

Luís Eduardo Schoueri
Diogo Olm Ferreira
Victor Lyra Guimarães Luz

Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal

Uma análise sob a ótica do
RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal

**Uma análise sob a ótica do
RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário e Chefe do Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Vice-Presidente e Pró-Reitor de Pós Graduação do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado em São Paulo.

Diogo Olm Ferreira

Mestrando em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.

Victor Lyra Guimarães Luz

Mestrando em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.

Legalidade Tributária e o Supremo Tribunal Federal

**Uma análise sob a ótica do
RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – 2021

© Luís Eduardo Schoueri / Diogo Olm Ferreira / Victor Lyra Guimarães Luz
Todos os direitos desta edição reservados.



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO
Av. Brigadeiro Luís Antônio, 290 – 7º andar – conjuntos 71 e 72
CEP 01318-902 – São Paulo – Fone/Fax: (11) 3105-8206
e-mail: ibdt@ibdt.org.br *site:* www.ibdt.org.br

Diretoria

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira
Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri
Diretor Administrativo: João Francisco Bianco
Diretor Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira
Diretores Executivos: Fernando Aurelio Zilveti e Luís Flávio Neto

Conselho Deliberativo: Bruno Fajersztajn, Fabiana Carsoni Alves F. da Silva, Humberto Bergmann Ávila, José Maria Arruda de Andrade, Mara Eugênia Buonanno Caramico, Martha Toribio Leão, Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maito da Silveira e Victor Borges Polizelli

Conselho Editorial Nacional: Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP e Universidade Federal do Rio Grande do Sul/RS), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães

S3661 Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal:
uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277.
– São Paulo, SP: IBDT, 2021.

190 p. ; 16 x 23 cm.

ISBN 978-65-86252-21-7

1. Direito Tributário 2. Legalidade Tributária 3.
Supremo Tribunal Federal 4. Jurisprudência 5. Brasil
I. Luís Eduardo Schoueri II. Diogo Olm Ferreira III.
Victor Lyra Guimarães Luz IV. IBDT V. Título.

DORIS 341.39

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito Tributário : Brasil
2. Legalidade Tributária : Brasil
3. Supremo Tribunal Federal : Brasil
4. Jurisprudência : Brasil

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| INTRODUÇÃO | 9 |
| PARTE I – Delineamento das premissas teóricas para análise dos votos do Ministro Relator | 15 |
| Capítulo 1 – O CONTEÚDO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF | 17 |
| 1.1 Considerações iniciais sobre a Legalidade Tributária | 17 |
| 1.2 Panorama da Legalidade Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro | 19 |
| 1.3 O Conteúdo da Legalidade Tributária a partir da Constituição Federal..... | 21 |
| 1.3.1 Regras e princípios | 22 |
| 1.3.2 Legalidade Tributária enquanto regra | 23 |
| 1.3.3 Legalidade Tributária enquanto princípio | 24 |
| 1.4 Comentários específicos acerca da “moldura” da legalidade tributária | 27 |
| 1.4.1 Dispositivos constitucionais e infraconstitucionais não mencionados nos votos do Ministro Relator | 27 |
| 1.4.1.1 Artigo 5º, inciso II, da Constituição: obrigações “em virtude de lei” | 28 |
| 1.4.1.2 Artigo 146 da Constituição Federal: o papel da lei complementar de “regular limitações constitucionais ao poder de tributar” e estabelecer “normas gerais em matéria de legislação tributária” | 29 |
| 1.4.1.3 Artigo 146, II, da Constituição e artigo 9º do CTN: previsão genérica da Legalidade Tributária como “Limitação da Competência Tributária” | 29 |
| 1.4.1.4 Artigo 97 do CTN: delimitação dos contornos e complementação do conteúdo da Legalidade Tributária.. | 30 |
| 1.4.1.5 Artigo 150, § 6º, da Constituição: a Legalidade sob a ótica dos benefícios fiscais..... | 33 |
| 1.4.2 O grau de coatividade dos tributos | 34 |
| 1.4.3 O papel da função extrafiscal na compreensão da Legalidade Tributária | 36 |

| | | |
|---|---|-----------|
| 1.4.4 | A questão da “tipicidade”: breve divagação sobre o emprego de tipos e conceitos no Ordenamento Jurídico Brasileiro | 37 |
| 1.5 | Jurisprudência do STF sobre a Legalidade Tributária: seu alcance se limita à sua dimensão principiológica, jamais afastando a regra | 39 |
| 1.5.1 | RE n. 343.446: contribuição para custeio do SAT | 40 |
| 1.5.2 | RE n. 704.292: contribuição para categoria profissional | 44 |
| 1.5.3 | ADI n. 4.697: contribuição para categoria profissional | 45 |
| 1.5.4 | RE n. 838.284: taxas pelo exercício de poder de polícia | 47 |
| 1.6 | Conclusões do capítulo | 47 |
| Capítulo 2 – A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E AS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL | | 49 |
| 2.1 | Contribuições destinadas à seguridade social como espécie tributária | 49 |
| 2.1.1 | Breves considerações sobre as espécies tributárias previstas no Ordenamento Jurídico Brasileiro | 50 |
| 2.1.1.1 | A justificação e as espécies tributárias: o grau de “coatividade” | 54 |
| 2.1.1.1.1 | Justificação das taxas: a equivalência | 57 |
| 2.1.1.1.2 | Justificação dos impostos: custeio de despesas gerais, repartido segundo a capacidade contributiva | 59 |
| 2.2 | Contribuições destinadas à seguridade social: espécie tributária autônoma com justificação própria | 60 |
| 2.2.1 | Contribuições sociais na Constituição Federal: considerações gerais | 60 |
| 2.2.2 | Justificação das contribuições sociais <i>versus</i> referibilidade | 61 |
| 2.2.3 | Aplicação do conteúdo da Legalidade Tributária às contribuições destinadas à seguridade social | 65 |
| 2.3 | A Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS como contribuições sociais sujeitas à Legalidade Tributária | 69 |
| 2.4 | Conclusões do Capítulo | 72 |
| Capítulo 3 – PREMISSAS TEÓRICAS A JUSTIFICAR A “FLEXIBILIZAÇÃO” DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS | | 75 |
| 3.1 | Questão preliminar: afinal, cabe cogitar “flexibilização” da Legalidade Tributária? | 75 |
| 3.2 | Análise dos requisitos adotados para a “flexibilização” da Legalidade Tributária | 80 |
| 3.2.1 | Requisitos de limitação e estabelecimento de condições lei ... | 80 |
| 3.2.1.1 | Limites | 81 |

| | |
|---|------------|
| 3.2.1.2 Condições | 81 |
| 3.2.2 Requisito do desenvolvimento de função extrafiscal | 82 |
| 3.2.2.1 Extrafiscalidade no Ordenamento Jurídico Brasileiro | 83 |
| 3.2.2.1.1 Previsões constitucionais para a utilização | |
| de normas tributárias com função indutora | 83 |
| 3.2.2.1.2 Função indutora e a Contribuição ao | |
| PIS/PASEP e a COFINS | 88 |
| 3.3 Conclusões do capítulo..... | 91 |
| CONCLUSÕES DA PARTE I..... | 93 |
| PARTE II – Exame dos casos concretos e avaliação sobre o resultado | |
| do julgamento do STF | 97 |
| Capítulo 4 – ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO | |
| N. 1.043.313/RS (TEMA 939 DA REPERCUSSÃO GERAL) | 99 |
| 4.1 Descrição do caso concreto | 99 |
| 4.2 Análise do voto do Ministro Dias Toffoli, proferido no RE n. | |
| 1.043.313 | 101 |
| 4.2.1 Fundamentos centrais do voto que admitiram a flexibilização | |
| da Legalidade Tributária | 101 |
| 4.2.1.1 Previsão de limites na lei ordinária | 102 |
| 4.2.1.2 Previsão de condições na lei ordinária | 104 |
| 4.2.1.3 Função extrafiscal..... | 107 |
| 4.3 Conclusões do capítulo: considerações sobre a tese de repercussão | |
| geral fixada..... | 112 |
| Capítulo 5 – AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE | |
| N. 5.277/DF | 115 |
| 5.1 Descrição do caso concreto | 115 |
| 5.2 Análise do voto do Ministro Dias Toffoli, proferido na ADI n. 5.277 | 118 |
| 5.2.1 Análise dos fundamentos centrais do voto que admitiram a | |
| flexibilização da Legalidade Tributária | 118 |
| 5.2.1.1 Previsão de limites na lei ordinária | 118 |
| 5.2.1.2 Previsão de condições na lei ordinária | 120 |
| 5.2.1.3 Função extrafiscal: necessária reflexão sobre a | |
| CIDE-combustível..... | 121 |
| 5.2.1.4 Impactos de regimes opcionais em relação à Legali- | |
| dade Tributária | 124 |
| 5.3 Conclusões do capítulo: considerações finais sobre o julgamento da | |
| ADI n. 5.277 | 126 |

| | |
|---|------------|
| Capítulo 6 – INCONGRUÊNCIA DO STF NO TRATAMENTO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA | 129 |
| 6.1 O julgamento da ADI n. 4.281 | 129 |
| 6.2 O julgamento da ADI n. 2.446 | 131 |
| 6.3 Manifestações do STF sobre a concessão de benefícios fiscais: necessária obediência à Legalidade Tributária | 132 |
| 6.4 Conclusões do capítulo..... | 135 |
| CONCLUSÕES DA PARTE II | 137 |
| Apêndice 1 – ÍNTEGRA DA MINUTA PRELIMINAR DO VOTO DO MINISTRO DIAS TOFFOLI NO RE N. 1.043.313 | 141 |
| Apêndice 2 – ÍNTEGRA DA MINUTA PRELIMINAR DO VOTO DO MINISTRO DIAS TOFFOLI NA ADI N. 5.277 | 153 |
| Apêndice 3 – ÍNTEGRA DO PARECER PGFN/CAT N. 1156/2004..... | 167 |
| Apêndice 4 – ÍNTEGRA DA EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS N. 104/2004 .. | 171 |
| Apêndice 5 – ÍNTEGRA DA EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS N. 25/2005 | 175 |
| Apêndice 6 – ÍNTEGRA DO PARECER PGFN/CAT N. 354/2015 | 179 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 185 |

INTRODUÇÃO

O presente livro foi motivado por duas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal que entendemos serem contrárias ao conteúdo da Legalidade Tributária previsto no nosso Ordenamento Jurídico. Especificamente, trataremos das decisões proferidas no Recurso Extraordinário (RE) n. 1.043.313 e na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5.277, em julgamento conjunto realizado em 10 de dezembro de 2020, no âmbito do Plenário Virtual. Apesar de tão recentes, tais decisões vêm provocando, no ambiente acadêmico, diversas discussões, exigindo, portanto, manifestação doutrinária que busque retomar valores caros ao Direito Tributário Brasileiro.

O contexto das decisões parece explicar a razão pela qual houve pouco debate, no âmbito do STF, a seu respeito, especialmente no que se refere ao RE n. 1.043.313. Afinal, em pauta estava caso em que o legislador havia delegado ao Executivo a possibilidade de reduzir e restabelecer as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS em determinadas situações. O Executivo, valendo-se da delegação, havia reduzido a zero aquelas alíquotas, assim permanecendo por cerca de uma década, sem que se levantassem vozes contrárias a tal delegação. Quando, por necessidade arrecadatória, o Executivo resolve restabelecer a tributação, fixando alíquotas que alcançavam a metade do teto autorizado pela lei, levantaram-se os contribuintes contra essa delegação, alegando que somente por lei se poderia majorar o tributo. Daí o raciocínio: se a redução da alíquota se fizera por decreto, com base em delegação legal, nada impediria que seu (parcial) restabelecimento se fizesse por igual instrumento, com base na mesma delegação. A controvérsia em torno do tema é importante: enquanto a Fazenda Nacional defende que, como as alíquotas foram reduzidas no passado – representando, portanto, um benefício aos contribuintes –, haveria legitimidade plena do Executivo para restabelecê-las, os contribuintes defendem que a Legalidade Tributária, que serve de tutela contra arbitrariedades do Estado, impede que o dito “restabelecimento” se dê via decreto, a partir da delegação legislativa.

Em que pese possa, para alguns, parecer uma questão de “justiça” a possibilidade de o Executivo majorar alíquotas após as ter reduzido no passado, a principal discussão que será enfrentada aqui não é esta. Não pretendemos aprofundar a análise da majoração seguida de uma redução, mas sim da compatibilidade da majoração por meio de decreto, autorizada por uma delegação legislativa sem a fixação de quaisquer critérios para tanto.

Neste livro, sustentamos que também a redução de alíquotas de tributos deve ser feita por lei que a estabeleça, por força do conteúdo da Legalidade Tributária. É dizer: em tese, a redução realizada no passado também estaria em desacordo

com a Legalidade Tributária. No entanto, o não questionamento, por parte dos contribuintes, da inconstitucionalidade cometida pelo Executivo dez anos antes não justifica uma segunda inconstitucionalidade. Assim, não é porque, no passado, as alíquotas dos tributos foram reduzidas, por ato do Poder Executivo, que se aceita sejam elas majoradas no futuro.

Além disso, o Poder Judiciário emite decisões apenas quando é instado, pelos jurisdicionados, a se manifestar. Por isso, o não questionamento da redução das alíquotas via Decreto, no passado, não legitima a majoração de alíquotas por novos Decretos. Esses novos Decretos, portanto, ainda devem ser analisados sob a ótica da Legalidade Tributária.

Preocupa-nos o fato de que, sob o ímpeto de se fazer justiça – impedir que os contribuintes se valham da Legalidade quando as alíquotas são majoradas, ao passo que o mesmo argumento não foi invocado quando as alíquotas foram reduzidas –, acabe-se por derrubar a própria regra da Legalidade. Afinal, admitida a delegação, pelo legislador, da competência de estabelecer a fixação de alíquotas de tributos, abre-se espaço para que tal ferramenta seja empregada em qualquer caso, já não mais podendo o contribuinte se socorrer do Judiciário em busca da Legalidade. O precedente do Plenário será sempre lembrado para dizer que não mais vale, no País, a regra segundo a qual **somente** a lei pode fixar as alíquotas de tributos.

Sustentamos que, conquanto as decisões se apresentem como mera consolidação da flexibilização da Legalidade, o que se vê, em verdade, é inovação que se afasta da regra prevista na Constituição e na lei complementar.

É fato que a jurisprudência do STF vinha sendo construída no sentido de aceitar “flexibilizações” da Legalidade, isto é, de afastar o dogma da “tipicidade cerrada”. Portanto, admitindo que o legislador infraconstitucional se valha de cláusulas gerais e conceitos indeterminados para fixar critérios a partir dos quais o Executivo, por regulamento, concretiza o mandamento legal. Por certo, não há como sustentar a ideia de que possa o legislador ser exaustivo; muito mais o que dele se espera é que seja suficientemente claro, para que o intérprete possa conhecer sua ordem. Daí não surpreender se reconheça ao Executivo o papel de concretizar o mandamento legal. Desse modo, o STF já vem, há muito, reconhecendo que ao caráter principiológico da determinação conceitual exige, que não passa de mandamento de otimização: espera-se do legislador clareza suficiente, mas não exaustiva. Por isso, cabe ao Executivo, observados os critérios da lei, atribuir maior clareza à hipótese tributária. Mas – insistimos – sempre a partir do que previu o legislador.

As decisões que aqui se examinam não tratam, como os precedentes que elas invocam, de mera concretização do mandamento legal. Temos, aqui, casos de vera delegação, em que o legislador abre mão de apresentar os critérios para a fixação do aspecto quantitativo da hipótese tributária, deixando esta à discricionariedade do Executivo. Falamos em discricionariedade porque o legislador ad-

mite que o Executivo se valha de juízo de conveniência e oportunidade para estabelecer a alíquota de tributos. Em nosso entender, a Legalidade possui feição de regra, positivada no artigo 97 do CTN, que impõe seja a fixação da alíquota estabelecida **somente** pela lei. Não há, pois, espaço para delegação.

Em síntese, enquanto os precedentes invocados nessas recentes decisões versavam sobre o caráter principiológico da Legalidade – mandamento de otimização a exigir a maior determinação possível, mas sem afastar sua concretização pelo Executivo –, nelas já não se discute princípio, mas regra: somente a lei pode estabelecer as alíquotas. Uma regra, diferentemente de um princípio, não pode ser flexibilizada ou ponderada. Pode, sim, ser afastada. Mas, para tanto, deve ela ser considerada inválida ou inaplicável.

Este é, portanto, o cerne deste livro: analisar o conteúdo da Legalidade Tributária, para ali reconhecer sua feição de regra, positivada em nosso Ordenamento. Afinal, por meio desta, o povo não pode ter sua propriedade privada expropriada em favor do Estado, a título de tributo, sem sua concordância concedida por meio de seus representantes.

A Legalidade está presente em diversos ordenamentos desde a Idade Média, quando o tributo deixava de ser sinal de opressão para decorrer de manifestação de vontade popular. A ideia do consentimento atravessou as mais diversas formas de Estado, culminando, já no liberalismo, com sua consagração no texto constitucional francês de 1791 e se reproduzindo nos demais regimes constitucionais. Se o Estado Liberal foi substituído pelo Estado Social e, hoje, já assume a forma do Estado do Século XXI¹, a Legalidade Tributária jamais deixou de se fazer presente nos textos constitucionais. Prova disso, no cenário brasileiro, é a sua inserção já em nossa constituição imperial, sendo mantida em todas as demais cartas constitucionais, até mesmo em períodos autoritários.

É bem verdade que a previsão da Legalidade Tributária no texto constitucional nem sempre significou que a vontade dos representados fosse observada. Não foram poucas as tentativas – na história e no Brasil – do Poder Executivo, diante da sede arrecadatória, de burlar as amarras postas pelo constituinte. Conquanto algumas vezes tenham os tribunais alargado os poderes do Executivo (basta mencionar a aceitação dos Decretos-Leis como instrumentos para criação de tributo², mesmo que esses diplomas, no regime pretérito, fossem editados pelo Executivo e no mais das vezes não chegassem a ser validados pelo Legislativo, operando o instituto do decurso de prazo³), noutras tantas, a ofensa à Legalidade Tributária,

¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, pp. 20-32.

² O STF admitiu a utilização de Decretos-Lei para instituir ou majorar tributários. RE n. 99.698, julgado em 22 de março de 1983; Relator Ministro Moreira Alves.

³ De acordo com o artigo 155, § 1º, da Emenda Constitucional n. 1/1969, os Decretos-Lei que não fossem analisados pelo Congresso Nacional no prazo de sessenta dias eram automaticamente tidos por aprovados, conforme abaixo:

por meio de normas do Executivo que ultrapassavam o texto legal, foi rechaçada pelo Judiciário. Essa foi uma primeira fase de afronta à legalidade tributária.

Chegamos, porém, em um segundo momento, quando o próprio Legislativo abriu mão de seu dever constitucional de tratar, sem qualquer interferência, da matéria tributária, fixando o tributo de modo genérico e abrindo espaço para, mediante delegações legislativas, o Executivo conformar o tributo exigido. Em 2004, em artigo intitulado “A suave perda da liberdade”, já se alertou para a necessidade de se respeitar a Legalidade Tributária, em vista da opção do constituinte por tratá-la em sentido específico⁴. Denunciavam-se, ali, dispositivos legais em que se delegava ao Executivo a tarefa de fixar os elementos da regra matriz de incidência tributária, em clara afronta à Constituição e à lei complementar, no caso o Código Tributário Nacional. Mencionava-se que, por se tratar de delegação para se reduzir a alíquota do tributo, dificilmente alguém se levantaria contra a medida, visto que benéfica; ao mesmo tempo, antecipava-se o risco de que uma vez tolerada a redução de tributo por ato do Executivo, já não haveria mais como evitar que, noutro momento, o mesmo Executivo restabelecesse a tributação ao majorar as alíquotas. Noutras palavras, teria o Executivo o poder de acionar a chave da tributação, quando lhe conviesse, não mais precisando da concordância do Legislativo. A repartição de poderes, tão bem explicada por Montesquieu⁵, via-se frustrada, uma vez que o Legislativo abria mão do seu papel – constitucional – de controlar os atos do Executivo.

Hoje, passados mais de três lustros, o presente trabalho volta a tratar do tema, já que aquilo que antes aparecia como um risco se viu concretizado: o Executivo, valendo-se da delegação legislativa, (i) reduz e restabelece alíquotas ou (ii) fixa alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS. É disso que tratam as recentes decisões proferidas no âmbito do STF, que consideraram constitucionais determinadas delegações legislativas no contexto da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS.

Especificamente, serão analisados os votos do Relator, Ministro Dias Toffoli, proferido no âmbito do RE n. 1.043.313, que julgou o tema relacionado à incidência dessas contribuições sobre receitas financeiras, e da ADI n. 5.277, que analisou a tributação da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre operações de venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Conquanto em ambas as decisões tenha havido clara posição do Plenário contrária ao contribuinte, com um único

“§ 1º Publicado o texto, que terá vigência imediata, o Congresso Nacional o aprovará ou rejeitará, dentro de sessenta dias, não podendo emendá-lo; se, nesse prazo, não houver deliberação, o texto será tido por aprovado.”

⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. A Suave Perda da Liberdade. In: *Direito Tributário Atual*, v. 18, p. 7-10, 2004.

⁵ Cf. MONTESQUIEU (Charles-Louis de Secondat, Barão de la Brède e de Montesquieu). *Do Espírito das Leis*. Bertrand Brasil (trad.). vol. 1. São Paulo: Nova Cultural. 1997, *passim*.

voto pela declaração de inconstitucionalidade, a leitura atenta do voto do relator aponta elementos que, se devidamente ressaltados, podem até mesmo reverter o resultado dos julgamentos. Afinal, as decisões ainda não transitaram em julgado, cabendo, a nosso ver, a apresentação de embargos de declaração.

Independentemente de qual venha a ser o resultado final do julgamento, é inegável que o tema exige reflexão acerca do tema da Legalidade Tributária. Nesta obra, retomaremos as considerações do voto do Ministro Relator, desde as premissas teóricas aos fundamentos centrais, para que se evolua no estudo da Legalidade Tributária aplicada às contribuições destinadas à seguridade social.

Ressaltamos que, até a publicação deste trabalho, os acórdãos referentes ao julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277 não foram publicados. Nossas considerações, por consequência, tomarão como base as minutas dos votos do Ministro Dias Toffoli divulgadas na data do julgamento, cujas íntegras constam do Apêndices I e do Apêndice II, respectivamente. Ainda que o conteúdo dessas minutas esteja em linha com as ponderações apresentadas pelo próprio Ministro Relator durante o julgamento realizado em 10 de dezembro de 2020, é possível que sejam verificadas mudanças em relação à versão final dos votos divulgada quando da publicação dos acórdãos. Em razão disso, alertamos para a possibilidade de mudanças quanto ao conteúdo desta análise.

Diante do cenário atual, este estudo será estruturado em duas partes. Na primeira parte, analisaremos as premissas apresentadas nos votos do Ministro Dias Toffoli acerca da Legalidade Tributária, além de justificarmos nossos próprios pressupostos teóricos sobre o tema. Para tanto, a primeira parte será dividida em três Capítulos: no **Capítulo 1**, apresentaremos a evolução e as dimensões normativas da Legalidade Tributária em nosso Ordenamento Jurídico, com o objetivo central de fixar uma premissa importante: qual é o conteúdo da Legalidade Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro? Em seguida, no **Capítulo 2**, trataremos das contribuições destinadas à seguridade social, com o objetivo de analisar se o conteúdo da Legalidade Tributária definido no capítulo anterior se aplica à Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS. No **Capítulo 3**, analisaremos os requisitos fixados pelo Ministro Dias Toffoli para admitir delegações em matéria tributária.

A segunda parte do estudo também será composta de três Capítulos, que, fortes nas premissas fixadas nos capítulos anteriores, aprofundarão as discussões em torno da Legalidade Tributária com base nas peculiaridades dos casos concretos. O **Capítulo 4** será destinado à análise dos aspectos específicos do julgamento do RE n. 1.043.313, enquanto o **Capítulo 5** será dedicado ao exame da ADI n. 5.277. Ao final, no **Capítulo 6**, apresentaremos as nossas conclusões sobre tais julgamentos para, então, apontar incongruências entre outros julgados recentes proferidos no âmbito do STF, que analisaram o tema da Legalidade Tributária, e os casos em questão.

**PARTE I – Delineamento das
premissas teóricas para análise
dos votos do Ministro Relator**

Capítulo 1

O CONTEÚDO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E A JURISPRUDÊNCIA DO STF

Os votos do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313 e na ADI n. 5.277 iniciam-se com tópicos destinados a delimitar o conteúdo da Legalidade Tributária. O primeiro desses tópicos trata da evolução da jurisprudência do STF a respeito do “Princípio da Legalidade Tributária”⁶, no qual o Relator analisa quatro julgados do STF pertinentes ao tema. O segundo **tópico** trata da “moldura atual do Princípio da Legalidade em matéria tributária”⁷, que se vale de ampla doutrina, nacional ou estrangeira, para inquirir sobre os limites dessa norma constitucional.

De modo a examinarmos as considerações apresentadas pelo Relator de forma consistente, é pertinente iniciar breve retrospecto da Legalidade Tributária na evolução do próprio Estado de Direito e no Ordenamento Jurídico Brasileiro. Em seguida, trataremos das afirmações feitas pelo próprio Ministro Dias Toffoli com base na doutrina tributária para, somente então, tratarmos da jurisprudência do STF citada. Assim, poderemos confirmar se existem ressalvas às ponderações teóricas apresentadas pelo Relator e, na sequência, como essa posição dialoga com as decisões do STF.

1.1 Considerações iniciais sobre a Legalidade Tributária

Como observava Alberto Xavier⁸, em matéria tributária, o Princípio da Legalidade é anterior à própria formação do Estado de Direito. Tão logo surgiram formas de organização estatal nas quais a noção de propriedade privada estivesse minimamente estabelecida, qualquer tentativa de tolher o patrimônio particular encontrou forte resistência e somente pôde se concretizar a partir da fixação de determinados parâmetros, notadamente, a concordância daqueles que teriam seus bens atingidos ou, como diria Lapatza o requisito de “auto-imposição”⁹.

⁶ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 4, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 5.

⁷ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 7, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 8.

⁸ Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 5-6.

⁹ Cf. LAPATZA, J. J. Ferreiro. *El principio de legalidad y la reserva de ley*. Revista de Direito Tributário. v. 13, n. 50, pp. 7-13, 1989.

Ainda que eventos históricos muito mais remotos já permitam identificar o gérmen da Legalidade Tributária¹⁰, a Carta Magna, cujo texto se baseou em documento assinado por João Sem Terra em 1215¹¹ talvez seja o exemplo mais comumente apresentado para ilustrar a noção de que a exigência de tributos depende da concordância daqueles que serão tributados¹². Séculos mais tarde, essa ideia seria traduzida no *slogan* político “*no taxation without representation*”, que cristalizava parte das insatisfações que levariam, anos depois, à proclamação da Declaração de Independência dos Estados Unidos da América. É o que Bartholini identifica como o conteúdo originário da Legalidade Tributária: o povo, por meio de seus representantes, determina quais serão os sacrifícios a serem incorridos para custear as atividades do Estado e a forma como serão repartidos¹³.

Como qualquer outra garantia individual, a sua conquista não pode ser resumida a um único momento. Trata-se de construção que decorre de séculos de evolução, acompanhada de diversos revezes, até alcançar suas feições contemporâneas. E, ainda assim, a Legalidade Tributária se manifesta de formas muito distintas nos diferentes ordenamentos jurídicos da atualidade, tanto no que concerne ao seu conteúdo material quanto ao grau de detalhamento que é exigido da lei que institui uma obrigação tributária.

Em boa medida, as diferentes abordagens quanto à Legalidade Tributária decorrem não apenas da tradição jurídica que orienta cada ordenamento, mas também da forma de organização do sistema de governo e da repartição de poder. Nos sistemas parlamentaristas, por exemplo, o governo é composto a partir do parlamento, sendo a atuação daquele submetida ao controle deste. Simplificadamente, nesses sistemas, o Poder Executivo representa um desdobramento do Poder Legislativo, havendo separação mais tênue entre os poderes. Em razão disso, parece haver mais espaço para que o parlamento se limite a autorizar, em termos gerais, a criação de tributos, atribuindo ao Poder Executivo a sua instituição efetiva e pormenorizada. Afinal, este é a *longa manus* do primeiro, representando sua maioria e, em caso de divergência, o próprio Gabinete se vê substituído.

Por outro lado, em sistemas presidencialistas, existe separação rígida entre o Poder Legislativo e o Poder Executivo, ainda que os seus integrantes sejam eleitos, em ambos os casos, pelo povo. Diferentemente do parlamentarismo, em que prevalece a submissão do Poder Executivo ao Poder Legislativo, o presidencialismo demarca a coexistências desses poderes em condições de igualdade, assegurada por controles de freios e contrapesos. Nesse contexto, o Princípio da Legalida-

¹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1), p. 301.

¹¹ Cf. JENNINGS, Sir Ivor. *Magna Carta et son influence dans le monde d'aujourd'hui*. Londres: Services Britanniques d'Information, 1965; SWINDLER, William. *Magna Carta*. Nova York: Grosset & Dunlap, 1968.

¹² Cf. MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 874.

¹³ Cf. BARTHOLINI, Salvatore. *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*. Padova: CEDAM, 1957, pp. 176-177.

de Tributária é um desses controles, na medida em que demanda o consenso entre o Poder Legislativo (que aprova o texto legal) e o Poder Executivo (que o promulga) como condição para a instituição ou majoração de um tributo. A delegação de competências, portanto, seria contrária ao próprio objetivo da lei de limitar e conformar a atuação do Poder Executivo¹⁴.

O levantamento coordenado por Ana Paula Dourado para a Associação Europeia de Professores de Direito Tributário (*European Association of Tax Law Professors – EATLP*) permite antever algumas das diferentes abordagens quanto à Legalidade Tributária¹⁵: existem ordenamentos jurídicos em que a competência para legislar sobre a matéria tributária é exclusivamente atribuída ao Poder Legislativo, a exemplo da Áustria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Alemanha, Israel, Japão, Países Baixos, Polônia, Rússia, Sérvia e Reino Unido, cabendo ao Poder Executivo função regulamentar. Por outro lado, outros ordenamentos admitem delegações para que o Poder Executivo exerça competência tributária, como é o caso de Finlândia, França, Grécia, Itália, Portugal, Suécia e Turquia. Diante deste panorama, parece válido investigar em quais desses “grupos” estaria situado o Ordenamento Jurídico Brasileiro.

1.2 Panorama da Legalidade Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro

É de conhecimento geral que a Constituição Federal de 1988 tratou da matéria tributária de forma extremamente detalhada. A importância atribuída à Legalidade Tributária, no entanto, não foi invenção do constituinte de 1988. A Constituição de 1891, nos primórdios da República, já assentava que “*nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize*”¹⁶. Como noticiado por Aliomar Baleeiro, o posicionamento doutrinário prevalecente à época já se valia dessa previsão para condenar delegações em matéria tributária¹⁷.

A enunciação da Legalidade Tributária, como a exigência de lei que autorize a cobrança de tributos, também foi repetida na Constituição de 1934¹⁸, sendo

¹⁴ Cf. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 259.

¹⁵ Cf. DOURADO, Ana Paula (org.). General report – in search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state. In: *Separation of powers in tax law*. 2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela. Amsterdam: EATLP, 2010, pp. 27-55 (31-32).

¹⁶ Mesmo antes, na Constituição de 1824, já havia atribuição de competência para a Assembleia Legislativa tratar do estabelecimento de “contribuições diretas”. Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 52.

¹⁷ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 52.

¹⁸ Conforme o artigo 17 da Constituição de 1934:

então abandonada na Constituição de 1937. Ainda assim, a Legalidade Tributária continuou implícita naquele texto, que, em seu artigo 13, alínea “d”, impediu o Presidente da República de editar decretos-lei para tratar de impostos¹⁹. Retomando a questão de forma ligeiramente distinta, a Constituição de 1946 previa, enquanto uma das garantias individuais de seu artigo 141, que “*nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça*”.

Ainda no contexto da Constituição de 1946, deu-se início à estruturação de um Sistema Tributário Nacional em nível constitucional, a partir da Emenda Constitucional n. 18/1965²⁰ e, em nível infraconstitucional, por meio do Código Tributário Nacional (CTN), cuja importância será retomada adiante. Ao tratar das limitações ao Poder de Tributar, essa reforma cunhou enunciado que, ainda hoje, encontra paralelo na Constituição de 1988: de acordo com o artigo 2º, inciso I, da Emenda Constitucional n. 18/1965, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios são proibidos de “*instituir ou majorar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Emenda*”.

A Emenda Constitucional n. 18/1965 é marco relevante para compreender o conteúdo da Legalidade Tributária em nosso Ordenamento Jurídico: como regra, exige-se que a lei – e somente a lei – *institua* ou *majora* o tributo. Ou seja, há a necessidade de o legislador efetivamente estabelecer a hipótese de incidência do tributo, determinar quem seria o seu sujeito passivo, bem como definir sua base de cálculo e alíquota. Todavia, essa regra não se aplica, no mesmo grau, a todos os casos: a partir da Emenda Constitucional n. 18/1965, o próprio constituinte passou a eleger alguns tributos sujeitos a certa mitigação da Legalidade Tributária, de forma que o Poder Executivo poderia, dentro de limites preestabelecidos pelo legislador, alterar alíquotas ou bases de cálculo. As exceções previstas expressamente no texto constitucional evidenciam que, nos demais casos, alíquotas e bases de cálculo não poderiam ser previstas noutro instrumento, senão na lei.

Previsões análogas ao artigo 2º, inciso I, da Emenda Constitucional n. 18/1965 foram reproduzidas tanto na Constituição de 1967, em seu artigo 20, inciso I²¹, como na Emenda Constitucional n. 1/1969, em seu artigo 19, inciso I²²,

“Art 17 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)”

VII – cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos;”

¹⁹ Cf. CALDAS, Camilo Onoda Luiz. Breves considerações sobre o princípio da legalidade no direito brasileiro. In: *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética/IBDT, v. 2004, n. 18, p. 137-150, 2004, p 139.

²⁰ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 118.

²¹ Conforme o artigo 20, inciso I, da Constituição de 1967:

“Art 20 – É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;”

²² Conforme o artigo 19, inciso I, da Emenda Constitucional n. 1/1969:

“Art. 19. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

que exigem lei para “*instituir ou aumentar tributo*”. Ainda assim, ambas essas Cartas Constitucionais previam determinadas exceções aplicáveis a certos impostos e prerrogativas atribuídas ao Poder Executivo para editar atos com força de lei²³, sem a efetiva participação do Poder Legislativo.

Finalmente, esse panorama histórico alcança o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que, de forma semelhante, veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios “*exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça*”.

Diante dessa previsão, é necessário recorrer a uma indagação básica: afinal, o que o artigo 150, inciso I, prevê? Seria a “tipicidade cerrada” que pressupõe descrição pormenorizada, exaustiva e suficiente dos aspectos da regra matriz de incidência tributária realizada exclusivamente em lei? Ou, então, seria outro o seu conteúdo?

1.3 O Conteúdo da Legalidade Tributária a partir da Constituição Federal

Como antecipado, este subtópico tem por objetivo fixar uma premissa importante: qual é o conteúdo da Legalidade Tributária construído a partir da Constituição Federal. Em paralelo, analisaremos também as colocações apresentadas pelo Relator do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277 sobre a atual “moldura” da Legalidade Tributária, para verificar se existe algum descompasso entre as nossas premissas e as premissas adotadas nos votos em comento. Resumidamente, o Ministro Dias Toffoli pondera que a Legalidade Tributária foi tradicionalmente entendida como a necessidade de a própria lei estabelecer todos os aspectos da regra matriz de incidência de cada tributo, “*em toda extensão e profundidade*”²⁴. Fazendo referência à doutrina de Alberto Xavier, o Ministro destaca que esse posicionamento clássico somente seria flexibilizado em relação a determinados tributos, para os quais o próprio constituinte admitiu mitigações à Legalidade Tributária.

Daí em diante, o Ministro Dias Toffoli empreende análise detalhada de diversos julgados do STF que teriam, na sua visão, rompido com essa concepção “clássica” da Legalidade Tributária²⁵. Todos esses julgados serão analisados no subtópico 2.4, cabendo, por ora, destacar alguns dos aspectos centrais da Legalidade Tributária no Brasil.

