de simples contribuintes de fato**, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a discussão acerca da repercussão econômica do tributo envolvido. Precedentes.

2. Na primeira metade da década de sessenta, alguns julgados já trataram do tema, ensejando a edição da Súmula nº 468/STF. Conforme o enunciado, após a Emenda Constitucional 5, de 21/11/1961, **o imposto federal do selo era devido pelo contratante não beneficiário de desoneração constitucional** (contribuinte de direito) em razão de contrato firmado com a União, estado, município ou autarquia, ainda que a esses entes imunes fosse repassado o encargo financeiro do tributo por força da repercussão econômica (contribuintes de fato).

3. A **Súmula nº 591, aprovada em 1976**, preconiza que “a imunidade ou a isenção tributária do comprador não se estende ao produtor, contribuinte do imposto sobre produtos industrializados”.

4. Cuidando do reconhecimento da imunidade em favor de entidade de assistência social que vendia mercadorias de sua fabricação (contribuinte de direito), admite o Tribunal a imunidade, desde que o lucro obtido seja aplicado nas atividades institucionais.

5. À luz da jurisprudência consagrada na Corte, a imunidade tributária subjetiva (no caso do art. 150, VI, da Constituição Federal, em relação aos impostos) aplica-se ao ente beneficiário na condição de contribuinte de direito, sendo irrelevante, para resolver essa questão, investigar se o tributo repercute economicamente.

6. O ente beneficiário de imunidade tributária subjetiva ocupante da posição de simples contribuinte de fato – como ocorre no presente caso –, embora possa arcar com os ônus financeiros dos impostos envolvidos nas compras de mercadorias (a exemplo do IPI e do ICMS), caso tenham sido trasladados pelo vendedor contribuinte de direito, desembolsa importe que juridicamente não é tributo, mas sim preço, decorrente de uma relação contratual. A existência ou não dessa transação econômica e sua intensidade dependem de diversos fatores externos à natureza da exação, como o momento da pactuação do preço (se antes ou depois da criação ou da majoração do tributo), a elasticidade da oferta e a elasticidade da demanda, dentre outros.

7. A propósito, tal orientação alinha-se aos precedentes desta Corte no sentido de ser a imunidade tributária subjetiva constante do art. 150, VI, c, da Constituição aplicável à hipótese de importação de mercadorias pelas entidades de assistência social para uso ou consumo próprios. Essas entidades ostentam, nessa situação, a posição de contribuintes de direito, o que é suficiente para o reconhecimento do beneplácito constitucional. O fato de também serem apontadas, costumeira e concomitantemente, como contribuintes de fato é irrelevante para a análise da controvérsia. Precedentes.

8. Em relação ao caso concreto, dou provimento ao recurso extraordinário para declarar não ser aplicável à recorrida a imunidade tributária constante do art. 150, VI, c, da Constituição Federal. Sem condenação em honorários, nos termos da Súmula nº 512/STF. Custas ex lege.

9. Em relação ao tema nº 342 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, fixa-se a seguinte tese: “A imunidade tributária subjetiva aplica-se a seus beneficiários na posição de contribuinte de direito, mas não na de simples contribuinte de fato, sendo irrelevante para a verificação da existência do beneplácito constitucional a repercussão econômica do tributo envolvido” (STF. RE 608872, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 23/02/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-219 DIVULG 26-09-2017 PUBLIC 27-09-2017).

Dessa maneira, com interpretação que se deve estender a todas as entidades imunes, quais sejam, os partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades de educação e assistência social, não é possível afastar a tributação sobre o consumo na condição de “contribuintes de fato”.

### **3. A LEGITIMIDADE ATIVA DO CONSUMIDOR FINAL PARA AJUIZAR AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO: MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL E O ENTENDIMENTO DO STJ**

*Ab initio*, cumpre registrar que se tornou pacífico no STF que a discussão sobre a legitimidade ativa do consumidor final (“de fato”) para ajuizar ação de repetição de indébito, fundada na interpretação do art. 166 do CTN, é de natureza infraconstitucional (RE 753681 RG, Relator(a): TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2014, Tema 752/STF). Dessa maneira, sob o olhar do Superior Tribunal de Justiça sobre a repetição de indébito de tributos indiretos que repercutem no consumo, temos os relevantes Recursos Especiais, pelo rito dos recursos repetitivos, no Resp 903.394/ AL, Tema Repetitivo nº 173, e no REsp 1.299.303/SC, Tema Repetitivo nº 537.

Na hipótese do Tema Repetitivo nº 173, a controvérsia se deu sobre a legitimidade ativa *ad causam* do “contribuinte de fato” (distribuidora de bebida) para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo “contribuinte de direito” (fabricante de bebida) e declarados indevidos, passíveis, portanto, de repetição.

Em decisão do início de 2010, o STJ considerou que os denominados “tributos indiretos”, que comportam, por sua natureza, transferência do encargo financeiro, somente poderiam ser restituídos ao contribuinte que comprovar haver arcado com o referido encargo ou, caso contrário, que tenha sido autorizado expressamente pelo terceiro a quem o ônus foi transferido, na forma da redação do artigo 166 do CTN.

O relator, Ministro Luiz Fux, ainda na banca da 1ª Seção do STJ, entendeu que o direito subjetivo à repetição do indébito pertenceria exclusivamente ao “contribuinte de direito”. Contudo, uma vez recuperado o crédito pelo “contribuinte de direito” junto ao Fisco, poderia o “contribuinte de fato”, com base em norma de direito privado, pleitear junto a este, na relação contratual, a restituição dos valores comprovando-se que arcou com o ônus financeiro do tributo.

Portanto, como regra, na relação tributária Fisco-contribuinte são incluídos apenas os sujeitos passivos tributários, ou seja, os “contribuintes de direito”. Mas, sem afastar a consideração jurídica da repercussão econômica dos tributos no preço de mercadorias, produtos e serviços, garantiu-se ao consumidor, ou àquele que arcou com o ônus financeiro como “contribuinte de fato”, o direito de reaver os valores contratualmente.

O STJ, ainda, fez um *distinguishing* registrando que a *quaestio iuris* da substituição tributária do IPI não se encontrava compreendida no *thema iudicandum* do Recurso Especial nº 1.105.349/RJ (“legitimidade ativa *ad causam* do contribuinte de direito para pleitear a repetição de indébito decorrente da incidência de tributo indireto, em virtude da ausência de demonstração do repasse financeiro do ônus do tributo ao contribuinte de fato, nos termos do artigo 166, do CTN”).

A Tese Repetitiva nº 173 foi assim ementada, por unanimidade: “O contribuinte de fato (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo contribuinte de direito (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente”. Concluindo-se, portanto que,



“o “contribuinte de fato” não detém legitimidade ativa *ad causam* para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos condicionais, recolhido pelo “contribuinte de direito””.

Após esse entendimento, a discussão sobre a legitimidade na repetição de indébito avançou para os casos de fornecimento de energia elétrica. No julgamento do Recurso Especial nº 1.299.303/SC, sob a relatoria do Ministro Cesar Asfor Rocha, também na sistemática repetitiva em 2012, com Tema Repetitivo nº 537, em posição distinta a do caso do IPI, consignou-se que o consumidor é parte legítima para discutir judicialmente a cobrança do ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica.

Nesta hipótese havia outro *distinguishing* que afastou a mencionada Tese Repetitiva nº 173 do REsp 903.394/AL: para o STJ, a legislação específica da concessão do serviço de fornecimento de energia elétrica, ao identificar em seu corpo o “contribuinte de fato” e o “contribuinte de direito”, passou a autorizar uma relação direta envolvendo o Estado-concedente e o consumidor. A Lei nº 8.987/1995 prevê expressamente no artigo 9º, §3º <sup>43</sup>, o repasse de tributos ao preço final da energia elétrica quanto a readequação econômico-financeira do contrato. Dessa forma, para o STJ, a legislação reconheceria a legitimidade do consumidor final para a repetição de indébito diretamente em face do Fisco estadual, uma vez que as concessionárias repassam o custo tributário à tarifa por força de lei.