Para tanto, analisaremos, primeiro, o artigo 150, inciso I, da Constituição, que enuncia a Legalidade Tributária de forma expressa no texto constitucional.

I – instituir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;”

²³ Cf. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 119.

²⁴ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 4, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 5.

²⁵ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, pp. 4-7, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, pp. 5-8.

Em seguida, demonstraremos que o conteúdo da Legalidade Tributária é extraído a partir da combinação do aludido dispositivo com outras previsões constitucionais, a exemplo do artigo 146, inciso III, também da Constituição, que atribui à lei complementar (no caso, o Código Tributário Nacional) o papel de prever as “normas gerais em matéria de legislação tributária” e, em especial, o inciso II do mesmo dispositivo, que confere à lei complementar a missão de “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Tais considerações permitirão verificar importante dispositivo do Código, o seu artigo 97, que, exercendo sua função constitucionalmente atribuída, “complementa” a Constituição, regulando o alcance da Legalidade Tributária. É o que passamos a analisar.

1.3.1 Regras e princípios

O texto de uma previsão legal ou constitucional não se confunde com a norma jurídica em si²⁶. A norma é produto da interpretação sistemática de diversos textos, de forma que não existe correlação exclusiva entre uma norma e um dispositivo legal ou constitucional específico. Nesse sentido, um mesmo dispositivo legal ou constitucional pode contribuir para a construção de mais de uma norma²⁷.

Esse é exatamente o caso do artigo 150, inciso I, da Constituição. Humberto Ávila observa que esse dispositivo constitucional contribui para a construção, ao menos, de duas normas distintas: de um lado, uma regra, de outro, um princípio²⁸. Sem a pretensão de enfrentar a classificação de cada uma dessas espécies normativas, basta notar que a definição de Robert Alexy distingue regras e princípios com base em sua estrutura e forma de aplicação diante de conflitos²⁹.

Em apertada síntese, regras seriam normas que constituem mandamentos de determinação, aplicáveis por meio de subsunção³⁰. Nesse sentido, as regras estabeleceriam comandos definitivos, isto é, que são ou não aplicáveis ao caso concreto. Em razão disso, a resolução de conflitos entre regras dependeria da aplicação de critérios que levarão ao reconhecimento de que uma das regras não possui validade (por exemplo, por contrariar regra hierarquicamente superior ou, de forma superveniente, pelo advento posterior de uma nova regra que a revoga) ou de que uma das regras constitui exceção à outra (exemplificativamente, por força de sua especialidade)³¹.

²⁶ Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 16. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 50.

²⁷ Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* (nota 26), p. 50.

²⁸ Cf. ÁVILA, Humberto. *Legalidade tributária multidimensional*. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 279.

²⁹ Cf. ALEXY, Robert. *Zum Begriff des Rechtsprinzips*. In: ALEXY, Robert, *Recht, Vernunft, Diskurs: Studien zur Rechtsphilosophie*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1995, p. 32 apud SILVA, Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, n. 798, p. 25 abr/2002.

³⁰ Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. *O proporcional e o razoável*. In: *Revista dos Tribunais*. São Paulo, n. 798, p. 25 abr/2002.

³¹ Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* (nota 26), pp. 164-165.

Já os princípios seriam mandamentos de otimização, ou seja, comandos que devem ser perseguidos na maior medida possível, considerando as possibilidades jurídicas e fáticas³². A aplicação de princípios, portanto, não estaria baseada na dicotomia absoluta entre “aplicável” ou “não aplicável”, mas sim na ponderação. Os conflitos entre os princípios, nesse sentido, seriam resolvidos com base no sopesamento das limitações recíprocas que as normas principiológicas conflitantes se impõe mutuamente.

1.3.2 Legalidade Tributária enquanto regra

Retomando as diferentes dimensões normativas da Legalidade Tributária³³, um dos seus aspectos seria peculiar às regras: as autoridades fiscais não podem exigir um tributo na falta de lei prevendo-o. O comando constitucional não admite gradação, isto é, a presença do antecedente (inexistência de lei instituindo o tributo) impõe, de forma obrigatória, a caracterização do seu consequente (inconstitucionalidade do tributo), se não se estiver num dos casos em que o próprio constituinte excepcionou essa regra.

As exceções constitucionais à regra da Legalidade, a rigor, são meras formas de mitigação de sua intensidade³⁴. O exemplo mais óbvio é extraído daquelas hipóteses previstas no § 1º do artigo 153 da Constituição. De acordo com esse dispositivo constitucional, é facultado ao Poder Executivo, “*atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos*” sobre importação de produtos estrangeiros (II), exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), produtos industrializados (IPI) e operações de crédito, câmbio, seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários (IOF). Existem outras previsões constitucionais análogas aplicáveis a outros tributos, como é o caso das contribuições de intervenção no Domínio Econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (CIDE-combustível), em relação às quais pode o Poder Executivo reduzir e restabelecer suas alíquotas, conforme artigo 177, § 4º, inciso I, alínea “b”, da Constituição.

Os dispositivos mencionados acima não dispensam a existência de lei. A Legalidade Tributária, não obstante mitigada, continua a exigir que a lei fixe condições e limites dentro dos quais o Poder Executivo poderá fixar a alíquota dos tributos ali referidos. No caso da CIDE-combustível, o Poder Executivo apenas pode reduzir e restabelecer uma alíquota, o que implica que esta tenha antes sido fixada em lei. Todos os demais aspectos da regra matriz de incidência devem estar fixados pela lei, não podendo ser modificados pelo Poder Executivo.

³² Cf. SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: *Revista dos Tribunais*. São Paulo, n. 798, p. 25 abr/2002.

³³ Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* (nota 28), p. 279.

³⁴ Cf. COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 63.

E o que justifica o tratamento diferenciado para certos tributos? O constituinte elegeu tributos que, em sua preferência, representam veículos interessantes para introduzir no Ordenamento Jurídico normas indutoras do comportamento dos contribuintes. Adotando a expressão utilizada no voto do Ministro Dias Toffoli, e que será oportunamente retomada, tratamos aqui de tributos com grande aptidão para cumprir “funções extrafiscais”³⁵. Naturalmente, todo tributo pode desempenhar função extrafiscal³⁶, mas é certo que a Constituição identificou certos tributos que, em razão de suas características, poderiam ser utilizados pelo Poder Executivo como instrumento de intervenção no Domínio Econômico de forma mais eficaz. Assim, tributos como o imposto de importação (II) e o imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários (IOF) estão sujeitos a uma Legalidade Tributária mitigada e, ainda, não se sujeitam à regra de anterioridade tributária, permitindo que alterações (redução ou restabelecimento de alíquotas) sejam implementadas pelo Poder Executivo de forma ágil e imediata.

Disso decorre uma conclusão relevante para o julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277: cogitar mitigação da Legalidade Tributária pressupõe considerá-la em sua dimensão normativa de regra. O constituinte fixou *regra* para reger a instituição de tributos (Legalidade Tributária) e previu, para alguns casos específicos, “*exceção*” (Legalidade Tributária mitigada). Para melhor compreender os desdobramentos dessa assertiva, passaremos a tratar da Legalidade Tributária enquanto princípio.

1.3.3 Legalidade Tributária enquanto princípio

A Legalidade Tributária também se manifesta como princípio: o legislador deve descrever, com a maior precisão possível, as circunstâncias que darão ensejo à tributação. Assim, condicionado às limitações fáticas e jurídicas, é esperado que a própria lei descreva, na maior medida possível, a hipótese que dá surgimento a determinada obrigação tributária e as suas consequências³⁷. Haveria aqui, propriamente, o princípio da Legalidade Tributária.

Sob esse aspecto, talvez resida a maior evolução percebida na doutrina tributária e, como bem apontado pelo Ministro Dias Toffoli, na jurisprudência do STF acerca da Legalidade Tributária nas últimas décadas³⁸. Com efeito, parte da dou-

³⁵ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 7, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 8.

³⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16.

³⁷ Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. A (i)legalidade, redução e aumento de contribuições sociais por decreto. In: *Revista Interesse Público*, v. 110, Belo Horizonte: Editora Fórum, pp. 151-182, 2018, p. 156.

³⁸ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 4, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 5.

trina defendeu, historicamente, que o princípio da Legalidade exigiria do legislador uma precisão cirúrgica de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária, de modo que, ao aplicador da lei, nada restaria de liberdade. Essa abordagem “cerrada”, “restrita” e “exauriente”³⁹ vem sendo, de fato, reavaliada.

Em certa medida, o posicionamento, defendido por Ricardo Lobo Torres, ilustra essa mudança, ao defender a “*relativização dos princípios da reserva e do primado da lei*”⁴⁰. O que se chama “relativização”, segundo o autor, viria pela admissão de que a lei, em sentido formal, se vale de “*cláusulas gerais e conceitos indeterminados*”, demandando que a regulamentação os especifique e, assim, permita sua aplicação⁴¹. No subtópico 1.4.4, detalharemos como a Legalidade, enquanto princípio, orienta o legislador infraconstitucional a buscar determinação nos conceitos que emprega. Nessa oportunidade, buscaremos esclarecer, inclusive, nosso entendimento sobre a “tipicidade” e como a utilização de “tipos” é incompatível com os propósitos de uma lei que institui tributo.

Por ora, importa vermos que, se, por um lado, a regra da Legalidade Tributária demanda a existência de lei para definir todos os elementos da obrigação tributária, por outro lado, importa reconhecer circunstâncias em que a lei tributária parece exigir, para ser aplicável, ato emanado da Administração. Essas circunstâncias podem estar atreladas à própria participação do Poder Público no surgimento da obrigação tributária ou à necessidade de especificar conceitos empregados na lei.

Um exemplo óbvio está no campo das taxas, que, por serem cobradas em função de atividades da Administração Pública, dependem da sua atuação para que surja a obrigação tributária. Outro exemplo, que será analisado com mais profundidade no subtópico 2.5, diz respeito à emblemática contribuição social para custeio de seguro contra acidentes de trabalho (SAT). Nesse caso, o legislador tributário previu todos os elementos da obrigação tributária, sendo que, com relação às alíquotas, previu diferentes percentuais graduados com base no grau de risco da atividade de cada contribuinte. A delimitação de qual seria o grau de risco de cada atividade, por sua vez, ficou a cargo do Poder Executivo, de modo a concretizar as previsões estabelecidas lei e viabilizar a apuração do tributo.

A nosso ver, longe de revelar flexibilização ou afastamento da Legalidade Tributária, esses exemplos permitem compreender o verdadeiro conteúdo principiológico inserido nessa norma e ressignificar o papel do Poder Executivo na re-

³⁹ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*. 11. ed. Rio de Janeiro, Forense, 2011, pp. 180-181.

⁴⁰ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. In: *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, n. 58, pp. 193-219, 2004, p. 219.

⁴¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, n. 58, pp. 193-219, 2004, p. 200.

gulamentação da lei tributária. A Legalidade Tributária, enquanto princípio, demanda que o legislador, na maior medida possível, descreva de forma completa e clara os aspectos da regra matriz de incidência tributária. No entanto, como mandamento de otimização, é certo que o legislador tributário não conseguirá ser exaustivo, não poderá resolver todas as lacunas e incertezas. Como é próprio da linguagem, os termos empregados nos enunciados normativos serão dotados de algum grau de indeterminação⁴². Diante dessas limitações, é admissível que decretos e atos da Administração Pública não se limitem à mera reprodução de dispositivos legais, mas sim contribuam para tornar as previsões legais mais claras e passíveis de aplicação efetiva.

Nesse sentido, as ponderações do Ministro Dias Toffoli acerca da superação da doutrina que encarava a Legalidade Tributária como “cerrada” são absolutamente pertinentes. É o reconhecimento de que esperar do legislador tributário determinações absolutas e suficientes à sua aplicação em qualquer cenário é uma pretensão inalcançável⁴³.

Essencial, entretanto, é observar que a distinção entre ambas as feições da Legalidade Tributária é fundamental para que se examinem adequadamente as conclusões do STF no RE n. 1.043.313 e na ADI n. 5.277.

Demonstrar-se-á, neste estudo, que o Relator utilizou-se de precedentes que versavam sobre o aspecto principiológico da Legalidade. Por isso mesmo, o Tribunal, em reiteradas oportunidades, afastou a dita “tipicidade cerrada” para reconhecer que a determinação conceitual se faz na medida do possível. Temos, aqui, a relativização que é realmente consagrada pelo Supremo Tribunal Federal.

Os precedentes da Corte, bem como a doutrina brasileira que lhes dão suporte, não versam, entretanto, sobre a dimensão de regra inserida na Legalidade. Nunca havia o Supremo Tribunal Federal relativizado a regra da Legalidade, admitindo que outro veículo normativo inserisse elemento fundamental da regra matriz de incidência tributária. A relativização da regra é matéria que não se pode fazer, sem que antes se declare inválida a própria regra. Daí a crítica que fazemos a esses julgamentos, já que seu objeto não era o grau de determinação de conceitos empregados pelo legislador tributário e sim a procedência de o Poder Legislativo delegar competência ao Poder Executivo para reduzir ou restabelecer as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS em determinadas situações.

Até aqui, vimos que a previsão constitucional da Legalidade Tributária possui feição de regra e, ao mesmo tempo, de princípio. Mas o legislador constituinte não se contentou em tratar da Legalidade Tributária prevista apenas neste dispositivo. Foi justamente por isso que o constituinte atribuiu à lei complementar a

⁴² Cf. ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 16. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 51.

⁴³ Cf. LAVEZ, Raphael Asséf. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: entre conceitos ‘indeterminados’ e cláusulas gerais. In: *Revista Direito Tributário Atual*, v. 43, pp. 356-385, 2019, p. 368.

função de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (artigo 146, inciso II), o que foi exercido pelo Código Tributário Nacional.

Em matéria de Legalidade Tributária, já mencionamos a importância do artigo 97 do CTN ao “complementar” a Legalidade Tributária prevista no artigo 150, inciso I, da Constituição. Diante disso, o subtópico a seguir, além de expor o aludido “complemento” realizado pelo CTN, trará comentários específicos acerca da moldura da Legalidade Tributária, especialmente para mostrar que os dispositivos do nosso Ordenamento Jurídico Tributário não foram analisados, ou sequer mencionados, pelos votos do Ministro Dias Toffoli nos julgamentos que nos propusemos a analisar. Vejamos em seguida esses pontos.

1.4 Comentários específicos acerca da “moldura” da legalidade tributária

Até aqui, constatamos aproximação entre nossa tentativa de delimitar o conteúdo da Legalidade Tributária e o entendimento adotado nos votos do Ministro Dias Toffoli. Existe clara convergência quanto ao afastamento da concepção de que a lei deveria ser exauriente ao tratar da matéria tributária. Não estamos aqui a sustentar a dita “tipicidade cerrada”, de resto já afastada nos subtópicos anteriores. No entanto, como mencionamos acima, existem aspectos da legislação tributária que não foram expressamente abordados durante o julgamento, mas cuja contemplação poderia enaltecer a qualidade dos fundamentos adotados pelo STF para decidir. Alguns desses aspectos derivam do artigo 5º, inciso II, da Constituição Federal e, em especial, do artigo 146, inciso II, que, associado ao artigo 97 do CTN, complementa o conteúdo da Legalidade Tributária do nosso Ordenamento Jurídico, porque regula aquela limitação constitucional ao poder de tributar. Em função de sua importância, analisaremos, em um primeiro subtópico, os dispositivos constitucionais e infraconstitucionais em comento.

Além disso, algumas das afirmações existentes no voto do Relator demandam exame mais aprofundado, especialmente no que se refere às “flexibilizações da legalidade”. Adicionalmente à complementação ao conteúdo da Legalidade Tributária a partir de outros dispositivos constitucionais e infraconstitucionais, estas serão as questões abordadas neste tópico.

1.4.1 Dispositivos constitucionais e infraconstitucionais não mencionados nos votos do Ministro Relator

Retomando considerações anteriores, não existe correspondência entre um enunciado normativo e uma norma, na medida em que a norma se constrói a partir do processo de atribuição de sentido a um conjunto sistemático de textos⁴⁴. Em razão disso, a Legalidade Tributária não se esgota no artigo 150, inciso I, da Constituição. A construção dessa norma, como visto, decorre da interpretação de

⁴⁴ Cf. ÁVILA, Humberto. *Op. cit.* (nota 42), p. 51.

diversos outros dispositivos constitucionais e é reforçada pela análise de artigos adicionais. Vejamos a seguir alguns desses dispositivos que não foram mencionados pelo voto do Ministro Dias Toffoli.

1.4.1.1 Artigo 5º, inciso II, da Constituição: obrigações “em virtude de lei”

É o caso, por exemplo, do inciso II do artigo 5º da Constituição, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Essa previsão, comumente associada ao Princípio da Legalidade aplicado como regra geral aos diferentes âmbitos do Direito Brasileiro, vale-se de expressão que não encontra equivalência no artigo 150, inciso I, da Constituição, o que acaba por contribuir para a compreensão do exato conteúdo da Legalidade Tributária.

A expressão “*senão em virtude de lei*” possui significado compreensivo⁴⁵, abrangendo não apenas as determinações previstas especificamente em lei, como também as determinações exaradas em atos infralegais que tenham respaldo em lei em sentido material. Em outras palavras, a interpretação do artigo 5º, inciso II, leva à conclusão de que alguém poderá ser obrigado a fazer ou deixar de fazer algo previsto em ato infralegal, desde que devidamente respaldado em delegação prevista em lei. O comando veiculado no artigo 150, inciso I, por sua vez, não se limita a determinar que os tributos sejam exigidos ou aumentados “em virtude de lei”. Para as questões tributárias, como expressão do *pouvoir financier*, o constituinte exige que obrigação deve estar prevista na própria lei⁴⁶.

Esse entendimento é confirmado pelo artigo 153, § 1º, da Constituição, já analisado. Ainda que esse dispositivo seja mencionado nos votos do Ministro Dias Toffoli, aparenta não se ter considerado que, quando o constituinte desejou mitigar a regra de Legalidade Tributária e admitir que atos infralegais delimitassem alguns elementos da obrigação tributária, expressamente previu a possibilidade de o Poder Executivo, nos limites da lei, alterar as alíquotas de certos tributos. Em relação aos demais tributos, para os quais não se aplica a hipótese de mitigação, a conclusão que se impõe é de que todos os aspectos da regra matriz de incidência devem ser definidos na lei, ou em atos com força de lei.

Não cabe, aliás, dizer que o constituinte teria sido expresso apenas quanto aos impostos, o que implicaria maior liberdade para outras espécies tributárias. Ao contrário, já vimos que também para a CIDE-combustíveis foi necessário que o constituinte fosse expresso quanto à exceção à regra da Legalidade. Confirma-se, daí, que não há exceções implícitas; são elas todas previstas pelo próprio texto constitucional, qualquer que seja a espécie tributária.

⁴⁵ Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 31.

⁴⁶ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, pp. 303-304.

1.4.1.2 Artigo 146 da Constituição Federal: o papel da lei complementar de “regular limitações constitucionais ao poder de tributar” e estabelecer “normas gerais em matéria de legislação tributária”

A Legalidade Tributária é uma limitação ao poder de tributar, o que não se deve apenas à inclusão do artigo 150 da Constituição, na Seção II, intitulada “Das limitações do poder de tributar”. Enquanto regra jurídica, como vimos, limita a exigência ou majoração do tributo, condicionando-os à existência de lei em sentido formal (votada pelo Congresso Nacional).

Mas o que significa, de forma mais aprofundada, “exigir ou aumentar tributo”? A resposta não se extrai facilmente do texto constitucional. Por exemplo: a mudança no prazo do recolhimento do tributo, especialmente em períodos de juros altos, implica inegável alteração no encargo financeiro assumido. Seria, então, a fixação do prazo do recolhimento matéria reservada à Lei? Que dizer da alteração de alíquotas, pelo Poder Executivo, a partir de limites estabelecidos em lei, representa um “aumento de tributo” em desconformidade à Constituição?

A própria Constituição Federal dá o caminho para a resposta quando, no artigo 146, dispõe sobre as funções da lei complementar. É nesse contexto que o dispositivo constitucional determina que para alguns assuntos de especial relevância em matéria de tributação, no que se inclui a Legalidade Tributária, cabe à lei complementar regulá-los. É dizer: os temas ali tratados são tão relevantes para o legislador constituinte, que previu a necessidade de sua regulação por uma lei de caráter nacional e que depende da maioria absoluta do Congresso Nacional para sua aprovação (artigo 69 da Constituição),

Para situar o leitor, o artigo 146 prevê caber à lei complementar: inciso I) dispor sobre conflitos de competência; inciso II) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e inciso III) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária⁴⁷.

Para esta obra, importa dedicarmos maior atenção aos incisos II e III do artigo 146. Como é sabido, a lei complementar que exerce as funções dos incisos II, e boa parte do inciso III, é o Código Tributário Nacional, recepcionado pela Constituição de 1988 como lei complementar⁴⁸. É desses dois dispositivos, e os respectivos tratamentos pela lei complementar, que trataremos nos subtópicos seguintes.

1.4.1.3 Artigo 146, II, da Constituição e artigo 9º do CTN: previsão genérica da Legalidade Tributária como “Limitação da Competência Tributária”

Nos termos do inciso II do artigo 146, cabe à Lei Complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Isso significa que o constituinte,

⁴⁷ Complementado pelas alíneas “a” a “d”.

⁴⁸ Cf. entendimento consolidado do STF, vide julgamento do RE n. 556.664 (Rel. Ministro Gilmar Mendes, publicado em 13.11.2008) e da medida cautelar em ADI n. 1.917 (Rel. Ministro Marco Aurélio, publicado em 19.01.2003).

vislumbrando a importância do tema, não se viu satisfeito com a mera dicção do artigo 150 da Constituição. Coube, portanto, ao CTN regulá-las.

Com efeito, ao exercer a função prevista no inciso II do artigo 146, o legislador o fez mediante a inclusão de um Capítulo específico (Capítulo II – Limitações da Competência Tributária) no Título II (Competência Tributária) do Código. Dividido em duas seções, o Capítulo tratou de incluir a Legalidade Tributária logo no seu primeiro dispositivo: o artigo 9º.

Ainda que de forma tímida, o artigo 9º prevê norma que dispõe ser vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios “instituir ou majorar tributos **sem que a lei o estabeleça**”. Àquela altura, o legislador complementar viu a necessidade de prever a Legalidade Tributária como uma “limitação da competência tributária”, o que, nos termos do artigo 146, inciso II, compreende a dita “limitação constitucional ao poder de tributar”.

Em texto similar ao do artigo 150, inciso I, da Constituição, o artigo 9º traça o início da Legalidade Tributária no sistema posto pelo CTN. Mas o constituinte e o legislador complementar, posto que tenham sido claros no sentido de que “somente a lei pode instituir ou majorar tributos”, não se viram satisfeitos com essa previsão genérica. Cabe, assim, analisarmos o artigo 97 do CTN, que complementa os dispositivos anteriores.

1.4.1.4 Artigo 97 do CTN: delimitação dos contornos e complementação do conteúdo da Legalidade Tributária

Antes de seguirmos, vale aqui reiterar a importância da Legalidade Tributária para a Constituição Federal. Além de previsão específica no texto constitucional (artigo 150, inciso I), pode-se dizer que o constituinte, conhecedor do Código Tributário Nacional, veiculou os artigos 146, incisos II e III, com consequente recepção desse Código com *status* de lei complementar. Significa dizer que o constituinte não se contentou com apenas uma previsão da Legalidade Tributária no direito positivo. Por sua importância, portanto, são 3 os dispositivos que tratam especificamente do tema: o artigo 150, inciso I, da Constituição e os artigos 9º e 97, do CTN. É este último que analisaremos a seguir.

Além das aludidas previsões genéricas, mas suficientes, da Legalidade Tributária na Constituição e no artigo 9º do CTN, o legislador complementar optou por regulá-la de forma exaustiva em dispositivo compreendido nas “normas gerais em matéria de Direito Tributário”.

O tratamento da matéria decorre da função atribuída pelo constituinte à lei complementar no inciso III do artigo 146, como já mencionamos. Portanto, exercendo tal função, o legislador complementar incluiu o tratamento exaustivo da Legalidade Tributária no início do Livro Segundo do CTN (“Normas Gerais em matéria de Direito Tributário”). A bem da verdade, tais “normas gerais” acabam por confundir-se com a regulação das limitações ao poder de tributar, pois é, afinal, disso de que se trata.

Daí, pois, que com fundamento nos incisos II e III do artigo 146 da Constituição Federal, dispõe o CTN que somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Os incisos do artigo 97, portanto, respondem à pergunta posta no início do subtópico anterior (o que significa exigir ou aumentar tributo?). Não encontramos ali, por exemplo, a fixação do prazo. Ao contrário, a teor do artigo 160 do CTN, constatamos que a “legislação tributária” é fonte suficiente para sua fixação.

Ao mesmo tempo, sabemos, por meio do inciso IV do artigo 97, que a fixação da alíquota e da base de cálculo do tributo (ressalvadas as exceções específicas) cabe apenas à lei, e somente a ela. Determina, ainda, o inciso III, que somente a lei pode definir o fato gerador da obrigação tributária. Portanto, o legislador complementar, exercendo a sua função constitucional, dispôs caber apenas à lei, e somente a ela (e a nenhum outro diploma normativo, salvo os que tenham hierarquia de lei), tratar das matérias em questão.

A expressão do legislador complementar é inequívoca: **somente a lei**. Vale lembrar que o artigo 96 do mesmo Código diferencia as expressões “lei” e “legislação tributária”, sendo a última mais ampla, por compreender atos do Executivo. Assim, se, como mencionado, o artigo 160 admite que o prazo do recolhimento dos tributos se fixe na legislação (não apenas na lei), o artigo 97 tem clara dicção de regra: somente a lei, e nenhum outro instrumento, estabelece a alíquota de tributos.

Com efeito, apesar de o dispositivo não ter sido analisado nos julgamentos ora examinados, é de suma importância notar que o legislador complementar não se contenta em exigir que o tributo seja genericamente previsto na lei. Tampouco lhe basta a definição da hipótese tributária na lei: exige-se que a lei defina, além do antecedente, o conseqüente normativo, representados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e, no que ora interessa, da alíquota (incisos III e IV).

Em outras palavras, tanto o antecedente (hipótese) como o conseqüente jurídico tributário são matérias de lei. Tanto é assim que o § 1º do artigo 97 do CTN estabelece, de modo expresse, que modificações à base de cálculo de um tributo

que o tornem “mais oneroso” também são formas de majoração reservadas à lei em sentido formal.

As únicas ressalvas admitidas pelo artigo 97 referem-se a alguns tributos específicos (que, como já examinamos, foram eleitos pelo constituinte como sua preferência no exercício de funções extrafiscais preponderantes) e, nos termos do seu § 2º, à “*atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo*”. Nessa hipótese, o legislador complementar entendeu que não haveria “majoração de tributo”, permitindo, portanto, que a atualização monetária seja concretizada por atos infralegais.

Mais uma vez, chamamos a atenção para o fato de que o CTN, ao regular a Legalidade, o faz porque o artigo 146 da Constituição Federal lhe confere tal poder. Daí porque, a menos que o STF viesse a declarar inconstitucional o artigo 97 daquele Código, sua observância parece mandatária.

Em resumo: o conteúdo da regra da Legalidade Tributária é extraído do ordenamento a partir da combinação dos artigos 146, incisos II e III, e do artigo 150, inciso I, ambos da Constituição, bem como dos artigos 9º, inciso I, e do artigo 97, ambos do CTN: *somente* lei em sentido formal (isto é, votada pelo Congresso Nacional) pode estabelecer o antecedente e o conseqüente normativo de um tributo, não sendo admitida qualquer tipo de delegação para ato infralegal, uma vez que **somente** a lei – ela mesma – pode estabelecer tais elementos.

Necessário repetir: essa foi uma escolha do constituinte. Também foi ele quem conferiu ao legislador complementar a atribuição de regular a Legalidade Tributária. A Constituição e a Lei Complementar estabelecem que todos os elementos da regra matriz de incidência tributária devem estar previstos em lei, e somente nela. Nesse sentido, qualquer ato de hierarquia normativa inferior à lei que preveja a base de cálculo, alíquota, sujeito passivo, materialidade ou sujeito ativo deve ser reputada por inconstitucional e ilegal (por violação aos artigos 146, incisos II e III, alínea “a”, e artigo 150, inciso I, da Constituição, e dos artigos 9º, inciso I, e 97, ambos do CTN).

Fica evidente, daí, que os votos ora examinados incorrem em *omissão* ao não se referir ao dispositivo da Constituição que confere à lei complementar o papel de cumprir exatamente a função de regular a Legalidade Tributária. Vemos, portanto, que a omissão ao tratar do conteúdo da Legalidade Tributária por completo, e não apenas do artigo 150, inciso I, demanda a necessidade de reforma do fundamento em questão. A análise do artigo 146, II e III é crucial para fixar uma premissa teórica sólida acerca do conteúdo da Legalidade Tributária, sob pena de omissões, que implicam contrariedade ao próprio Ordenamento vigente.

Em síntese: ou bem se declara inconstitucional o artigo 97, inciso IV, do CTN, quando prevê que a alíquota dos tributos **somente** pode ser estabelecida em lei, ou bem se considera inconstitucional o dispositivo legal que delega a outro instrumento formal o papel de estabelecer tais alíquotas.

Até aqui, vimos qual é o conteúdo da Legalidade Tributária no nosso Ordenamento Jurídico e que, em termos de premissas teóricas estamos alinhados com o que o Ministro Dias Toffoli pregou nos votos do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277, já que tais premissas versam sobre o caráter principiológico da determinação conceitual, expressa na Legalidade Tributária. Entendemos, entretanto, que houve omissão quanto ao tema das “limitações constitucionais ao poder de tributar” e das “normas gerais em matéria de legislação tributária” (artigo 146, incisos II e III, CF), cuja consideração poderia ter permitido que o Ministro distinguísse – como o fazemos – a questão da determinação constitucional (princípio) do estabelecimento da alíquota (regra). Esta, insistimos, não pode ser relativizada: ou bem a regra é válida (e, portanto, aplicada), ou inválida. Não se encontra, no julgado, qualquer declaração de invalidade da regra da Legalidade, o que implica que somente a lei pode estabelecer as alíquotas dos tributos.

1.4.1.5 Artigo 150, § 6º, da Constituição: a Legalidade sob a ótica dos benefícios fiscais

Até o momento, tratamos amplamente da Legalidade como limitação ao poder de tributar e como garantia que protege os interesses do contribuinte. Sob essa ótica, as limitações impostas por essa regra à instituição ou majoração de tributos são decorrências naturais. Todavia, esse papel não esgota o conteúdo da Legalidade Tributária, uma vez que a Constituição Federal também prevê que a redução de tributos é matéria reservada, como regra geral, à lei em sentido estrito.

De acordo com o artigo 150, § 6º, da Constituição, somente lei específica, federal, estadual ou municipal, poderá conferir “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições”. Essa previsão constitucional, de um lado, possui clara inspiração no federalismo e no combate à concessão de isenções heterônomas⁴⁹, e, de outro, consolida outra função da Legalidade Tributária. Da mesma forma como somente a lei pode instituir ou majorar tributo, somente a lei pode reduzi-lo.

Essa afirmação é respaldada pelo artigo 97 do CTN, que, como mencionado, prevê que somente a lei poderá dispor da “instituição de tributos, ou da **sua extinção**”, da “majoração de tributos, ou **sua redução**” e, ainda, sobre as hipóteses de exclusão, suspensão ou extinção dos créditos tributários. A Legalidade Tributária, portanto, é uma “rota de duas mãos”.

Esse aspecto será especialmente relevante quando, no Capítulo 4, analisarmos o caso concreto envolvido no RE n. 1.043.313.

⁴⁹ A respeito das isenções heterônomas, vale apenas a menção de que o artigo 151, inciso III, da Constituição veicula vedação expressa:

“Art. 151. É vedado à União: (...)

III – instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

1.4.2 O grau de coatividade dos tributos

Ainda no ponto em que se dedica a traçar uma “moldura”, o Ministro Dias Toffoli utiliza certa doutrina espanhola para defender que a Legalidade Tributária seria mais ou menos rígida conforme os elementos característicos de cada espécie tributária⁵⁰. No contexto espanhol, o grau de rigidez exigido seria maior em relação aos impostos, desvinculadas de qualquer atuação estatal, e menor para as taxas e “*contribuciones especiales*”, tributos vinculados e dotados de caráter “retributivo”.

Desde logo, destacamos que o Ministro Dias Toffoli não afirma, em qualquer momento, que a Contribuição ao PIS/PASEP ou a COFINS se assemelham às “*contribuciones especiales*” ou que as contribuições para custeio da seguridade social no nosso Ordenamento Jurídico seriam tributos vinculados. Há aqui um claro acerto: apesar de alguma semelhança terminológica, essas “*contribuciones*” representam espécie tributária com estrutura, justificação e finalidade absolutamente distintas das contribuições brasileiras para a seguridade social. Como detalharemos adiante, esse tipo particular de contribuição social representa tributo cuja hipótese tributária não está vinculada a qualquer atividade estatal que diga respeito, de forma específica, ao contribuinte. Foi o que pareceu afirmar o Relator, ao dizer ser certo que as contribuições sociais – tal qual os impostos – detêm “alto grau de coatividade”⁵¹.

A propósito, seria justamente o nível de coatividade de cada tributo que influenciaria, na visão do Ministro Dias Toffoli, a moldura da Legalidade Tributária em cada caso. Pelo que se depreende dos votos, a coatividade estaria associada à obtenção de benefícios imediatos como decorrência do pagamento do tributo⁵².

Claro está que a coatividade é característica dos tributos. Não é outra a dicção do artigo 3º do Código Tributário Nacional, que define o tributo como prestação pecuniária compulsória. Ora, nesse sentido, não há tributo mais ou menos coativo, já que todos têm a compulsoriedade como característica.

Aquilo que o Relator parece ter visto na doutrina espanhola e trazido a seu julgamento não é, portanto, a compulsoriedade. A expressão “coatividade” parece ter recebido um outro sentido: a retributividade. Com efeito, há tributos que se justificam por seu caráter sinalagmático, encontrando na equivalência a sua justificação. Assim o é com as taxas; outros, ao contrário, não se explicam pela teoria do benefício, mas antes pela capacidade contributiva⁵³. Os impostos encontram

⁵⁰ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 7, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 8.

⁵¹ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 7, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 8.

⁵² Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 7, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 8.

⁵³ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1), pp. 177 e ss.

na capacidade contributiva sua causa (sua justificação)⁵⁴. Daí o raciocínio do Relator no sentido de que se o surgimento da obrigação tributária está relacionado a alguma atividade estatal que beneficia diretamente o contribuinte, o espaço para “flexibilizar” a Legalidade seria maior, já que buscaria aquela equivalência.

Com efeito, se a taxa é cobrada “em razão” da atividade do Estado, tem-se nítida a ideia do sinalagma: a taxa é a contraprestação que o contribuinte paga ao Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele. É o sinalagma que justifica a taxa, como reconhecem, dentre outros, Baleeiro (ao se referir ao princípio da equivalência)⁵⁵; Carrazza (que fala da retributividade)⁵⁶; Luciano Amaro⁵⁷; Ferreira Lapatza (que fala em princípio da provocação)⁵⁸; Hamilton Dias de Souza e Marco Aurélio Greco (que vêm na prestação do serviço a causa das taxas)⁵⁹.

A distinção parece relevante porque, como veremos a seguir, o Ministro Relator se refere a precedentes em que teria havido alguma delegação; os casos versam sobre espécies tributárias em que se encontra presente, em maior ou menor grau, o caráter sinalagmático (que o Relator chama de menor “coatividade”). Ora, se o tributo deve guardar relação de equivalência, então se abre espaço para que o legislador não precise, ele mesmo, estipular alguns elementos do critério quantitativo. Isso – devemos ressaltar – não porque esses elementos possam ser fixados pelo Executivo, mas, ao contrário, porque são elementos essenciais do tributo e por isso pressupostos. Não precisa o legislador dizer, por exemplo, que a taxa deve guardar equivalência com o custo da atividade estatal; no silêncio do legislador, pressupõe-se ser esse o critério e, nesse caso, nada mais faz o Executivo senão determinar a equivalência. Em síntese, nos tributos informados pela equivalência (menor grau de “coatividade”), sua quantificação é um pressuposto da própria espécie tributária.