Assim, o consumidor (“contribuinte de fato”) teria legitimidade para propor ação declaratória e ação de repetição de indébito no tocante à discussão do ICMS devido. Firmou-se, sob a relatoria da Ministra Aussete Magalhães a Tese Repetitiva nº 537 de que “(d)iante do que dispõe a legislação que disciplina as concessões de serviço público e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, esse último tem legitimidade para propor ação declaratória c/c repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada”.

Ou seja, para o STJ poderia lei infraconstitucional ordinária, independentemente de ser norma de incidência tributária, conferir ao consumidor

---

<sup>43</sup> Art. 9º A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação e preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato.

(...)

§ 3º Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso.

(“contribuinte de fato”) a legitimidade ativa para discutir e repetir tributos que repercutem no preço.

#### **4. A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DO TEMA 69/STF. A TESE DO SÉCULO E A REPETIÇÃO DE INDÉBITO. A RELEVÂNCIA DO DESTAQUE NA NOTA FISCAL**

A tese fixada no Tema de Repercussão Geral nº 69/STF, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR, em 15/03/2017, sob a relatoria da Ministra Carmem Lúcia foi a de que “*o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS*”.

Para modulação do julgado, especialmente quanto à delimitação da temporalidade, graduação e legitimidade da repetição de indébito, a Fazenda Nacional apresentou embargos de declaração para definir se o montante do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS seria o destacado na nota fiscal, e, portanto, repassado na cadeia de consumo, ou aquele efetivamente recolhido aos cofres públicos, independente da repercussão econômica no preço.

O voto vencedor da Relatora foi pela inexistência de omissão, obscuridade ou contradição a ser sanada, inclusive quanto ao ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/COFINS, que deveria ser, portanto, o destacado nas notas fiscais. Apenas o ICMS destacado – e portanto repercutido na cadeia de preços - não comporia o preço da mercadoria, porque não estaria incluído no conceito constitucional de faturamento ou receita.

Após a superação da celeuma no STF, fica a dúvida se a Tese Repetitiva 537 do STJ poderia se aplicar para se reconhecer que o ICMS destacado não é de titularidade do “contribuinte de direito” para que o “contribuinte de fato” seja ressarcido diretamente do Fisco, quando comprovado que assumiu o ônus financeiro da cobrança.

#### **5. A CRIMINALIZAÇÃO DA APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA PELO INADIMPLEMENTO DE ICMS PRÓPRIO**

Apesar dos julgados pelo STJ e STF sem eficácia *erga omnes* ou vinculante, pela não admissibilidade da sistemática repetitiva ou de repercussão geral, a criminalização do inadimplemento do ICMS próprio, destacado na nota fiscal mas não

recolhido ao erário, trouxe apreensão e questionamentos aos estudiosos e aplicadores do Direito Tributário.

Seja pelo possível enquadramento da cobrança tributária como sanção política e prisão civil por dívida, seja pelo viés da proteção jurídica do repasse do ônus financeiro dos tributos suportado pelo “contribuinte de fato”, os julgados sobre o tema inovaram na percepção, até então vigente, sobre a irrelevância jurídica da repercussão econômica dos tributos na cadeia produtiva.

O julgamento do Habeas Corpus n.º 399.109-SC, pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em tema relacionado ao Direito Penal Tributário, trouxe relevante orientação sobre o tratamento do inadimplemento tributário de tributos destacados na nota fiscal dos produtos mas que não foram efetivamente recolhidos aos cofres públicos.

O Habeas Corpus foi impetrado pela Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina, em defesa de empresários processados pelo crime de apropriação indébita tributária, do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990<sup>44</sup>, porque deixaram de recolher o ICMS declarado, uma vez destacado na nota fiscal. Os empresários haviam sido absolvidos sumariamente em primeira instância, mas com recurso pelo Ministério Público a análise chegou ao TJ/SC. O HC recebeu em 27/05/2017 a relatoria do Ministro Rogério Schietti Cruz, na Sexta Turma do STJ, que propôs a análise pela Terceira Seção, porque já havia divergência no tema entre as Turmas de Direito Penal da Corte (Quinta e Sexta Turma).

Tal divergência se apresentava porque a Sexta Turma entendia que só haveria crime de apropriação indébita tributária nos casos do ICMS recolhido em substituição tributária. Nos casos onde o débito se referia aos ICMS próprio destacado, devido na operação própria e devidamente declarado no lançamento por homologação, prevalecia o entendimento de que não se configuraria crime formal de apropriação indébita. Haveria um fato atípico, na esfera do mero inadimplemento fiscal (STJ. RHC n. 36.162/SC; AgRg no REsp n. 1.465.259/GO; REsp n. 1.543.485/GO).

Já a Quinta Turma do STJ entendia que, uma vez comprovado o dolo de não recolher o tributo ao erário, o não repasse do ICMS que repercutiu no preço, em

---

<sup>44</sup> Lei n.º 8.137/1990. Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

qualquer hipótese, enquadrar-se-ia (formalmente) no tipo previsto art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990.

A Terceira Seção, então, julgou, em agosto de 2018, improcedente o Habeas Corpus considerando que o inadimplemento do ICMS próprio, destacado em nota fiscal e não recolhido, revelaria tipicidade penal do crime de apropriação indébita tributária, pacificando o entendimento entre as turmas penais de maneira contrária ao contribuinte.

O relator, Ministro Rogério Schietti Cruz, fundamentou a improcedência do Habeas Corpus por não se tratar de mero inadimplemento, mas de fato típico pelo dolo geral do contribuinte de manter na sua posse o ICMS que seria devido ao Estado, e efetivamente pago por um terceiro. O Ministro, ainda, pontuou (i) a irrelevância da distinção entre o regime do ICMS próprio e do ICMS em substituição tributária; (ii) a irrelevância do ICMS destacado na nota fiscal ter sido efetivamente descontado ou cobrado de terceiros e; (iii) a irrelevância da confissão. Defendeu no voto vencedor o diálogo entre fontes pra aplicar, por analogia, o conceito do art. 168 do Código Penal, da apropriação indébita, à apropriação indébita tributária do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/90.

O julgado deu origem ao Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334, ao STF, na relatoria do Ministro Luis Roberto Barroso. Foram admitidos como *amicus curie*, diversas instituições com interesses no impacto da decisão de criminalização no ambiente de negócios brasileiro, tal como a FIESP, a FECOMERCIO/SP, a Federação Brasileira do Agronegócios e o Sindicato das empresas de telefonia.

O Ministro Barroso proferiu seu voto no final de 2019, negando provimento ao recurso, com a utilização de argumentos consequencialistas e de ordem arrecadatória. Fundamentando na função social do tributo e no dever constitucional de pagar tributos, pauto a criminalização nos efeitos perversos da sonegação e do inadimplemento nas contas dos entes políticos. Por maioria, o STF firmou a seguinte tese, como dito, não vinculante: “(o) contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º, II, da Lei 8.137/1990”.

O STF introduziu os conceitos de contumácia, como um dolo específico da apropriação indébita tributária. É possível indicar uma coerência entre o RHC 163.334 e o RE 574.706, no julgamento do ICMS na Base de Cálculo do PIS e da COFINS, já que o ICMS destacado não seria um ingresso tributável. Seria, na verdade “um simples trânsito contábil”, que “não ingressa no patrimônio da empresa, do contribuinte”.



Nesse sentido, o STF considerou que o ICMS próprio, na verdade, é pago por terceiros, e se o “contribuinte de direito” não repassar aos cofres públicos, comete o crime de apropriação indébita tributária. Contudo, para a criminalização da apropriação de indébito do ICMS próprio o devedor deve ser um devedor contumaz.

Não há, contudo, um conceito legal de devedor contumaz, tramitando dois projetos de lei sobre o tema – um de ordem penal, que tramita no Senado Federal, o PLS nº 284/2017, e outro de ordem tributária e administrativa, pra cobrança da dívida ativa federal, de combate ao devedor contumaz, que tramita na Câmara dos Deputados, PL nº 1646/2019.

Conclui-se, portanto, que o STF restringiu o entendimento do STJ, com a necessidade de configuração da habitualidade na prática da inadimplência do ICMS destacado na nota fiscal, o que se considerou contumácia.

Tal orientação do STF já vem sendo aplicado pelo próprio STJ, em diversos julgados no tema que exigem a comprovação de conduta reiterada que caracterize se tratar de devedor contumaz, afastando o crime quando o débito é esporádico (STJ. AgRg no REsp 1909443/SC; AgRg no HC 597276/SC).

## **6. CONCLUSÃO COM A RESSALVA SOBRE O FUTURO: A PREVISÃO DO REEMBOLSO DO IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS NAS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 45/2019 E Nº 110/2019 E O POSSÍVEL DIÁLOGO INSTITUCIONAL**

Diante da jurisprudência analisada, pode-se concluir que, apesar de as Cortes Superiores afastarem formalmente a consideração do chamado “contribuinte de fato” na discussão jurídica da incidência tributária, nos julgados mais recentes, de forma reflexa, tal personalidade alcança a relevância antes negada.

Ainda não se pode admitir que exista uma relação jurídico-tributária entre o Fisco e o “contribuinte de fato”, contudo, o destaque dos tributos nas notas fiscais de mercadorias, produtos e serviços e o efetivo repasse – ou não – na cadeia de consumo, produz efeitos jurídicos relevantes aos “contribuintes de direito”.

Verificamos que as Cortes Superiores reconhece o direito ao reembolso de tributos, em ação própria entre as partes de um contrato, ao adquirente ou tomador de serviços que comprove ter suportado o ônus de um tributo indevido. Assim como reconhece a relação direta entre Fisco e consumidor quando o repasse econômico é

previsto em lei. Também nos casos da exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS/COFINS e da criminalização da apropriação indébita tributária pelo inadimplemento de ICMS próprio, o destaque na nota fiscal é elemento essencial para configuração.

Interessante correlação se dá com as propostas de reformas tributárias trazidas pelas PEC nº 45/2019<sup>45</sup> e PEC nº 110/2019<sup>46</sup>, que dispõe, ambas, sobre a devolução de tributos sobre o consumo a “contribuintes de fato” de baixa renda. As propostas preveem a substituição do atual combo brasileiro de tributos sobre o consumo por um imposto sobre operações de bens e serviços, não cumulativo e de base ampla.

Na esteira do direito comparado, a nova incidência unificada simplificaria a arrecadação, com a tributação no destino por alíquota una, e a possibilidade de restituição, total ou parcial, de forma presumida ou de tributos destacados em nota fiscal, por quem não tenha capacidade econômica para suportar o ônus financeiro no consumo.

Assim, no caso do pretendido IBS (imposto sobre bens e serviços) já haveria previsão constitucional de reembolso aos “contribuintes de fato”, ainda que no corte das famílias consumidoras de baixa renda, renovando-se as discussões da lógica sujeição passiva tributária prevista pelo ordenamento brasileiro. Considerando os julgados analisados e o perfil mais aberto à jurisprudência dos valores da formatação atual do STF, poder-se-ia considerar a reformulação do conceito estático de contribuinte para fins da sujeição passiva tributária.

---

<sup>45</sup> Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§ 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput.

<sup>46</sup> Artigo 146.

IV - definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda.

## **TFPG: A TRILOGIA. NÃO TERIA SIDO A ADI nº 5480/RJ O FIM?**

### **Fabio Luiz Gomes Gaspar de Oliveira**

Advogado e professor de Direito Tributário no curso de especialização em Direito Financeiro e Tributário da UERJ. Mestrando em Direito Tributário Internacional (IBDT) e LLM em Direito Regulatório (FGV).

### **Marina Marangoni**

Advogada. Doutora em Direito (Universidad San Pablo).

## **1. INTRODUÇÃO**

No contexto da crise orçamentária instalada há anos no Estado do Rio de Janeiro, foi criada em março de 2021, mais uma Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) na Assembleia Legislativa do Estado (ALERJ). Desta vez, o objeto foi o de “investigar a queda na arrecadação do estado do Rio de Janeiro, especificamente, aquela referente às receitas compensatórias da exploração de petróleo e gás, em comparação aos últimos cinco exercícios financeiros” (art. 1º da Resolução nº 372 de 2021).

Os trabalhos da CPI foram concluídos no mês de novembro do mesmo ano e tiveram, como um dos encaminhamentos finais de seu Relatório, a propositura de um projeto de lei para criação de uma “Taxa de fiscalização: SEFAZ, INEA e PGE”.

Ainda em novembro de 2021, foi então dada entrada, na ALERJ, do Projeto de Lei nº 5190/2021, de autoria da própria Comissão que compôs a citada CPI, com o objeto de instituir a “Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização Ambiental das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Produção de Petróleo e Gás – TFPG”.

Essa Taxa, por sua vez, teria 2 (dois) fatos geradores:

- (i) o exercício regular do poder de polícia ambiental conferido ao Instituto Estadual do Ambiente - INEA sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração e produção de Petróleo e Gás, realizada no âmbito do Estado do Rio de Janeiro e;
- (ii) a fiscalização, nos termos da Lei fluminense nº 5.139/2007, dos valores devidos ao Estado do Rio de Janeiro em virtude das mesmas atividades que

geram as receitas originárias do Estado decorrentes das regras inscritas no artigo 20, § 1º, da Constituição Federal (CF/88).

Vale lembrar que esse dispositivo constitucional se refere à participação dos Estados no resultado da exploração, entre outros, de petróleo ou gás natural, no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração.

A pretensão de criação de uma taxa de controle e fiscalização no âmbito das atividades da indústria de óleo e gás completa quase uma década, sendo esta a terceira tentativa da ALERJ.

A primeira tentativa ocorreu por ocasião do Projeto de Lei nº 1.877/2012, o qual pretendia instituir, igualmente, uma Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Petróleo e Gás – TFPG. O Projeto de Lei nº 1.877/2012 previa como hipótese de incidência da taxa o “*exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de Petróleo e Gás, realizada no âmbito do Estado do Rio de Janeiro*”<sup>1</sup>, sendo a respectiva fiscalização de polícia exercida pela Secretaria de Meio Ambiente, com colaboração operacional da Secretaria de Estado de Fazenda (SEFAZ) para arrecadar o tributo. O fato gerador, por outro lado, seria a venda ou a transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular do petróleo ou gás extraído. Já a base de cálculo corresponderia a 4 (quatro) UFIR/RJ por barril ou unidade equivalente de petróleo ou gás extraído. Apesar da aprovação do Projeto de Lei nº 1.877/2012 na ALERJ, ele foi vetado pelo então governador com lastro na sua patente inconstitucionalidade.

A segunda tentativa se deu com a edição da Lei nº 7.182/2015, a qual trazia *ipsis literis* o texto do Projeto de Lei nº 1.877/2012, com apenas uma única diferença: a base de cálculo do tributo, a qual passou a ser de 1 (uma) UFIR/RJ por barril ou unidade equivalente de petróleo ou gás extraído e não mais de 4 (quatro).

Ainda assim, como se podia extrair da Justificativa parlamentar para aquela lei, esperava-se arrecadar um valor correspondente a R\$ 1,84 bilhão, soma esta que representava à época um percentual superior a 75% de todo o orçamento destinado às atividades fiscalizatórias a serem executadas pela Secretaria de Estado do Ambiente e

---

<sup>1</sup> Trecho retirado da Justificativa parlamentar para aprovação do Projeto de Lei nº 1.877/2012 apresentado na ALERJ.



pela Secretaria de Fazenda juntas para o exercício de 2016, conforme Lei Orçamentária Anual do Estado do RJ, deixando evidenciada a natureza meramente arrecadatória da Taxa no contexto de crise orçamentária no RJ, e não a de contrapartida de um poder de polícia.