Nesse ponto, há uma discordância em relação ao resultado do julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277 que deve ser imediatamente realçada: a nosso ver, as ponderações apresentadas pelo Ministro Dias Toffoli não tratam de “flexibilizações”. A distinção apresentada anteriormente sobre regras e princípios permite compreender essa afirmação.

⁵⁴ Cf. VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rubens Gomes de Sousa (trad.). Rio de Janeiro: Financieras, s.d., pp. 128-129.

⁵⁵ Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed., revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense. 1984, p. 235.

⁵⁶ Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. Revista e ampliada. São Paulo: Malheiros. 1997, p. 322.

⁵⁷ Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 39-40.

⁵⁸ Cf. LAPATZA, José Juan Ferreira. Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad. In: *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 64, out/dez 1989, pp. 485-518 (495).

⁵⁹ Cf. SOUZA, Hamilton Dias de; GRECO, Marco Aurélio. Distinção entre taxas e preços públicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Taxa e Preço Público. Caderno de Pesquisas Tributárias*, n. 10. S. Paulo: CEEU/ Rsenha Tributária. 1985, pp. 111-132 (129).

Entendendo a Legalidade Tributária como regra, a sua aplicação se dá em termos absolutos, isto é, o mandamento de determinação veiculado pela norma será, ou não aplicável. É em razão disso que o conflito entre regras se resolve pela invalidação de uma delas ou pela admissão de que uma das regras constitui exceção da outra. Não há, a rigor, flexibilização de regras. Nesse sentido, se a regra da Legalidade exige lei para a instituição de tributo, mas um decreto estabelece a exação, não haverá flexibilização, e sim descumprimento completo dessa regra.

Por outro lado, enquanto princípio, a Legalidade Tributária já veicula mandamento de otimização a ser cumprido na maior medida possível, considerando as limitações impostas pelas circunstâncias. Observar que o legislador definiu os elementos essenciais da regra matriz de incidência tributária de forma suficiente, e não exauriente, é simplesmente constatar a forma gradual como os princípios são aplicados.

Em outras palavras, não há de se falar de “flexibilizações”, mas da vera definição do conteúdo da Legalidade Tributária. Em linha com o subtópico anterior, afastar a concepção de “tipicidade cerrada” propagada por alguns não significa esvaziar a Legalidade, mas tão somente reconhecer que a realidade impõe limitações ao legislador, que nunca logrará ser exauriente. A determinação conceitual que decorre da Legalidade (princípio) exige que se busque o maior grau possível de certeza. Esta afirmação em nada contradiz o entendimento de que as exigências do artigo 97 do CTN, ainda assim, devem ser observadas⁶⁰; afinal, temos clara regra determinando – insistimos – que somente a lei (e, portanto, nenhum outro veículo) estabeleça (ela mesma) a alíquota dos tributos.

Nesse sentido, parece-nos que a noção de coatividade proposta pelo Relator não é necessária para compreender os contornos da Legalidade Tributária. Considerado que a quantificação de determinados tributos está atrelada ao próprio custo de atividades desenvolvidas pelo Poder Público, a sua própria natureza poderá demandar que atos infralegais complementem as previsões da lei, permitindo a mensuração da obrigação tributária e, portanto, a concretização dos desígnios do legislador. A propósito, já apresentamos o exemplo pertinente às taxas no subtópico 1.3.3.

1.4.3 O papel da função extrafiscal na compreensão da Legalidade Tributária

Após as considerações sobre a coatividade de cada tributo, outra questão levantada pelo Ministro Dias Toffoli, e que deve ser encarado com temperamento, envolve a chamada “função extrafiscal”⁶¹. Diante da sua importância para o jul-

⁶⁰ Cf. POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos Fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário Brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito). Universidade de São Paulo. São Paulo. 2013, p. 56.

⁶¹ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 7, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 8.

gamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277, essa questão será especificamente tratada no capítulo 4 deste estudo. Isso nos leva às próximas observações sobre os votos do Ministro Relator.

1.4.4 A questão da “tipicidade”: breve divagação sobre o emprego de tipos e conceitos no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Uma das principais discussões teóricas enfrentadas por estudiosos do Direito Tributário em tempos recentes envolve identificação da preferência do constituinte pela utilização de “tipos” ou de “conceitos” na repartição de competências tributárias. Não pretendemos aprofundar essa problemática nesta oportunidade, inclusive, de modo a evitar que o verdadeiro objetivo deste trabalho – a regra da Legalidade Tributária – seja prejudicado.

Ainda assim, uma breve menção à noção dos tipos se justifica considerando que os votos do Ministro Dias Toffoli apresentam algumas referências à “tipicidade” da Legalidade Tributária. Note-se que não se trata, no voto, de saber se a repartição de competências se dá por tipos ou conceitos. A “tipicidade” enfrentada nos votos se insere noutro conceito: seria um atributo da Legalidade Tributária, a exigir total determinação da parte do legislador ordinário, quando da instituição de um tributo.

Essa noção de “tipicidade” ligada à Legalidade Tributária foi paradigmaticamente defendida por Alberto Xavier, o qual, alinhado à clássica concepção “estricta” da Legalidade Tributária, defendia a existência de uma “tipicidade cerrada”⁶². A tipicidade, aqui, é utilizada para expressar: **(i)** adequação típica, que admite a tributação apenas quando todos os elementos concebidos abstratamente pelo legislador estiverem concretizados no mundo fenomênico; **(ii)** obrigação de cobrança, isto é, a vinculação imposta à atividade administrativa de exigir o tributo quando presentes os pressupostos legais; e **(iii)** determinação normativa, ou, em outras palavras, a exigência de que o legislador seja taxativo e se valha de alto grau de determinação conceitual ao disciplinar a matéria tributária⁶³.

Merece crítica o emprego da expressão “tipo”, ou “tipicidade”, no sentido acima descrito. Afinal, a noção de tipo possui significado diametralmente oposto ao fechamento proposto.

Quando o legislador prevê uma hipótese, há sempre um exercício de abstração. Diante da impossibilidade de circunscrever todos os aspectos de fenômenos sociais complexos, o legislador escolhe algumas características e as inclui no texto legal. A abstração de algumas características da realidade pode dar-se por meio de tipos ou de conceitos. Ao fazê-lo por meio de tipos, não se preocupa em deli-

⁶² Cf. XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, pp. 58-62.

⁶³ Para mais informações a esse respeito: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1), p. 577.

near contornos precisos, recorrendo a uma descrição de determinado aspecto da realidade a partir de elementos que compõem o seu cerne⁶⁴. Daí porque os tipos são naturalmente “abertos”. Por outro lado, os conceitos são definidos a partir dos seus próprios contornos, o que denota o seu aspecto “fechado”.

Em linhas gerais, portanto, uma abordagem tipológica é pautada em descrições, enquanto a abordagem conceitual é baseada em definições.

Daí porque parece acertada a discussão sobre tipos e conceitos em uma perspectiva constitucional: ao repartir as competências tributárias por meio do arrolamento de impostos, o constituinte utilizou de tipos (descrições) ou conceitos (definições)?

Independentemente da conclusão a que chegemos sob uma perspectiva constitucional, parece-nos claro que a legislação infraconstitucional deve se utilizar de conceitos – isto é, de definições – para disciplinar a incidência e a apuração dos tributos. Uma comprovação singela dessa necessidade é extraída do artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição, que, como já tratamos, prevê a competência do legislador complementar para “*definição de tributos e de suas espécies*”. Afinal, o fenômeno da incidência tributária pressupõe a subsunção de um fato (ou melhor, de uma qualificação conceitual dada a uma circunstância fática) a uma norma (ou a um conceito extraído de um texto normativo na construção de uma norma). Tipos não se subsumem; adequam-se. Os tipos são porosos, interpenetráveis. Uma mesma circunstância fática pode reunir características típicas de diversas situações.

No entanto, cabe observar que certos autores defendem que o legislador infraconstitucional também se utiliza de tipos (descrições) para disciplinar as hipóteses de incidência tributária⁶⁵. Não nos parece acertado, já que o raciocínio tipológico poderia implicar que um mesmo fato estivesse sujeito a uma tributação, por reunir características típicas da hipótese prevista numa norma e, simultaneamente, outra tributação, porque também teria características de outra norma. Imagine-se, por exemplo, que se tivesse lei prevendo determinada alíquota para atividades que reunissem características típicas de risco médio e outra alíquota para aquelas com características típicas de risco baixo. O que fazer se uma mesma atividade reunisse ambas as características? O telemarketing tem várias características que implicam risco médio (trabalho repetitivo; pouco espaço de trabalho etc.) e outras de risco baixo (ambiente com ar-condicionado; cadeiras anatômicas etc.). Ocorre que, para a incidência tributária, não é possível que duas alíquotas se apliquem simultaneamente. Ou bem se aplica uma ou outra. Vemos, daí, a ne-

⁶⁴ Cf. STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards – zugleich ein Beitrag zur Typologik*. Berlin: Duncker & Humblot, 1968, pp. 32-33.

⁶⁵ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: *Revista de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro, n. 235, pp. 193-232, jan/mar 2004, pp. 202-207.

cessidade de se extraírem conceitos na construção da norma estabelecida pela legislação infraconstitucional, de modo a assegurar a sua própria incidência.

A necessidade de buscar conceitos não implica inexistência de indeterminação. Naturalmente, como vimos, os enunciados normativos são dotados de algum grau de vagueza, que é ínsita à própria linguagem. Por consequência, poderemos observar que o legislador infraconstitucional tenha empregado conceitos indeterminados ou, melhor dizendo, termos que contêm algum grau de indeterminação e que são utilizados para descrever as condições necessárias e suficiente para caracterizar determinado conceito⁶⁶. Justamente nesse contexto é que a Legalidade Tributária, em sua dimensão de princípio, possui tanta importância: o legislador deve, na maior medida possível, ser claro e determinante quanto aos conceitos que empregar. Ainda assim, considerando que princípios não tem o condão de alcançar aplicação absoluta, haverá algum grau de indeterminação nos conceitos utilizados.

Daí que aquela ideia de “tipicidade cerrada” não pode ser relacionada ao emprego de tipos, na lei tributária. O que se busca, antes, é a determinação conceitual, ou, no dizer de Misabel Derzi, o “princípio da conceitualização normativa especificante”⁶⁷. É dizer, conquanto a lei tributária se valha de conceitos, possuem eles maior ou menor grau de indeterminação. A Legalidade, enquanto princípio, exige que se busque o maior grau de determinação possível; é nesse sentido que acerta a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quando afasta aquela ideia de “tipicidade cerrada”, como se fosse regra a proibir o emprego de cláusulas gerais e conceitos indeterminados.

Feito este breve esclarecimento, serão analisados, a seguir, precedentes do Supremo Tribunal Federal que trataram da Legalidade Tributária e que foram, inclusive, citados pelo Ministro Dias Toffoli nos seus votos.

1.5 Jurisprudência do STF sobre a Legalidade Tributária: seu alcance se limita à sua dimensão principiológica, jamais afastando a regra

Até esse momento, contextualizamos as previsões constitucionais e legais acerca da Legalidade Tributária e antecipamos algumas ponderações acerca do seu significado, descartando, em linha com o voto do Ministro Dias Toffoli, a concepção defendida por alguns autores sobre a natureza “cerrada”, “estrita” ou “fechada” dessa norma. Sendo assim, é possível empreender a análise dos julgados do STF que são apresentados no voto do Relator. Como se verá, todos esses julgados estão em linha com o conteúdo da Legalidade Tributária (princípio) que

⁶⁶ Cf. GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juízes (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios)*, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, pp. 158-159.

⁶⁷ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988, p. 96.

procuramos delimitar no subtópico anterior. Não se discute, nos precedentes, a regra da reserva legal (somente uma lei pode estabelecer uma alíquota de tributo), mas apenas o princípio da determinação conceitual.

Objetivamente, o Ministro Dias Toffoli faz referência a quatro julgados do STF que trataram de diferentes aspectos da Legalidade Tributária, conforme resumido no quadro abaixo:

| Processo | Relator | Data do julgamento | Tributo envolvido |
|---------------|-------------------------|-----------------------|---|
| RE n. 343.446 | Ministro Carlos Velloso | 20 de março de 2003 | Contribuição para custeio do SAT |
| RE n. 704.292 | Ministro Dias Toffoli | 19 de outubro de 2016 | Contribuição instituídas no interesse de categoria profissional |
| ADI n. 4.697 | Ministro Edson Fachin | 06 de outubro de 2016 | Contribuição instituídas no interesse de categoria profissional |
| RE n. 838.284 | Ministro Dias Toffoli | 19 de outubro de 2016 | Taxa |

Cada um dos julgamentos será analisado a seguir de forma individual, a fim de que nossas conclusões sejam contrastadas com os comentários apresentados no voto do Relator a seu respeito. Cabe antecipar que existem outros julgados do STF que demandam nossa atenção e que, em razão disso, também serão examinados a seguir.

1.5.1 RE n. 343.446: contribuição para custeio do SAT

Além de ser a decisão mais antiga referenciada pelo Ministro Dias Toffoli, o RE n. 343.446 talvez seja a mais importante para compreender o modo como o STF enfrentou a dimensão principiológica da Legalidade Tributária no julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277, ora em análise. Como mencionado, o voto do Relator destaca a existência de ruptura do STF em relação à clássica doutrina que propagava concepção “estrita” ou “fechada” da Legalidade Tributária. O RE n. 343.446 demarcaria essa ruptura.

Nessa oportunidade, o STF julgou diferentes aspectos da contribuição para o SAT, instituída pela Lei n. 7.787/1989 e pela Lei n. 8.212/1991. Para fins desta obra, importa apenas notar que essas leis estabeleceram diferentes alíquotas para essa contribuição (1%, 2% e 3%) que seriam aplicadas sobre as remunerações pagas pelo contribuinte a depender de o risco associado a sua atividade ser leve, médio ou grave.

Já é possível notar que o caso discutido no RE n. 343.446 não envolvia redução ou restabelecimento de alíquotas da contribuição dentro de limites estipula-

dos em lei, como se verifica nos julgamentos objeto desta obra. Não se cogitava pudesse o Executivo estabelecer alíquotas, o que contrariaria a regra da Legalidade, positivada no artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional. Nesse caso, foi o legislador tributário que fixou alíquotas aplicáveis a cada situação, sem qualquer delegação. Apenas deixou de definir o que se entende por atividades de risco leve, médio ou grave. A definição se deu por meio de decreto.

Sendo assim, a questão central analisada no RE n. 343.446, nesse ponto, envolvia aferir a constitucionalidade de atos infralegais que densificaram conceitos utilizados na lei e relevantes para a definição exata dos contornos da obrigação tributária (no caso, da alíquota da contribuição para o SAT aplicável). Segundo Ricardo Lobo Torres, esse julgado envolveria muito mais a problemática em torno “*dos conceitos indeterminados e da tipicidade*”, em vez de delegação de competência propriamente dita⁶⁸. Vale aqui reiterar o alerta do subtópico 1.4.4, no sentido de que a lei que institui um tributo necessariamente se utiliza de conceitos (ainda que indeterminados), e não de tipos.

O Ministro Carlos Velloso, acompanhado de forma unânime pelos demais julgadores, entendeu que essas leis teriam definido, “*satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária*”⁶⁹. Em outras palavras, todos os aspectos da regra matriz de incidência tributária teriam sido estipulados em lei, satisfazendo-se, assim, a regra da Legalidade Tributária regulada pelo artigo 97 do Código Tributário Nacional. Ademais, os atos infralegais que definiram o que se entenderia por “*grau de risco leve, médio ou grave*” não modificaram esses aspectos, tendo tão somente delimitado os conceitos empregados pelo legislador “*necessários à aplicação concreta da norma*”. Existiriam casos, portanto, em que a própria aplicação da lei demandaria que o Poder Executivo aferisse “*dados e elementos*”, a exemplo do risco envolvido em cada atividade.

Ainda que o julgamento do RE n. 343.446 não tenha se valido desses termos, parece-nos que foi a concepção da Legalidade Tributária enquanto princípio que tangenciou o entendimento descrito acima. Como mandamento de otimização, espera-se que o legislador descreva, na maior medida possível, os elementos que compõem a hipótese de incidência tributária. A descrição nunca será absoluta, isto é, exauriente. Alguns desses elementos dependerão, em maior ou menor grau, da complementação de “*dados e elementos*” que o Poder Executivo poderá prover. Até aqui, ao menos, as conclusões do RE n. 343.446 parecem plenamente

⁶⁸ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*. Rio de Janeiro, n. 58, pp. 193-219, 2004, p. 202.

⁶⁹ Conforme indicado no voto do Ministro Carlos Velloso, a frase teria sido proferida pela Ministra Ellen Gracie, enquanto desembargadora do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento do acórdão em face do qual o RE n. 343.446 foi interposto. Em razão disso, a Ministra Ellen Gracie se declarou impedida de apreciar o RE n. 343.446.

alinhadas ao conteúdo da Legalidade Tributária defendida no subtópico anterior. O que o Tribunal fez foi, apenas, confirmar essa dimensão principiológica e, no caso concreto, entendeu suficientemente atendido o princípio, uma vez que o conceito, posto indeterminado, já se encontrava no texto legal. É dizer – completamos nós – o Tribunal entendeu que o legislador foi o mais preciso possível, dadas as circunstâncias, conferindo suficiente certeza e permitindo que o Executivo regulamentasse o que já estava na lei.

Não nos parece correto, outrossim, invocar o precedente como ruptura com a regra da Legalidade Tributária, a permitir que, por delegação, as alíquotas do tributo fossem estabelecidas por ato do Executivo, e não **somente** pela lei, como requer o artigo 97, inciso IV, do Código Tributário Nacional. Ao contrário, basta mencionar que o próprio Ministro Carlos Velloso ressaltava que a prerrogativa atribuída ao Poder Executivo para aferir “dados e elementos” necessários à aplicação da lei não se confundiria com formas de “delegação pura”, as quais seriam ofensivas ao Princípio da Legalidade Tributária e contrárias à Constituição Federal⁷⁰. Para distinguir a regulamentação admissível dessas “delegações puras”, o Ministro Carlos Velloso recorreu à transcrição de trecho de seu voto apresentado em outro julgamento, no caso, do RE n. 290.079.

Antes que possamos tecer qualquer comentário quanto ao RE n. 290.079, destacamos que essa transcrição é tomada como referência pelo Ministro Dias Toffoli nos votos proferidos nos RE n. 1.043.313 e na ADI n. 5.277 para identificar critérios que devem ser observados para que uma “delegação” conferida a atos infralegais seja considerada válida. Esses critérios seriam os seguintes:

1. *“a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso”;*
2. *“o Congresso fixa standards ou padrões que limitam a ação do delegado”;* e
3. *“razoabilidade da delegação”, isto é, a delegação deve ser razoável.*

Considerando que esses critérios – supostamente extraídos do RE n. 343.446 – parecem ter guiado o racional desenvolvido pelo Ministro Dias Toffoli para analisar manipulações nas alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da CO-FINS, duas ponderações são necessárias.

Primeiramente, a leitura do voto do Ministro Carlos Velloso no RE n. 343.446 permite verificar que não foram despendidos esforços específicos para verificar se esses critérios foram atendidos no caso da contribuição ao SAT. No limite, há a indicação de que a Lei n. 8.212/1991 exigiu estatísticas de acidentes de trabalho como baliza para alterações no grau de risco atribuído a cada tipo de atividade, o que não implica qualquer delegação do Poder Legislativo ao Poder Executivo,

⁷⁰ Conforme análise de Victor Polizelli sobre o tema. Cf. POLIZELLI, Victor Borges. *Op. cit.* (nota 60), p. 55.

mas, antes, a atribuição de função administrativa, voltada ao fiel cumprimento da lei. Aqueles critérios não parecem ter orientado, portanto, a conclusão do STF sobre a regularidade da definição dos graus de risco de cada atividade por meio de decreto.

Isso se explica pelo fato de que os critérios indicados pelo Ministro Dias Toffoli foram primeiramente apresentados, na realidade, no voto do Ministro Carlos Velloso referente ao RE n. 290.079. Como mencionado, o RE n. 343.446 veicula apenas transcrição de parte das discussões havidas naquele outro julgamento. Aqui reside a segunda ponderação: o RE n. 290.079 tratava da constitucionalidade de previsões do Decreto-Lei n. 1.422/1975 que atribuíam ao Poder Executivo a competência para fixar a alíquota do salário-educação. Esse caso possui especial importância para nossa análise, dado que, diferentemente das discussões sobre a contribuição ao SAT, a análise recaía sobre alterações quanto a um dos aspectos da regra matriz de incidência tributária (alíquota), tal qual se observa no RE n. 1.043.313 e na ADI n. 5.277.

Pois bem, no RE n. 290.079, a constitucionalidade da fixação das alíquotas do salário-educação pelo Poder Executivo foi aferida tomando como referência dois parâmetros distintos: de um lado, a Emenda Constitucional n. 1/1969, e, de outro, a Constituição de 1988. Essa distinção é relevante considerando que, em linha com a jurisprudência do STF, o salário-educação não possuía natureza tributária antes da Constituição de 1988⁷¹.

Todas as considerações apresentadas pelo Ministro Carlos Velloso acerca dos critérios exigidos para que uma certa delegação fosse admissível foram formuladas sob o prisma da Emenda Constitucional n. 1/1969. Não sendo o salário-educação, naquele texto, um tributo, nada obstaría a delegação. Ao considerar o novo contexto constitucional e a natureza de tributo recém atribuída ao salário-educação, o Ministro Carlos Velloso foi taxativo ao destacar que “*a possibilidade da (sic) alíquota variar ou ser fixada por autoridade administrativa é incompatível com a CF/88*”. Infelizmente, essa passagem do voto do Ministro Carlos Velloso não foi reproduzida no RE n. 343.446, impedindo fosse considerada pelo Ministro Dias Toffoli ao formular seu voto no RE n. 1.043.313 e na ADI n. 5.277. Temos aqui questão que demanda apreciação pelo STF.

Isso porque, a nosso ver, o RE n. 343.446 parece apenas confirmar o conteúdo da Legalidade Tributária descrito nos tópicos anteriores deste trabalho: enquanto regra, demanda a existência de lei para estabelecer (ela mesma, sem qualquer delegação) todos os elementos da regra matriz de incidência tributária; enquanto princípio, espera que o legislador seja o mais detalhista possível ao fixar esses elementos na própria lei, considerando as limitações fáticas ou jurídicas

⁷¹ Cf. CALCINI, Fábio Pallaretti. O princípio da legalidade tributária no direito brasileiro e a jurisprudência do STF. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 95, pp. 121-139, 2010, p. 135.

que lhe são impostas. Esse caso não envolvia alterações promovidas por decreto a elementos constitutivos da obrigação tributária, como, por exemplo, a alíquota do tributo. A discussão foi centrada na delimitação da competência do Poder Executivo para regulamentar leis tributárias e complementar conceitos que carecem de maior determinação.

Em síntese: o precedente do SAT não versava sobre delegação ao Executivo para estabelecer alíquotas de tributos. A referência que se faz, nesse julgamento, à delegação, é a outro caso, o do salário educação. Neste julgamento, realizado sob o prisma do regime constitucional pretérito, quando o salário-educação não se revestia de natureza tributária, o STF admitiu a delegação. Quando o salário-educação passou a ter natureza tributária, no entanto, a delegação se tornou impossível.

1.5.2 RE n. 704.292: contribuição para categoria profissional

O segundo julgado mencionado pelo Ministro Dias Toffoli, também por ele relatado, tratou da possibilidade de conselhos profissionais fixarem o valor das contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas por ato infralegal. No caso concreto, o artigo 2º da Lei n. 11.000/2004 previa que os Conselhos de Medicina “são autorizados a fixar, cobrar e executar as contribuições anuais”. Ou seja, a lei em sentido formal não estabeleceu os elementos quantitativos da hipótese de incidência tributária necessários para quantificar o valor dessa contribuição de interesse de categoria profissional. Houve simplesmente atribuição dessa competência para os conselhos profissionais.

À época, o Ministro Dias Toffoli apresentou detalhada análise a respeito do papel desempenhado pela Legalidade Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro, fazendo referências ao RE n. 343.446 (tratado no subtópico anterior) e adotando o entendimento de Marco Aurélio Greco de que seria necessário observar “*uma legalidade suficiente e não uma legalidade estrita*”⁷². Em outras palavras, o Ministro Dias Toffoli sinalizava que a lei em sentido formal deve disciplinar os elementos essenciais e determinantes da obrigação tributária, mas ainda assim poderá relegar à regulamentação infralegal o papel de complementar suas previsões, de forma subordinada. Esse papel complementar, é bom que se diga, não se confunde com inovação, mas apenas aperfeiçoamento, concretização do mandamento legal, como ressaltado pelo próprio Ministro Dias Toffoli.

Seguindo essa linha, o STF, em linha com voto do relator do RE n. 704.292, julgou o artigo 2º da Lei n. 11.000/2004 inconstitucional. Na ocasião, o Ministro Dias Toffoli observou que a atribuição conferida aos conselhos profissionais para definir o valor da contribuição anual não teria caráter de subordinação ou de complementaridade quanto à lei. Isso porque a Lei n. 11.000/2004 não fixara

⁷² Cf. GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 147.

parâmetros para apurar quantitativamente o valor da contribuição. Essa definição ficou totalmente a cargo dos conselhos profissionais, implicando reconhecer que o regulamento não complementaria o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária, sendo ele próprio responsável por estabelecê-lo. Foi constatada, portanto, afronta à Legalidade Tributária.

As conclusões alcançadas no RE n. 704.292 são absolutamente acertadas e fornecem referencial importante para examinar a situação específica do RE n. 1.043.313 e ADI n. 5.277: como bem colocado pelo Ministro Dias Toffoli naquela ocasião, o diálogo entre a lei e o regulamento deve se dar em termos de subordinação e complementaridade.

1.5.3 ADI n. 4.697: contribuição para categoria profissional

O terceiro caso trazido no voto do Relator guarda relação direta com o anterior. Na ADI n. 4.697, relatada pelo Ministro Edson Fachin, também se discutiu a constitucionalidade de delegação atribuída a conselho profissional para definir o valor da contribuição anual devida pelas pessoas físicas ou jurídicas a ele vinculadas. Diferentemente da situação tratada no RE n. 704.292, o STF julgou a Lei n. 12.514/2004, que estabelecia critérios para definir o valor das contribuições. A existência e a razoabilidade desses critérios foi questão decisiva para o reconhecimento da sua constitucionalidade e alcance de resultado distinto do RE n. 704.292.

Em linha com nossas colocações anteriores, o Ministro Edson Fachin afastou a concepção da Legalidade Tributária enquanto “tipicidade cerrada”. A seu ver, a Lei n. 12.514/2004 teria determinado, de forma suficiente, os elementos da obrigação tributária relacionada a essa contribuição ao fixar tais tetos e parâmetros. Assim, a “delegação” foi admitida como constitucional. A bem da verdade, não se trata de “delegação”, no sentido ora tratado, já que ao Executivo não se conferia atribuição assegurada ao legislador: este não abriu mão de estabelecer os elementos da regra matriz de incidência tributária; apenas atribuiu ao Executivo a tarefa de fixá-los a partir do que a própria lei determinara.

Nessa ocasião, o STF abordou diversos argumentos, como a razoabilidade dos parâmetros estabelecidos na legislação para definir o valor das contribuições à luz do Princípio da Capacidade Contributiva. No entanto, outras duas questões demandam destaque adicional: a espécie do tributo objeto da delegação e a praticabilidade.

A ADI n. 4.697 versava sobre contribuição de interesse de categoria profissional, justificada como forma de prover recursos aos conselhos responsáveis por fiscalizar profissionais de certas áreas. A exemplo das taxas, trata-se de tributo que tem o produto da sua arrecadação vinculado a uma finalidade específica (custeio das atividades do conselho profissional) e que, portanto, demanda correlação entre o valor da obrigação tributária e os custos da atividade de fiscalização. De forma peculiar, essas contribuições especiais, por vezes referidas como “para-fiscais”, são arrecadadas pelos próprios conselhos profissionais.

O Ministro Edson Fachin reconheceu o dilema enfrentado pelo legislador ordinário, incapaz, ele próprio, de estimar os custos da atividade a ser remunerada pelos tributos vinculados e, por isso mesmo, deixando para a própria Administração sua fixação, observado o teto definido em lei. Essa colocação permite mencionar o tema da praticabilidade, também realçado no julgamento do RE n. 704.292. Recorrendo às lições de Misabel Derzi⁷³, o Ministro Edson Fachin adotou a definição de que a praticabilidade traduziria qualquer meio ou técnica que permita viabilizar ou simplificar a execução das leis. Em linha com a manifestação do Ministro Luiz Fux nesse julgamento, o próprio conselho teria maior conhecimento acerca de suas atividades e, portanto, aptidão para definir, segundo os limites e condições da lei, o valor da contribuição devida por cada profissional sujeito à sua fiscalização.

Como acertadamente apontado pelo Ministro Dias Toffoli no contexto do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277, o julgamento da ADI n. 4.697 confirma a superação de uma Legalidade Tributária que exige previsões legais exaurientes e bastantes em si. Diferentemente do RE n. 343.446, esse caso não tratou do papel de complementar conceitos indeterminados ou cláusulas gerais empregados pela lei, o que revela outro aspecto da evolução da jurisprudência do STF: alguns tributos específicos (como as contribuições de interesse de categoriais profissionais) permitiriam, em função das suas características e da praticabilidade, participação do Poder Executivo na delimitação do aspecto quantitativo da hipótese tributária.

A participação do Poder Executivo não implica, entretanto, qualquer juízo de discricionariedade. Não pode o Poder Executivo, por conveniência ou oportunidade, aumentar ou diminuir a base de cálculo. Ao contrário, tendo em vista que as contribuições especiais servem para cobrir os custos da atuação da União, os parâmetros já estão fixados e são pressupostos da própria espécie tributária: o Executivo nada mais faz senão apurar tais custos e, com base nestes, fixar o critério quantitativo do tributo, nos limites da lei. Como já antecipamos, é o que o Ministro Toffoli, mais tarde, chamaria de baixo grau de “coatividade”: a equivalência ou o sinalagma seriam ínsitos à espécie tributária já constituindo, daí, elemento suficiente para que não se fale em delegação, mas em mera atribuição da tarefa de apurar ou quantificar o sinalagma.

A nosso sentir, andaria melhor o Tribunal se tivesse examinado se, no caso concreto, o legislador deu indicação suficiente quanto aos critérios para apuração; este aspecto não foi levado em conta. O que importa ver, entretanto, é que não se tem delegação. O critério quantitativo do tributo é, sempre, escolhido pelo legislador; o Executivo apenas participa na sua determinação.

⁷³ Cf. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 30/31, pp. 213-260, 1987/1988, pp. 251-252.

1.5.4 RE n. 838.284: taxas pelo exercício de poder de polícia

O quarto e último caso mencionado no voto do Relator do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277 tratou de taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia, relacionada à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). O parágrafo único do artigo 2º da Lei n. 6.994/1982 havia admitido a fixação da taxa dentro de limite máximo, sem fixar, ao menos expressamente, critérios a serem observados pela regulamentação ao fazê-lo.

O RE n. 838.284 também foi relatado pelo Ministro Dias Toffoli, que, consistentemente, retomou sua posição sobre o diálogo entre a lei e o regulamento em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade deste em relação àquela.

Como visto, não há dúvida de que o legislador não é capaz de antever quais serão as efetivas tarefas a serem desempenhadas ou os custos envolvidos. O caso do poder de polícia remunerado por taxas é ilustrativo: o legislador atribui a competência, mas não prevê como se exerce o poder de polícia. É matéria que se determina diante do próprio desenrolar da atividade, consideradas as peculiaridades de cada região ou de cada atividade.

Esse é exatamente o racional que guiou o STF nessa oportunidade: a permissão para que atos infralegais fixem o valor exato da taxa seria admissível, considerando que a Administração Pública, por estar diretamente envolvida na atividade que dá ensejo à taxa, teria melhores condições de aferir a realidade e complementar o aspecto quantitativo desse tributo. Apesar da falta de critério expresso na Lei n. 6.994/1982, as próprias peculiaridades dessa espécie tributária – notadamente, seu caráter comutativo – seriam parâmetros suficientes. Mais uma vez, vê-se que a natureza sinalagmática do tributo (que Toffoli chamaria, depois, de baixa “coatividade”) foi determinante para que o Tribunal entendesse que não se atribuía ao Executivo a função de inovar no Ordenamento.

O RE n. 838.284 confirma a tendência verificada na jurisprudência do STF de permitir que atos infralegais interajam com aspectos da regra matriz de incidência de um tributo, de forma a complementar as previsões legais e permitir que seus objetivos sejam alcançados. Ainda assim, esse “diálogo”, como referido pelo Ministro Dias Toffoli, não representaria delegação do poder de tributar, essa, sim, inadmissível. Importa que todos os elementos essenciais da hipótese de incidência estejam previstos na lei.

1.6 Conclusões do capítulo

Após as considerações apresentadas acima, alcançamos as seguintes conclusões neste capítulo:

- i) A Legalidade Tributária possui diferentes dimensões normativas: regra e princípio.

- ii) Enquanto regra, determina que somente a lei em sentido formal pode instituir ou majorar tributos.
- iii) O próprio constituinte estabelece espécie de “exceção” a essa regra, mitigando – em casos específicos expressamente disciplinados na Constituição – a Legalidade Tributária.
- iv) Já como um princípio, orienta o legislador a buscar, na maior medida possível, clareza e determinação ao estipular suas previsões;
- v) A evolução doutrinária e jurisprudencial mencionada pelo Ministro Dias Toffoli a respeito da Legalidade Tributária guarda especial relação com a sua dimensão de princípio: com o tempo, passou-se a admitir que o legislador jamais será exauriente ao instituir um tributo, havendo espaço para que a regulamentação precise o significado de “cláusulas gerais” e complemente “conceitos indeterminados”; jamais se admite que a discricionariedade do legislador, na fixação do critério quantitativo, seja delegada ao Poder Executivo;
- vi) Nos precedentes examinados, viu-se que o caráter sinalagmático de algumas espécies tributárias (que o Ministro Toffoli denominaria baixo grau de “coatividade”) foi elemento central para se concluir que não se conferia ao Executivo a função de decidir, discricionariamente, o *quantum debeat*;
- vii) O artigo 150, inciso I, da Constituição não é suficiente para compreender o conteúdo da Legalidade Tributária: é necessário considerar outros dispositivos constitucionais, como os artigos 5º, inciso II; 146, incisos II e III e 153, § 1º, da Constituição.
- viii) A análise dessas previsões no julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277 poderia ter contribuído positivamente para a formação do entendimento do STF sobre o tema;
- ix) O artigo 97, inciso IV, do CTN, cumprindo o papel de lei complementar conferido pelo artigo 146 da Constituição, precisa o conteúdo da Legalidade Tributária (regra): **somente** a lei pode definir a alíquota de um tributo, salvo em hipóteses específicas definidas pelo constituinte; e
- x) Se o STF admite que atos infralegais fixem a alíquota de um tributo que não está compreendido por essas hipóteses específicas (como é o caso da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS), seria necessário declarar, incidentalmente, a inconstitucionalidade do artigo 97, inciso IV, do CTN, o que não ocorreu no julgamento em análise.

Capítulo 2

A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E AS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL

Após apresentarem considerações gerais sobre a Legalidade Tributária, analisadas no capítulo anterior, os votos do Ministro Dias Toffoli iniciam tópico para tratar da situação específica “Das contribuições destinadas à Seguridade Social (PIS/COFINS)”. Diante disso, nosso objetivo neste capítulo é traçar um paralelo entre as contribuições sociais e a Legalidade Tributária, para fixar premissa necessária ao objeto do presente trabalho: a de que não há, assim como para as demais espécies tributárias (salvo exceções contidas no próprio texto constitucional), qualquer mitigação do conteúdo da Legalidade Tributária aplicável às contribuições sociais, no que se incluem a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS.

Para tanto, em um primeiro momento, iremos reforçar a importante e necessária noção de que as contribuições sociais são uma espécie tributária autônoma, submetidas à Legalidade Tributária do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, e às normas gerais em matéria de legislação tributária, previstas no CTN.

Tais considerações serão relevantes para um momento seguinte, em que será explorada uma segunda premissa: a de que, tendo em vista a submissão à Legalidade Tributária e às normas gerais prescritas pelo CTN, o conteúdo da Legalidade Tributária que vimos no Capítulo 1 se aplica de forma integral à Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS. Em seguida, apresentaremos as conclusões deste capítulo.