Sem muita surpresa, em sessão ocorrida em abril de 2020, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou inconstitucional a Lei nº 7.182/2015, nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5480/RJ, reconhecendo que a sua base de cálculo – barril de petróleo extraído ou unidade equivalente de gás a ser recolhida – não guardava congruência com os custos das atividades de fiscalização exercidas pelo órgão ambiental estadual, o Instituto Estadual do Ambiente (INEA/RJ).

Por isso, dessa vez, na justificativa do Projeto de Lei nº 5190/2021, os autores fizeram constar que, no entendimento deles, a única vedação legal que se poderia extrair da mencionada decisão do STF seria a de utilizar como base de cálculo de uma “nova TFPG” o valor do barril de petróleo. Daí por que a base de cálculo ora proposta seria, ainda segundo eles, “consentânea com os custos da fiscalização e informações prestadas pelas Secretarias de Estado de Fazenda e do Ambiente, INEA e Procuradoria Geral do Estado em respostas aos ofícios CPI nºs 069, 070 e 154”.

Como visto acima, o Projeto de Lei nº 5190/2021 inova ao estabelecer 2 (dois) fatos geradores para a TFPG, quais sejam: a fiscalização ambiental a ser realizada pelo INEA e a fiscalização a ser realizada pela SEFAZ de participações governamentais devidas pelas concessionárias de petróleo e gás no Estado do Rio de Janeiro. Supostamente baseada em uma proporcionalidade advinda dessa “divisão” em 2 (dois) fatos geradores, a TFPG terá sua receita dividida da seguinte forma:

- I- 26% (vinte e seis por cento) para o INEA;
- II- 73% (setenta e três por cento) para a SEFAZ; e
- III- 0,1 (zero vírgula um por cento) para a Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro- PGE.

Na intenção de transpor a (supostamente única) barreira assentada pelo STF, o projeto de lei ainda estabelece como valor da taxa não mais um valor fixo sobre o barril de petróleo ou unidade de gás e sim o montante fixo de 16.460.000 (dezesesseis milhões e quatrocentos e sessenta mil) UFIR/anuais.

Trata-se, porém, de mais um intento legislativo que, se aprovado na ALERJ, está fadado ao fracasso, pois, em que pese tenha sido reconhecida pelo STF a competência dos Estados para promoverem as fiscalizações que configuram fato gerador dessa Taxa, (i) ela não observa a obrigação legal de referibilidade em relação ao contribuinte e à atividade estatal desenvolvida em seu favor; (ii) o seu valor não guarda razoável equivalência com o custo da respectiva atividade estatal; (iii) não se verifica proporcionalidade entre a motivação legislativa para a instituição da taxa e o exercício do poder de polícia proposto; e (iv) ela viola os princípios da capacidade contributiva e da justiça comutativa.

## **2. DO ENFRENTAMENTO DOS VÍCIOS E INCONSTITUCIONALIDADES**

### **2.1. REFERIBILIDADE DA TAXA EM RELAÇÃO AO CONTRIBUINTE E À ATIVIDADE ESTATAL DESENVOLVIDA EM SEU FAVOR**

Partindo-se do ponto de que a taxa exsurge sempre de uma atividade estatal, é certo dizer que a mesma demanda haja referibilidade entre o múnus e a pecúnia respectivamente exigida. Contudo, inexistente em relação à TFGP contrapartida estatal a justificar o tributo (mormente face aos valores pertinentes, o que será objeto de análise própria adiante). O grupo de contribuintes que deverá suportar a taxa não recebe prestação estatal específica e divisível, sendo certo que as atividades descritas no Projeto de Lei ou refletem meras aspirações hoje inexistentes para fundamentar a imposição desse tributo de natureza contraprestacional, no quesito fiscalização ambiental, ou falece de natureza específica e divisível no que toca às atividades relativas à SEFAZ e PGE, que devem ser financiadas por imposto.

É cediço que serviços ou atividades futuras, ainda que almejados, não podem fundamentar a implementação de taxa. Do mesmo modo, não há que se falar na taxa se ausente direta referibilidade entre a mesma e o sujeito passivo. Não se pode confundir atividade estatal específica com o poder genérico e exercício potencial do poder de polícia, sob pena de negar vigência aos arts. 77 e 79, do CTN.

Assim, ausente a juridicidade exigida para a modalidade de tributo em evidência, ilegítima a sua instituição por desconformidade com a moldura constitucional vigente e franca dissonância com o preceito emanado pelo art. 145, II, da Carta Magna.

## 2.2. RELAÇÃO DE RAZOÁVEL EQUIVALÊNCIA ENTRE O VALOR DA TAXA E O CUSTO DA RESPECTIVA ATIVIDADE ESTATAL

É cediço que a instituição de taxa decorre da necessidade de o Estado remunerar “*o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição*”. No caso em análise, contudo, verifica-se que o contexto em que a taxa é instituída é eminentemente arrecadatório (conforme será aprofundado no tópico seguinte) e o volume total de arrecadação esperado com o advento da taxa, conforme indicado alhures, é absolutamente dissonante do que seria razoável se esperar custaria o aparato estatal necessário para o exercício da fiscalização de polícia veiculada por meio da TFPG.

Caso a taxa supere demasiadamente o custo do serviço ou atividade pública correlata, estar-se-ia diante de perda da mais fundamental característica do tributo: a comutatividade. Como corolário, seria ilegítima. É o caso em testilha com a nova proposta da TFPG.

Por óbvio, não é o poder de polícia como monopólio da força detido pelo Estado que fundamenta a exigência da taxa e sim a concreta realização dos atos pelos quais se exige o tributo. E a base de cálculo da taxa deve ser sempre o valor subjacente à prestação que, se não exato, que guarde razoável equivalência.

E é nesse sentido a jurisprudência do STF, que veda a desproporção em sede de taxa conforme se verifica do RE 554.951, Relator Ministro Dias Toffoli, e da ADI-MC-QO 2.551, relatada pelo ministro Celso de Mello. E novamente na ADI-MC 5.374, relatada pelo Ministro Barroso.

Não fosse o elemento de equivalência acima citado corolário lógico do vigente sistema tributário, ainda assim tal mandamento emanaria de norma positiva na medida em que o art. 13, §3º, da Lei Complementar nº 140/11, determina que as taxas “*devem guardar relação de proporcionalidade com o custo e a complexidade do serviço prestado pelo ente federativo*”.

Na esteira desse raciocínio, verifica-se cristalina a mácula ao primado do não-confisco esculpido no art. 150, IV, da CF/88, o que é corroborado pela jurisprudência do STF. Aliás, a esse respeito, em julgado recente citado como precedente pelo STF por ocasião do julgamento da ADI nº 5480/RJ mencionada acima, a Corte Suprema deixa bastante cristalina essa linha de raciocínio ao afirmar que:

“Considerado o princípio da proporcionalidade, conflita com a Constituição Federal instituição de taxa ausente equivalência entre o valor exigido do contribuinte e os custos alusivos ao exercício do poder de polícia – artigo 145, inciso II, da Lei Maior –, sob pena de ter-se espécie tributária de caráter arrecadatório cujo alcance extrapola a obtenção do fim que lhe fundamenta a existência, dificultando ou mesmo inviabilizando o desenvolvimento da atividade econômica.”<sup>2</sup>

Dessa forma, faltando à TFGP a “razoável equivalência” do elemento contraprestacional próprio dessa espécie de tributo verifica-se inconstitucional por ferir de morte o primado constitucional do não-confisco.

### **2.3. PROPORCIONALIDADE ENTRE A MOTIVAÇÃO LEGISLATIVA PARA A INSTITUIÇÃO DA TAXA E O EXERCÍCIO DO PODER DE POLÍCIA PROPOSTO**

Para um amplo juízo de proporcionalidade do Projeto de Lei ora analisado, imprescindível investigar o contexto e motivação legiferante em que se insere. *Prima facie*, verifica-se que a motivação para a instituição da TFGP não é a tutela ambiental ou regulatória das atividades petrolíferas desenvolvidas no Estado.

Ao revés, a indiscreta busca por recursos norteia a iniciativa legislativa que, como explicado no introito a este artigo, decorreu de encaminhamento de uma CPI instalada pela ALERJ para “investigar a queda na arrecadação do estado do Rio de Janeiro, especificamente, aquela referente às receitas compensatórias da exploração de petróleo e gás”. Esse viés é evidenciado quando se nota a (des)proporção de divisão de sua arrecadação entre o INEA, que ficará com apenas 26% (vinte e seis por cento) do produto da TFGP, e a SEFAZ, que contará com 73% (setenta e três por cento) desse montante (art. 5º do Projeto de Lei nº 5190/2021).

O princípio da proporcionalidade traduz-se como limite constitucional à liberdade de do legislador, de modo que uma norma não passa por esse crivo se não for adequada, necessária e proporcional em sentido estrito. Trata-se de proibição ao excesso.

Mergulhando-se nos elementos fundamentais do princípio da proporcionalidade, avaliando-se o mesmo sob o seu espectro da adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito, verifica-se que menos ainda resiste a “nova

---

<sup>2</sup> Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI nº 6211/AP, Relator Ministro Marco Aurélio, DJe de 05/05/2020.



TFPG”. Com efeito, a instituição da taxa em foco não guarda adequação posto que não revela uma correlação contraprestacional com o poder de polícia a que se refere e, além disso, em relação à parcela relativa ao poder/dever que se diz que será exercido pela SEFAZ, ele deveria ser financiado pelos impostos já arrecadados pelo Estado. Por outro lado, essa taxa não é necessária posto que a fictícia fiscalização de polícia que a fundamenta já é realizada, no âmbito regulatório, pela ANP, e no ambiental pela TCFARJ<sup>3</sup>. Por fim, do ponto de vista da proporcionalidade em sentido estrito, é certo que a ponderação com outros valores tutelados pelo Estado *lato sensu*, como propriedade e a limitação do estado na sua intervenção, bem como livre iniciativa, revela desproporcional a medida, mormente por tantas outras inconstitucionalidades presentes e indicadas neste texto. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>4</sup> ressoa os conceitos acima traçados.

Assim, com espreque em tudo quanto exposto acima, volta-se à questão posta: a iniciativa é legítima e passa pelo crivo da proporcionalidade? A resposta não pode ser outra que não a negativa.

#### **2.4. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E JUSTIÇA COMUTATIVA**

Como visto, o Projeto de Lei nº 5190/2021 objetiva estabelecer, como valor da “nova TFPG”, o montante fixo de 16.460.000 (dezesesseis milhões e quatrocentos e sessenta mil) UFIR/anuais, que seria pago em 12 parcelas mensais pelas concessionárias de petróleo e gás.

Nota-se, pois, que ficaria estabelecido um valor único – milionário – devido igualmente por todas as concessionárias em questão, independentemente dos custos da atuação estatal que seria colocada em prática para cada um desses contribuintes.

Sobre esse tópico, o STF tem reiteradamente dito que o princípio da capacidade contributiva, como corolário da justiça fiscal, aplica-se às taxas, embora não possa ser lido da mesma maneira que se faz quanto aos impostos. Em relação às taxas, os elementos que vão calibrar a proporcionalidade da exação são o custo do serviço ou do exercício do poder de polícia e o valor efetivamente cobrado, independentemente da

---

<sup>3</sup> Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado do Rio de Janeiro – Lei Federal nº 10.165/ 2000 e Leis estaduais de nº 5.438/09 e nº 5.629/10.

<sup>4</sup> Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI nº 2551/MG, Relator Ministro Celso de Mello, DJe de 20/04/2006; ADI nº 6211/AP, Relator Ministro Marco Aurélio, DJe de 05/05/2020; e ADI nº 5480/RJ, Relator Ministro Alexandre de Moraes, DJe de 04/09/2020.

situação econômica do sujeito passivo. Se excessivo, desproporcional ao custo da atividade estatal de fiscalização, a imposição desse valor viola a capacidade contributiva.<sup>5</sup>

Por outro lado, também se verifica que, por serem as taxas orientadas pelo princípio da justiça comutativa, a Corte sempre consignou que o valor dessas exações deve guardar razoável proporção com os custos da atuação estatal subjacente.

Foi assim que recentemente, o STF julgou inconstitucional uma lei municipal que estabeleceria que todo estabelecimento em que se exercesse a atividade de correio estaria sujeito a um único valor a título de taxa de fiscalização, localização e funcionamento, a ser cobrado anualmente, sem fazer qualquer distinção a respeito do tamanho dos estabelecimentos. No entendimento da Corte, essa norma se desvinculou do princípio da justiça comutativa.<sup>6</sup> O mesmo raciocínio pode ser aplicado à taxa que pretende instituir o Projeto de Lei nº 5190/2021 no que tange ao montante fixo anual que seria arrecado independentemente do efetivo custo da atividade estadual.

Dessa feita, tendo em conta a Constituição, a Lei e a jurisprudência, inevitável a conclusão da inconstitucionalidade da TFPG também por este aspecto, já que com clareza verifica-se a violação aos princípios da capacidade contributiva e da justiça comutativa.

### 3. CONCLUSÃO

Em retrospecto das linhas traçadas atrás, o presente estudo enfrentou a (i) referibilidade da taxa em relação ao contribuinte e à atividade estatal desenvolvida em seu favor; (ii) a relação de razoável equivalência entre o valor da taxa e o custo da respectiva atividade estatal; (iii) a proporcionalidade entre a motivação legislativa para a instituição da taxa e o exercício do poder de polícia proposto; e (iv) o atendimento aos princípios da capacidade contributiva e da justiça comutativa, contrastando os elementos da TFPG à luz da legislação, doutrina e jurisprudência aplicáveis.

A conclusão, em cada um dos subitens, é a inexorável inconstitucionalidade da taxa por qualquer ângulo que avaliada. O tributo não passa, como se viu, de inadequado instrumento arrecadatório manejado como fruto da presente crise orçamentária pela qual

---

<sup>5</sup> Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI nº 5489/RJ, Relator Ministro Roberto Barroso, DJe de 12/03/2021; ADI nº 5374/PA, Relator Ministro Roberto Barroso, DJe de 12/03/2021.

<sup>6</sup> Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ARE 906203 AgR-EDv / SP, Relator Ministro Dias Toffoli, DJe 12/04/2021.

passa o Estado do Rio de Janeiro. De uma perspectiva de moralidade administrativa (art. 37 da CF/88), causa espécie que, pela terceira vez em menos de uma década, os contribuintes fluminenses que atuam na produção de fontes energéticas fundamentais para o progresso da sociedade vejam a sua segurança jurídica ameaçada por mais um intento de instituição de tributo flagrantemente inconstitucional.

À evidência, o Projeto de Lei nada mais passa que de uma irresignação ao julgamento proferido nos autos da ADI nº 5480/RJ, e, se aprovado pela ALERJ, sucumbirá ao mesmo caminho do entendimento consolidado na Corte Suprema, de que *“por não cumprir seu papel como tributo contraprestacional, o reconhecimento da inconstitucionalidade material é medida que se impõe”*.

Conquanto razoáveis e justos os anseios do Estado do Rio de Janeiro de endereçar a situação orçamentária atual, não pode fazê-lo à míngua da Constituição e do Estado Democrático de Direito insculpido no art. 1º da Lei Maior.



# *Artigos Expressos*

*Revista  
do PJT*



## O ISS NA ATIVIDADE CARTORÁRIA: MARCO TEMPORAL DE COBRANÇA

**Luciano Gomes Filippo**

Mestre e Doutor em Direito pela Universidade *Panthéon-Assas* (Paris 2). Coordenador e fundador do Curso Avançado de Jurisprudência Tributária – PJT. Conselheiro da Revista Eletrônica da ABDF. Membro do Conselho Consultivo da ABDF. Advogado.