2.1 Contribuições destinadas à seguridade social como espécie tributária

Neste subtópico, demonstraremos que às contribuições destinadas à seguridade social, porque classificadas como espécie tributária, se aplicam todas as limitações constitucionais ao poder de tributar e, inclusive, as normas gerais em matéria de legislação tributária prescritas pelo CTN. Para tanto, iniciaremos com algumas breves, mas necessárias, considerações sobre as espécies tributárias previstas no nosso Ordenamento Jurídico. Tendo em vista que o voto do Ministro Toffoli se baseia na justificação das espécies tributárias, que ele identifica com a “coatividade”, também nos parece importante evidenciar que às contribuições sociais, diversamente das contribuições especiais e das taxas, não se aplica o critério da equivalência, mas sim a capacidade contributiva.

2.1.1 Breves considerações sobre as espécies tributárias previstas no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Saber se determinada exação tem natureza tributária é uma questão que produz consequências práticas imediatas, tal como a que veremos ao longo desta obra. É que, em caso afirmativo – se a exação possuir natureza tributária –, a cobrança do montante deverá dar-se segundo as condições e limites impostos pelo Ordenamento Jurídico, a começar pela própria Constituição Federal, onde se encontra uma série de limitações à possibilidade de o Estado vir a exigir validamente um tributo, como as limitações impostas pela Legalidade Tributária.

É nesse cenário que se torna relevante o conceito de tributo vigente em nosso Ordenamento Jurídico. Por força do artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, o constituinte de 1988 deixou para a lei complementar a tarefa de definir o conceito de tributo, o que foi feito pelo artigo 3º do CTN. Nesse cenário, como conceito geral, pode-se dizer que, no Ordenamento Jurídico Brasileiro, para ser um tributo, determinada exação deve ser uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito e que deve ser instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Partindo do conceito legal de tributo, diversas são as formas para a classificação dos tributos previstos no nosso Ordenamento⁷⁴, que dependem, portanto, do critério adotado para a classificação. Ao mesmo tempo em que se encontram identidades suficientes para justificar a unificação das diversas espécies tributárias em um gênero comum – “tributo” –, cada espécie tributária, classificada a partir de critérios distintos, possui suas peculiaridades. Do ponto de vista jurídico, o objetivo com a classificação em diferentes espécies é o recebimento, pelo constituinte, de tratamento jurídico diferenciado. Ao classificar, portanto, buscam-se traços comuns e distintos aos diversos grupos (espécies tributárias).

Tradicionalmente, a classificação das espécies tributárias dividiu a doutrina em duas escolas: a dicotômica e a tricotômica, que buscavam classificar os tributos segundo a hipótese tributária. Enquanto a primeira encontrava apenas duas espécies (impostos e taxas), investigando a hipótese tributária pondo de um lado aqueles que eram devidos em virtude de uma atividade do Estado (*tributos vinculados* a uma atuação estatal) e, de outro, aqueles cuja hipótese tributária independia daquela atuação (*tributos não vinculados*), a segunda escola enxergava uma terceira espécie, vinculada, sim, a uma atuação estatal, mas que não era voltada diretamente ao contribuinte – as contribuições. Ou seja: nas contribuições, haveria uma atuação estatal (por isso, tributado vinculado), mas o contribuinte apenas indiretamente se relacionaria àquela atuação. Um exemplo seria a contribuição de melhoria: cobrada em função de uma atuação estatal (obra pública) que não

⁷⁴ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1), Capítulo IV.

beneficia diretamente a um contribuinte, mas a um grupo do qual esse contribuinte faz parte. Ficariam, portanto, três espécies: os tributos não vinculados a atividade estatal, os vinculados a uma atividade estatal diretamente relacionada ao contribuinte e os vinculados a atividade indiretamente relacionada ao contribuinte. Essa divisão tricotômica acabou por prevalecer na América Latina⁷⁵.

Identificado com essa corrente tricotômica, o artigo 5º do CTN previu três espécies (classificação “tricotômica” ou “tripartite”), dividindo os tributos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, o que bastou para que Sacha Calmon Navarro Côelho desse o tema por decidido pelo direito positivo. Para o autor, embora do ponto de vista científico somente coubesse a distinção entre tributos vinculados e não vinculados (portanto, classificação dicotômica), nada impediria que o Direito Positivo de um país reconhecesse, na espécie dos tributos vinculados a atuações do Estados, dois tipos diversos: taxas e contribuições de melhoria⁷⁶. Essa classificação, proposta por Geraldo Ataliba⁷⁷, também foi aceita, entre outros, por Paulo de Barros Carvalho⁷⁸.

Seguindo adiante, o tratamento reduzido das contribuições pelo CTN, conquanto inspirado em outros sistemas, reduziu o alcance das contribuições às de *melhoria*, ignorando outras contribuições já conhecidas noutras praias, como na Alemanha (*Beiträge*⁷⁹) e Espanha (*Contribuciones especiales*⁸⁰)⁸¹.

Ocorre que as classificações doutrinárias, baseadas exclusivamente na hipótese prevista em lei para a sua cobrança, não atendem à necessidade da classificação dos tributos. Saber que há tributos vinculados e não vinculados, por exemplo, não é suficiente para conhecer os distintos tratamentos conferidos pelo constituinte aos tributos, uma vez que a Constituição não ficou adstrita aos tributos do CTN. Assim, a leitura do texto constitucional revela que o ordenamento reconheceu mais espécies tributárias, não se fiando exclusivamente na hipótese tributária vinculada ou não a uma atividade estatal.

⁷⁵ Cf. COSTA, Ramón Valdés. *Curso de Derecho Tributario*, 2. ed. Buenos Aires: Depalma; Santa Fe de Bogotá: temis; Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 87.

⁷⁶ Cf. CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. As contribuições especiais no Direito Tributário brasileiro. *Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 773-792 (777).

⁷⁷ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 4. ed. ampliada e atualizada em função da Constituição de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, pp. 121 e ss.

⁷⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 113.

⁷⁹ Cf. FLÄMIG, Christian (verbete). Beitrag. In: TRICKRODT Georg, WÖHE Günter et al. *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerswissenschaft*, 2. ed., vol. I. München: Beck, 1981, p. 186; TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*, 18. ed. (complementada por Joachim Lang). Köln: O. Schimidt, 2005, p. 49.

⁸⁰ Lei Geral Tributária, artigo 2º.

⁸¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1), Capítulo IV.

Uma leitura apressada, no entanto, poderia levar a crer que apenas impostos, taxas e contribuições de melhorias, porque previstos no artigo 145 da Constituição, seriam os únicos tributos existentes no Brasil. No entanto, no mesmo capítulo (intitulado “Do Sistema Tributário Nacional”), encontram-se as figuras dos empréstimos compulsórios (artigo 148) – cuja competência para instituição é exclusiva da União – e das contribuições sociais e especiais (artigo 149) – que podem ser instituídas exclusivamente pela União, sendo que, no caso das contribuições destinadas à seguridade social, a regra é excepcionada quando se contemplam contribuições a serem instituídas por Estados, Distrito Federal e Municípios, desde que voltadas para o custeio de regime previdenciária destes entes.

Ou seja: o artigo 145 não declara que no Brasil existem apenas três espécies de tributo; ele apenas arrola as três espécies que podem ser instituídas tanto pela União, como pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. As demais espécies não aparecem no artigo 145 porque não podem ser instituídas por todas as pessoas jurídicas de Direito Público.

Surge, assim, a necessidade da busca de um critério para distinguir cada uma dessas espécies tributárias.

De uma forma imediata, tal necessidade leva ao artigo 4º do CTN, que é categórico ao dispor que a natureza jurídica específica de um tributo é determinada pelo “fato gerador” da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para tanto a denominação e demais características adotadas pela lei (inciso I); e a destinação legal do produto da sua arrecadação (inciso II). No sistema desenhado pelo CTN, portanto, bastaria que se conhecesse a hipótese prevista em lei para sua cobrança (o “fato gerador”) para que se identificasse uma espécie tributária.

Enquanto o inciso I acima mencionado é irrepreensível, sendo fartos os exemplos de tributos que recebem as mais inusitadas denominações para afastar-se de limitações à tributação, a destinação legal do produto da arrecadação (inciso II) é, no sistema posto pela Constituição, relevante na definição de uma espécie tributária. Por isso, para compreender a sua elaboração, torna-se relevante o contexto em que foi elaborado, o que, no entanto, não é objeto do presente trabalho.

Basta dizer que, no sistema posto pela Constituição, há tributos cuja destinação do produto da arrecadação é relevante, a exemplo do empréstimo compulsório e do convívio do *imposto* sobre a renda das pessoas jurídicas e da *contribuição* social sobre o lucro. Estes últimos, que possuem regimes jurídicos próprios, possuem hipóteses legais para a sua cobrança que se confundem, razão pela qual não erraria quem, com base na classificação tripartite, dissesse que são ambos meros impostos (já que a destinação seria irrelevante). Ocorre que, para a Constituição, a destinação não pode ser desprezada, já que, conforme esta, ter-se-á um “imposto” ou uma “contribuição social”.

A partir dessas breves considerações, contata-se que o ordenamento constitucional de 1988 possui diversos regimes jurídicos tributários, o que exige um desdobramento que ultrapasse a mencionada classificação tripartite posta pelo CTN.

Assim, se o objetivo da classificação é agrupar os tributos conforme seus regimes jurídicos, não satisfaz a classificação baseada exclusivamente na hipótese legal para sua cobrança.

É nesse contexto que surge, além do critério intrínseco (hipótese legal para a cobrança – vinculação ou não à atividade estatal), o critério extrínseco (destinação legal e “restituibilidade”), que possui relação com o meio em que a norma está inserida⁸². Combinando-se ambos os critérios, pode-se ver, por exemplo, que o *imposto*, além de tributo não vinculado, é também *tributo não destinado*; a taxa, além de tributo vinculado, é também destinada (destinação legal); a contribuição social é tributo não vinculado, mas destinado.

Vê-se, com isso, que a destinação da receita de cada tributo apresenta uma importante função na classificação das espécies tributárias, o que demonstra a adequação do critério em questão ao direito posto: o constituinte brasileiro não se satisfaz com critérios intrínsecos, visto que distinguiu espécies tributárias diversas tanto dentro do gênero dos tributos vinculados como dos não vinculados.

Nesse cenário, foi a combinação dos critérios intrínseco e extrínseco que levou à adoção, pelo Supremo Tribunal Federal⁸³, da teoria quinquipartida dos tributos, que dividiu as espécies tributárias em: a) impostos (CF, arts. 145, inciso I, 153, 154, 155 e 156); b) taxas (CF, art. 145, inciso II); c) contribuições, que podem ser classificadas de formas diversas: c.1. de melhoria (CF, art. 145, inciso III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que se dividem em: c.2.1. sociais, c.2.1.1 de seguridade social (CF, art. 195, incisos I, II e III), c.2.1.2 outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (FGTS, salário educação – CF, art. 212, § 5º, contribuições para SESI, SENAI, SENAC – CF, art. 240); c.3. especiais, que se dividem em: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149); e d) empréstimos compulsórios.

Também para a nossa classificação, utilizaremos ambos os critérios acima, seguindo o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, com um pequeno adendo: adota-se o desdobramento, no caso das contribuições, entre as sociais e as especiais, cujos regimes jurídicos constitucionais apresentam diferenças suficientes para aconselhar seu estudo em separado⁸⁴.

Além dos critérios acima, entendemos relevante agregar outro elemento, que auxiliará a explicar cada uma das espécies tributárias: a justificação. Conquanto não seja um terceiro critério de classificação, serve ela para descrever as espécies

⁸² Cf. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no Sistema Tributário brasileiro. In: *Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 125 a 147.

⁸³ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário 138.284-8-CE, Tribunal Pleno, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 01.07.1992, DJ 28.08.1992.

⁸⁴ Para maior aprofundamento, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1) Capítulo IV, tópicos 1.5.2, 2, 7 e 8.

tributárias e entender as diferentes características entre as diferentes espécies tributárias, especialmente para distinguir as contribuições sociais das contribuições especiais.

A justificação é relevante porque parece ter sido o critério adotado pelo Ministro Toffoli, quando fala em maior ou menor grau de “coatividade”: a equivalência identificaria pouca “coatividade” do tributo.

2.1.1.1 A justificação e as espécies tributárias: o grau de “coatividade”

No desenvolvimento dos estudos de Direito Tributário, ganhou corpo a doutrina que, percebendo na relação tributária uma natureza obrigacional, entendeu que, se toda obrigação teria uma causa, também a obrigação tributária deveria ter a sua.

No campo obrigacional, quem se obriga a uma prestação, com base em um negócio jurídico, deve ter um motivo externo (causa da obrigação). Inexistindo este, entende-se sem causa a diminuição patrimonial, podendo ser repetida, sob o fundamento de enriquecimento ilícito.

Nesse contexto, vale destacar que objeto e causa de um negócio jurídico não se confundem. Ao comentar o Código Civil italiano, Gianturco esclarecia que o Código, apresentando os requisitos essenciais de um contrato, distinguia o objeto da causa, não entendendo a última como a ocasião de contratar, mas o motivo juridicamente suficiente que serve de fundamento à relação obrigacional. A causa não se confundiria, assim, com a *oportunidade do contrato*: se alguém aluga uma casa numa cidade, por causa de um emprego ali obtido, não pode pretender rescindir o aluguel se sua expectativa não se concretizou (e se o contrato não foi condicional). Distinguir-se-ia, assim, a causa dos motivos internos que possam determinar a contratação⁸⁵.

No mesmo sentido, Colin e Capitant sustentavam a utilidade da distinção de objeto e causa para a análise dos contratos, baseando-se em diversas decisões jurisprudenciais. Para os autores, a causa seria o objetivo que o contratante quer atingir ao se obrigar, ou seja, o elemento principal da manifestação de vontade; nesse sentido, a obrigação contratada seria o meio e a causa, o fim buscado. A causa serviria de suporte para a obrigação: uma vez sendo ela defeituosa, ou desaparecendo, não se formaria a obrigação, já que não haveria obrigação sem causa. Para cada contrato determinado existiria uma única causa, que não se confundiria, assim, com o motivo (causa remota), que seria a razão pessoal de cada indivíduo, que varia para cada contratante. Enquanto a causa seria independente da personalidade do contratante, haja vista determinada pela natureza do contrato, o motivo seria a razão psicológica, essencialmente pessoal de cada contratante⁸⁶.

⁸⁵ Cf. GIANTURCO, Emanuele. *Diritto delle obbligazioni*. Napoli: Luigi Pierro, 1894, p. 136-137, 159.

⁸⁶ Cf. COLIN, Ambroise; CAPITANT, H. *Cours élémentaire de Droit Civil français*. Tome Deuxième, 8. ed. Paris: Dalloz, 1935, pp. 53-54.

A rejeição da identidade entre objeto e causa se fez, pois, na medida em que se passava a explicitar o que seria a causa, no direito privado, que passava a ser sinteticamente definida como a razão econômico-jurídica do negócio, como a **finalidade** a que se destina o negócio objetivamente considerado. Seria a função prática a caracterizar o negócio jurídico, em garantia da qual o direito concede a sua tutela. A causa passava, assim, a ser vista como a razão de ser da tutela jurídica atribuída ao negócio, tendo em vista as finalidades práticas que este propõe e que ao direito interessa garantir, representando, então, a vontade da lei, acima da vontade individual.

Assim, a causa passa a ser a justificativa teleológica da regulamentação jurídica da relação. A causa, longe de ser buscada enquanto fundamento de validade da relação jurídica, passa a ter sua utilidade na medida em que sirva para explicar a função que a norma há de desempenhar. Parece-nos, nesse sentido, acertado o raciocínio de Vanoni, que entende ser permitido estender a ideia de causa a todas as relações jurídicas, seja de direito público, seja de direito privado, seja por uma situação objetiva, seja posta em ação pela vontade das partes⁸⁷. Giorgianni cita como exemplo a aplicação do conceito de causa no terreno do ato administrativo, que “serviu para indicar os limites das atividades da administração pública em relação à ‘função’ da atividade em si mesma: pôde-se assim colocar em bases seguras o chamado excesso de poder, enquanto desvio do ato de sua ‘função’”⁸⁸.

Entendida a causa como a justificativa (função) da lei, vê-se que não é possível admitir que uma obrigação (*ex lege*) tenha por causa a lei. A causa que se investiga é o papel exercido pela última e não é possível que a lei seja causa dela mesma. Ao buscar a causa, portanto, indaga-se acerca da justificação da lei. Confirma-se, daí, o que se disse acima acerca da identificação da causa com a justificação: investigar a causa de uma relação é indagar o que a justifica, isto é, qual a função buscada ao se regulamentar a matéria.

Não surpreende, daí, que também entre os tributaristas se investigasse a causa da obrigação tributária. O tema da causa dos tributos tomou vulto no século XX, quando diversos autores passaram a investigar sua existência e importância. Tendo em vista que o fundamento principal da teoria das causas seria a luta contra a arbitrariedade, teria ela perdido sua razão de ser a partir da introdução de garantias constitucionais e de controle jurisdicional das leis tributárias⁸⁹.

Entretanto, a teoria das causas não se limita à busca de controle da atividade estatal; serve ela, dentre outros empregos, para determinar a própria existência, ou não, de uma norma tributária, sujeita, daí, ao regime jurídico dos tributos.

⁸⁷ Cf. VANONI, Ezio. *Op. cit.* (nota 54), p. 129.

⁸⁸ Cf. GIORGIANNI, Michele. Causa (Diritto Privato) (verbetes), *Enciclopedia del Diritto*, vol. VI, Milano: Giuffrè, 1960, p. 574.

⁸⁹ Cf. COSTA, Ramón Valdés. *Curso de Derecho Tributario: nueva version*. Buenos Aires: Depalma; Santa Fe de Bogotá: Temis; Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 354.

Como ocorreu no direito privado, também entre os tributaristas houve polêmica acerca da existência, ou não, de uma causa. Enquanto alguns buscavam na causa um elemento de validade para a tributação (causa eficiente), outros viam nela o momento fático de seu nascimento (causa formal) e, finalmente, houve os que buscavam sua fundamentação (causa final).

Sob a análise da causa eficiente, não é de surpreender que se negasse qualquer causa externa ao próprio ordenamento. É assim que se explica o entendimento de Berliri⁹⁰, que, encarando a tributação como ato de poder, sustentava descaber falar em causa, já que o poder de querer deve prescindir necessariamente de qualquer coisa que se relacione com um ato de vontade determinado e concreto. Para ele, não sendo o poder sequer uma relação jurídica, não cabe falar em causa a seu respeito. Também negavam importância à causa Cocivera⁹¹ e A. D. Giannini⁹².

Na busca da causa formal, apontava-se a ocasião da incidência da norma. Nesse sentido, Bruno Gorini sustentava que a causa não é a razão que justifica a tutela jurídica, a qual consiste num critério pré-jurídico do legislador, mas é, ao contrário, o fato gerador⁹³. Também esse foi o entendimento adotado por Francesco Serrano⁹⁴ e Giorgio Tesoro⁹⁵. Em igual sentido, Ramón Valdés Costa entendia que a causa seria um elemento constitutivo da obrigação tributária, mas isso somente seria possível no caso de aquela integrar a hipótese de incidência⁹⁶.

Finalmente, sob o prisma da fundamentação, torna-se relevante a função exercida pela norma, retomando o termo “causa” o sentido acima proposto: qual o papel exercido por semelhante norma? Por que aquela relação jurídica foi escolhida para dar nascimento à obrigação tributária? Qual “a razão última e aparente pela qual um fato da vida é tomado como pressuposto da obrigação tributária”⁹⁷? O que justifica a lei tributária?

⁹⁰ Cf. BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario* (trad. e anotado por Fernando Vicente-Arche Domingo), vol. I. Madrid: Derecho Financiero, 1964, p. 174.

⁹¹ Cf. COCIVERA, Benedetto. *Corso di Diritto Tributario*. Bari: Dott, Francesco Cacucci, 1965, p. 395.

⁹² Cf. GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Torinese, 1956, p. 73.

⁹³ Cf. GORINI, Bruno. La causa giuridica dell'obbligazione tributaria. *Rivista Italiana de Diritto Finanziario*. Milano: Giuffrè, 1940, pp. 161-195 (181).

⁹⁴ Cf. SERRANO, Francesco. Le disposizioni transitorie e la nascita dell'obbligazione tributaria nella legge del registro. *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Milano: Giuffrè, 1949, pp. 143-153 (147).

⁹⁵ Cf. TESORO, Giorgio. La causa giuridica dell'obbligazione tributaria. *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*. Bari: Dott. Luigi Macri, 1937, pp. 31-45 (34).

⁹⁶ Cf. COSTA, Ramón Valdés. *Op. cit.* (nota 89), p. 354.

⁹⁷ Cf. JARACH, Dino. *O fato impositivo: teoria geral do Direito Tributário Substantivo*. Trad. de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 107.

A importância da busca de uma justificação está no Princípio da Igualdade, que impõe que haja uma fundamentação para toda diferenciação entre contribuintes. Essa fundamentação é a própria justificação. Quando se procura uma fundamentação para uma diferenciação, quer-se responder à seguinte pergunta: por que razão determinado contribuinte, dentre todos os membros daquela comunidade, foi o escolhido para pagar aquele tributo? O que justifica sua escolha? Por que não outros? O que o faz alvo de um tratamento diferenciado (ou o que faz os outros não pagarem aquilo a que ele está sujeito)?

Eis a fundamentação constitucional da busca da justificação: por seu intermédio, pretende-se ver concretizado o próprio Princípio da Igualdade.

No voto do Ministro Toffoli, vimos referência a um maior ou menor grau de “coatividade”. Essa expressão parece identificar-se com a causa, a justificação, como ora apresentada. A equivalência entre o tributo e a atividade estatal indicaria menor “coatividade”; já quando não se encontra tal equivalência, então a “coatividade” seria maior, uma vez que se buscaria outro elemento para justificar a cobrança.

A busca da justificação, por sua vez, revelará que nem todas as espécies tributárias têm igual justificação (ou, nas palavras do Ministro Toffoli, igual “coatividade”). No contexto das contribuições, por exemplo, possuem justificações distintas (graus de “coatividade” diversos) as contribuições destinadas à seguridade social e as contribuições especiais, o que justifica a segregação.

Antes de seguirmos para o próximo subtópico, que tratará da justificação das contribuições destinadas à seguridade social, veremos a justificação (grau de “coatividade”) dos impostos e taxas. Posto demonstrarmos a matéria de forma bastante breve, as considerações serão importantes para diferenciar as diferentes justificações (“coatividades”) das contribuições, e como a justificação dos impostos são iguais às das contribuições destinadas à seguridade social – custeio de despesas amplas –, o que afasta de imediato qualquer possibilidade de atribuir a tais contribuições a justificativa segundo a “referibilidade”.

2.1.1.1.1 Justificação das taxas: a equivalência

Começando pelas taxas, o constituinte arrolou as possíveis hipóteses para a sua instituição, que são devidas “em razão” de uma atividade do Estado, a qual pode caracterizar o exercício do poder de polícia ou a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis.

Em ambos os casos, tem-se que a taxa é paga porque alguém causou uma despesa estatal. A ideia é que, se um gasto estatal se refere a um contribuinte, não há razão para exigir que toda a coletividade o suporte. Daí a racionalidade da taxa estar na equivalência.

Com efeito, se a taxa é cobrada “em razão” da atividade do Estado, tem-se nítida a ideia do sinalagma: a taxa é a *contraprestação* que o contribuinte paga ao

Estado em razão de (por causa de) sua atuação em função daquele. Assim, o constituinte informa o fenômeno que poderá motivar o legislador a exigir o tributo (prestação estatal), donde se pode extrair que o Estado está justificado em sua cobrança na medida em que oferece ao particular algo em troca, ou em que tem uma despesa provocada pelo último. No mesmo sentido encontram-se outras posições na doutrina⁹⁸.

Ferreiro Lapatzta esclarece que o princípio que rege a taxa é o da provocação: provocado o custo, a lei entende realizado um fato de que deriva a obrigação de pagar⁹⁹. Esse aspecto se torna importante porque aponta o sinalagma que existe tanto nas taxas de serviços, como nas de poder de polícia: conquanto as últimas não tragam vantagens que o contribuinte perceba imediatamente, também nelas está a provocação do custo.

Não é este o espaço para apresentar as distinções entre a equivalência e benefício, que poderiam surgir desta discussão, como justificadores da cobrança das taxas. Vale, entretanto, o seguinte raciocínio: no caso do benefício, não se buscar o pagamento segundo aquele que provocou a prestação estatal (equivalência), mas somente daqueles que foram *beneficiados* pela prestação estatal. Não obstante seja válido o raciocínio, atualmente, o elemento não caracteriza o tributo, visto que, em muitas taxas exigidas não há qualquer benefício específico¹⁰⁰, mas meramente potenciais (como as taxas em razão do poder de polícia).

Por isso, entendemos que a teoria da equivalência é mais adequada a justificar a cobrança das taxas. Nesta, o contribuinte é considerado responsável por determinado gasto estatal, devendo responder pelo que gerou. Daí surge uma possibilidade de se apurar o *quantum* devido a título de taxa: deve ela ser limitada ao valor necessário para cobrir os custos causados¹⁰¹.

Utilizando o raciocínio do Ministro Relator, ter-se-ia na taxa baixo grau de “coatividade”, já que seria alta a equivalência entre o montante pago e a atuação estatal em contrapartida. Haveria, daí, uma razão para a cobrança da taxa, que não seria apenas o poder coativo do Estado, mas sim a equivalência. Conquanto não nos pareça que a equivalência reduza o grau de coercitividade do tributo, mantemos essa nota – “coatividade” – para podermos acompanhar o pensamento do magistrado.

⁹⁸ Cf. SOUZA, Hamilton de; GRECO, Marco Aurélio. Distinção entre taxa e preço público. In: *Taxa e preço público: caderno de pesquisas tributária*, n. 10. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1985, pp. 111-132 (129); BALEEIRO, Aliomar. *Op. cit.* (nota 55), p. 235; CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.* (nota 56), p. 322; AMARO, Luciano da Silva. *Op. cit.* (nota 57), p. 58.

⁹⁹ LAPATZTA, José Juan Ferreiro. Tasas y precios públicos la nueva parafiscalida. In: *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 64, out./dez., 1989, pp. 485-518 (495).

¹⁰⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no Sistema Tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, pp. 44-46.

¹⁰¹ Para aprofundar o tema: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Op. cit.* (nota 1) Capítulo XI.

2.1.1.1.2 Justificação dos impostos: custeio de despesas gerais, repartido segundo a capacidade contributiva

No caso dos impostos, a justificativa para a sua cobrança difere das taxas: em vez de atribuir a cobrança a um contribuinte ou a um grupo de contribuintes “em razão” de uma atividade do Estado, é a necessidade financeira do Estado a causa para se cobrar impostos. Daí, pois, toda a coletividade ser chamada a contribuir para aquelas despesas gerais.

Nesse ponto, vê-se que a teoria da equivalência, que servira para justificar a cobrança das taxas, não pode justificar os impostos, vez que tal teoria não esclarece por que razão um contribuinte com menor capacidade contributiva pagaria menos que o financeiramente mais abastado, se, afinal, não era certo que o último recebesse mais serviços do Estado.

Nesse sentido, há aqueles que sustentam que o imposto é espécie tributária sem causa¹⁰². Não obstante, à ideia de falta de justificativa, contrapõe-se a visão de que a própria existência do Estado depende de meios financeiros, justificando-se, portanto, que se cobre de toda a coletividade.

Esse ponto deve ser reforçado: se no caso das taxas identificam-se contribuintes a quem se podem imputar, individualmente, determinados gastos estatais, uma série de outros gastos do governo não se imputam a um e outro contribuinte, mas a toda coletividade. Assim, ao reconhecer a causa dos impostos nesses gastos coletivos, responde-se à pergunta: “por que cobrar impostos?” Estes se justificam, como visto, a partir das necessidades financeiras do Estado. É para isso que servem os impostos.

Aqui, vale adiantar um ponto que veremos no subtópico 2.2: assim como os impostos, as contribuições destinadas à seguridade social, por opção do constituinte, também se justificam em função da necessidade financeira do Estado. Com efeito, no caso destas, assim como nos impostos, toda a coletividade foi chamada a contribuir com a seguridade social.

Dando um passo adiante, uma segunda pergunta surge: “por que cobrar impostos de determinados membros da coletividade e não de outros?” A pergunta é natural. Afinal, se o Estado atenderá à necessidade de toda a coletividade, então é de esperar que todos os seus membros participem. Como, então, justificar a repartição dos encargos?

Essa pergunta é relevante não só para o caso dos impostos, mas também das contribuições destinadas à seguridade social, o que levou ao desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva para a justa distribuição da carga dos impostos. Sem pretender analisar o tema profundamente, basta a seguinte consideração: se todos pagam as despesas gerais, não se deve esperar que todos os façam

¹⁰² BLUMENSTEIN, Ernst. La causa nel Diritto Tributario Svizzero. In: *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Padova: CEDAM 1939, pp. 355-371.

no mesmo montante, vez que elementares princípios de justiça, fundado no Princípio da Solidariedade, afastam a ideia de que as despesas gerais do Estado sejam suportadas sem qualquer distinção em razão da situação econômica do contribuinte. É a ideia transmitida na singela frase: “quem pode mais, paga mais”.

Justificados os impostos na capacidade contributiva, não na equivalência, re toma-se o raciocínio do Ministro Relator que vê nessa espécie tributária um alto grau de “coatividade”, já que o contribuinte – individualmente considerado – não paga impostos porque recebe algo (ou porque provoca algum gasto), mas apenas porque faz parte da coletividade. Essa falta de relação entre a hipótese tributária e a atuação do Estado indicaria o alto grau de “coatividade”.

Com essas considerações, podemos avançar.

O subtópico a seguir tratará das contribuições sociais, com foco especial para as contribuições destinadas à seguridade social, no que se deixará claro dois pontos: (i) as contribuições sociais são uma espécie tributária autônoma, que, por seu regime jurídico, devem ser segregadas das contribuições especiais; e (ii) a justificação das contribuições sociais destinadas à seguridade social é o custeio da Ordem Social, e não a “referibilidade”, como deixou a entender os votos do Ministro Relator¹⁰³. O objetivo é que firmemos, com essas considerações, uma premissa importante: a de que a essas contribuições se aplica, com alto grau de intensidade, a Legalidade Tributária, já que, diversamente dos tributos com baixo grau de “coatividade” (isto é, justificados pela equivalência), não há pressupostos constitucionais para sua quantificação.

2.2 Contribuições destinadas à seguridade social: espécie tributária autônoma com justificação própria

2.2.1 Contribuições sociais na Constituição Federal: considerações gerais

As contribuições sociais foram incluídas no sistema tributário nacional por meio do artigo 149 da Constituição Federal, que dispõe sobre a competência para instituí-las reservada para a União, embora o mesmo dispositivo assegure a possibilidade de outros entes federais instituírem contribuições cobradas apenas de seus servidores, para custeio do regime previdenciário próprio, em benefício destes.

Do ponto de vista das circunstâncias para sua instituição, exclusivamente, não haveria razão para um estudo separado das contribuições sociais. Têm elas hipóteses tributárias próprias de impostos. O que as caracteriza e diferencia daquela espécie tributária é a sua afetação: são elas um instrumento de atuação da União na área social.

Nesse sentido, os recursos arrecadados com as contribuições sociais são voltados à atuação social da União. Ou seja: existe afetação da receita das contribui-

¹⁰³ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 9.

ções sociais aos gastos relacionados à Ordem Social, que, somado à arrecadação integral destinada à União, explica o crescimento da importância das contribuições nas contas do Governo Federal.

A identificação da atuação na Ordem Social pode ser encontrada a partir do artigo 193 da Constituição, que versa sobre a “ordem social”. Nos dispositivos que seguem, incluem-se os seguintes itens: (i) seguridade social (saúde, previdência e assistência social), (ii) educação, cultura e desporto, (iii) ciência e tecnologia, (iv) comunicação social, (v) meio ambiente, (vi) família, criança, adolescente e idoso e (vii) índios.

Dentre todos os campos inseridos na Ordem Social, a Constituição Federal escolheu alguns para os quais previu especificamente a instituição de contribuições sociais: a seguridade social (artigo 195), seguro-desemprego (artigo 239) e a educação (artigo 212, § 1º). Com efeito, não existem, no momento, contribuições sociais para as demais áreas de atuação da União na Ordem Social.

Seguindo, a disciplina jurídica das contribuições sociais encontra-se, em termos gerais, no artigo 149; para aquelas destinadas à seguridade social, deve-se considerar o seu artigo 195.

Com efeito, a análise do artigo 149 deixa clara a existência de contribuições sociais e contribuições especiais, razão pela qual, desde já, entendemos cabível uma breve, mas necessária, distinção: enquanto as contribuições sociais têm a função de custear a atuação da União na área social, as contribuições especiais possuem função distinta, qual seja, prover recursos para a União atuar no interesse de categorias profissionais ou econômicas ou, ainda, intervir no Domínio Econômico (CIDES).

Com essas considerações, chegou o momento de tratarmos da justificação das contribuições sociais, para verificar um dos pontos trazidos pelos votos do Ministro Relator, qual seja, de que as contribuições sociais estariam justificadas em uma “referibilidade ampla”. Essas considerações iniciaram uma suposta autorização de flexibilidade da Legalidade Tributária, na visão do Ministro, supostamente decorrente de que a tal “referibilidade ampla” implicaria justificação baseada em equivalência (ampla) ou no raciocínio do Relator, um menor grau de “coatividade” do tributo. Vejamos se isto se aplica às contribuições sociais.

2.2.2 Justificação das contribuições sociais *versus* referibilidade

Como mencionamos acima, os recursos arrecadados com as contribuições sociais são voltados à atuação da União na área social. Diante disso, vemos de imediato a justificação (função) das contribuições sociais: servem elas para atender aos reclamos da Ordem Social. Vale dizer, ainda, que, ao lado de servir ao financiamento da Ordem Social, o Princípio da Solidariedade também parece aplicável, assim como aos impostos, às contribuições. Foi por isso que, linhas atrás, mencionamos a desnecessidade de apartar as contribuições dos impostos, não fosse a afetação das receitas decorrentes de sua arrecadação.

Com efeito, a aplicação do Princípio da Solidariedade, que faz surgir a ideia de que cada qual pagará na medida de sua capacidade contributiva, é reforçada quando se lê, no caso das contribuições destinadas à seguridade social, que o *caput* do artigo 195 da Constituição afirma que a “seguridade social será financiada por toda a sociedade”.

Também revelando manifestação do Princípio da Solidariedade, o inciso I do artigo 194 estabelece a universalidade da cobertura e do atendimento no tocante à seguridade social, referida por alguns autores, como *consectário*, por princípio da universalidade da cobertura e do atendimento¹⁰⁴. Reconhecendo a relevância da seguridade social para reduzir desigualdades, erradicar a pobreza e promover o bem-estar social, esse princípio indica que os benefícios e serviços da seguridade social devem ser oferecidos ao maior número possível de pessoas (aspecto relacionado à universalidade do atendimento) e assegurar o maior número de riscos sociais (aspecto relacionado à universalidade da cobertura)¹⁰⁵. O dispositivo constitucional em questão, especialmente ao pretender universalizar o atendimento, caracteriza a seguridade social como um gasto que se propõe geral, direcionado a toda a sociedade. Por consequência, é absolutamente possível – consistindo, inclusive, a sua própria razão de ser – que alguém seja amparado pelo sistema da seguridade social, ainda que não tenha pagado contribuições destinadas ao seu custeio.

Mesmo no tocante à previdência, para a qual o artigo 201 da Constituição Federal estabelece um regime contributivo¹⁰⁶, não há equivalência entre as contribuições pagas e os benefícios obtidos. No Brasil, a previdência social, ainda assim, é organizada como um regime geral e de filiação obrigatória, voltando-se, ao menos como estabelecido pelo constituinte, a toda a coletividade.

Assim, a partir do artigo 195 da Constituição, deve-se destacar o seguinte: embora se use o vocábulo “contribuição”, elas não têm a ver com as “contribuições propriamente ditas”, já que não se referem, como vimos no subtópico 2.1.1, a uma atividade estatal indiretamente referida ao contribuinte. No caso das contribuições sociais, e mais especificamente as contribuições destinadas à seguridade social, não se pode falar em uma atividade estatal, mas em atividades estatais diversas financiadas pelo Estado, sem que se possa aferir quanto cada indivíduo se viu beneficiado por elas. Por se tratar de atividades amplas, fala-se em uma justificacão igual à dos impostos, mas afetada às atividades em comento. Daí ser justificável colocar, ao lado do custeio, a capacidade contributiva como parâmetro.

¹⁰⁴ Cf. TSUTIYA, Augusto Massayuki. *Curso de Direito da Seguridade Social*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 513.

¹⁰⁵ Cf. BRAGANÇA, Kerlly Huback. *Manual de Direito Previdenciário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012, p. 10.

¹⁰⁶ Cf. MARTINS, Sérgio Pinto. *Instituições de Direito Público e Privado*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 178.

É imediata a diferença para as contribuições especiais (CIDEs e contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas), cuja justificação é a referibilidade. Aqui, por mais que a União se valha desta espécie tributária para atuar nas respectivas áreas, pode-se identificar um grupo ao qual é voltada uma atuação estatal, sendo aceitável que tal atuação seja suportada por aquele grupo, no lugar de toda a sociedade.

Nesse sentido, as contribuições especiais são o que Ataliba chamou de “verdadeira contribuição”¹⁰⁷. Assemelham-se, por sua justificação, às contribuições de melhorias (estas também “verdadeiras”) porque têm hipótese de incidência diferente do imposto e da taxa, no sentido de que a materialidade de sua hipótese consiste numa atuação estatal mediata ou indiretamente referida ao obrigado.

Visto isso, cabe mencionar o que o Ministro Relator destacou nos seus votos quanto à justificação das contribuições destinadas à seguridade social: primeiro, mencionou a característica de “retributividade imediata”, como se fossem taxas ou contribuições de melhoria, considerando que isto reduziria o “grau de coatividade do tributo”. Em seguida, evolui no seu pensamento para dispor que a “referibilidade” é a característica essencial das contribuições, mas coloca um adendo quanto às contribuições destinadas à seguridade social, por entender que a característica em questão seria uma “referibilidade ampla ou global”.

Nesse sentido, parece que a dita “referibilidade ampla ou global”, mencionada pelo Ministro, pode não se distanciar do que dissemos aqui: se “referibilidade ampla ou global” se referir ao custeio, por toda a sociedade, dos reclamos da Ordem Social, sem haver possibilidade de benefício (ainda que imediato) dos contribuintes – por isso que as contribuições sociais são graduadas de acordo com a capacidade contributiva, e não de acordo com a equivalência –, então o que o Ministro considera como referibilidade das contribuições sociais é, na realidade, a mesma justificação que trouxemos: custeio da Ordem Social.

Ora, admitir essa “referibilidade ampla ou global” é, em verdade, negar a própria ideia de referibilidade como equivalência. Se a equivalência se faz de modo global, então também os impostos têm a referibilidade. Nos impostos, como nas contribuições sociais, não há qualquer possibilidade de se relacionar o montante pago pelo contribuinte a uma atividade a ele dirigida, direta ou indiretamente. Num e noutro caso, mesmo os que nada contribuem fruem da mesma atividade estatal. Num e noutro caso, o tal grau de “coatividade” é idêntico.

Ocorre que não é esse o caminho seguido pelo Ministro: ao admitir a possibilidade de ocorrer um *benefício imediato* decorrente do pagamento das aludidas contribuições, não está o voto proferido pelo Ministro considerando que a justificação é o custeio da Ordem Social, financiada por toda a sociedade e, portanto, repartida, por força do princípio da solidariedade, segundo o critério da capaci-

¹⁰⁷ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Op. cit.* (nota 77), p. 147.

dade contributiva. Está, em verdade, considerando as contribuições sociais como uma espécie tributária em que seria possível verificar, de cada participante do Grupo, o benefício concedido pela atuação estatal. É dizer, trata a contribuição social como se fosse uma contribuição especial – esta sim dotada de referibilidade, já que voltada a financiar uma atuação estatal concernente a um grupo.

Além de isso não ser possível de acontecer no contexto das contribuições destinadas à seguridade social (e também as contribuições sociais gerais), o Ministro, na tentativa de justificar a flexibilização da Legalidade Tributária, faz uma afirmação forte, que vale a transcrição¹⁰⁸:

O que importa notar é que, quando o pagamento de uma contribuição decorrer da concessão desse tipo de benefício, a carga de coatividade dessa exação se mostrará mitigada: o patrimônio afetado do contribuinte acabará sendo, de algum modo, compensado imediatamente.

Essa afirmação não se sustenta por três motivos.

Primeiro, nenhuma contribuição decorre da (tem por fundamento uma) concessão de um benefício. Na verdade, é o contrário: o benefício (ou a atuação estatal) existirá ao grupo destacado em decorrência do pagamento das contribuições (referibilidade).

Segundo, não há referibilidade no caso das contribuições destinadas à seguridade social, pois o próprio legislador constituinte deixou claro que “toda a sociedade” financiará a seguridade social e esta se volta a todos, mesmo àqueles que não contribuem. Não pode a União, em sua atuação na área social, discriminar seus destinatários conforme sejam, ou não, contribuintes.

Terceiro, ainda que houvesse benefício imediato, não se pode admitir que a Legalidade Tributária seja enfraquecida porque um grupo específico é beneficiado pela atuação estatal em determinada área. Como vimos, a Legalidade Tributária exige que todos os tributos – salvo exceções constitucionais – tenham seu antecedente e conseqüente fixados em lei em sentido formal, o que veda a possibilidade de ato do Poder Executivo conformar sua hipótese tributária. O fato de, em alguns casos, Decretos preencherem determinados conceitos indeterminados não retira a força da Legalidade Tributária (como no caso do SAT, por exemplo¹⁰⁹), que, de forma alguma, admite delegação. O que acontece é que algumas espécies tributárias, por se justificarem na equivalência, têm certas características pressupostas, o que implica ser desnecessário que o legislador as especifique. Assim, se as taxas, por sua própria natureza, refletem o custo da atividade estatal, o silêncio do legislador pode ser preenchido pelo Executivo, quando apura aquele custo.

¹⁰⁸ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 10, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 11.

¹⁰⁹ Cf. vimos no tópico 1.5.1.

Porém, as decisões surpreendem: algumas linhas após afirmarem a baixa carga de “coatividade” por conta do benefício imediato ao grupo (e o fez tratando de modo expresso das contribuições previstas no artigo 195 da Constituição), os votos do Relator dão uma reviravolta, afirmando que a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS são detentoras de “alta carga de coatividade”, o que “faz com que se aproximem dos impostos”.

Já tratamos do grau de coatividade no capítulo anterior, quando apontamos contradições nas palavras do Relator. Não repetiremos o assunto, mas gostaríamos de ressaltar a incongruência interna do voto, que ora considera as contribuições sociais como tributos de baixo grau de “coatividade” (porque justificados na equivalência), ora considera as contribuições com alto grau de coatividade (como os impostos, onde não há relação entre o montante pago e a atividade estatal voltada ao contribuinte). De um modo ou de outro, não há que se falar em qualquer alteração sobre o conteúdo da Legalidade Tributária aplicável às contribuições destinadas à seguridade social, inclusive a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS.

Com essas considerações, chegou o momento de analisarmos, especificamente, a aplicação da Legalidade Tributária a essas contribuições.

2.2.3 Aplicação do conteúdo da Legalidade Tributária às contribuições destinadas à seguridade social

No subtópico 1.4, identificamos dispositivos constitucionais e legais importantes para a delimitação da Legalidade Tributária. Em que pese relevantes, tais dispositivos não foram endereçados pelo Ministro Dias Toffoli no contexto do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. Uma dessas importantes previsões, relevantes no contexto dos casos julgados, é o já mencionado artigo 149 da Constituição Federal.

Como mencionamos, a despeito de o artigo 149 ser a matriz geral para a instituição de contribuições sociais, admitindo, por isso, a instituição de outras contribuições sociais como instrumento de atuação da União na área social, a presente obra se propõe a analisar a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS. Além do artigo 149, tais contribuições possuem outra matriz constitucional: o artigo 195. Com isso, deve-se dizer que, para a análise das contribuições destinadas à seguridade social, examinar-se-ão não só as regras gerais dispostas no artigo 149, mas, em conjunto, as normas dispostas no artigo 195 da Constituição. É partindo disso que o tópico seguinte tem a pretensão de se debruçar sobre as regras específicas aplicáveis às aludidas contribuições.

Com efeito, a disciplina geral das contribuições sociais, como visto no tópico anterior, está prescrita neste artigo 149 da Constituição Federal. Agora é o momento para a análise do dispositivo. Vejamos o que dispõe o seu *caput*:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como

instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Para os fins deste estudo, destacamos duas propriedades principais do dispositivo em comento, que são: a alusão (i) ao artigo 146, inciso III, e (ii) ao artigo 150, inciso I, ambos da Constituição Federal.

Em relação à primeira, a alusão é para que não se ponha dúvidas de que as contribuições (inclusive as destinadas à seguridade social) estão sujeitas às normas gerais em matéria de legislação tributária, inseridas na lei complementar. No caso em comento, a lei complementar é o CTN, de modo que, pela remissão feita pelo artigo 149 da Constituição Federal ao artigo 146, conclui-se que o CTN se estende às contribuições sociais (inclusive as destinadas à seguridade social). A posição do Supremo, hoje pacificada pela Súmula Vinculante 8¹¹⁰, segue o mesmo sentido, o que vem sendo seguido também pelo Superior Tribunal de Justiça¹¹¹.

Em relação à segunda propriedade, a alusão é para que não se ponha dúvidas de que o conteúdo da Legalidade Tributária se aplica, sem exceções, a todas as contribuições sociais, inclusive às previstas no artigo 195.

Seguindo adiante, enquanto o artigo 149, como mencionado, se aplica a todas as contribuições sociais, o artigo 195 se aplica de modo exclusivo às contribuições destinadas à seguridade social, foco do presente trabalho. De um modo específico, o dispositivo em questão atribui uma disciplina jurídica específica, definindo possíveis contribuintes (empregador, empresa ou equiparados; trabalhador e outros segurados da previdência social; ganhadores de concursos de prognósticos e importadores) e apontando as grandezas que servirão para medir as contribuições dos empregadores e assemelhados, que devem, em razão do regime geral prescrito no artigo 149, ser compreendidas no contexto das grandezas apontadas neste dispositivo.

Em síntese, o artigo 195 traz tantas particularidades concernentes ao tratamento jurídico de tais contribuições que se pode concluir se tratar de uma espécie tributária autônoma, que possui por característica geral a disciplina do artigo 149 da Constituição, que enumera, dentre outras, a observância às normas gerais prescritas pelo CTN e a obediência à Legalidade Tributária, e por características específicas a necessidade de observância às disposições do artigo 195 da Constituição Federal.

O subtópico seguinte tem por objetivo conciliar as premissas relacionadas ao conteúdo da Legalidade Tributária, vistas no tópico 2, com tudo o que vimos

¹¹⁰ Súmula Vinculante 8: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.”

¹¹¹ Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 973807-SC, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento (2007/0250002-4), 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, j. 14.10.2008, DJ 03.11.2008.

acerca das contribuições destinadas à seguridade social até aqui. O objetivo é deixar claro que o conteúdo da Legalidade Tributária, em toda a sua inteireza, aplica-se às contribuições destinadas à seguridade social. Feitos esses breves esclarecimentos, avancemos um pouco mais.

Nessa altura do discurso, faz-se necessário retomarmos algumas premissas vistas no tópico I. Em primeiro lugar, vimos que é o artigo 150, inciso I, o dispositivo constitucional que prevê a Legalidade Tributária como uma limitação constitucional ao poder de tributar. Nesse cenário, por mais que o dispositivo não seja exaustivo – já que o constituinte conferiu tal papel à lei complementar –, infere-se do artigo em questão uma propriedade relevante, que o diferencia da legalidade do artigo 5º da Constituição: enquanto neste o constituinte estabeleceu que ninguém pode fazer ou deixar de fazer algo senão *em virtude de lei*, os tributos não podem ser exigidos ou majorados *sem lei que o estabeleça*.

Como mencionamos anteriormente, ao comparar o texto do artigo 5º, com o do artigo 150, nota-se que o constituinte não foi redundante quando tratou da matéria: se, em geral, um comportamento será exigido “em virtude” de uma lei, nas questões tributárias, exige-se que a obrigação esteja prevista *na própria lei*. A tal característica, denominamos anteriormente de *reserva de lei*: enquanto o artigo 5º tolera delegação (“em virtude de lei”), a reserva de lei implica que somente a lei (ela mesma, lei em sentido formal, votada pelo Congresso Nacional) é que institui ou majora o tributo.

Mas o constituinte não se contentou com o artigo 150, inciso I, como suficiente para prescrever a Legalidade Tributária. Conhecedor do Livro Segundo do CTN, que versa sobre as “Normas Gerais de Direito Tributário”, dispôs o constituinte que as ditas “normas gerais” prescritas pelo Código se aplicam aos tributos em geral, no que se incluem as contribuições destinadas à seguridade social.

Uma dessas “normas gerais” é justamente a Legalidade Tributária, prevista no artigo 97 do CTN. Assim, pode-se dizer que, no regime posto pelo constituinte de 1988, a Legalidade Tributária foi prevista de uma maneira genérica pela Constituição como uma limitação constitucional ao poder de tributar – nenhum tributo pode ser instituído ou majorado sem lei que o estabeleça –, sendo que, por força do artigo 146, inciso III, que dispõe que *normas gerais* em matéria de legislação tributária serão estabelecidas por lei complementar, o CTN complementou a Legalidade Tributária estabelecida na Constituição Federal.

Parece-nos, como mencionamos, que a finalidade dessa complementação foi dar ainda mais ênfase à Legalidade Tributária aplicável à instituição ou majoração de tributos, garantindo a total concordância da tributação pelo povo, por meio de seus representantes no Congresso Nacional. Nesse contexto, é correto reforçar que o artigo 97 do CTN complementa – e essa é a sua função, na qualidade de “lei complementar” – o artigo 150, inciso I, da Constituição, de modo que, enquanto aquele dispõe que a instituição ou majoração de tributos não pode ser feita *sem lei que o estabeleça*, o artigo 97 do CTN dá as armas do que *somente a*

lei pode estabelecer. Por isso, em matéria tributária, **somente** a lei (não há delegações) pode estabelecer o antecedente e o conseqüente normativos, o que impõe concluir que a instituição e majoração de tributos, inclusive a fixação de sua alíquota e base de cálculo, **somente** pode ser feita por lei em sentido formal.

Nesse cenário, partindo do que vimos no início deste subtópico, o conteúdo da Legalidade Tributária, que decorre da combinação dos artigos 150, inciso I, e 146, incisos II e III, ambos da Constituição Federal, e dos artigos 9º e 97 do CTN, é inteiramente aplicável às contribuições destinadas à seguridade social, por duas razões principais.

A primeira delas é que as contribuições destinadas à seguridade social, como contribuições sociais que são, estão submetidas às prescrições do artigo 149 da Constituição, dispositivo que, como vimos, prevê a aplicação dos aludidos dispositivos às contribuições em análise. Nem se diga que a previsão das contribuições destinadas à seguridade social no artigo 195 – segregada, portanto, do sistema tributário nacional – lhes retira a natureza de contribuição social ou, o que seria pior, a natureza tributária. Foi o próprio constituinte que optou por segregá-las, e a opção parece justificada, já que as receitas devem ser afetadas exclusivamente ao financiamento da Ordem Social. A sua inclusão no Título VIII (Da Ordem Social) deixa clara a sua natureza de exação destinada a financiar a Ordem Social.

Em adição a isso, o constituinte se valeu da mesma nomenclatura, no *caput* do artigo 195, utilizada no artigo 149: contribuições sociais. Não bastasse, o § 6º do artigo 195, que excepciona a anterioridade anual para as contribuições destinadas à seguridade social, as denomina novamente de contribuições sociais, ao aludir às “contribuições sociais de que trata este artigo”. Ainda, o simples fato de o constituinte excepcionar a anterioridade anual, mas não a anterioridade nonagesimal, deixa clara a natureza tributária das exações em comento: não fosse a exceção, ambas as anterioridades (anual e nonagesimal) seriam aplicadas. Por fim, o artigo 149, que prevê o regime geral das contribuições sociais, também alude ao artigo 195, mencionando “as contribuições a que alude o dispositivo”.

Tratando-se de contribuições sociais, o artigo 149 da Constituição é inteiramente aplicável às contribuições destinadas à seguridade social. Prevendo a aplicação das normas gerais em matéria de legislação tributária às contribuições sociais, como visto, o artigo 149 da Constituição, conforme também decidido pelo STF, deixa claro que o CTN é inteiramente aplicável às contribuições destinadas à seguridade social, aplicando-se, portanto, a Legalidade Tributária prevista no artigo 150, inciso I, da Constituição e nos artigos 9º e 97 do CTN.

Feita esta incursão, vemos que o conteúdo da Legalidade Tributária se aplica de modo integral às contribuições sociais (no que se incluem as contribuições destinadas à seguridade social), de modo que, dentre outras qualificações, **somente** a lei pode estabelecer a fixação de alíquota do tributo e a sua base de cálculo.

Fixadas essas premissas, demonstraremos no subtópico seguinte que a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS são contribuições sociais que, como tais, estão inteiramente sujeitas ao conteúdo da Legalidade Tributária.

2.3 A Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS como contribuições sociais sujeitas à Legalidade Tributária

Visto que às contribuições sociais aplica-se inteiramente o conteúdo da Legalidade Tributária, o presente tópico demonstrará que a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS, por serem contribuições sociais destinadas à seguridade social, estão inteiramente sujeitas à Legalidade Tributária.

Antes de avançarmos para as contribuições de uma maneira específica, vallem algumas considerações sobre a polêmica existente no regime constitucional anterior, evidenciada por Brandão Machado, e que servirá para introduzir a discussão posta neste subtópico.

As contribuições somente passaram a, formalmente, fazer parte do nosso ordenamento jurídico com a publicação do Decreto-Lei n. 27/1966, que adicionou o artigo 218 ao CTN, para prever que diversas contribuições seriam submetidas ao tratamento tributário previsto no Código. Antes, a União e Estados exigiam diversas exações que, por não terem sido arroladas como tributos de competências dos entes federados, não possuíam natureza de tributo¹¹².

Conquanto o legislador tributário, por meio do Decreto-Lei n. 27/1966, tenha tido o papel de determinar que às contribuições ali arroladas seriam aplicadas as regras do CTN, a Constituição de 1967 não as incluiu como espécie tributária.

Foi a partir da Emenda Constitucional n. 1/1969, que o artigo 21, § 2º, da Constituição de 1967 contemplou as contribuições como espécies tributárias. Brandão Machado, afirmando que a Emenda apenas incluiu na competência da União a possibilidade de exigir exações que já vinham sendo cobradas anteriormente, demonstrou o duplo objetivo da alteração: (i) explicitar a competência da União, sem, entretanto, derogar a competência implícita dos Estados; e (ii) atribuir o caráter tributário às contribuições¹¹³. Segundo o dispositivo constitucional, porém, tal espécie era limitada: a União poderia apenas instituir contribuições tendo em vista intervenção no domínio econômico e o interesse da previdência social ou de categorias profissionais.

Foi a Emenda Constitucional n. 8/1977, que alterou o regime das contribuições e teria criado uma nova categoria, as chamadas contribuições sociais. O tex-

¹¹² Cf. MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Direito Tributário Atual*, vols. 7/8. São Paulo: IBDT; Resenha Tributária, 1987-1988, p. 1817.

¹¹³ Cf. MACHADO, Brandão. *Op. cit.* (nota 112), p. 1819.

to alterado previa que a União pode instituir contribuições para intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social.

Foi essa alteração que fez com que Brandão Machado sustentasse o seguinte: essas novas contribuições, para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social, possuem natureza de contribuição social, mas despida de natureza tributária¹¹⁴. Segundo o autor, a inclusão do inciso X ao artigo 43 da Constituição deixou clara a ausência de natureza tributária da exação, pois previa, em incisos distintos, caber ao Congresso legislar sobre tributos (inciso I) e sobre contribuições sociais para o custeio de determinadas despesas sociais (inciso X).

Essa segregação, portanto, despia as contribuições sociais da natureza de tributo e, conseqüentemente, da aplicação de todo o regime jurídico dos tributos.

Essa narrativa histórica foi importante pelo seguinte: enquanto, no regime constitucional anterior, havia polêmica sobre a natureza tributária das contribuições sociais, essa discussão foi superada com a Constituição de 1988. Como dissemos no tópico 2.1, o texto constitucional atual não deixa dúvidas de que as contribuições (todas elas) são espécie tributária, seja por conta da inclusão no Capítulo do Sistema Tributário Nacional, seja porque o próprio dispositivo que atribui competência à União para instituí-las (artigo 149) prevê expressamente a aplicação das normas gerais em matéria tributária e a Legalidade Tributária. Portanto, não há que se levantar a inaplicabilidade da Legalidade às contribuições sociais, com o argumento de que não se trata de espécie tributária.

Para que não restem dúvidas do que dissemos acima, avancemos à análise específica da natureza tributária da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS,

Em relação à Contribuição ao PIS/PASEP, até a promulgação da Constituição Federal de 1988, tratava-se de contribuições com destinações específicas: a primeira, criada em conjunto com o Programa de Integração Social pela Lei Complementar n. 7/1970, tinha por destinação específica financiar os projetos para promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas; a segunda, criada em conjunto com o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público pela Lei Complementar n. 8, de 3 de dezembro de 1970, tinha por destinação específica financiar a promoção do servidor público.

Não demorou muito para as contribuições em questão terem sua destinação alterada. Unificadas em 1974 pela Lei Complementar n. 19, os recursos arrecadados passariam a ser aplicados a programas especiais de investimentos, nos termos dos Planos Nacionais de Desenvolvimento (PND).

A constitucionalização da contribuição se deu por meio do artigo 239 da Constituição Federal, que previa, em sua redação original, que a arrecadação

¹¹⁴ Cf. MACHADO, Brandão. *Op. cit.* (nota 112), p. 1820.

decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) passariam a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono aplicável aos empregados que percebam até dois salários-mínimos mensais. Por meio da Emenda Constitucional n. 103, de 2019, tal contribuição deveria financiar não só o programa do seguro-desemprego e o abono em comento, mas também “outras ações da previdência social”.

Pode-se dizer, portanto, que a Contribuição ao PIS/PASEP possui, a partir da Constituição, uma destinação específica: financiar parte das ações da seguridade social. Foi a partir de tais considerações que o Supremo Tribunal Federal considerou, na Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1¹¹⁵, que a Contribuição ao PIS/PASEP possui natureza de contribuição destinada à seguridade social, cujo fundamento constitucional estaria no artigo 195, inciso I. Anos mais tarde, a natureza jurídica de contribuição destinada à seguridade social foi reiterada pela jurisprudência do Tribunal.¹¹⁶ À jurisprudência do STF, colocamos um brevíssimo adendo: a de que, por se tratar de contribuição destinada à seguridade social, o fundamento constitucional não é apenas o artigo 195, mas também o artigo 149, que, como já visto, aplica-se, de forma genérica, a toda e qualquer contribuição social.

Se poderia existir dúvida quanto à natureza jurídica da Contribuição ao PIS/PASEP em função do artigo 239 da Constituição, a COFINS não está sujeita a tais questionamentos. Com efeito, quando se discutiu a suposta inconstitucionalidade de determinados dispositivos da Lei Complementar n. 70/1991, o Supremo Tribunal Federal proferiu decisão na já citada ADC n. 1, em que fica evidente nas discussões traçadas que a COFINS possui natureza tributária. Ainda, o mesmo pode ser dito quando o Superior Tribunal de Justiça discutiu, nos casos da isenção de sociedades de prestação de serviços profissionais, a natureza tributária da COFINS, confirmando-a¹¹⁷. Assim, indubitavelmente, a contribuição destinada a financiar integralmente as ações da seguridade social em todos os seus sentidos é um tributo, cujo fundamento constitucional é o artigo 195, combinado com artigo 149.

¹¹⁵ ADC 1, Relator(a): Moreira Alves, Tribunal Pleno, julgado em 01 de dezembro de 1993, publicado no *DJ* de 16 de junho de 1995.

¹¹⁶ Embargos declaratórios em recurso extraordinário. 2. Embargos declaratórios conhecidos como agravo regimental. 3. É impertinente a alegação de obscuridade quando fundamentada em inferências sobre legislação que não integrou a controvérsia da lide. 4. PIS. Figurino constitucional. Dupla vinculação normativa (arts. 195, I, e 239): relação de gênero e espécie. Precedentes. Conseqüências. 5. Agravo regimental a que se nega provimento. (RE n. 469.079 ED, Relator(a): Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 23 de maio de 2006, publicado no *DJ* de 16 de junho de 2006)

¹¹⁷ REsp 221.710/RJ, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, julgado em 04.10.2001, *DJ* 18.02.2002, p. 288; REsp 260.960/RS, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, julgado em 13.02.2001, *DJ* 26.03.2001, p. 378.

Nesse sentido, por serem, a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS, contribuições destinadas à seguridade social, é indubitável a aplicação integral do conteúdo da Legalidade Tributária, que, conforme vimos, decorre da aplicação do artigo 150, inciso I, 146, incisos II e III, ambos da Constituição Federal, bem como dos artigos 9º e 97 do CTN. Pode-se, portanto, dizer que, no contexto da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, somente a lei em sentido formal, votada pelo Congresso Nacional, pode instituí-las ou majorá-las, sem possibilidade de delegação – pois aí não estaríamos falando de Legalidade Tributária, mas sim da legalidade do artigo 5º. De um modo mais específico, **somente** a lei pode estabelecer, para a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS:

- A sua instituição ou extinção;
- A sua majoração ou redução;
- A definição do seu fato gerador e da obrigação tributária principal;
- A fixação da sua alíquota e da base de cálculo;
- A cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

Desse modo, na hipótese em que qualquer outro instrumento normativo que não a lei (em sentido formal, votada pelo Congresso Nacional) fixe *qualquer um* dos critérios acima na definição dos elementos da regra matriz da Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS, este instrumento normativo (Decreto, Instrução Normativa, Portarias) deve ser declarado inconstitucional, por violação ao artigo 150, inciso I, e 146, inciso III, da Constituição Federal, e ilegal, por violação ao artigo 97 do CTN.

Isso vale para qualquer receita que a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS pretendam alcançar: desde receitas decorrentes de atividades principais da pessoa jurídica, a receitas não operacionais, incluindo, se for o caso, as receitas financeiras. Portanto, não há, assim como para as demais espécies tributárias, qualquer mitigação do conteúdo da Legalidade Tributária aplicável às contribuições sociais, no que se incluem a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS.

2.4 Conclusões do Capítulo

São as seguintes conclusões deste Capítulo:

- i) As contribuições do artigo 149 podem ser divididas em contribuições sociais (contribuições destinadas à seguridade social) e contribuições especiais;
- ii) A base constitucional das contribuições destinadas à seguridade social decorre da combinação do artigo 149 com o artigo 195;
- iii) A justificativa para a instituição de contribuições destinadas à seguridade social é o financiamento da Ordem Social, que se dá por toda a sociedade e se volta a toda a sociedade, não a um grupo;

- iv) Por disposição expressa do artigo 149 da Constituição, às contribuições destinadas à seguridade social aplica-se o conteúdo da Legalidade Tributária, decorrente da combinação do artigo 150, inciso I, do artigo 146, inciso III, ambos da Constituição Federal, e do artigo 97 do CTN;
- v) A Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS são contribuições destinadas à seguridade social, pelo que se aplicam as disposições integrais do conteúdo da Legalidade Tributária.

No capítulo seguinte, analisaremos as premissas teóricas dos votos que justificam a flexibilização da Legalidade Tributária em relação às contribuições sociais.

Capítulo 3

PREMISSAS TEÓRICAS A JUSTIFICAR A “FLEXIBILIZAÇÃO” DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Após considerações gerais acerca da Legalidade Tributária, os votos do Relator dedicam tópico específico para tratar da sua inter-relação com as contribuições previdenciárias. Nossa visão acerca de algumas dessas questões já foi antecipada no tópico 2, acima. Agora, é possível aprofundar a análise das colocações apresentadas nesses votos sobre a “flexibilização” da Legalidade Tributária em função de determinados requisitos.

3.1 Questão preliminar: afinal, cabe cogitar “flexibilização” da Legalidade Tributária?

No subtópico 1.4 do Capítulo 1, apontamos dispositivos legais e constitucionais que parecem não ter sido considerados na formação do seu convencimento, mas que em muito contribuiriam para o deslinde do caso. Da mesma forma, apresentamos críticas a alguns dos posicionamentos descritos nos votos do Relator, especificamente, quanto à análise do “grau de coatividade” de um tributo e ao emprego da expressão “flexibilização da Legalidade”. Essas ponderações não ofuscam a concordância com várias conclusões alcançadas pelo Ministro Dias Toffoli, ainda que por razões distintas; por exemplo, quanto ao equívoco da concepção “cerrada” da Legalidade Tributária ou à evolução da jurisprudência do STF a esse respeito.

Naquela ocasião, todavia, já alertamos que os votos analisados traziam considerações sobre a chamada “função extrafiscal”, essas sim, demarcando ponto de divergência teórica. Passaremos a tratar da questão.

No tópico intitulado “moldura atual do Princípio da Legalidade em matéria tributária”, a referência à função extrafiscal exsurge como forma de explicar as previsões do artigo 153, § 1º, da Constituição Federal¹¹⁸. Esse dispositivo permite que o Poder Executivo, em âmbito federal, altere as alíquotas de determinados tributos (II, IE, IPI e IOF), dentro de condições e limites estabelecidos em lei. O Ministro Dias Toffoli observa que esses tributos possuiriam “nítida função extra-

¹¹⁸ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 9, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 10.

fiscal”. De fato, como detalhamos no subtópico 2.3, o constituinte de 1988 mitigou algumas das limitações ao poder de tributar (Legalidade e a Anterioridade, por exemplo) no tocante a tributos que, no seu sentir, teriam maior aptidão de servir como ferramentas de indução de comportamentos. Ou, em outras palavras, como instrumentos úteis à perseguição de finalidades extrafiscais.

Estamos diante de uma escolha deliberada do constituinte: a mitigação da Legalidade Tributária no tocante à alteração de alíquotas foi estabelecida para alguns tributos, especificamente discriminados na Constituição. Para os demais tributos não abrangidos por essa hipótese de mitigação, parece intuitivo supor que a Legalidade Tributária seria aplicada de forma plena. Afinal, o constituinte estabeleceu essa limitação ao poder de tributar, enumerando especificamente os casos (e os limites) em que sua relativização seria admitida.

No entanto, o Ministro Relator se vale do artigo 153, § 1º, para afirmar que a Constituição Federal somente permite a “flexibilização” da Legalidade Tributária nas hipóteses em que *“o imposto ao qual ela se refira tenha função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado”*¹¹⁹. Nessa passagem, a distinção ainda é sutil, mas já permite antever que as hipóteses de mitigação da Legalidade Tributária começam a ser encaradas como referencial interpretativo em relação a tributos que não estão compreendidos no rol do § 1º do artigo 153.

Esse raciocínio torna-se claro adiante em outra passagem dos votos, quando o Ministro Dias Toffoli apresenta considerações sobre a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS, no tópico intitulado “Das contribuições destinadas à Seguridade Social (PIS/COFINS)”. Nesse estágio da exposição, os votos destacam que essas contribuições possuiriam “alta carga de coatividade”, comparável aos impostos, considerando que o surgimento da obrigação tributária correspondente não geraria benefício direto e imediato ao contribuinte. Diante da similitude quanto aos impostos, o Relator afirma¹²⁰:

“Disso resulta que, para a flexibilização 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”

Aqui reside o ponto nevrálgico para compreender a abordagem adotada pelo Relator dos casos no STF no julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. Como bem sabemos, a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS, enquanto contribuições para a seguridade social, não estão previstas no artigo 153, § 1º (determi-

¹¹⁹ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 9, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 10.

¹²⁰ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 13, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 14.

nados impostos), no artigo 177, § 4º, inciso I, alínea “b” (CIDE-combustíveis), ou em qualquer outro dispositivo constitucional semelhante. Ainda assim, o excerto acima sinaliza que a mitigação da Legalidade Tributária será admitida se os tributos em questão possuírem “função extrafiscal”. Ou seja, o fato de a Constituição eleger certos tributos dotados de aptidão para exercer funções extrafiscais passou de mera constatação de uma escolha do constituinte para referência de mitigação da Legalidade Tributária quanto a qualquer tributo. Vale refletir se essa abordagem é a mais consistente, especialmente considerando o aspecto paradigmático do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277.

Falamos aqui em posição paradigmática por se tratar da primeira decisão colegiada do STF, no contexto da Constituição de 1988, que admitiu delegação atribuída ao Poder Executivo para modificar a alíquota de contribuições para a seguridade social. De fato, o RE n. 343.446 tratou de uma contribuição social (contribuição ao SAT), mas a matéria em discussão envolvia o diálogo entre a lei e o regulamento que complementa e especifica conceitos empregados pela própria lei. Naquela oportunidade, não se discutiu ato infralegal que, contrariando regra expressa no artigo 97 do CTN, reduzisse ou restabelecesse alíquotas de uma contribuição.

Mais recentemente, é certo que o STF vem se debruçando sobre diversos casos envolvendo a Legalidade Tributária, mas, no tópico 2.5, alertamos que os recentes julgados (por exemplo, RE n. 704.292, ADI n. 4.697 e RE n. 838.284) versavam sobre taxas e contribuições de interesse de categorias profissionais. Tais tributos, segundo o próprio Ministro Toffoli, teriam baixo grau de “coatividade” e, assim, estariam mais propensos a “flexibilizações” quanto aos limites da Legalidade Tributária. Como mostramos, se a baixa “coatividade” se identifica com a justificação pela equivalência, então não há arrepio à Legalidade, já que a própria equivalência trata de preencher o silêncio do legislador.

A situação das contribuições para a seguridade social é bem diversa, o que, já foi visto, não passou despercebido pelo Ministro Relator. Na medida em que as hipóteses de incidência dessas contribuições não estão relacionadas a uma atuação estatal que afete diretamente o contribuinte, demandariam o mesmo rigor em termos de Legalidade Tributária que seria esperado relativamente aos impostos. Afinal, não se extrai, a partir da justificação desses tributos, qualquer delineamento da hipótese tributária. Ora, sendo admitido que o Poder Executivo manipule alíquota de contribuições para a seguridade social em certas situações, parece que o mesmo racional seria estendido a qualquer imposto. Isso porque o critério adotado no RE n. 1.043.313 e na ADI n. 5.277 para “flexibilizar” a Legalidade teria a mesma dimensão tanto para essas contribuições como para os impostos.

Não se diga que o raciocínio desenvolvido não se aplicaria aos impostos porque neste caso o constituinte teria sido expresso quanto às mitigações da Legalidade. Ora, não foi só no caso dos impostos que o constituinte se ocupou de disci-

plinar os casos em que as alíquotas poderiam ser fixadas por ato do Executivo. Também no caso da CIDE-combustíveis, o artigo 177, § 4º, inciso I, alínea “b”, do texto constitucional prevê a possibilidade de a alíquota ser “reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo”.

Outrossim, a mitigação à Legalidade não se dá apenas por fundamento extrafiscal. Por exemplo, no caso do ICMS, quanto aos combustíveis e lubrificantes: a Constituição Federal, ao mesmo tempo em que excepciona o caráter plurifásico da exação, exige que o imposto incida “uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade” (artigo. 155, § 2º, inciso XII, alínea “h”), devendo sua alíquota, então, ser fixada mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal mediante convênio (artigo 155, § 4º, inciso IV).

Fica claro, portanto, que não há falar em mitigação tácita à regra do Princípio da Legalidade Tributária. Quando o constituinte assim desejou, movido por razões extrafiscais ou federativas (caso do ICMS), previu de forma expressa e taxativa a possibilidade de o Executivo, nos limites da lei, alterar as alíquotas.

A admissão de que o Poder Executivo possa modificar, mediante autorização legal, as alíquotas de qualquer tributo que revele função extrafiscal esvazia o artigo 153, § 1º, da Constituição. Considerando, como será detalhado adiante, que qualquer tributo pode produzir efeitos que não se esgotam na mera arrecadação de recursos ao Erário, podendo ser dotado, assim, de uma “função extrafiscal”, a alíquota de qualquer tributo poderia ser objeto de delegação. Diante desse contexto, a opção do constituinte de relacionar tributos específicos nas hipóteses taxativas de mitigação da Legalidade perderia o seu sentido. De igual modo, se razões federativas fossem suficientes para afastar a Legalidade no ICMS, não haveria razão para o constituinte ter se referido ao caso específico dos combustíveis e lubrificantes.