### 1. ADI N° 3.089: *HARD CASE*

Como se sabe, o STF já decidiu pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais. Na ADI n° 3.089<sup>1</sup>, o Tribunal decidiu que as pessoas que exercem as referidas atividades não estão albergadas pela imunidade recíproca e, portanto, estão sujeitas ao imposto municipal. Com essa decisão, de efeito erga omnes, colocou-se fim à discussão. Abaixo, a ementa do julgado:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ITENS 21 E 21.1. DA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR 116/2003. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISSQN SOBRE SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS. CONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada contra os itens 21 e 21.1 da Lista Anexa à Lei Complementar 116/2003, que permitem a tributação dos serviços de registros públicos, cartorários e notariais pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Alegada violação dos arts. 145, II, 156, III, e 236, caput, da Constituição, porquanto a matriz constitucional do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza permitiria a incidência do tributo tão-somente sobre a prestação de serviços de índole privada. Ademais, a tributação da prestação dos serviços notariais também ofenderia o art. 150, VI, a e §§ 2º e 3º da Constituição, na medida em que tais serviços públicos são imunes à tributação recíproca pelos entes federados. As pessoas que exercem atividade notarial não são imunes à tributação, porquanto a circunstância de desenvolverem os respectivos serviços com intuito lucrativo invoca a exceção prevista no art. 150, § 3º da Constituição. O recebimento de remuneração pela prestação dos serviços confirma, ainda, capacidade contributiva. A imunidade recíproca é uma garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares que executem, com inequívoco intuito lucrativo, serviços públicos mediante concessão ou delegação, devidamente remunerados. Não

---

<sup>1</sup> Tribunal Pleno, Rel. p/ acórdão Min. Joaquim Barbosa, DJ 01/08/2008.

há diferenciação que justifique a tributação dos serviços públicos concedidos e a não-tributação das atividades delegadas. Ação Direta de Inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.”

Foi certamente, na minha opinião, um *hard case* decidido pela Corte, dada a quantidade de particularidades que os serviços ora tratados apresentam. Não se está definitivamente diante de um cenário padrão de um prestador que cobra pelos serviços realizados, devendo incidir o imposto municipal sobre o faturamento auferido; i.e., aquele contexto que não comporta muitas dúvidas. Mas todas essas questões - respondidas ou não - restaram superadas com o precedente acima indicado, cuja aplicação imediata fica estreme de dúvidas.

No entanto, o entendimento deve ser acolhido no seio de outras normas de cunho nacional. Em outras palavras, deve-se verificar como a orientação deve ser acomodada entre as leis municipais, estaduais e federais existentes, para que a incidência do imposto não viole normas de outras esferas da federação, bem como para que não seja questionada sob outro prisma.

Nesse sentido, a partir da análise da CF/88 e outras normas, pode-se verificar que a incidência do ISS sobre esses serviços ficou autorizada apenas a partir de 14/03/2016. É o que se passa a demonstrar abaixo.

## **2. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NA DETERMINAÇÃO DOS EMOLUMENTOS**

Os serviços notariais e de registro são disciplinados pela CF/88, que assim dispõe em seu art. 236:

“Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público.

§ 1º Lei regulará as atividades, disciplinará a responsabilidade civil e criminal dos notários, dos oficiais de registro e de seus prepostos, e definirá a fiscalização de seus atos pelo Poder Judiciário.

§ 2º Lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos relativos aos atos praticados pelos serviços notariais e de registro.”

Nos termos do parágrafo 1º, cabe à lei ordinária federal trazer regulamentação mais geral que trata da responsabilidade civil e criminal e da fiscalização dos atos praticados; essa determinação foi cumprida com a publicação da

Lei nº 8.935/1994. Já o parágrafo 2º diz que a lei regulamentará a fixação dos emolumentos; esse regulamento foi estabelecido pela Lei nº 10.169/2000. Ambos os diplomas legais trazem regras importantes para se compreender a incidência do imposto sobre serviços.

O art. 1º da Lei nº 10.169/2000 delega competência aos Estados e Distrito Federal para fixação do *valor dos emolumentos*. Veja-se a redação da norma:

“Art. 1º. Os Estados e o Distrito Federal fixarão o valor dos emolumentos relativos aos atos praticados pelos respectivos serviços notariais e de registro, observadas as normas desta Lei.

Parágrafo único. O valor fixado para os emolumentos deverá corresponder ao efetivo custo e à adequada e suficiente remuneração dos serviços prestados”.

Ou seja, lei nacional - que dá concretude à dispositivo da CF/88 - determina que os Estados e o Distrito Federal detêm competência exclusiva para fixação do valor dos emolumentos. São esses entes que estabelecem o que compõe os emolumentos. Essa é uma premissa relevante para compreensão da tese ora exposta: *não é permitido a outro ente determinar a inclusão de alguma parcela na composição dos emolumentos*.

No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, o assunto foi extensamente regulamentado por leis que foram sendo sucessivamente alteradas e revogadas ao longo do tempo. Para o que importa à presente discussão, vejamos a Lei nº 3.350/1999, que traz as tabelas e regras para cálculo dos emolumentos dos serviços notariais e de registros. Em 2012, as tabelas previstas nessa lei foram atualizadas pela Lei nº 6.370. Essa lei de 2012 trouxe também uma regra muito importante, em seu art. 8º, que assim dispunha (pois foi revogado):

“Art. 8º. *Os emolumentos previstos nas tabelas constantes desta Lei não sofrerão quaisquer acréscimos, sendo vedada a cobrança de quaisquer outros atos, diligências ou serviços necessários para execução do ato extrajudicial, salvo o repasse de custo postal pelo envio de certidões e traslados, se expressamente requeridos pelo interessado e o destinado: ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça – FETJ, criado pela Lei nº 3.217/1999; de 5% (cinco por cento) destinado ao Fundo Especial da Procuradoria Geral do Estado – FUNPERJ, criado pela Lei Complementar Estadual nº 111/2006; de 5% (cinco por cento) em favor do Fundo Especial da Defensoria Geral do Estado – FUNDPERJ, criado pela Lei Estadual nº 4664/2005 e de 4% (quatro por cento) destinado ao fundo de apoio aos Registradores Cíveis das Pessoas Naturais do Estado do Rio de Janeiro – FUNARPEN/RJ, criado pela Lei Estadual nº 6.281/2012 observado, no*

tocante ao FUNARPEN, a hipótese de não incidência prevista no artigo 1º da Lei Estadual nº 6281/2012.” (grifou-se)

A referida lei trouxe contornos específicos, delimitando taxativamente o que poderia ser incluído nos emolumentos cartorários. Com a vitória dos municípios na ADI nº 3.089 - acima mencionada -, por meio da qual o STF decidiu pela constitucionalidade da incidência do ISS sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais, o legislativo fluminense alterou essa regra, passando a prever expressamente a inclusão do ISS. Com isso, deu concretude à determinação do Supremo. Nesse sentido, veja-se o mesmo art. 8º acima, agora com a redação dada pela Lei nº 7.128/2015 (em vigor a partir de 14/03/2016):

“Art. 8º. Os emolumentos previstos nas tabelas constantes desta Lei não sofrerão quaisquer acréscimos, sendo vedada a cobrança de quaisquer outros atos, diligências ou serviços necessários para execução do ato extrajudicial, salvo os seguintes repasses:

I - custo postal pelo envio de certidões e traslados, se expressamente requeridos pelo interessado e destinado;

II - *custo dos tributos municipais instituídos por lei do município de sede do respectivo Serviço Extrajudicial, ou por força de lei complementar federal, incidentes sobre os atos extrajudiciais praticados;*

III - dos valores destinados ao Fundo Especial do Tribunal de Justiça – FETJ, criado pela Lei nº 3.217/1999;

IV - de 5% (cinco por cento) destinado ao Fundo Especial da Procuradoria Geral do Estado – FUNPERJ, criado pela Lei Complementar Estadual nº 111/2006;

V - de 5% (cinco por cento) em favor do Fundo Especial da Defensoria Geral do Estado – FUNDPERJ, criado pela Lei Estadual nº 4664/2005 e de 4% (quatro por cento) destinado ao fundo de apoio aos Registradores Civis das Pessoas Naturais do Estado do Rio de Janeiro – FUNARPEN/RJ, criado pela Lei Estadual nº 6.281/2012 observado, no tocante ao FUNARPEN, a hipótese de não incidência prevista no artigo 1º da Lei Estadual nº 6281/2012.” (grifou-se)

Com isso, a Lei nº 6.370/2012, exercendo a competência que lhe foi outorgada pela Lei Ordinária Federal nº 10.169/2000 (de alcance nacional), definiu que o ISS passa a integrar os emolumentos.