Num e noutro caso, sejam razões extrafiscais, sejam federativas, o constituinte cuidou de disciplinar as exceções à regra da Legalidade Tributária.

Além disso, admitir que a alíquota de qualquer tributo seja objeto de delegação, mesmo na falta de previsão constitucional ou quando as particularidades da espécie tributária não demandam o envolvimento da Administração Pública (como no caso do cálculo das taxas), sugere a profusão das “flexibilizações” à Legalidade Tributária. O próprio Ministro Dias Toffoli, antevendo o risco de banalização dessa garantia constitucional, destacou em seu voto que as flexibilizações devem ser sempre encaradas com temperamento¹²¹.

Esse temperamento, em certa medida, já foi adotado pelo próprio constituinte e pelo legislador complementar. Por meio do artigo 150, inciso I, da Constituição impôs a observância da Legalidade Tributária a todos os tributos. Em diver-

¹²¹ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 11, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 12.

Outros dispositivos, a exemplo do artigo 153, § 1º, previu hipóteses em que a Legalidade Tributária seria aplicada de forma mitigada. Ainda, no seu artigo 146, conferiu à lei complementar o papel de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária e regular limitações ao poder de tributar. O artigo 97 do CTN cumpriu esse papel, especificando que somente a lei pode fixar a alíquota do tributo. Novamente, a exceção a essa regra são aquelas hipóteses previstas na própria Constituição, para as quais se admite que a lei fixe alíquota máxima para o tributo, passível de ser reduzida e restabelecida por atos infralegais.

Importa notar que o Ordenamento Jurídico Brasileiro não impõe “engessamento” absoluto ou despropositado ao Poder Executivo em termos de Legalidade Tributária. A própria Constituição atribui inúmeras ferramentas a cargo do Poder Executivo, em âmbito federal, que tem como efeito o que se convencionou denominar “flexibilização da legalidade tributária”. De um lado, já foi visto que existem tributos especialmente elegidos pelo constituinte de 1988 para induzir comportamento de contribuintes ou, como alguns diriam, desempenhar funções extrafiscais. Considerando a aptidão desses tributos para esse desiderato, não se lhes aplicam diversas limitações ao Poder de Tributar, a exemplo da mitigação da Legalidade Tributária.

De outro lado, o Poder Executivo Federal dispõe de medidas provisórias para lidar com questões relevantes e urgentes, sendo que a experiência prática revela a sua utilização intensa em matéria tributária. Ou seja, mesmo para os tributos que não estão sujeitos à mitigação da Legalidade Tributária, dispõe o Poder Executivo de ferramenta para alterar a lei tributária de forma mais célere, ainda que subordinada à concordância do Poder Legislativo.

Sendo assim, não parece que o Poder Executivo esteja desamparado ou que necessite da extensão de hipóteses de mitigação da Legalidade Tributária a tributos que não estejam contemplados pelas previsões constitucionais para cumprir com sua missão.

Essas reflexões se fazem necessárias considerando que o RE n. 1.043.313 e a ADI n. 5.277 não refletem simples continuidade em relação à jurisprudência do STF. Ao examinar caso de espécie tributária que não é vinculada a contraprestações da Administração Pública, adentrou território ainda não explorado e que pode gerar inúmeras consequências para a consistência de nosso Ordenamento Jurídico.

Sem prejuízo disso, não pretendemos que esta obra se limite a propor reflexões que vão contra a manipulação da alíquota de tributos pelo Poder Executivo, na falta de autorização constitucional. Deixando de lado essa ordem de considerações, passaremos a analisar quais foram os critérios fixados no RE n. 1.043.313 e na ADI n. 5.277 para considerar como válidas as hipóteses de delegação submetidas ao STF.

Antes de seguirmos, porém, questão é importante responder a questão posta no título deste tópico: não cabe cogitar flexibilização da Legalidade Tributária.

Apesar disso, verificaremos a seguir os requisitos utilizados para tal flexibilização, nos termos das decisões em comento.

3.2 Análise dos requisitos adotados para a “flexibilização” da Legalidade Tributária

Julgados anteriores do STF que trataram dos contornos da Legalidade Tributária também pretenderam fixar critérios – de forma mais ou menos sistematizada – para avaliar os limites do poder regulamentar. No julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277, também é possível extrair critérios dos votos do Ministro Dias Toffoli. Conforme mencionado, a formulação desses critérios parece decorrer diretamente da interpretação que foi conferida ao artigo 153, § 1º, da Constituição: o constituinte permitiu a alteração de alíquotas, dentro de condições e limites estabelecidos em lei, de certos tributos que possuem função nitidamente extrafiscal.

Ao extrapolar essa mesma lógica em relação a tributos que não estão abrangidos por essa previsão constitucional (o que ensejou as reflexões trazidas no tópico anterior), os critérios aparentemente fixados no RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277 para avaliar a legitimidade de delegação conferida ao Poder Executivo para reduzir e restabelecer alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS são: (i) a existência de limites e condições fixados pela lei; e (ii) a existência de função extrafiscal.

No tópico presente, não iremos analisar a validade de cada um dos critérios. O objetivo é, apenas, verificar em que sentido as condições e limites fixados por lei e a extrafiscalidade encontram papel no nosso Ordenamento Jurídico, o que nos permitirá, no tópico, seguinte, realizar uma análise mais detalhada do voto do Ministro Relator no que diz respeito aos casos concretos submetidos ao STF.

3.2.1 Requisitos de limitação e estabelecimento de condições lei

O Relator é muito claro ao defender que a competência atribuída para o Poder Executivo definir a alíquota de um tributo demanda, antes, a lei em sentido formal estabelecendo essa delegação¹²². A legitimidade da delegação, a seu ver, dependeria de essa lei fixar limites e condições para o seu desenvolvimento.

Em princípio, não há nada que desabone os critérios em si, visto estarmos diante dos mesmos requisitos que o artigo 153, § 1º, da Constituição impôs para o Poder Executivo alterar as alíquotas de determinados tributos sujeitos, por opção do constituinte, à forma mitigada da Legalidade Tributária. A questão problemática surge quando esses critérios são empregados para mitigar a Legalidade

¹²² Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 9, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 10.

de outros tributos, sem previsão constitucional. De todo modo, o objeto deste subtópico é outro: compreender o que exatamente seriam limites e condições.

3.2.1.1 Limites

Há muita clareza nos votos ao indicar que limites se traduziriam no estabelecimento de um “teto”, isto é, de alíquota máxima para o tributo objeto da delegação. Assim, a lei continuaria a tratar – em alguma medida – do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência tributária, mas relegaria ao Poder Executivo intervalo dentro do qual seria permitido reduzir a alíquota e estabelecê-la, até o valor máximo permitido.

Apesar de tratarem de contextos bem particulares, essa noção de limite já foi adotada pelo STF em julgamentos que cuidaram da delimitação exata do valor de taxas e de contribuições de interesse de categorias profissionais. Naqueles casos, a bem da verdade, não se falava de fixação de percentual máximo para a alíquota, mas de valor máximo do tributo em si, considerado as particularidades das espécies tributárias lá envolvidas. Tinha-se, como decorrência da justificação dos tributos (equivalência), um critério para a quantificação, enquanto o legislador fixava o teto. Ou seja, situação bastante diversa da ora examinada.

De todo modo, não bastaria a previsão de alíquota máxima; para o Ministro Dias Toffoli, também seria preciso que a lei previsse condições.

3.2.1.2 Condições

Nesse ponto, deparamo-nos com um desafio: os votos não veiculam maiores detalhes sobre o que se considerou por “condições”, informação deveras relevante para compreender os rumos adotados pelo STF.

Apesar disso, outras passagens dos votos fornecem indícios do que seriam as “condições” que precisariam ser estabelecidas pelo legislador. Além do paralelo imediato com a redação do artigo 153, § 1º, a adoção desse requisito faz lembrar o julgamento do RE n. 343.446 (contribuição ao SAT). É desse julgamento, mais especificamente do Voto do Ministro Carlos Velloso, que o Ministro Dias Toffoli extraiu a necessidade de o Poder Legislativo fixar “*standards* ou padrões que limitem a ação do delegado”¹²³.

Ainda que as considerações do Ministro Carlos Velloso sejam oriundas, originalmente, do julgamento do RE n. 290.079 e tenham tomado como base cenário anterior à Constituição de 1988, parece possível afirmar que as condições a serem estabelecidas pelo legislador são balizas para que a atividade delegada seja desenvolvida. Ou seja, a manipulação das alíquotas não estaria sujeita a discricio-

¹²³ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 4, e voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 5.

nariedades do Poder Executivo, devendo ser orientada por padrões que definam as situações em que a alteração é permitida, bem como a forma de implementá-la.

Nos precedentes examinados, como vimos, as “condições” se extraem da própria justificação das espécies tributárias: a quantificação seria voltada a determinar o custo da atividade estatal.

Naturalmente, a lei que apenas fixa alíquota máxima cria um limite, mas não uma condição. Para que ambos os requisitos indicados nos votos do Relator sejam atendidos, é necessário ir além da previsão de tetos. Exige-se que o legislador defina “quando” e “como” a delegação será desenvolvida. De outra forma, o Poder Executivo disporá de “carta branca” para definir o aspecto quantitativo da regra matriz de incidência, fomentando a banalização da Legalidade Tributária que o Ministro Dias Toffoli expressamente repudiou.

Em resumo, o racional que prevaleceu no julgamento do STF é de que o Poder Executivo somente estaria autorizado a alterar alíquotas dos tributos se as condições previstas pelo legislador (explícita ou implicitamente, como no caso das espécies tributárias dotadas de baixo grau de “coatividade”) estiverem presentes e se observar a alíquota máxima fixada em lei. O Ministro Relator, no entanto, elegeu um critério adicional: o desenvolvimento de “função extrafiscal”.

3.2.2 Requisito do desenvolvimento de função extrafiscal

Além das condições e limites previstos em lei, considerou o Ministro Dias Toffoli que a extrafiscalidade é outro elemento que autoriza a flexibilização da Legalidade Tributária no caso concreto.

Antes mesmo, porém, de declarar que a dita flexibilização é autorizada diante de uma *suposta* função extrafiscal da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, o voto do Ministro traz considerações relevantes sobre a extrafiscalidade, principalmente por reconhecer que constituinte foi **taxativo** ao permitir o Poder Executivo manipular alíquotas tão somente de impostos que possuem nítida função extrafiscal, citando, por conseguinte, o II, IE, IPI e IOF. Nesse sentido, conclui o Ministro ser imprescindível, ao permitir a flexibilização, que o tributo ao qual a flexibilização se refira tenha *função extrafiscal* a ser *desenvolvida* por regulamento autorizado¹²⁴.

É a partir dessas considerações, e principalmente pelo fato de o Ministro ter visualizado a mencionada *função extrafiscal do PIS/COFINS*, que as linhas seguintes tratarão da extrafiscalidade como função da norma tributária, para demonstrar quando e em que condições o legislador tributário, no Brasil, pode se valer de normas tributárias com funções extrafiscais, e se efetivamente pode se falar em uma função extrafiscal da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS no caso concreto.

¹²⁴ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313/RS, pp. 8 e 9.

3.2.2.1 Extrafiscalidade no Ordenamento Jurídico Brasileiro

Como se sabe, um tributo (norma tributária) pode desempenhar diversas funções: função arrecadadora, função distributiva (distribuição de encargos segundo critérios de justiça distributiva), função simplificadora e a função indutora (a “função extrafiscal” referida pelo Ministro Dias Toffoli, que denominaremos de “função indutora” ou “função extrafiscal”)¹²⁵. Esta é a função por meio da qual o legislador pretende, através de tributos, intervir sobre o domínio econômico, induzindo comportamentos dos agentes econômicos para chegar a objetivos que não primordialmente a arrecadação.

É justamente por isso que, segundo entendemos, todo tributo desempenha, em maior ou menor grau, a função indutora, vez que o comportamento dos agentes econômicos é, invariavelmente, afetado pelos tributos. Por óbvio que existem tributos cujo potencial de induzir comportamentos é alto; por outro lado, existem tributos cujo potencial na indução de comportamentos é baixo. No entanto, isso não significa não possa o legislador se valer, por meio destes, de normas indutoras. Um bom exemplo é o imposto de renda: por mais que não seja um tributo normalmente arrolado entre aqueles com alto potencial indutor, não se pode negar que o legislador tributário, por meio do imposto, se valeu de normas indutoras no momento da concessão dos diversos benefícios fiscais que vemos nas áreas da Sudam e Sudene, justificado na redução das desigualdades regionais.

A despeito disso, não vemos como a presença da função indutora em um tributo – independentemente de ser alto ou baixo o potencial indutor – possa, por si só, autorizar a mitigação a Legalidade Tributária. Afinal, nossa Constituição, como apresentamos no Capítulo 1, prevê os casos em que é dada ao Executivo a possibilidade de utilizar normas com função indutora de forma imediata, sem a observância da Legalidade ou de outras amarras, tais como as anterioridades anual e nonagesimal. É dizer: não é toda norma tributária que, posto utilizada pelo legislador com funções indutoras, pode ser destacada das amarras constitucionais da Legalidade Tributária.

Após essa breve introdução, dado o objeto deste trabalho, focaremos na análise da extrafiscalidade a partir de duas perguntas: qual foi a opção do constituinte em relação à indução de comportamentos por meio de normas tributárias? A identificação de uma função indutora na Contribuição ao PIS/PASEP e na COFINS autoriza a mitigação da Legalidade Tributária?

3.2.2.1.1 Previsões constitucionais para a utilização de normas tributárias com função indutora

O papel de declarar a mitigação da Legalidade Tributária não é do intérprete que identifique uma função extrafiscal nos tributos. Afinal, como esta, em

¹²⁵ Cf. VOGEL, Klaus. *Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. Steuer und Wirtschaft*, n. 2/1997, pp. 97 a 121 (104).

maior ou menor grau, se faz presente em todos os tributos, não vemos a possibilidade de afastar o regime jurídico-constitucional de um tributo simplesmente invocando a sua função indutora. Como alertou Geraldo Ataliba¹²⁶, isto seria abrir portas a um “arbítrio ilimitado” ao legislador ordinário, o que seria atentatório ao nosso regime constitucional”. No mesmo sentido, pode-se citar o entendimento de Sacha Calmon¹²⁷, Paulo de Barros Carvalho¹²⁸ e Gerd Willi Rothmann¹²⁹.

Assim, em termos de Legalidade Tributária, importante dizer o seguinte: a mera identificação de uma norma tributária com função indutora não autoriza o intérprete a desconsiderar ou flexibilizar o conteúdo da Legalidade Tributária (artigos 150, inciso I e 146, incisos II e III, da Constituição e artigos 9º e 97 do CTN). Com efeito, foi o próprio constituinte quem tratou de identificar tributos que, posto arrecadem, têm alto potencial de indução de comportamentos. Nesse sentido, a Constituição concedeu ao Executivo federal a faculdade de manipular as alíquotas desses tributos, de modo a melhor exercer a política econômica. Enquanto a função distributiva da norma tributária se justifica na capacidade contributiva, sua função indutora tem por justificativa a intervenção do Estado sobre o domínio econômico.

Correto dizer, por isso, que as normas tributárias com função indutora, posto que destacadas para efeito de pesquisa, não deixam de conformar a hipótese de incidência dos tributos e, como tal, se sujeitam ao regime jurídico próprio destes. Em outras palavras: o próprio constituinte, enxergando limitações que decorrem da Legalidade Tributária ao emprego de normas tributárias com função indutora (como, por exemplo, engessamento diante da necessidade de controle de tributos aduaneiros), houve por bem inserir, no texto constitucional, mitigação daquele princípio/regra, ao admitir que o Executivo, dentro dos limites previstos em lei, fixasse as alíquotas dos impostos aduaneiros (II e IE), do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros e Títulos e Valores Mobiliários (IOF). Também para a contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (“CIDE-Combustível), pode a alíquota ser reduzida e estabelecida por ato do Poder Executivo (artigo 177, § 4º, inciso I, “b”).

As referidas “exceções” à Legalidade Tributária apontam uma preferência, por parte do constituinte, a que os tributos acima arrolados sejam veículos de in-

¹²⁶ Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, pp. 156-157;168.

¹²⁷ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Op. cit.* (nota 76), p. 779.

¹²⁸ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. O Instituto da Isenção como Instrumento de Extrafiscalidade. In: *Projeção: Revista Brasileira de Tributação e Economia*, ano I, n. 11, outubro de 1976, pp. 32 a 38 (32-33).

¹²⁹ Cf. ROTHMANN, Gerd Willi. Extrafiscalidade e Desenvolvimento Econômico. In: *Separata do Relatório 1966-1970*. São Paulo: Câmara Teuto-Brasileiro de Comércio e Indústria, p. 108.

trodução de normas tributárias indutoras. Não se trata, outrossim, de mandamento constitucional, já que nada impede ali convivam normas tributárias arrecadadoras. Não fosse assim, não teria sentido o constituinte haver tratado da repartição das rendas decorrentes daqueles impostos. Também pode o legislador infraconstitucional se valer de outros tributos para exercer uma função extrafiscal, tal como o exemplo do imposto de renda mencionado linhas atrás, reforçando que não se trata de mandamento constitucional – e sim preferência do constituinte. No entanto, no caso desses demais tributos, a norma tributária indutora não escapa à Legalidade: é o legislador o único habilitado a sua introdução.

Note, entretanto, que todos aqueles tributos arrolados pelo constituinte para verem mitigada a Legalidade possuem justificações específicas. O seu alto potencial de indução de comportamentos, e a respectiva previsão constitucional, não é aleatória: viu o constituinte, nestes tributos, oportunidade para intervenção econômica. A utilização destes tem a ver com seu próprio aspecto material: tendo em vista que o constituinte lhes deu um regime próprio, para servirem de veículo para introdução de normas com função indutora, incidirão justamente no campo em que cabe a intervenção do Executivo federal. Ou, o que dá no mesmo: sempre que o Poder Executivo possa, diretamente, intervir na economia, correto dizer que também poderá, por meio de tributos, intervir na economia. Este foi o critério utilizado pelo constituinte na eleição dos tributos cuja Legalidade fora mitigada. Vejamos cada uma dessas exceções.

Começando pelos impostos de importação (II) e de exportação (IE), ambos desempenham funções essenciais na política econômica externa que o Executivo deseja adotar. Como um país importador de capitais e alto exportador de *commodities*, a aduana brasileira desenvolve um importante papel para manter equilibrada a balança comercial. Assim, em conjunto com o controle exercido pelo Executivo sobre importações e exportações, o imposto de importação também desenvolve um importante papel, qual seja, a defesa dos produtos desenvolvidos nacionalmente: uma baixa tributação dos produtos importados representaria um estímulo à aquisição destes em detrimento dos produtos produzidos pela indústria nacional. Por isso, caso o Executivo pretenda desempenhar uma política de proteção da indústria nacional, pode elevar a alíquota do imposto de importação em relação a determinados produtos. Por outro lado, diante da necessidade, por exemplo, de medicamentos que não são produzidos no País, pode o Executivo reduzir ou zerar as alíquotas do imposto, estimulando o seu ingresso na economia nacional. Em sentido semelhante, a desoneração das exportações, via imposto de exportação, tem o potencial de estimular a competitividade dos bens produzidos no país, quando exportados para outros mercados.

Os impostos aduaneiros, portanto, possuem materialidades com alto potencial de indução de comportamentos, aliado ao fato de que o Poder Executivo pode, diretamente, intervir na economia nesta área. Por isso, o constituinte, ven-

do essa necessidade, autorizou o Poder Executivo a manipular as suas alíquotas, para cumprimento de objetivos que vão além da função arrecadatória.

Não muito distinta é a situação do imposto incidente sobre produtos industrializados (IPI), que desempenha o papel do imposto sobre o consumo federal. Nesse contexto, o IPI, que, além de incidir internamente, também incide na importação, é uma importante ferramenta do Poder Executivo Federal para aumentar ou reduzir o consumo de determinado produto. Sua materialidade, portanto, possui um alto potencial de indução de comportamentos, uma vez que incide sobre a maioria dos bens que são vendidos para as famílias e exerce significativa influência sobre o preço destes. É dizer: além de poder intervir diretamente na economia para reduzir ou aumentar o consumo de determinado bem por meio de outras estratégias (regulatórias, por exemplo), o Executivo federal ainda possui a prerrogativa de aumentar ou reduzir as alíquotas do IPI, que, por sua materialidade, possui um impacto relevante na decisão de consumir ou não determinado produto. Além disso, como se disse acima, o imposto incide também na importação, fazendo papel em conjunto com o II nas decisões aduaneiras do Governo Federal. Por isso, a mitigação da Legalidade Tributária faz-se presente, podendo o Executivo manipular as alíquotas para o cumprimento deste alto potencial indutor presente no imposto.

O imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF) também desempenha importante papel na indução de comportamentos.

Uma de suas diversas materialidades, por exemplo, é alcançar operações de crédito: se o Executivo pode controlar, via Banco Central (Bacen), as operações de financeiras de crédito¹³⁰, de igual forma pode aumentar ou reduzir a alíquota do imposto, de acordo com a indução pretendida na atividade econômica. Similar é a situação da materialidade do IOF sobre operações de câmbio: ao Executivo é possível controlar a entrada e saída de dólares ou investimento estrangeiro no e do País. Note que, no âmbito das operações de crédito e câmbio, o estímulo ou desestímulo da ocorrência dessas operações também pode ser efetivada, diretamente, por meio do Banco Central. Portanto, a prerrogativa do Executivo federal de intervir na economia não se dá apenas através de normas tributárias indutoras, mas também por meio de intervenção direta (via Bacen).

A situação não é distinta no caso da incidência sobre operações de seguro: o estímulo ou desestímulo na contratação de seguros privados pode se dar por meio de normas tributárias com função indutora (hipótese em que o valor do tributo é distinto de acordo com diferentes operações¹³¹) ou então, de modo direto, por meio da Superintendência de Seguros Privados (Susep).

¹³⁰ Lei n. 4.595/1964.

¹³¹ Artigo 22 do Decreto n. 6.306, de 14 de dezembro de 2007 – Regulamento do IOF.

Em adição, o mesmo pode ser dito em relação à incidência sobre operações relativas a títulos ou valores mobiliários. Uma vez que o Executivo pode estimular o mercado por meio de normas tributárias com função indutora (aumentando ou reduzindo o imposto – e o faz, de acordo com o prazo do investimento¹³²), também pode atuar diretamente, por meio da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), estimulando ou desestimulando o mercado de capitais.

Por fim, a última hipótese que representa uma preferência do constituinte para a utilização de normas tributárias indutoras foi a CIDE-Combustíveis. Por meio desta, o Executivo federal pode manipular as alíquotas incidentes sobre a importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível. Importante que se diga: por meio da Agência Nacional de Petróleo (ANP), o Executivo federal pode controlar a importação e comercialização de combustíveis, o que representa mais uma hipótese em que o Executivo pode intervir na economia por meio de tributos ou diretamente, por meio da agência correspondente.

Todos os tributos em questão, como já dissemos, possuem um ponto em comum: sua mudança de alíquotas como exceção à Legalidade Tributária representa uma atuação do Executivo no âmbito de sua competência regulatória, e a escolha do constituinte foi por tributos cujas materialidades possuem alto potencial de indução de comportamentos.

Um bom exemplo para entender o porquê de outros tributos não terem sido eleitos pelo constituinte como veículos de indução de comportamentos é o do imposto de renda incidente sobre operações financeiras de longo prazo¹³³. Para lembrar, a hipótese é aquela em que o imposto de renda incide sobre aplicações de longo prazo, sendo que, quanto maior o prazo do investimento, menor é a alíquota do imposto. Não duvidamos, aqui, do estímulo aos contribuintes: quanto maior a manutenção do capital no mercado, menor é o imposto que se paga sobre os rendimentos auferidos.

Entretanto, o constituinte demonstrou uma preferência pelo IOF incidente sobre Títulos ou Valores Mobiliários, que incide diretamente sobre o valor da operação, para fazer o papel de tributo indutor neste caso, e não o imposto de renda. Tendo em vista que este incide sobre os rendimentos, por mais que a função indutora seja clara, não se pode dizer que cumpriria a mesma função do IOF, que incide diretamente sobre o valor da operação. Por outro lado, se o Executivo já tem garantida a possibilidade de intervir naquele mercado por meio do IOF, não haveria razão para se mitigar a Legalidade também para o imposto de renda. Ou seja, nada impede que se estabeleçam normas indutoras no imposto de renda, sendo a fixação de alíquotas diversas conforme o período da aplicação financeira

¹³² Anexo do Decreto n. 6.306, de 14 de dezembro de 2007 – Regulamento do IOF.

¹³³ Lei n. 11.033/2004, artigo 1º.

exemplo disso; essas normas indutoras, entretanto, hão de ser fixadas em lei, não por ato do Executivo. Se este quiser intervir naquele mercado, que o faça pelo IOF, que lhe foi reservado para tanto.

Portanto, a admissão de que ato do Poder Executivo venha a fixar a alíquota do imposto (embora nos limites da própria lei) foi concessão do constituinte, motivada pela necessidade de conferir ao Executivo instrumento de intervenção sobre o Domínio Econômico. Novamente, então, vale dizer: não foi aleatória a escolha do constituinte. Buscou, sim, dar importância à Legalidade, apenas o excepcionando na medida em que surgisse a necessidade da introdução de normas tributárias com função indutora, para as quais os referidos tributos serviriam de veículos.

3.2.2.1.2 Função indutora e a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS

Como dito, a presença da função indutora na norma tributária não implica possa ela livrar-se das amarras postas pelo constituinte, especialmente das limitações ao poder de tributar. Afinal, posto servirem como instrumento de intervenção estatal, ainda são normas tributárias. Assim, para a função indutora, é válido o seguinte raciocínio: seu emprego sofre, além das expressas limitações constitucionais ao poder de tributar, as mesmas restrições e motivações de outras formas de intervenção na economia. É importante reforçar: a função fiscal (de arrecadação) do tributo se justifica na justa distribuição de sua carga, pela aferição da capacidade contributiva, enquanto, ao se reconhecer a função indutora (extrafiscal), aceita-se que contribuintes com igual capacidade contributiva paguem tributos diferentes. Evidentemente, tal diferenciação já não se justifica pelo ângulo fiscal (justa repartição do encargo), mas por seu *efeito indutor*. Este, por sua vez, também deve se conformar com a ordem constitucional.

Vimos, ainda, que o próprio constituinte elegeu os tributos de sua preferência para servir ao emprego de normas tributárias com função indutora. Assim é que não parece correto afirmar possa qualquer outro tributo, salvo aqueles constitucionalmente excepcionados, servir de meio para a utilização de normas tributárias que terão a Legalidade mitigada. Como vimos no exemplo do imposto de renda, se o constituinte reservou um tributo para a atuação do Executivo na intervenção por meio de normas tributárias indutoras, não há razão para estender essa possibilidade a outros tributos, sob pena de já não mais valer a Legalidade.

Contudo, entendemos interessante, dado o contexto do presente tópico, analisar de forma bastante breve a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS e se suas materialidades constituem, por si só, tributos com alto potencial de induzir comportamentos. A análise deve ser precedida de um alerta (que já fizemos antes): tendo o constituinte demonstrado sua opção por mitigar a Legalidade Tributária em relação a tributos incidentes sobre áreas específicas que podem ser reguladas diretamente pelo Executivo, entendemos que, por mais que se conclua pela pre-

sença de um alto potencial indutor na Contribuição ao PIS/PASEP e na COFINS, não pode tal característica servir de fundamentos para a mitigação da Legalidade Tributária, já que o constituinte fez sua opção de forma expressa.

Sobre a extrafiscalidade, Walter Barbosa Correa já alertava para a zona cinzenta que separa esta e a tributação¹³⁴. Em geral, verifica-se, no contexto da identificação de normas tributárias indutoras, aqueles que defendem a utilização de critérios finalísticos¹³⁵ (objetivos ou subjetivos) e aqueles que, baseados nas diferentes funções da norma tributária¹³⁶, defendem a identificação destes tributos a partir dos efeitos extrafiscais visualizados.

O que propomos no presente trabalho não é aprofundar essas diferentes visões, mas buscar determinados critérios para avaliar se existe uma *função extrafiscal* na Contribuição ao PIS/PASEP e na COFINS. Em conjunto com o que vimos no subtópico anterior para identificar tributos eleitos pelo constituinte que possam ser veículos de normas tributárias indutoras pelo Executivo (onde o Executivo pode intervir diretamente na economia, pode o fazer por meio de normas tributárias com função indutora), somaremos as diferentes visões, para comprovar que essas contribuições não possuem função extrafiscal predominante.

Isso será importante, seja para desmistificar o que foi dito pelo Ministro Relator, seja para reforçar que as contribuições em análise não se prestam, de modo imediato, a servir de veículos de normas tributárias com função indutora – nada obstante possam influenciar a tomada de decisão dos agentes econômicos.

Em geral, com base no critério finalístico, encontra-se a concordância de que normas arrecadatórias e indutoras se diferenciam a partir de sua finalidade. Esta é por vezes investigada no momento do surgimento da norma, ou a cada aplicação; para alguns autores, aferível (a função extrafiscal) a partir da vontade *manifestada* pelo legislador ou pelo contexto da edição da norma, enquanto para outros a partir de elementos objetivos. O desafio passa a ser, então, descobrir o elemento teleológico da norma, que poderá permitir sua classificação.

Contudo, a presença da função indutora, na norma tributária, não exclui possa o legislador ter, igualmente, outra função (arrecadadora ou simplificadora). Assim, ainda que se pudesse identificar uma função indutora na norma tributária, isso não excluiria que viesse a mesma norma a ser incluída, igualmente, entre as normas arrecadadoras ou simplificadoras.

¹³⁴ Cf. CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade* (Tese para obtenção de livre-docente na USP). São Paulo: 1964, p. 60.

¹³⁵ Cf. MORSCHER, Siegbert. *Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten*. Wien: Manzschke, 1982, p. 25; BÖCKLI, Peter. *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*. Basel/Stuttgart: Helbing & Lichtenhahn, 1975, p. 104; Cf. SCHMIDT, Dora. *Nichtfiscalische Zweck der Besteuerung* – Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1926, pp. 16 a 19.

¹³⁶ Cf. VOGEL, Klaus. *Op. cit.* (nota 125), pp. 97 a 121 (104); Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*, 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 199.

Vemos, daí, que o atendimento ao princípio da capacidade contributiva, conquanto revelando a função arrecadadora da norma tributária, não exclui a coexistência da função direcionadora. Foi nesse sentido que Klaus Vogel considerou que, no caso das normas tributárias com função indutora, o intérprete deve valer-se de outro critério para a determinação de sua *função principal*¹³⁷. Por isso, tal corrente busca os efeitos da norma tributária, havendo quem defenda que a presença de efeitos potenciais¹³⁸ (efeito convite para o contribuinte agir de determinada maneira) é bastante para que se identifique uma norma tributária com efeito indutor.

Dessas breves considerações, vejamos: a receita ou faturamento, materialidades da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, não permitem, por si sós, a identificação de uma norma tributária com finalidade indutora. Reformulando: por meio da tributação incidente sobre receitas ou faturamento, não se identifica, imediatamente, uma norma tributária com função indutora, por 3 razões:

- **Sob o critério finalístico:** não há no faturamento ou receita a finalidade de intervenção na economia;
- **Sob o critério da função principal da norma:** não há no faturamento ou receita efeitos potenciais que se destaquem em relação à arrecadação (justificação das contribuições destinadas à seguridade social); e
- **Pelo critério da intervenção direta do Executivo:** não pode o Executivo federal se valer do faturamento ou receita de empresas para intervir de modo direto da economia, pois não há normas regulatórias destinadas a tanto. Assim, se não pode intervir diretamente, tampouco poderá mediante a redução ou aumento das alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS.

Portanto, sob nenhum dos critérios em análise, a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS se apresentam como tributos com alto potencial de indução de comportamentos, parecendo injustificado o que dispôs o Ministro Relator. Conquanto haja razões que justifiquem nossa discordância do que sustentou o Ministro, realizaremos essa análise mais à frente, em capítulos próprios, quando analisaremos especificamente os casos concretos.

Por ora, então, basta o que dissemos acima: as contribuições destinadas à seguridade social não se prestam à intervenção sobre o domínio econômico – o que não significa não possam ser utilizadas pelo legislador como tal. Porém, uma vez que o legislador pretenda se valer dessas contribuições para intervir sobre o domínio econômico, por não representar uma exceção constitucional à Legalidade Tributária em decorrência do que já discutimos, não se pode admitir, de modo

¹³⁷ Cf. VOGEL, Klaus. *Op. cit.* (nota 125), pp. 97 a 121 (104).

¹³⁸ Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária – restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 204.

algum, que o conteúdo da Legalidade seja, de qualquer forma, mitigada ou flexibilizada, sob pena de desconstrução de todo o arcabouço de regras e princípios posto pelo legislador constituinte.

Em especial no caso do RE n. 1.043.313, que trata da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras, temos reforçado esse entendimento: se as receitas financeiras se auferem no campo do mercado financeiro, então não faz sentido considerar possa o Executivo fixar as alíquotas por Decreto, se o próprio constituinte lhe reservou a possibilidade de intervir por meio do IOF. Se for o caso de receitas financeiras que escapam à incidência do IOF, então também se trata de materialidade que já não se caracteriza como mercado financeiro (e sim mercado privado) e que não está, portanto, sujeita à intervenção do Executivo. Ou seja: ou bem se tem uma situação que pode sofrer intervenção do Executivo (e então basta o IOF), ou bem a situação não pode ser regulada pelo Executivo. Ora, se não cabe regulação direta pelo Executivo, tampouco poderia ele fazê-lo por meio de manipulação de alíquotas tributárias.

Em conclusão, assim como a função arrecadadora, todo tributo desempenhará também, em maior ou menor grau, uma função extrafiscal, uma vez que a tomada de decisão dos indivíduos é afetada por normas tributárias. Porém, o legislador constituinte, preferindo que determinados tributos exerçam funções extrafiscais, mitigou a Legalidade Tributária. Em todos esses casos, a mitigação da Legalidade se dá por uma razão: sempre que o Executivo federal possa intervir sobre o domínio econômico, o pode fazer também por meio de normas tributárias com função indutora, o que é o caso dos tributos aduaneiros, IPI, IOF (em todas as suas materialidades) e a CIDE-Combustíveis.

Por fim, vale dizer que a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS não foram excepcionadas como ferramenta de uso de normas com função indutora. Isso não significa não possa o legislador utilizá-las para tal função, mas simplesmente que o conteúdo da Legalidade Tributária não poderá ser, de forma alguma, mitigado, por opção do próprio constituinte. Não cabe ao intérprete, portanto, sustentando a existência de uma função extrafiscal nesses tributos, declarar a flexibilização da Legalidade Tributária, sob pena de tornar ineficaz o principal escudo que os contribuintes detêm contra arbitrariedades do Estado. Estamos, afinal, em um Estado de Direito.

3.3 Conclusões do capítulo

Após as considerações apresentadas neste capítulo, chegamos às seguintes conclusões:

- i) A “flexibilização” da Legalidade Tributária corresponde, nos votos do Ministro Dias Toffoli, à excepcionalização dessa regra em relação a tributos que não estão abarcados pelas hipóteses em que o constituinte especificamente admitiu mitigação da Legalidade (impostos previstos no

- artigo 153, § 1º, e a CIDE-Combustíveis, prevista no artigo 177, § 4º, inciso I, alínea “b”, da Constituição);
- ii) Essa “flexibilização” afeta a Legalidade Tributária em sua dimensão de regra: não se trata de discutir o grau de clareza ou precisão exigido do legislador ou o papel do regulamento em complementar as previsões legais;
 - iii) Antes do julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277, nunca fora proferida decisão pelo STF admitindo tal “flexibilização”, no caso, a manipulação de alíquotas pelo Poder Executivo, em relação a contribuições para a seguridade social (segundo o Ministro Dias Toffoli, espécie tributária sujeita ao mesmo “nível” de rigor em termos de Legalidade Tributária);
 - iv) Admitir que o Poder Executivo poderá reduzir e restabelecer alíquotas de quaisquer tributos, independentemente de autorização constitucional, esvazia a relevância das disposições constitucionais que se preocuparam em indicar, expressamente, os tributos em relação aos quais essa delegação seria admissível;
 - v) Sem prejuízo de nossas ressalvas descritas nos itens anteriores, os votos do Ministro Dias Toffoli estabeleceram critérios para que a atribuição de competências ao Poder Executivo para alterar as alíquotas de qualquer tributo: **(a)** a lei em sentido estrito devo estabelecer limites e condições; e **(b)** a delegação deve cumprir função “extrafiscal”;
 - vi) A exigência de que a lei estabeleça limites e condições parece emular os requisitos do artigo 153, § 1º, da Constituição para que o Poder Executivo reduza e restabeleça alíquotas de determinados tributos (II, IE, IPI, IOF e CIDE-Combustíveis);
 - vii) Seguindo o raciocínio dos votos, a fixação desses requisitos (limites e condições) afastariam delegações amplas e ilimitadas, exigindo que o legislador preveja alíquotas máximas e critérios para a atuação do Poder Executivo;
 - viii) A exigência de que a delegação cumpra função “extrafiscal” também parece buscar inspiração nas hipóteses em que o constituinte admitiu, taxativamente, a mitigação da legalidade;
 - ix) O constituinte exerceu preferência para que determinados tributos (item vi acima) cumpram função extrafiscal predominante. Tal preferência é justificada no seguinte sentido: sempre que a União puder intervir diretamente na economia, poderá também fazê-lo por meio de normas tributárias com função indutora;
 - x) Esse requisito, no entanto, encerra grande risco para a higidez da Legalidade Tributária: qualquer tributo pode desempenhar função “extrafiscal”, a atuação do Executivo, entretanto, é limitada aos casos previstos pelo constituinte, taxativamente.

CONCLUSÕES DA PARTE I

O propósito da Parte 1 deste estudo foi analisar os fundamentos teóricos apresentados nos votos do Ministro Dias Toffoli a respeito da “moldura” da Legalidade Tributária, a evolução da jurisprudência do STF a seu respeito, sua interface com as contribuições para a seguridade social e, ainda, quanto aos requisitos necessários para admitir “flexibilizações” à Legalidade Tributária. Paralelamente, também visamos à formulação de nossas próprias premissas teóricas, apresentando pontos de aproximação do entendimento que orientou o julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277.

Verificamos que os primeiros tópicos dos votos do Ministro Dias Toffoli buscam estabelecer premissas a respeito da “moldura” da Legalidade Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro e sobre o entendimento atual adotado a seu respeito pelo STF. Ainda que estejamos de acordo com várias dessas premissas, como a superação de concepções “estritas” ou “cerradas” acerca da Legalidade Tributária, outras demandam olhar mais cuidadoso.

Por exemplo, a impressão de que o STF vem admitindo, de modo reiterado, “flexibilizações” à Legalidade Tributária não parece refletir adequadamente o contexto e as conclusões alcançadas pela Corte em diversos julgados recentes. Ainda que essa distinção exata não tenha sido apresentada nesses julgamentos, parece-nos que os precedentes citados nos votos do Ministro Relator versam da Legalidade Tributária em sua dimensão de princípio, espécie normativa que não se aplica de forma absoluta, mas na maior medida possível. Em razão disso, é possível reconhecer – em linha com diversas manifestações do STF – que limites impostos pela realidade prática impeçam que o legislador tributário seja exaustivo em suas previsões. Diante disso, seria plenamente admissível – inclusive, desejável enquanto mecanismo de maior eficiência¹³⁹ – que o regulamento cumpra papel de complementar e esclarecer as previsões legais necessárias para concretizar a obrigação tributária.

Talvez o caso mais emblemático a esse respeito seja justamente o julgamento do RE n. 343.446 (contribuição para custeio do SAT), mencionado em diversas oportunidades durante a análise do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. Apesar de ser indicado como exemplo de “flexibilização” da Legalidade Tributária, entendemos que esse caso demarca apenas o verdadeiro conteúdo dessa norma, reconhecendo que a lei deve estabelecer todos os elementos da obrigação tributária (dimensão de regra da Legalidade) e do modo mais determinado possível (di-

¹³⁹ Cf. POLIZELLI, Victor Borges. *Op. cit.* (nota 60), pp. 55-56.

menção de princípio da Legalidade), sem prejuízo de o regulamento esclarecê-los e dar-lhes efetividade, caso as circunstâncias assim demandem.

Logo, o RE n. 343.446 não parece representar precedente apto a convalidar delegações legislativas no tocante à definição da alíquota de tributos que não estão abrangidos pelas hipóteses taxativamente elencadas na constituição. Em outras palavras, não nos parece que – antes do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277 – houvesse tendência no STF de afastar a Legalidade Tributária em sua dimensão de regra, isto é, enquanto norma que exige lei em sentido estrito estabelecendo os elementos essenciais da regra matriz de incidência tributária.

Outra premissa apresentada nos votos do Ministro Relator que merece ser analisada com temperamento diz respeito à suposta relação, inversamente proporcional, entre o grau de coatividade de determinada espécie tributária e o rigor com o qual a Legalidade Tributária lhe seria aplicada. Se a noção de “coatividade” já demandou considerações de nossa parte, o principal ponto de atenção diz respeito à conclusão de que a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS estariam sujeitas ao mesmo grau elevado de rigor exigido em relação aos impostos.

Diante desse entendimento, seria esperado que delegações legislativas referentes à Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS fossem rechaçadas. No entanto, os votos analisados admitem que a Legalidade Tributária seja relativizada em relação a essas contribuições para a seguridade social se alguns requisitos forem observados: a lei deve estabelecer limites e condições para o exercício da competência delegada ao Poder Executivo e a delegação deve cumprir uma função extrafiscal.

Antes de sintetizar nossas considerações acerca desses requisitos, reiteramos que admitir que o Poder Executivo modifique alíquotas de tributos para os quais a Constituição não autorizou a mitigação da Legalidade Tributária põe em xeque a própria estrutura do Sistema Tributária Nacional. Afinal, se é admissível que o Poder Executivo receba esse tipo de delegação em relação a qualquer tributo, observados certos requisitos, qual seria o propósito do artigo 153, § 1º, da Constituição? Diante da escolha do constituinte por eleger tributos específicos e, em relação exclusivamente a eles, excepcionar a aplicação de determinadas limitações ao poder de tributar, existe risco de banalização das garantias dos contribuintes casos essas exceções sejam estendidas a quaisquer outros tributos. De fato, cria-se perigoso precedente para que outras limitações ao poder de tributar sejam relativizadas, a despeito da inexistência de autorização constitucional.

O próprio artigo 97 do CTN fornece diretrizes para coibir esse risco. O referido dispositivo legal, cumprindo o papel atribuído pelo artigo 146 da Constituição à lei complementar, estabelece contornos mais concretos à Legalidade Tributária. Considerando o propósito deste estudo, cabe destacar a exigência de que **somente** a lei fixará a alíquota dos tributos. O artigo 97 não foi analisado nos RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277, mas nos parece que, caso o STF venha a considerá-lo futuramente, existem dois possíveis desfechos: ou as delegações legislativas para que o Executivo modifique alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da

COFINS são julgadas inconstitucionais, ou o próprio artigo 97 do CTN é julgado inconstitucional, por fixar limites ao poder de tributar que supostamente não estariam alinhados à Constituição Federal.

Sem prejuízo dessas considerações, na Parte I deste estudo, também examinamos os requisitos para a “flexibilização” da Legalidade Tributária adotados no julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277 de uma perspectiva abstrata. Em outras palavras, antes de examinar os casos concretos, procuramos compreender o significado e a extensão desses requisitos.

A exigência de que a lei estabeleça limites e condições para a delegação atribuída ao Poder Executivo parece buscar inspiração nos requisitos do próprio artigo 153, § 1º, da Constituição, ainda que a análise do STF se dê no contexto de tributos que não estão abrangido por esse dispositivo constitucional. Em princípio, tais requisitos impediriam delegações abertas e estabeleceriam balizas para a atuação do Poder Executivo, preservando, ao menos em grau mínimo, a Legalidade Tributária.

O requisito de que a delegação seja orientada por critérios de extrafiscalidade também merece cuidado. De um lado, procuramos demonstrar que a função indutora dos tributos deve se conformar às limitações ao poder de tributar, não sendo subterfúgio apto a relativizar garantias constitucionais, podendo ser dito, ainda, que o constituinte, ao eleger os tributos que representam mitigações à Legalidade Tributária, o fez de forma justificada: sempre que o Poder Executivo puder, de forma direta, intervir na economia, também poderá fazê-lo por meio de tributos.

Além disso, como vimos, qualquer tributo pode cumprir funções extrafiscais, isto é, que não se esgotam na mera arrecadação de recursos para os cofres públicos. Considerando que o julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277 não estabeleceu critérios claros para avaliar quando suposta função extrafiscal estaria presente, há o risco de que qualquer delegação seja justificada, vagamente, em uma suposta extrafiscalidade de difícil demonstração. Inclusive, conforme verificamos na Parte II deste estudo, esse risco parece ter se materializado durante esses mesmos julgamentos, em especial, do RE n. 1.043.313.

Não é necessário maior esforço para imaginar as repercussões desse entendimento: se a Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS estão sujeitas ao mesmo nível de rigorosidade, em matéria de Legalidade, aplicável aos impostos, não seria exagero imaginar delegações para que o Poder Executivo determine as alíquotas até mesmo do Imposto de Renda. Noutras palavras, desapareceria a regra da Legalidade por completo. Novamente, parecemos perigosamente próximos do cenário de banalização dessa garantia constitucional que o Ministro Dias Toffoli, declaradamente, pretendia evitar.

Assim, concluída essa etapa da análise, passaremos a tratar dos casos concretos de forma a verificar se os votos estão de acordo com nossa compreensão acerca dos contornos da Legalidade Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro.

**PARTE II – Exame dos
casos concretos e avaliação
sobre o resultado do
julgamento do STF**

Capítulo 4

ANÁLISE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO N. 1.043.313/RS (TEMA 939 DA REPERCUSSÃO GERAL)

A partir da análise das premissas teóricas adotadas pelo Ministro Relator analisadas até aqui e de nossas próprias premissas fixadas ao longo do trabalho, analisaremos as recentes decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, que versam primordialmente sobre a Legalidade Tributária. Capitaneadas pelo voto vencedor do Ministro Dias Toffoli, as decisões em comento foram proferidas no RE n. 1.043.313 (Tema 939 da Repercussão Geral) e na ADI n. 5.277, ambas discutindo a incidência da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre determinadas receitas.

Como vimos até aqui, os votos do Ministro Dias Toffoli apresentam um movimento ascendente que culmina na análise dos casos concretos. Após considerações gerais sobre a evolução da jurisprudência e do posicionamento doutrinário; sobre as contribuições para a seguridade social e sobre os critérios para “flexibilizar” a Legalidade Tributária, o Ministro inaugura o tópico “do caso concreto – Contribuição ao PIS/PASEP e COFINS – majoração e redução de alíquotas por decreto do poder executivo”.

Neste tópico, nossa atenção será depositada especificamente no RE n. 1.043.313, de forma que esse estágio do voto do Relator será analisado da seguinte maneira: após uma breve exposição da discussão central de cada caso, utilizaremos as premissas discorridas ao longo do presente trabalho para analisar se os fundamentos / conclusões adotados nos votos estão de acordo com o nosso Ordenamento Jurídico. No Capítulo seguinte, adotaremos expediente semelhante para abordar o caso específico da ADI n. 5.277.

4.1 Descrição do caso concreto

Originário do Tribunal Regional Federal da 4ª Região¹⁴⁰, o RE n. 1.043.313 discute a possibilidade de flexibilização da Legalidade Tributária, em decorrência de ato do Poder Executivo (Decreto) que majorou as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras.

¹⁴⁰ Processo n. 5053332-57.2015.4.04.7100/RS.

A majoração discutida é fundamentada na Lei n. 10.865/2004, que, em seu artigo 27, § 2º, delega ao Poder Executivo a possibilidade de “reduzir e restabelecer”, até os limites estabelecidos na lei em questão (alíquota combinada de 11,75%, sendo 2,1% referente à Contribuição ao PIS/PASEP e 9,65%, à COFINS), as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas em questão, no caso das pessoas jurídicas submetidas ao regime da não-cumulatividade das aludidas contribuições.

Foi com base nesse fundamento legal que, três meses após a edição da lei em comento, o Poder Executivo editou o Decreto n. 5.164/2004, reduzindo a 0% as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras. Pouco menos de um ano depois, em maio de 2005, foi editado o Decreto n. 5.442/2005, que incluiu na redução em comento a incidência das contribuições sobre receitas decorrentes de operações com finalidade de hedge. Assim, a partir do Decreto n. 5.442/2005, ficaram reduzidas a 0% as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrente de operações realizadas com finalidade de hedge, auferidas por pessoas jurídicas submetidas ao regime não-cumulativo das contribuições em questão.

Praticamente dez anos depois, por meio do Decreto n. 8.426/2015, o Poder Executivo, fundamentado na delegação legislativa do artigo 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004, majorou (no texto do Decreto, “ficam restabelecidas”) as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS ao patamar de 4,65%. A partir daí, as discussões sobre a inconstitucionalidade se iniciaram, tendo diversos contribuintes ajuizado ações para demonstrar a impossibilidade de ato do Poder Executivo majorar alíquotas de tributos, em decorrência do princípio da Legalidade Tributária.

Especificamente sobre o processo originário do RE n. 1.043.313, no âmbito do Tribunal de piso, o processo foi julgado improcedente, tendo sido considerado pelos Desembargadores do TRF4 que, por se tratar de mero restabelecimento de alíquotas dentro dos limites da lei – uma vez que o Decreto n. 5.164/2004 tinha reduzido as alíquotas a 0% e o Decreto n. 8.426/2015 “restabeleceu” –, não haveria ofensa ao *princípio da legalidade*.

Antes de ser julgado pelo STF, o caso em questão foi julgado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (AgInt no REsp n. 1.618.658), tendo ficado consignado naquele julgamento que, nos termos da jurisprudência do Tribunal, as discussões postas acerca do artigo 97 do CTN, relativas à observância do princípio da legalidade, possuem natureza constitucional. Por essa razão, o Recurso Especial não foi conhecido no âmbito daquele Tribunal. Importante destacar que em outro caso (REsp n. 1.586.950), analisando o tema sob a ótica eminentemente de hierarquia das normas (compatibilidade do Decreto com a Lei n. 10.865/2004), o STJ considerou *legal* a majoração das alíquotas em discussão por meio de Decreto.

Coube, assim, a última palavra ao Supremo Tribunal Federal, que, nos autos do já citado RE n. 1.043.313 (Tema 939 da Repercussão Geral), julgou, em 10.12.2020, *constitucionais* a Lei n. 10.865/2004 e o Decreto n. 8.426/2015, de modo que a majoração de alíquotas, por ato do Poder Executivo, da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras está de acordo com a Constituição, no entendimento dos Ministros do STF. O voto vencedor foi proferido pelo Ministro Dias Toffoli, que foi seguido por todos os demais Ministros, com exceção do Ministro Marco Aurélio, que entendeu que a majoração em comento está em desacordo com o regime constitucional da Legalidade Tributária.

De um modo mais específico, a tese fixada pelo Supremo parece-nos bastante perigosa, especialmente por utilizar a expressão “flexibilização da legalidade tributária”, o que não encontra amparo no nosso Ordenamento Jurídico. É dizer: a Legalidade Tributária, **em nenhuma situação**, pode ser flexibilizada. Vale, por isso, a transcrição da tese fixada:

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.

Diante disso, realizaremos, nas linhas que seguem, uma análise do voto do Ministro Dias Toffoli, para mostrar com base em que fundamentos o Ministro entendeu que constituinte autoriza a *flexibilização da legalidade tributária* e examinar se estes fundamentos estão, realmente, de acordo com o nosso Ordenamento Jurídico.

Para tanto, dividiremos a análise desse tópico do voto em duas grandes partes, considerando os fundamentos centrais que o Ministro considerou para autorizar a dita *flexibilização da Legalidade*, quais sejam: (i) a previsão de *condições e limites* das alíquotas no texto da lei; e (ii) a presença de função extrafiscal na Contribuição ao PIS/PASEP e na COFINS. É o que passamos a fazer.

4.2 Análise do voto do Ministro Dias Toffoli, proferido no RE n. 1.043.313

4.2.1 Fundamentos centrais do voto que admitiram a flexibilização da Legalidade Tributária

O objetivo deste subtópico é contrapor todas as premissas teóricas fixadas na Parte 1, para analisar se o voto do Ministro Dias Toffoli está de acordo com o nosso Ordenamento Jurídico.

Por conta de sua importância, adiantamos a nossa conclusão: tanto a previsão de condições e limites na Lei n. 10.865/2004, como a (suposta) presença de função extrafiscal do da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, não autorizam que ato do Poder Executivo reduza ou restabeleça as alíquotas das aludidas contribuições, em decorrência do conteúdo da Legalidade Tributária, que anali-

samos no tópico 2, bem como da integral submissão da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS à Legalidade Tributária, o que analisamos no tópico 3.

Ademais, em linha com o tópico 4, no qual analisamos os requisitos indicados pelo Ministro Dias Toffoli para a validade da fixação de alíquotas por ato infralegal, o § 2º do artigo 27 da Lei n. 10.865/2004 padece de vícios. Apesar de existirem limites, a lei não fixou, nem mesmo de modo remoto, quais as condições para que o Poder Executivo desenvolva a delegação, havendo amplo espaço para discricionariedade. Ainda, a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS não parecem cumprir a função extrafiscal observada no voto.

Objetivamente, portanto, entendemos que o § 2º do artigo 27 da Lei n. 10.865/2004 é inconstitucional. Esse vício, importa ressaltar, atinge tanto a delegação atribuída ao Poder Executivo para reduzir como para reestabelecer as alíquotas dessas contribuições. A rigor, portanto, a redução da alíquota de sobre receitas financeiras para zero, pelos Decretos n. 5.164/2004 e n. 5.442/2005, também poderia ter sua inconstitucionalidade declarada pelo STF. Por certo, o Tribunal assim não se manifestou porque questionamentos acerca da redução das alíquotas por ato infralegal não são objeto do RE n. 1.043.313, de forma que eventual manifestação esse respeito poderia representar julgamento *extra petita*.

Ainda assim, é relevante rememorar célebre frase do Ministro Sepúlveda Pertence: “*inconstitucionalidades não se compensam*”¹⁴¹. Os limites impostos pelo pedido formulado no RE n. 1.043.313 e da própria matéria tratada no caso concreto não justificam que a regra da Legalidade seja banalizada.

Fortes nessa premissa, passamos a demonstrar as conclusões antecipadas acima a partir da análise do voto do Ministro Dias Toffoli.

4.2.1.1 Previsão de limites na lei ordinária

Os votos ora analisados identificam as condições e limites que teriam sido fixados em lei de forma breve, o que permite compreender a posição adotada logo à primeira vista.

Em se tratando dos “limites”, o voto considera não haver dúvidas de que o § 2º do artigo 27 da Lei n. 10.865/2004 os fixou. De fato, o Poder Executivo foi autorizado a “reduzir e restabelecer” as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas por contribuições sujeitos ao regime não cumulativo até os percentuais de que tratam os incisos I e II do artigo 8º da Lei n. 10.865/2004. No entanto, há uma questão curiosa, não examinada no julgamento do RE n. 1.043.313.

O artigo 8º da Lei n. 10.865/2004 não trata da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras ou apurada conforme o regime

¹⁴¹ ADI 2377 MC, Relator(a): SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 22.02.2001, DJ 07.11.2003.

não cumulativo. O artigo 8º fixa alíquotas para a tributação de operações de importação: em sua redação original, os incisos I e II previam alíquotas de 1,65% e 7,6% para o PIS-Importação e para a COFINS-Importação, respectivamente. A rigor, o “PIS/COFINS” e o “PIS/COFINS-Importação” são tributos que não se confundem, possuindo hipóteses tributárias muito diferentes (de um lado, a obtenção de receitas e, de outro, a importação de bens ou serviços).

Como se nota, a técnica legislativa empregada dispensou a definição específica de alíquota da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidente sobre receitas financeiras, tomando de empréstimo a alíquota aplicável no caso da importação. Se, apesar de curiosa, essa opção não elidiria a indicação clara de alíquotas máximas (1,65% e 7,6%), alterações legais implementadas no artigo 8º da Lei n. 10.865/2004 parecem ter removido essa clareza.

Em janeiro de 2015, poucos meses antes da edição do Decreto n. 8.426/2015, a Medida Provisória n. 668/2015 alterou sensivelmente os incisos I e II desse dispositivo, os quais, como mencionado, previam alíquotas de PIS-Importação e COFINS-Importação, respectivamente. De forma definitiva a partir da sua conversão na Lei n. 13.137/2015, o inciso I do artigo 8º passou a prever as alíquotas de PIS/COFINS-Importação aplicáveis às operações de importação de mercadorias. Nesse caso, a alíquota do PIS-Importação passou a ser de 2,1%, conforme alínea “a”, e de 9,65% para a COFINS-Importação, conforme alínea “b”.

O inciso II, por outro lado, passou a tratar da alíquota de PIS/COFINS-Importação incidente nas operações de importação de serviços. As alíquotas foram mantidas em 1,65% para o PIS-Importação, vide alínea “a” do inciso II, e 7,6% para a COFINS-Importação, nos termos da sua alínea “b”.

A Lei n. 13.137/2015 não alterou o artigo 27 da Lei n. 10.865/2004, que manteve referência aos incisos I e II do artigo 8º para definir os percentuais que limitariam a delegação conferida ao Poder Executivo. Se antes cada um desses incisos tratava de um tributo (PIS-Importação e COFINS-Importação, respectivamente), a sua redação atual é muito mais completa. Agora, a diferença entre o inciso I e o inciso II do artigo 8º não reside no tributo versado, mas no tipo da operação que será tributada (importação de bens ou de serviços). Em razão disso, há previsão de duas alíquotas para o PIS-Importação (2,1% e 1,65%) e duas alíquotas para a COFINS-Importação (9,65% e 7,6%), aplicáveis a diferentes situações, nenhuma delas remotamente relacionada à obtenção de receitas financeiras.

Esse cenário dá ensejo a inúmeras indagações sobre a forma como a nova redação do artigo 8º interage com a delegação prevista no artigo 27: qual é o percentual que limita a atuação do Poder Executivo na definição da alíquota de da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS aplicável a receitas financeiras: aquele previsto para importações de mercadorias ou para a importação de serviços? O Poder Executivo poderia simplesmente considerar os percentuais mais elevados, indicados no inciso I do artigo 8º (tornando a referência ao inciso II desnecessária)? Em última análise, caberia ponderar: um limite que é pouco claro

continua sendo válido para fins da mitigação a Legalidade Tributária, seguindo o racional do Ministro Dias Toffoli?

Parece relevante que essa peculiaridade do § 2º do artigo 27 da Lei n. 10.865/2004 fosse discutida no julgamento do RE n. 1.043.313, em vista das modificações do artigo 8º que tornam a identificação do “limite” pouco clara.

Reconhecemos que um tratamento pragmático poderia diminuir a importância da questão. Isso porque o Decreto n. 8.426/2015 restabeleceu as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS para 0,65% e 4%, respectivamente, valores que são inferiores a qualquer um dos percentuais que atualmente constam dos incisos I e II do artigo 8º. Não obstante, é fato que a delimitação exata dos limites § 2º do artigo 27 se tornou problemática em função de mudanças legislativas, o poderá ocasionar dúvidas caso o Poder Executivo volte a editar atos majorando as alíquotas dessas contribuições no futuro.

4.2.1.2 Previsão de condições na lei ordinária

Dando seguimento, o voto do Relator também constata a presença de condições para a delegação analisada. Segundo o Ministro Dias Toffoli, o artigo 27 da Lei n. 10.865/2004 somente permitiu a alteração das alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS em relação a receitas financeiras e a pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação não cumulativo.

Como detalhado no subtópico tópico 4.2.1, outras passagens do voto do Ministro Dias Toffoli sinalizam que as condições a serem consignadas em lei se traduzem na fixação de *standards* e padrões para que a delegação seja desenvolvida, isto é, a delimitação das circunstâncias em que as alíquotas serão alteradas e da forma como o Poder Executivo deverá fazê-lo.

O *escopo* da delegação não pode ser confundido com as *condições* segundo as quais a delegação poderá ser exercida. A lei permitiu que o Poder Executivo alterasse as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS em relação a um tipo específico de receita (financeiras) auferida por um grupo específico de contribuintes (sujeitos ao regime não cumulativo). No entanto, saber que a delegação abrange um determinado aspecto do tributo não significa conhecer a situação em que a delegação pode ser exercida, tampouco os seus parâmetros. Não estamos diante de condições, mas da simples delimitação da competência que foi atribuída ao Poder Executivo.

Existem dois questionamentos cruciais que reforçam a essa conclusão. O primeiro deles é: qual foi a circunstância ou o fato, necessariamente indicado em lei, cuja caracterização autorizou o Poder Executivo restabelecer as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS?

Ora, o § 2º do artigo 27 da Lei n. 10.865/2004 não trata de qualquer fato ou circunstância. Simplesmente permite que o Poder Executivo reduza ou restabeleça as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, indicando, inclusive,

a possibilidade de fazê-lo “nas hipóteses que fixar”. Ou seja, o legislador, de forma genérica, atribuiu expressamente ao Poder Executivo a prerrogativa de escolher as hipóteses em que alteraria as alíquotas, a seu critério. Esse expediente não parece estar em conformidade com o requisito estabelecido pelo Ministro Dias Toffoli, ora analisado.

Tanto é assim que não houve qualquer acontecimento, previamente contemplado pelo legislador, que tenha justificado as atuações do Poder Executivo no tocante a essa delegação. Os documentos preparatórios produzidos pela Administração Pública antes de exercer a prerrogativa atribuída pelo artigo 27 aparentam confirmar essa afirmativa¹⁴².

Com o Decreto n. 5.164/2004, o Poder Executivo reduziu as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras em geral para zero. A minuta desse Decreto foi submetida ao Presidente da República acompanhada do Parecer PGFN/CAT n. 1156/2004, que justifica a redução das alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidente sobre receitas financeiras pelo fato de que as despesas financeiras não gerariam mais créditos para os contribuintes do regime não cumulativo. Como detalhado pelo Ministro da Fazenda na exposição de motivos que também integrou esses documentos, o objetivo da alteração era “compatibilizar a incidência das contribuições sobre as receitas financeiras com o tratamento dado às despesas financeiras”.

No ano seguinte, o Decreto n. 5.164/2004 foi revogado pelo Decreto n. 5.442/2005, que estendeu a redução da alíquota da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS para zero também em relação às receitas financeiras derivadas de operações de *hedge*. Nessa nova exposição de motivos, o Ministro da Fazenda retoma o propósito de compatibilizar a tributação, visto que as perdas em operações de *hedge* deixaram de permitir o desconto de créditos da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS com o advento da Lei n. 11.051/2004.

Nessas duas ocasiões, podemos observar certa coerência no comportamento da Administração Pública: pretendeu-se harmonizar o tratamento das receitas financeiras (sem tributação) ao das despesas financeiras (sem creditamento). Vale lembrar que o *caput* do artigo 27 da Lei n. 10.865/2004 também delega ao Poder Executivo a possibilidade de alterar o percentual a ser utilizado no cálculo de créditos da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre despesas financeiras. No limite, encarando o § 2º como complemento das previsões do *caput*, tal como prevê o artigo 11, inciso III, alínea “c”, da Lei Complementar n. 95/1998¹⁴³, al-

¹⁴² As íntegras do Parecer PGFN/CAT n. 1156/2004, da Exposição de Motivos n. 104/2004 e da Exposição de Motivos n. 25/2005 foram obtidas mediante solicitação baseada na Lei de Acesso à Informação e constam, respectivamente, do Apêndice 3, do Apêndice 4 e do Apêndice 5.

¹⁴³ “Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: (...) III – para a obtenção de ordem lógica: (...)”

guém poderia afirmar que a condição – os *standards* e os parâmetros – estabelecida pela lei envolve a compatibilização do tratamento de receitas e despesas financeiras.

Ainda que fosse o caso, tanto o Decreto n. 5.164/2004 como o Decreto n. 5.442/2005 não propiciaram uma compatibilização absoluta, considerando que mantiveram a incidência da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre receitas financeiras decorrentes de juros sobre o capital próprio. Essa opção do Poder Executivo não parece associada a qualquer condição legal, mas ao seu próprio senso de conveniência.

Tanto é assim que, ao editar Decreto n. 8.426/2015, houve restabelecimento parcial das alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras, sem que fosse acompanhado do restabelecimento do direito de descontar créditos quanto a despesas financeiras. O Parecer PGFN/CAT n. 354/2015 indica que a minuta do Decreto submetido à Presidente da República decorreria de “razões de conveniência e oportunidade”¹⁴⁴. Em outras palavras, o Poder Executivo não teria se guiado por condições estabelecidas na lei, mas pelo seu próprio senso de discricionariedade.

Confirmando essa impressão, a exposição de motivos assinada pelo Ministro da Fazenda destaca que a compatibilização de tratamento entre receitas financeiras e despesas financeiras perdeu o sentido ao longo de dez anos, considerando que novas hipóteses de creditamento teriam sido criadas na legislação. Além disso, destacou que a manutenção das alíquotas no patamar zero privaria a Administração de importantes recursos para o custeio da seguridade social.

Essa manifestação não deixa dúvidas de que o restabelecimento das alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não foi pautado em padrão indicado na lei, mas na pura e simples necessidade orçamentária do Poder Executivo, o que, inclusive, colide com a suposta função extrafiscal dessa delegação, como detalharemos no subtópico seguinte.

Por ora, cabe propor um segundo questionamento: por que as alíquotas foram restabelecidas para os percentuais de 0,65% e 4%? Isto é, por qual razão o Poder Executivo não majorou as alíquotas para 1,65% e 7,6% ou para qualquer outro percentual?

O § 2º do artigo 27 da Lei n. 10.865/2004 não fornece respostas para essas dúvidas. Nem mesmo a exposição de motivos que acompanhou o Decreto n. 8.426/2015 esclarece o porquê de esses percentuais terem sido escolhidos. A nosso ver, isso apenas reforça a impressão de que o Poder Executivo exerce a delegação que lhe foi atribuída conforme o seu arbítrio, isto é, sem que esteja vinculado a condições previstas em lei.

c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;”

¹⁴⁴ A íntegra do Parecer PGFN/CAT n. 354/2015 constam do Apêndice 6 deste material.

De todo o exposto neste subtópico, podemos verificar que ao menos um aspecto dos requisitos exigidos pelo Ministro Dias Toffoli para, como se referiu, seja admissível “flexibilizar” a Legalidade não está presente no caso do RE n. 1.043.313. Existem limites previstos em lei, não obstante eivados de certa falta de clareza, mas inexistem condições estipuladas pelo legislador para que o Poder Executivo desenvolva a delegação que lhe foi atribuída. O Ministro Relator chamou de “condições” o que, em verdade, era mero escopo da delegação (pessoas jurídicas no regime não cumulativo). Nada se diz quanto a em que casos essas pessoas jurídicas poderiam ter sua tributação modificada por ato do Executivo. A discricionariedade é absoluta! Considerando a importância do julgado para delimitar o conteúdo atribuído à Legalidade Tributária no nosso Ordenamento, parece proveitoso que tais questões ainda sejam enfrentadas pelo STF.

4.2.1.3 Função extrafiscal

O Ministro Dias Toffoli identifica uma “função extrafiscal”, nos termos utilizados em seu voto, como um dos fundamentos para considerar constitucional a delegação prevista no § 2º do artigo 27 da Lei n. 10.865/2004. De forma objetiva, essa função extrafiscal é identificada como a prerrogativa atribuída ao Poder Executivo para “controlar ou guiar” oscilações no mercado financeiro, podendo ser utilizada, até mesmo, para “incentivar determinado setor da economia”¹⁴⁵.

Até este momento, já foi demonstrado que o cumprimento de uma finalidade extrafiscal – isto é, que não se esgota no efeito imediato da arrecadação de recursos – não autoriza o esvaziamento de garantias constitucionais. Sem prejuízo dessa questão, é oportuno aprofundar a análise do voto vencedor sob outro aspecto: afinal, a faculdade atribuída ao Poder Executivo para reduzir e restabelecer as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras tem a finalidade de controlar oscilações no mercado financeiro? Ou, o que dá no mesmo: a possibilidade de alterar alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre receitas financeiras possui função extrafiscal?

A análise dessa questão será realizada a partir das teorias vistas no tópico 4.2.2, quais sejam: (i) identificação de uma norma tributária indutora a partir da sua finalidade (objetiva ou subjetiva); e (ii) identificação de uma norma tributária indutora a partir de seus efeitos.

Para rememorar, em um contexto geral, pela teoria que defende a identificação de um tributo com função extrafiscal (norma tributária indutora) a partir de sua finalidade, o desafio é descobrir o elemento teleológico da norma. Para alguns autores, a finalidade deve ser investigada no momento do surgimento da norma, ou a cada aplicação; para outros autores, a finalidade é aferível a partir da vontade *manifestada* pelo legislador ou pelo contexto da edição da norma.

¹⁴⁵ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, pp. 13 e 14.

Nesse sentido, por esta teoria, elementos pré-legislativos, isto é, que antecederam a criação do § 2º do artigo 27 da Lei n. 10.865/2004, são relevantes.

Em 29 de janeiro de 2004, o Poder Executivo editou a Medida Provisória n. 164/2004. De acordo com a sua ementa, o seu objetivo era dispor sobre a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços, além de tratar de outras providências. O que vale notar da Medida Provisória, posteriormente convertida na Lei n. 10.865/2004, é a ausência de delegação legislativa para que o Poder Executivo “reduza e restabeleça” as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras. Em outras palavras: não existia, no texto original da MP n. 164/2004, a delegação em análise.

Após a sua edição, a Medida Provisória n. 164/2004 foi encaminhada ao Congresso Nacional¹⁴⁶, onde foi instituída comissão mista de deputados e senadores para analisá-la. Logo de início, foram apresentadas 127 emendas, prevendo desde a adição de novos dispositivos legais até a alteração ou mesmo a supressão de previsões existentes. No entanto, nenhuma dessas 127 emendas pretendia atribuir ao Poder Executivo competência para definir a alíquota de PIS e de COFINS aplicável às receitas financeiras auferidas por contribuintes do regime não cumulativo.

Após praticamente 03 meses de discussões na Câmara dos Deputados, foi apresentado o Projeto de Lei de Conversão n. 21/2004¹⁴⁷, que também não previa a referida delegação. No Senado Federal, após o envio do Projeto de Lei de Conversão n. 21/2004 em 23.03.2004¹⁴⁸, houve a sua substituição pelo Projeto de Lei de Conversão n. 25/2004, em 28 de abril de 2004¹⁴⁹, que incluiu 21 artigos em relação ao texto inicialmente aprovado na Câmara dos Deputados.

Vale notar que, dentre os artigos incluídos no Projeto de Lei de Conversão apresentado no Senado, consta justamente o artigo 27, que, no seu *caput*, delega a possibilidade de o Poder Executivo dispor sobre o desconto de créditos da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre despesas financeiras¹⁵⁰, enquanto, em

¹⁴⁶ Cf. Mensagem n. 43/2004 (convertida na Mensagem CN n. 18/2004). Disponível em: <[http://imagem.camara.gov.br/MostraIntegralImagem.asp?strSiglaProp=MPV&intProp=164&intAnoProp=2004&intParteProp=120#/>. Acesso em: 2 jan. 2021.](http://imagem.camara.gov.br/MostraIntegralImagem.asp?strSiglaProp=MPV&intProp=164&intAnoProp=2004&intParteProp=120#/)

¹⁴⁷ Após os debates havidos em plenário, o Deputado Mário Negromonte realizou ajustes ao projeto de lei de conversão para contemplar a isenção de PIS e de COFINS na “importação de papel sem similar nacional destinado à impressão de livros, jornais e periódicos”. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=204122&filenome=PPR+1+MPV16404+%3D%3E+MPV+164/2004>. Acesso em: 2 jan. 2021.

¹⁴⁸ Cf. tramitação do Processo Legislativo. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=152300>>. Acesso em: 2 jan. 2021.

¹⁴⁹ Conforme transcrições publicadas no Diário do Senado Federal de 28 de abril de 2004. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/803?sequencia=209>>. Acesso em: 2 jan. 2021.