Fica evidente que, para fins de cobrança do ISS sobre os serviços de registros públicos, cartorários e notariais, os municípios integrantes do Estado do Rio de Janeiro somente ficaram autorizados - mediante lei - a fazê-lo a partir de 14/03/2016. Isso porque a escala de competências atribuídas desde a CF/88 foi plenamente exercida



pelos entes nela mencionados, tendo sido determinado - na legislação do Estado do Rio - que o ISS somente poderia ser acrescentado aos emolumentos a partir da referida data.

Ainda, nos termos da legislação mencionada, compete exclusivamente aos estados e Distrito Federal determinar a composição dos emolumentos, motivo pelo qual a lei municipal não pode trazer incidência que altera o valor desses emolumentos. Em virtude disso, pode-se concluir que antes de 14/03/2016 não havia espaço para a cobrança do imposto municipal.

Veja-se também que a legislação mencionada (CF/88, lei federal e estadual) não incluiu em nenhum momento a ordem municipal, que deve respeitar a hierarquia imposta desde a Constituição. Veja-se abaixo o resumo das outorgas de competência acima mencionadas:

(a) art. 236, § 2º, da CF/88 → lei federal estabelecerá normas gerais para fixação de emolumentos;

(b) art. 1º da Lei Ordinária Federal nº 10.169/2000 → Estados e o Distrito Federal fixarão o valor dos emolumentos;

(c) art. 8º da Lei nº 6.370/2012 - com redação dada pela Lei nº 7.128/2015 → permite a inclusão do ISS nos emolumentos a partir de 14/03/2016.

Respeitando a linha de outorgas legislativas impostas desde a CF/88, somente a partir de 14/03/2016 é que os municípios podem cobrar o ISS sobre os serviços indicados. Antes disso não havia autorização legislativa no Estado do Rio de Janeiro para tanto. Vale repisar que as normas indicadas em momento algum outorgam qualquer competência à legislação municipal, que deve respeitar a lei estadual - fim da linha legislativa inaugurada pela CF/88 - que determina a composição dos emolumentos, sob pena de violação direta do art. 236 da Carta.

Por fim, deve-se registrar que, assim como ocorre no direito tributário, no direito registral a fixação de emolumentos e a determinação de sua composição também deve respeito ao princípio da legalidade. É o que estabelece claramente o art. 236 da CF/88, bem como o art. 1º da Lei nº 10.169/2000. E essa competência deve ser exercida pelo legislador ordinário federal (em obediência ao art. 236, § 1º, da CF/88), bem como pelo legislador estadual (consoante o art. 1º da Lei nº 10.169/2000).

Não há espaço legislativo para determinações de nível municipal, motivo pelo qual os municípios devem respeitar, para fins de incidência do ISS, a composição

dos emolumentos tal como determinada pela legislação estadual. Somente com essa autorização - que ocorreu em 14/03/2016 - é que o ente tributante pode passar a fazer a cobrança.

Outro ponto de especial relevância para a tese ora sustentada consiste na regra trazida pelo art. 28 da Lei nº 8.935/1994, que exhibe a seguinte redação:

“Art. 28. Os notários e oficiais de registro gozam de independência no exercício de suas atribuições, *têm direito à percepção dos emolumentos integrais pelos atos praticados na serventia* e só perderão a delegação nas hipóteses previstas em lei.” (grifou-se)

Assim, se os emolumentos pertencem integralmente aos notários e oficiais de registro, não poderia o valor do ISS estar neles embutido, havendo a necessidade de que este tributo fosse acrescido, como o são todas as outras cobranças que compõem o valor final dos atos. Justamente para sanar esse problema e permitir que a cobrança do ISS fosse efetivada é que a CGJ editou o Provimento nº 12/2016, que possibilitou - já a partir de 14/03/2016 - que o ISS fosse repassado ao usuário do serviço.

Com isso, a regra do art. 28 da Lei nº 8.935/1994 foi respeitada e os emolumentos continuam sendo integralmente percebidos pelos notários e oficiais de registro. Ou seja, para permitir que o ISS pudesse ser cobrado, sem que fosse violado o dispositivo da lei federal de 1994, a CGJ permitiu o repasse do tributo no preço final do serviço. Vejamos o que diz o Provimento nº 12/2016:

“Art. 1º. *A contar de 14/03/2016, os Serviços Extrajudiciais privatizados poderão acrescer aos valores dos emolumentos a parcela referente ao ISS, de acordo com o Inciso II do Art. 8º da Lei Estadual n.º 6.370/2012, acrescido pela Lei Estadual n.º 7.128/2015.*

§ 1º. O acréscimo previsto no caput só poderá ocorrer quando o ISS incidir diretamente sobre o preço do serviço, sendo vedada sua cobrança nas hipóteses de recolhimento fixo.

§ 2º. Os serviços extrajudiciais que estejam discutindo o recolhimento do ISS em esfera judicial só poderão efetuar o acréscimo do valor do imposto aos emolumentos, quando estiverem efetuando o pagamento do ISS através de depósito judicial.

§ 3º. Na hipótese da ação judicial proposta acolher o pedido dos Serviços, com a devolução dos valores depositados, os mesmos deverão ser reembolsados às partes que praticaram o ato. Não sendo possível a identificação daquelas, os valores deverão ser depositados junto ao FETJ.

§ 4º. Os Serviços que acrescerem aos emolumentos o valor do ISS deverão obrigatoriamente emitir recibo discriminando os emolumentos referentes ao ato, os acréscimos legais e o valor referente à cobrança do ISS.

§ 5º. Deverão ser arquivadas cópias dos comprovantes de depósitos dos valores recolhidos referentes à ação judicial para efeito de fiscalização quando solicitado pela CGJ.” (grifou-se)

Veja-se que, em termos de vigência, essa autorização coincidiu com a nova redação dada ao art. 8º da Lei nº 6.370/2012 (pela Lei nº 7.128/2015), com vigência a partir de 14/03/2016. As referidas regras - tanto a redação nova do art. 8º da Lei nº 6.370/2012, quanto o Provimento nº 12/2016 - passaram a vigor a partir dessa data.

### **3. CONCLUSÃO**

Atualmente, considerando que o prazo de decadência previsto no CTN é de cinco anos, ou seja, que o município pode lançar hoje apenas o imposto referente aos último cinco anos, esse marco temporal não surte efeito prático. No entanto, para os casos de lançamentos já efetuados, deve-se observar o marco temporal exposto, sob pena de violação dos dispositivos legais e constitucionais acima informados.

É somente dessa forma que a orientação firmada pelo STF na ADI nº 3.089 pode ser acolhida pela legislação existente sobre a prestação de serviços cartorários, com respeito à hierarquia acima indicada.

## **ALGUMAS POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DA ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO DO STF QUANTO À INCIDÊNCIA DO ISS SOBRE OS SOFTWARES**

**Rafael Fiuza**

Rafael Fiuza é mestre em direito tributário e sócio de Vieira Coelho Advogados

O Supremo Tribunal Federal - STF, ao julgar as Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI's nº 1.945 e 5.659, em 24/02/2021, alterou seu entendimento sobre tributação de software, estabelecendo que a alienação de softwares por meio de contratos de licenciamento ou de cessão de uso estão sujeitos à tributação pelo Imposto sobre Serviços - ISS, e não como até então vinha se entendendo, pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS.

Afora a retirada da competência dos Estados a tributação sobre comercialização em geral de softwares, sejam eles chamados de prateleira ou sejam sob encomenda, distinção esta que deixou de ser relevante com o julgamento acima mencionado, bem como a provável necessidade de adaptação das legislações municipais para implementar essa nova tributação, os acórdãos proferidos nas referidas ADI's trazem outras consequências que possivelmente começarão a surgir no campo da tributação dos softwares, sobretudo quando se tratar de importação de software.

Já no voto vencedor das ADI's é possível de plano verificar uma primeira consequência do julgamento, qual seja a noção de que os softwares, ainda que mediante download ou streaming, portanto sem suporte físico, podem vir a ser tributados pelo ICMS como mercadoria, desde que haja a transferência efetiva do domínio, ou seja da propriedade do software, mediante por exemplo contrato de transferência de tecnologia previsto na "Lei do Software" (Lei nº 9.609/98), que importe em alienação dos direitos sobre o próprio código fonte do software. Tais conclusões podem ser extraídas do seguinte trecho do voto do Ministro Dias Toffoli:

Um último aspecto merece ser destacado. Ainda que se admita ser legítima a incidência do ICMS sobre bens incorpóreos ou imateriais, como admito, é indispensável para que ocorra o fato gerador do imposto estadual que haja transferência de propriedade do bem, o que não ocorre nas operações com software que estejam embasadas em licenças ou cessões do direito de uso.



Para além dos votos das ADI's, há também que se pensar nos reflexos tributários que a nova roupagem de prestação de serviço na conceituação da comercialização de software traz, mormente nos casos de importação de software.

Como se sabe, na importação há diversos tributos incidentes, bem como em determinados casos a legislação determina a retenção na fonte por ocasião da remessa dos pagamentos pela importação ao exterior.

No tocante ao Imposto de Importação - II e ao Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, a Receita Federal do Brasil já possui entendimento consolidado no sentido de que não há bases tributáveis de tais impostos na importação do software de forma virtual, sem suporte físico. Esse entendimento, quer parecer, não se alteraria com a nova natureza jurídica de serviço da comercialização de software.

Por outro lado, com a nova decisão do STF surge a possibilidade de incidência do próprio ISS-Importação, além da possibilidade de incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF e do PIS/COFINS-Importação como se verá adiante.

A Lei Complementar nº 116/2003, que estabelece a regras gerais do ISS, prevê ser devido o ISS sempre que os serviços previstos em sua lista anexa forem prestados, e também no caso de importação, ainda que a prestação do serviço tenha início no exterior.

Analisando-se a jurisprudência existente sobre o tema de serviços prestados no exterior, é possível encontrar decisões do STJ aplicando o critério do local em que é aproveitada a utilidade produzida pelo serviço para definir a incidência ou não do ISS na operação. Pode-se dizer que a principal decisão é a proferida no Resp nº 831.124, que concluiu o seguinte:

Na acepção semântica, "resultado" é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

Diga-se, também, que o STF já confirmou esse entendimento do STJ, como é o caso do julgamento da Primeira Turma do STF no Agravo Regimental em AI nº 674.522.

Pode-se citar, também, o acórdão proferido pela Segunda Turma do STJ no Agravo Regimental em AResp nº 32.547, no qual ficou decidido que embora se pudesse

discutir se a elaboração do software se deu fora do território brasileiro, o serviço prestado e tributável seria o contrato de licença e este, por sua vez, seria firmado em território nacional e por isso configuraria a importação de serviços sujeita à tributação do ISS no Brasil. Confira-se:

Desta forma, conclui-se que o serviço, apesar de proveniente do exterior, só consegue produzir resultado no Brasil, com o licenciamento do direito de uso do programa de computador àquele que o encomendou. E se é assim, pode-se finalmente dizer que a elaboração do programa é que é serviço proveniente do exterior, porém a cessão do direito de uso, que é a operação tributada in casu, é concretização da finalidade desse serviço, produzindo resultado, obrigatoriamente, dentro do território brasileiro. E tendo em conta que se subsume a item da lista de serviços tributáveis, e ainda, considerando o que expressamente estabeleceu o legislador no artigo 1º, §1º da LC 116/2003, no sentido de que "o imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País", não possui o apelante direito líquido e certo a sustentar a sua pretensão mandamental.

Diante dessas premissas, parece ser correto afirmar que as importações de software passarão a cada vez mais ser tributadas pelo ISS, considerando não só o local do efetivo aproveitamento da utilidade criada pelo software, mas também da assinatura do contrato de licença.

No tocante aos demais tributos, a legislação tributária estabelece que, em regra, a remessa de valores a não-residentes no Brasil está sujeita ao IRRF e ao PIS/COFINS-Importação.

Talvez o principal reflexo da decisão do STF nas já referidas ADI's para a importação de software seja quanto ao PIS e a COFINS devidos na importação de bens e serviços.

Nos termos do art. 1º, §1º da Lei nº 10.865/2004, as referidas contribuições sociais são devidas nos casos de importação de serviços, sempre que ocorrer a destinação final do resultado do serviço dentro do Brasil.

Com o entendimento até então em vigor de que as principais operações com software, que envolvem os denominados "softwares de prateleira" ou de "larga escala", eram operações de compra e venda de mercadoria, a Receita Federal vinha entendendo não ser devido o PIS e a COFINS na Importação.

Sobre o assunto pode-se citar, por sua relevância, a Solução de Divergência Cosit nº 2/2019, que unificou o entendimento da Receita Federal em torno desse tema, concluindo o seguinte:

*(...) não incidem a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação sobre os valores pagos, creditados, entregues ou remetidos para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior a título de remuneração do direito de autor relativo a programa de computador, desde que estes valores estejam discriminados no documento que fundamentar a operação. Neste caso, as contribuições sobre a importação incidirão apenas sobre eventuais valores referentes a serviços conexos contratados.*

*Entretanto, se o documento que lastreia a operação não for suficientemente claro para individualizar o que é serviço e o que é royalties, o valor total deverá ser considerado referente a serviços e sofrer a incidência das mencionadas contribuições.*

No entanto, com a nova roupagem de prestação de serviços dada ao licenciamento de software pelo STF, é presumível que tais posicionamentos sejam revistos, passando-se a enquadrar as importações de software, sejam de prateleira ou sob encomenda, no fato gerador do PIS/COFINS-Importação, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 10.865/2004.

Na mesma linha, quanto ao IRRF, a Receita Federal vinha consolidando seu entendimento no sentido de que não seria devido o IRRF nos pagamentos realizados ao exterior pela aquisição de softwares padrão, como é o caso da manifestação externada na Solução de Consulta Disit nº 6.014/2018, vejamos:

*As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a residente ou domiciliado no exterior em contraprestação pelo licenciamento de software de prateleira, para uso exclusivo do próprio adquirente, que não o comercializará para terceiros, não se sujeitam à incidência de Imposto sobre a Renda na Fonte (IRRF).*

O próprio STJ já teve a oportunidade de proferir acórdão, no julgamento do Resp nº 1641775, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia e publicado em 04/12/2018, concluindo não ser devido o IRRF na aquisição de softwares padrão (“software de prateleira”), afirmando-se que no caso concreto “a autora se limitou a adquirir softwares comerciais empacotados não se tratando de exploração de direitos autorais, aptos a autorizar a incidência do imposto de renda.”

Entretanto, considerando o novo enfoque dado pela decisão do STF nas ADI's sobre o contrato de licença de software, classificando-o como prestação de serviço, é possível que a Receita Federal olhe com maior atenção para as operações de importação de software para passar a cobrar o IRRF à alíquota de 25%, nos termos do art. 746 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018), aplicável aos rendimentos da prestação de serviços pagos ou remetidos a não-residentes.



PJT

***Revista  
do PJT***  
*3ª Edição*