¹⁵⁰ Além da delegação para que o Poder Executivo autorize o creditamento em relação a despesas financeiras, o Projeto de Lei de Conversão n. 25/2004 também previa a supressão da hipótese do

seu § 2º, delega ao Poder Executivo dispor sobre as alíquotas aplicáveis à Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre receitas financeiras.

O Projeto de Lei de Conversão n. 25/2004 foi aprovado pelo Senado Federal e pela Câmara dos Deputados e seguiu para sanção presidencial. A publicação da Lei n. 10.865/2004 ocorreu em 30 de abril de 2004.

Desse breve esboço histórico, notamos o seguinte: o legislador não parece ter se preocupado com a discussão de finalidades extrafiscais da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras no momento da edição da norma. Entre a apresentação a inclusão do artigo 27 no Projeto de Lei de Conversão e a sua transformação em lei, passaram-se apenas dois dias. Nesse curto interregno, nenhuma das discussões havidas em ambas as casas do Congresso Nacional versou sobre tal disposição.

A atuação do Poder Executivo também sugere que não se pretendia cumprir qualquer finalidade extrafiscal com a redução das alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras. Em relação ao Decreto n. 5.164/2004, que previu a alíquota 0% dessas contribuições relativamente a receitas financeiras, vale notar novamente o Parecer PGFN/CAT n. 1156/2004, que analisa a minuta do Decreto em questão encaminhada pela Secretaria da Receita Federal. Após a análise do Parecer em questão, o Ministro da Fazenda encaminhou a minuta do Decreto ao Presidente da República, dispondo que o Decreto tem por objetivo compatibilizar a incidência da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras com o tratamento conferido às despesas financeiras, com o objetivo de garantir neutralidade às operações financeiras das empresas, já que, após alterações legislativas, o desconto de créditos relativos a tais despesas foi extinto.

Até aqui, o que isso significa?

Significa que a suposta função extrafiscal da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, visualizada pelo Ministro Dias Toffoli, não se sustenta pela teoria que identifica tributos com função extrafiscal segundo a sua finalidade, uma vez que, em nenhum momento, as discussões da lei ou a redução das alíquotas das contribuições incidentes sobre receitas financeiras demonstraram seu viés de intervenção sobre o domínio econômico.

Reforça-se tal posição com a análise da exposição de motivos do Decreto n. 8.426/2015¹⁵¹, que majorou as alíquotas em análise: foi expressamente declarado pelo Ministro da Fazenda que a majoração se dava por razões arrecadatórias, sem que se tenha declarado, em nenhum momento, que a majoração se dava por ra-

artigo 3º, inciso V, das Lei n. 10.637/2002 e da Lei n. 10.833/2003, que, de forma irrestrita, autorizava o desconto de créditos quanto a despesas financeiras.

¹⁵¹ Consta tal exposição de motivos no Parecer PGFN CAT 354/2015 (reproduzida, na íntegra, no Apêndice 6).

zões de controle do mercado financeiro. Nas palavras do Ministro da Fazenda, “Abre-se mão de importantes recursos para a seguridade social, sem que se vislumbre motivação plausível para tal renúncia”. De fato, a medida se justificava: em sendo tributos cuja arrecadação é integral da União, somado ao crescimento dos investimentos financeiros, e considerando ainda a situação fiscal que o Brasil passava à época, ao final do mandato da ex-presidente Dilma, o Governo Federal urgia por mais recursos. Uma medida fácil seria o restabelecimento das alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras, já que amparado por expressa disposição legal. Vale lembrar que naquele momento conjuntural, dificilmente o Congresso aprovaria proposta do Executivo visando a aumentar tributos; daí a iniciativa de encontrar em delegação pretérita uma oportunidade para encher as burras federais.

Nem se diga que uma suposta necessidade de estímulo a investimentos em atividades produtivas justifica a medida. Primeiro, isso não foi posto em discussão em nenhum momento. Segundo, as alíquotas utilizadas para majorar a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS (alíquota conjunta de 4,65%) ainda estimulam o investimento no mercado financeiro, em detrimento do investimento em atividades produtivas, já que a alíquota dessas contribuições aplicável às demais receitas é, em conjunto, de 9,25%.

Sob o viés da teoria que identifica um tributo com função extrafiscal (norma tributária com função indutora) a partir de sua finalidade, então, a flexibilização da Legalidade Tributária não se justifica.

De igual modo, não se pode dizer que a identificação de normas tributárias com função indutora a partir da teoria que observa os efeitos extrafiscais justifica a possibilidade de majoração das alíquotas por Decreto do Poder Executivo. Como vimos, o dito “efeito convite” – efeitos extrafiscais gerados pela norma tributária com função indutora – para que o investidor decida por investir no mercado financeiro, em detrimento a atividades produtivas, não foi justificado. Para gerar um convite ao investimento em atividades operacionais em detrimento do investimento no mercado financeiro, o Decreto teria igualado as alíquotas, garantindo uma total neutralidade entre ambas as opções de investimento.

Até aqui, então, vimos que a suposta função extrafiscal da alteração das alíquotas Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras não é justificada por nenhuma das teorias que buscam identificar uma norma tributária indutora. Seja por sua finalidade, seja por seus efeitos, não há que se falar em função extrafiscal da incidência da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras.

Por fim, vale uma consideração adicional sobre o tema, que, em conjunto com as anteriores, comprova a inexistência da função extrafiscal na alteração das alíquotas dessas contribuições para a seguridade social sobre receitas financeiras declarada pelo Ministro Dias Toffoli.

O constituinte previu um imposto específico sobre operações financeiras, o IOF. Como tal, este é o imposto, eleito pelo constituinte, para exercer o papel de intervenção sobre o domínio econômico, mais especificamente, sobre o mercado financeiro. Incidindo de modo direto sobre as operações mencionadas pelo Ministro Dias Toffoli, o IOF possui nítida função extrafiscal, em vista de seu desenho constitucional: (i) mitigação da Legalidade Tributária, podendo o Poder Executivo, diante da necessidade de intervir sobre o mercado financeiro, editar Decreto alterando as alíquotas do imposto em questão; e (ii) inaplicabilidade das anterioridades anual e nonagesimal, em virtude da necessidade interventiva do imposto, cujas alterações não podem aguardar os períodos em comento. É este o imposto adequado, portanto, para regular “oscilações do mercado financeiro”.

É claro que a existência de um imposto vocacionado à introdução de normas com função extrafiscal na Constituição não retira a possibilidade de adoção, pelo legislador ordinário, de normas indutoras em outros tributos. Como dissemos em tópico específico, a previsão constitucional dos tributos (II, IE, IPI, IOF e CIDE-Combustíveis) cuja Legalidade está mitigada denota a preferência do constituinte para que esses tributos veiculem normas dotadas de finalidades indutoras, não parecendo corretas as palavras do Ministro Dias Toffoli acerca da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras.

Porém, normas tributárias indutoras podem ser lançadas, sim, por meio de outros tributos. Não obstante, isso não desnatura o embasamento constitucional de cada espécie tributária, não sendo coerente com o texto constitucional afirmar que, visualizada uma (suposta) função extrafiscal da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS em relação à tributação das receitas financeiras – que, como vimos, não se justifica sob quaisquer das teorias para identificação das normas tributárias indutoras –, seja o seu regime constitucional alterado, para permitir a alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo.

Assim, estando a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS submetidas de forma expressa à Legalidade Tributária (artigo 149 da Constituição), não há razão para admitir uma *flexibilização* da Legalidade Tributária fundamentada em uma suposta função extrafiscal dos tributos – que, como visto, não existe –, o que se soma à existência de um imposto (IOF), com regime constitucional específico e direcionado à intervenção sobre o domínio econômico, que incide sobre as operações ocorridas no mercado financeiro e que se presta, justamente por isso, para intervir no mercado em questão, quando necessário. Portanto, não parecem justificadas as considerações do Ministro Dias Toffoli, no sentido de que a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre receitas financeiras se prestam a regular “oscilações de mercado” ou para “incentivar determinado setor da economia”, não podendo tais considerações, em adição a isso, servir de fundamento a autorizar que ato do Poder Executivo faça as vezes de uma lei, espécie normativa hábil a instituir e majorar tributos.

4.3 Conclusões do capítulo: considerações sobre a tese de repercussão geral fixada

Ainda que o acórdão referente ao RE n. 1.043.313 não tenha sido publicado até o momento de elaboração deste Livro, houve a juntada da certidão de julgamento, na qual consta a tese fixada, por maioria, pelo STF, vencido o Ministro Marco Aurélio. A tese foi fixada nos seguintes termos:

É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei n. 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

Como pôde ser percebido a partir da nossa análise, a tese de repercussão geral proposta pelo Ministro Dias Toffoli reflete consistentemente o raciocínio descrito no tópico “do caso concreto – Contribuição ao PIS/PASEP e COFINS – majoração e redução de alíquotas por decreto do poder executivo” de seu voto, analisado neste capítulo. Em outras palavras, há indicação de que a “flexibilização” da Legalidade Tributária foi admitida, considerando que a lei estabeleceu condições e limites e que a função extrafiscal estaria presente.

Diante dessa síntese, é oportuno que apresentemos algumas considerações, também resumidas, sobre o RE n. 1.043.313.

Em primeiro lugar, entendemos que o voto é **omisso** em relação ao artigo 146, incisos II e III, da Constituição Federal, bem como em relação ao artigo 97 do CTN. Todos, necessários para o julgamento da Legalidade Tributária e aplicáveis de modo expresso às contribuições destinadas sociais (Contribuição ao PIS/PASEP e COFINS), não podem deixar de ser considerados pelo Supremo Tribunal Federal no momento de julgar um tema que tem por discussão central a Legalidade Tributária. Portanto, mesmo que o Plenário não pretenda alterar o resultado do julgamento, o artigo 146, III, e o artigo 97 do CTN **devem ser analisados**, sob pena de manutenção da omissão. Ainda que o Tribunal declare a inconstitucionalidade do artigo 97 do CTN, para manter a tese fixada, o dispositivo deve ser analisado.

Em segundo lugar, entendemos que o voto apresenta aparentes **contradições** ao tratar do grau de coatividade do tributo. Por mais que essa questão não se preste a justificar flexibilizações à Legalidade Tributária, existem duas contradições quanto a esse ponto.

Inicialmente, o Ministro afirma que as contribuições do artigo 195 possuem baixo grau de coatividade em decorrência de haver benefício imediato por parte do grupo destacado. Porém, em um momento seguinte, afirma que a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS (justamente duas das contribuições do artigo 195), possuem alto grau de coatividade. Aqui reside a primeira contradição.

Além disso, pode-se afirmar que o Ministro sustenta que o alto grau de coatividade, igual dos impostos, reduz a possibilidade de mitigação da Legalidade

Tributária. Se a coatividade é a mesma dos impostos, isso significa que não se pode aceitar uma mitigação da Legalidade Tributária, salvo nos casos expressamente previstos na Constituição como exceções à Legalidade. Por isso, ou bem as contribuições possuem alto grau de coatividade e não podem ter a aplicação da Legalidade Tributária mitigada, ou não se pode afirmar que a dita “coatividade”, trazida pela Ministro, é alta para as contribuições. Porém, de igual modo, eventual baixa coatividade não aceita a mitigação da regra da Legalidade Tributária, conforme vimos ao longo dos Capítulos deste livro, pois o constituinte foi claro ao dispor que a lei (em sentido formal) deve prever o antecedente e o consequente normativos, sob pena de inconstitucionalidade e ilegalidade. Aqui reside a segunda contradição.

Por fim, consideramos também que o voto é eivado de obscuridades. De forma mais marcante, esse vício se observa na contraposição das suas premissas teóricas – a Legalidade Tributária não aceita exceções, salvo as expressamente previstas na Constituição – com as suas conclusões, que admitem, em função da extrafiscalidade da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS (que, como vimos, não existe) e da previsão de condições e limites na lei, seja a Legalidade Tributária flexibilizada.

No entanto, outras obscuridades são observadas na própria demonstração de que existiriam condições, limites e desempenho de função extrafiscal no caso em análise. Procuramos demonstrar que o cumprimento desses requisitos foi tomado como óbvio, quando, na realidade, não há clareza na lei quanto ao valor máximo das alíquotas de Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS que serviriam de teto para as modificações promovidas pelo Poder Executivo.

Além disso, o voto do Relator confunde o *escopo* da delegação com um critério, considerando que esse requisito foi dado por atendido com base na simples previsão legal de que a modificação de alíquotas poderia se dar em relação a determinado tipo de receita (financeiras) e determinado grupo de contribuintes (sujeitos ao regime não cumulativo). A obscuridade, aqui, decorre da falta de clareza quanto à forma como essa previsão cumpriria o papel de *standard* para a atuação do Poder Executivo.

A nosso ver, portanto, o voto apresentado no RE n. 1.043.313 demanda esclarecimentos, de modo que possamos compreender, com exatidão, o posicionamento do STF sobre o conteúdo da Legalidade Tributária.

Capítulo 5

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

N. 5.277/DF

O RE n. 1.043.313, analisado no Capítulo anterior, foi julgado em conjunto com a ADI n. 5.277, que também trata de delegação atribuída ao Poder Executivo para modificar as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, nesse caso, incidentes sobre as receitas obtidas na venda de álcool. Como visto, os votos apresentados pelo Ministro Dias Toffoli em ambos os casos seguem estrutura similar, o que, inclusive, justificou a análise conjunta das premissas adotadas nesses julgamentos na Parte I desta obra.

Apesar dessa semelhança, a ADI n. 5.277 envolve contexto muito diferente daquele observado no RE n. 1.043.313: a ação foi apresentada pelo Procurador-Geral da República com o objetivo de questionar a própria delegação legislativa, e não por contribuintes contrariados pela majoração da alíquota dessas contribuições por ato infralegal. Ainda que não transpareça no voto do Ministro Dias Toffoli, a análise do RE n. 1.043.313 parece ter sido afetada pela suposta injustiça decorrente da admissão do pleito formulado pelos contribuintes. Afinal, durante dez anos, o Executivo usou a delegação que lhe foi atribuída para beneficiar os contribuintes e reduzir a alíquota da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS a zero. Esse contexto, apesar de não ilidir a violação à regra da Legalidade Tributária presente no artigo 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004, conforme demonstrado no Capítulo 4, não se verifica no caso da ADI n. 5.277. Apesar disso, o julgamento conjunto desses dois processos parece ter ocultado essa diferença.

Neste Capítulo, procuraremos destacar essa e outras diferenças. Esta será a oportunidade em que analisaremos especificamente o tópico “do caso concreto – Contribuição ao PIS/PASEP e COFINS – majoração e redução de alíquotas por decreto do poder executivo” do voto apresentado pelo Ministro Dias Toffoli em relação à ADI n. 5.277. Assim, pretendemos verificar como as premissas examinadas até aqui repercutiram no resultado desse julgamento.

5.1 Descrição do caso concreto

De competência originária do STF, a ADI n. 5.277 foi ajuizada em 24.03.2015 pelo Procurador-Geral da República, com o objetivo de discutir delegações previstas na Lei n. 9.718/1998 em relação aos regimes de tributação da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis às operações com álcool, inclusive para fins carburantes.

Especificamente, o pedido veiculado na ADI n. 5.277 foi a declaração de inconstitucionalidade dos §§ 8º, 9º, 10 e 11 do artigo 5º da Lei n. 9.718/1998 (incluídos pela Lei n. 11.727/2008), que, em síntese, autorizam o Poder Executivo a fixar as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis nas operações de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, em relação aos contribuintes que optarem pelo regime especial de tributação previsto no § 4º do artigo 5º.

Para melhor compreender os questionamentos apresentados na ADI n. 5.277, vale tecermos breves considerações a respeito da incidência das contribuições sobre operações com combustíveis.

O regime da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas obtidas com a venda de combustíveis é bastante peculiar, sendo mais um daqueles (muitos) casos em que a legislação pertinente a essas contribuições apresenta exceções, ferindo o princípio da clareza das normas e, por isso, revelando-se danosa à ordem econômica¹⁵².

A incidência dessas contribuições em relação às receitas com a venda de álcool pode se dar sob dois regimes distintos. O primeiro deles, que constitui “regra geral”, é aplicável de forma obrigatória a todos os contribuintes do setor, sendo veiculado no *caput* do artigo 5º da Lei n. 9.718/1998. Nesse caso a receita bruta obtida por produtores ou importadores com a venda de álcool, inclusive carburante, estará sujeita à incidência da Contribuição ao PIS/PASEP, à alíquota de 1,5%, e da COFINS, considerando a alíquota de 6,9%. No caso da receita bruta de venda de álcool auferida por distribuidores, as alíquotas aplicáveis são de 3,75% e 17,25%, respectivamente. Como veremos adiante, há previsão legal admitindo manipulação de alíquotas pelo Poder Executivo em relação a esse regime geral de apuração.

O segundo, por outro lado, é atualmente denominado pela legislação de regime especial de apuração e pagamento da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre combustíveis e bebidas (Recob). De acordo com o § 4º do artigo 5º, esse regime especial é opcional, isto é, a critério dos contribuintes enquadrados como produtores, importadores ou distribuidores de álcool, será aplicado alternativamente às previsões do *caput* do artigo 5º, mencionadas acima. Nesse caso, as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS passam a ser específicas, e não mais *ad valorem*: o valor dos tributos será de R\$ 23,38 e R\$ 107,52, respectivamente, por metro cúbico de álcool vendido por produtores e importadores. No caso de vendas realizadas por distribuidores, a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS devidas corresponderão a R\$ 58,45 e 268,80, respectivamente, por metro cúbico.

¹⁵² Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. Roberto Ferraz (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2009.

O § 8º do artigo 5º da Lei n. 9.718/1998 prevê, em relação a ambos os regimes de apuração da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre a venda de álcool, delegação ao Poder Executivo para “fixar coeficientes para redução das alíquotas” aplicáveis, bem como alterá-los “para mais ou para menos”. Há indicação expressa de que o Poder Executivo poderá estabelecer coeficientes distintos para produtores e importadores em relação aos distribuidores, e também considerando a classe de produtores, os produtos envolvidos ou sua utilização. Portanto, a lei autoriza o Poder Executivo fixar as alíquotas previstas tanto na regra geral, como no regime opcional.

Essa possibilidade de manipulação das alíquotas é limitada pelo § 10 do artigo 5º, segundo o qual o valor máximo da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS corresponde à aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre preço médio de venda no varejo. Na sequência, o § 11 fixa critérios para apuração do preço médio de venda: deverão ser considerados “dados colhidos por instituição idônea” que considerem o volume de álcool comercializado nos doze meses anteriores.

Vale notar que, desde a edição da Lei n. 11.728/2008, o Poder Executivo não exerceu a competência que lhe foi atribuída para fixar as alíquotas aplicáveis ao regime que vige como regra geral: para os contribuintes que não optarem pelo regime especial, continuam a ser aplicáveis alíquotas *ad valorem* previstas na lei. Há uma aparente explicação para o Executivo não ter fixado as alíquotas da regra geral por Decreto: tendo em vista que o regime especial é aquele que é normalmente adotado pelo setor de combustível, não há interesse, por parte do Governo, em mexer naquelas alíquotas. Por outro lado, as alíquotas do regime especial foram alteradas por atos do Poder Executivo.

Após a promulgação da Lei n. 11.728/2008, foi editado o Decreto n. 6.573/2008, que, valendo-se da delegação legislativa, estabeleceu as alíquotas aplicáveis à Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS no caso de operações com álcool realizadas por optantes do Recob. O Decreto em questão foi alterado três vezes¹⁵³.

Apenas para ilustrar o exercício da delegação atribuída ao Executivo, o artigo 1º do Decreto n. 6.573/2008 fixa coeficientes de redução da alíquota específica de Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS, enquanto o seu artigo 2º esclarece o valor exato da alíquota específica, por metro cúbico de álcool, que será devido pelo contribuinte. Vale notarmos que o Decreto n. 6.573/2008 não contém previsões sobre o preço médio de venda do álcool.

Vistas essas questões gerais, vamos à análise do voto do Ministro Relator.

¹⁵³ Decreto n. 7.997, de 07 de maio de 2013; Decreto n. 9.101, de 20 de julho de 2017; e Decreto n. 9.112, de 28 de julho de 2017.

5.2 Análise do voto do Ministro Dias Toffoli, proferido na ADI n. 5.277

5.2.1 Análise dos fundamentos centrais do voto que admitiram a flexibilização da Legalidade Tributária

O Ministro Dias Toffoli, valendo-se das mesmas premissas teóricas e fundamentos centrais utilizados no caso da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras (RE n. 1.043.313), consignou no seu voto a constitucionalidade dos dispositivos questionados, julgando constitucional, portanto, a possibilidade de ato do Poder Executivo alterar as alíquotas dessas contribuições sociais em relação às operações com álcool.

Por não haver fixação de tese nas decisões das ações declaratórias de inconstitucionalidade, citamos aqui o dispositivo do voto:

Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a ação direta para dar interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei no 9.718/98, incluídos pela Lei n. 11.727/08, estabelecendo que as normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, do texto constitucional.

Em que pese o pedido da ADI tenha sido o reconhecimento da inconstitucionalidade dos dispositivos com fundamento da Legalidade Tributária, sem que se tenha tratado, de forma abrangente, sobre a anterioridade nonagesimal, o dispositivo da decisão citado acima olvida a Legalidade Tributária e trata apenas da anterioridade nonagesimal. Apesar disso, é possível extrair a seguinte conclusão: dado que a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS devem respeitar a anterioridade nonagesimal, sempre que a instituição dessas contribuições se der de acordo com a anterioridade, a exigência das contribuições será constitucional, inclusive sob a ótica da Legalidade.

De todo modo, passaremos à análise do voto considerando, inicialmente, as explicações apresentadas para atestar o cumprimento dos requisitos necessários à “flexibilização” da Legalidade. Como vimos, o Ministro Dias Toffoli fixa a premissa de que delegações legislativas somente serão admitidas se a lei fixar limites e condições à atuação do Poder Executivo e desde que esteja presente uma finalidade extrafiscal. A partir dessas considerações, pretendemos verificar como essas premissas dialogam com as conclusões alcançadas pelo STF.

Em seguida, trataremos de aspecto particular à ADI n. 5.277: os impactos para a Legalidade Tributária decorrentes de delegações legislativas realizadas no contexto de regimes aplicáveis apenas aos contribuintes optantes, como é o caso do Recop.

5.2.1.1 Previsão de limites na lei ordinária

A exemplo do que se verificou em relação ao RE n. 1.043.313, o voto apresentado pelo Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277 é objetivo ao identificar o cumprimento dos requisitos considerados necessários para “flexibilizar” a Legalidade

Tributária. No caso do requisito referente à existência de limites e condições estabelecidos em lei, a bem da verdade, não houve análise específica. O voto indica apenas que o legislador não teria olvidado de “prescrever tetos e condições a serem observados”¹⁵⁴.

A análise das *condições* supostamente estabelecidas no artigo 5º da Lei n. 9.718/1998 será realizada no subtópico seguinte. Por ora, nos ocupamos dos *limites* estabelecidos nesse dispositivo legal.

Conforme já mencionamos, o § 8º do artigo 5º permite que o Poder Executivo fixe coeficientes para reduzir as alíquotas específicas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, a seu turno, previstas no § 4º (no caso dos contribuintes optantes pelo Recop). De fato, a própria forma como dessa delegação é enunciada indica a existência de um limite: o Executivo poderá reduzir e reestabelecer as alíquotas observando os valores que constam do § 4º do artigo 5º da Lei n. 9.718/1998.

Reforçando a existência de um “teto”, o § 10 do artigo 5º prevê que as modificações realizadas pelo Poder Executivo não poderão implicar alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS superiores ao valor que seria obtido pela aplicação das alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, sobre o preço médio de venda de álcool no varejo. Ainda que o voto do Relator não apresente considerações adicionais sobre essa previsão, esse preço médio não é fixado em lei.

Há, aqui, exemplo da busca pela determinação conceitual: o legislador adotou uma grandeza para descrever um dos aspectos da regra matriz de incidência tributária, sem, no entanto, ter condições de determinar o seu valor exato, quer por força de complexidades técnicas quer pelas mudanças naturais do seu valor no transcorrer do tempo. Assim, atribui ao Poder Executivo a missão de determinar o valor dessa grandeza, no caso, o preço médio de venda no varejo, inclusive, estabelecendo a forma de fazê-lo. O § 11, já analisado, determina que o preço médio deverá ser obtido “a partir de dados colhidos por instituição idônea, de forma ponderada com base nos volumes de álcool comercializados” nos doze meses anteriores à fixação dos coeficientes para manipulação das alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS.

Sob a perspectiva da Legalidade Tributária, conforme a concepção adotada nesta obra, não parece inválido que o legislador determine ao Poder Executivo que obtenha dados necessários à caracterização da obrigação tributária ou à mensuração do valor do tributo. A Legalidade Tributária, em sua dimensão de princípio, estará atendida desde que o legislador seja detalhista na maior medida possível.

Em outras palavras, os §§ 10 e 11 do artigo 5º da Lei n. 9.718/1998 não nos parecem violar a Legalidade Tributária ao determinar que o Poder Executivo

¹⁵⁴ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 15.

apure o preço médio de venda do álcool a partir de dados de instituição idônea. O teto – note-se – é estabelecido por critérios fixados pelo legislador, cabendo ao Executivo apenas apurá-lo. É essa a chamada “flexibilização” que nada mais faz, senão conferir ao Executivo a tarefa de apurar um valor segundo critérios legais.

De todo modo, considerando o racional adotado pelo Ministro Dias Toffoli, importa reconhecer que a delegação analisada na ADI n. 5.277 veio acompanhada da imposição de limites à manipulação das alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS. Diante das premissas adotadas no voto do Relator, este requisito, portanto, estaria atendido.

5.2.1.2 Previsão de condições na lei ordinária

O voto do Ministro Dias Toffoli não apresenta considerações específicas a respeito das condições que teria identificado no artigo 5º da Lei n. 9.718/1998 para o desenvolvimento da delegação atribuída ao Poder Executivo. Como mencionamos, o voto apenas indica que as condições estariam presentes. No entanto, diferentemente da existência de limites (“alíquota teto”), que pode ser observada nos parágrafos desse dispositivo legal, não há o estabelecimento de qualquer condição para o desenvolvimento da delegação atribuída ao Executivo.

Quando se trata de determinar qual a alíquota efetivamente aplicada, observado o teto legal, então mais uma vez se vê delegação sem qualquer critério. Não cuidou o legislador de dizer em que casos o Executivo poderá reduzir ou restabelecer as alíquotas fixas que ele, legislador, fixara; tampouco se encontram os critérios para a redução. Noutras palavras, não há, na lei, as condições para a fixação da alíquota.

Com efeito, é permitido ao Poder Executivo modificar as alíquotas observando determinado limite, mas a lei não estabelece as circunstâncias que demandarão essas modificações. Ora, quando o Executivo poderá alterar as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS em relação a operações com álcool? Qual é o parâmetro que deverá observar? O legislador não forneceu respostas a esses questionamentos básicos, não sendo possível portanto, identificar *standards* para a delegação analisada no ADI n. 5.277.

Destarte, a tarefa conferida ao Executivo não é de mera apuração (concretização) a partir de critérios legais. É uma delegação pura. É, em síntese, discricionariedade.

Como procuramos demonstrar a partir da análise do RE n. 1.043.313, não é possível confundir o requisito de que a lei estabeleça *condições* com o próprio *escopo* da delegação. A delimitação da prerrogativa atribuída ao Executivo a um regime de tributação específico nada diz quanto à forma como o Executivo atuará. Nesse mesmo sentido, a autorização para que o Executivo estabeleça alíquotas diferenciadas quanto a produtores e importadores, de um lado, e distribuidores, de outro, tampouco caracteriza uma condição. Afinal, a lei não estabelece razões

que deverão orientar essa diferenciação, relegando-a à discricionariedade do Executivo.

No limite, alguém poderia tentar extrair *standards* para essa delegação a partir dos §§ 10 e 11 do artigo 5º da Lei n. 9.718/1998. Esses dispositivos, como visto, limitam a manipulação de alíquotas específicas por parte do Poder Executivo a patamar apurado pela aplicação de alíquotas *ad valorem* sobre o preço médio de venda de álcool. Nessa linha, seria possível afirmar que o Poder Executivo deveria alterar as alíquotas como forma de acompanhar as variações ao preço médio de venda. Esse não é o caso.

Conforme esclarecido no subtópico anterior, os §§ 10 e 11 do artigo 5º fixam apenas o teto para manipulação de alíquotas por meio de atos infralegais. Observado esse limite, a lei confere ampla liberdade ao Poder Executivo, sem qualquer parâmetro ou diretriz. Por consequência, entendemos que a delegação contida no § 8º do artigo 5º da Lei n. 9.718/1998 não veio acompanhada de qualquer condição imposta ao Poder Executivo.

A nosso ver, inclusive, certas afirmações apresentadas no voto do Relator atestam que esse requisito não foi cumprido. Após a análise da função extrafiscal, que será apresentada no subtópico seguinte, o voto indica que o Poder Executivo “pode e deve levar em conta, dentre outros”¹⁵⁵, a volatilidade do mercado de combustíveis. Esse suposto dever, todavia, não consta da lei.

Ainda assim, o voto vai além e fornece um exemplo: o Poder Executivo pode, “caso entenda ser pertinente e razoável”¹⁵⁶, alterar as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS caso identifique algum aumento no preço do álcool “que precise ser prontamente combatido o minorado”. Como podemos notar, o exemplo apresentado sugere que a faculdade do Poder Executivo, a seu exclusivo critério (“caso entenda pertinente e razoável”) manipular as alíquotas dessas contribuições. Não estamos diante de um *standard* estabelecido pelo legislador, mas do puro e simples juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo.

Assim, observando os critérios estabelecidos pelo próprio Ministro Dias Toffoli, forçoso concluir que essa tentativa de flexibilização da Legalidade Tributária não é admissível. Ainda assim, a ADI n. 5.277 não levou à declaração de inconstitucionalidade desses dispositivos legais. A nosso ver, seria oportuno que o STF revisitasse essa questão e avaliasse detidamente se os §§ 8º, 9º, 10 e 11 do artigo 5º da Lei n. 9.718/1998 realmente veiculam alguma condição para o Executivo.

5.2.1.3 Função extrafiscal: necessária reflexão sobre a CIDE-combustível

Ao tratar da função extrafiscal observada na delegação prevista no § 8º do artigo 5º da Lei n. 9.718/1998, o voto do Ministro Dias Toffoli reconhece que ela

¹⁵⁵ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 19.

¹⁵⁶ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 19.

não seria expressa, mas, ainda assim, entende que “não há dúvida”¹⁵⁷ sobre a sua existência. Para demonstrar essa afirmação, o voto apresenta considerações sobre o histórico da legislação da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS pertinente à tributação de receitas de venda de álcool, inclusive sobre a Medida Provisória n. 413/2008, convertida na Lei n. 11.727/2008, e sobre as discussões no Congresso Nacional que levaram à criação do referido § 8º.

Nessa linha, o Ministro Dias Toffoli identifica a função extrafiscal dessa delegação: possibilitar o controle do mercado de álcool combustível, marcado por alta volatilidade e por oligopólios¹⁵⁸. E, assim, a delegação foi tida por válida.

Já vimos que a utilização de determinado tributo para induzir comportamentos (a referida “função extrafiscal”) não autoriza que a regra da Legalidade Tributária seja afastada. Nesse momento, não nos ocuparemos novamente dessas considerações; analisaremos peculiaridade da tributação de combustíveis que não é mencionada no voto do Ministro Relator.

Não é possível negar que a comercialização de combustíveis é objeto de ampla intervenção governamental e, assim, que tributos que afetam essa cadeia produtiva podem cumprir notáveis finalidades extrafiscais. Não por outra razão, a própria Constituição Federal, no artigo 177, § 4º, prevê a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico sobre a importação e comercialização de petróleo e gás natural (e seus respectivos derivados) e, ainda, álcool combustível. A CIDE-combustível, aliás, é um dos tributos que, por opção do constituinte, estão sujeitos à forma mitigada da Legalidade Tributária e que não se submete à Anterioridade Anual, conforme a alínea “b” do inciso I do § 4º do artigo 177.

Em outras palavras, a própria Constituição Federal escolheu qual tributo poderia ser utilizado pelo Poder Executivo como ferramenta de intervenção no mercado de combustíveis e, para assegurar a sua eficiência, relativizou certos limites ao Poder de Tributar que, de outro modo, deveriam ser observados. Logo, o Poder Executivo tem a prerrogativa, observados os limites legais, de reduzir e reestabelecer as alíquotas da CIDE-combustível, além de exigir eventual majoração no mesmo exercício financeiro em que efetuá-la.

Essa constatação, a nosso ver, demonstra que a busca por uma “função extrafiscal” na delegação instituída no § 8º do artigo 5º da Lei n. 9.718/1998 é despropositada. O Poder Executivo já dispunha de ferramenta tributária adequada, e constitucionalmente prevista, para intervir no mercado de comercialização de álcool. A delegação legislativa para que o Executivo alterasse a Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não era necessária; bastaria que, nos termos da Constituição, houvesse a instituição de CIDE-combustível.

A bem da verdade, já existe CIDE-combustível instituída em lei, especificamente, na Lei n. 10.336/2001. Exercendo a competência assegurada pela Consti-

¹⁵⁷ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 15.

¹⁵⁸ Cf. Voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 18.

tuição e observando os limites da Lei n. 10.336/2001, o Poder Executivo editou o Decreto n. 5.060/2004, alterado em diversas oportunidades desde então.

Há, aqui, uma questão curiosa, não analisada pelo STF: nos quase vinte anos entre a sua edição e a atualidade, o artigo 1º, parágrafo único, inciso VI, do Decreto n. 5.060/2004 previu (e ainda prevê) alíquota zero de CIDE-combustível em relação a venda de “álcool etílico combustível”. Ou seja, o Executivo, deliberadamente, deixou de utilizar a CIDE-combustível como ferramenta de intervenção no mercado de álcool. Por outro lado, em 2008, a necessidade dessa intervenção foi utilizada como subterfúgio para que a Lei n. 11.727/2008 introduzisse o § 8º no artigo 5º da Lei n. 9.718/1998 e, na leitura do Ministro Relator, atribuiu essa finalidade extrafiscal à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS. Desde então, como mencionado, o Poder Executivo modificou as alíquotas dessas contribuições para a seguridade social em diversas oportunidades, ainda que a alíquota da CIDE-combustível tenha, desde sempre, se mantido zerada.

A flexibilização da Legalidade Tributária autorizada no julgamento da ADI n. 5.277, por mais essa razão, não parece se justificar. Bastava que o Executivo lançasse mão da CIDE-combustível e não haveria dúvidas quanto à sua conformidade com a Constituição. Ao recorrer a tributos de outra espécie tributária, todavia, é necessário observar as limitações constitucionais que lhe se são aplicáveis.

Em benefício da dúvida, seria possível cogitar que a Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS previstas nesse artigo 5º Lei n. 9.718/1998 poderiam ter natureza jurídica de CIDE-combustível, a despeito do nome que lhes foi atribuído pela lei. Essa questão, ressaltamos, não é aventada no voto do Ministro Dias Toffoli e, a nosso ver, demandaria estudo específico para ser esclarecida. Nesta obra, em que priorizamos o estudo da Legalidade Tributária, cabe apenas notar um aspecto que talvez esclareça a razão pela qual a Contribuição para PIS/PASEP e a COFINS foram utilizadas como ferramentas de intervenção no mercado de álcool, em detrimento da CIDE-combustível.

O produto da arrecadação da Contribuição para PIS/PASEP e a COFINS, de um lado, e o produto da arrecadação da CIDE-combustível, de outro, possuem destinações distintas estabelecidas pela Constituição. Enquanto aquelas são, digamos de forma simplificada, destinadas ao custeio da seguridade social, a CIDE-combustível custeia o pagamento de certos subsídios, o financiamento de projetos ambientais e de programa de infraestrutura de transportes, conforme prescreve o artigo 177, § 4º, inciso II, da Constituição.

Ou seja, o produto da arrecadação da CIDE-combustível não pode ser utilizado da mesma forma que os recursos obtidos com a cobrança da Contribuição para PIS/PASEP e da COFINS. Mesmo diante da proliferação das desvinculações de recursos da União¹⁵⁹, parece-nos que a arrecadação da CIDE-combustível deve

¹⁵⁹ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 172.

ser destinada a finalidades mais específicas, restringindo a liberdade de sua destinação orçamentária. Mas não é só.

Segundo o artigo 159, inciso III, da Constituição, 29% das receitas oriundas da arrecadação da CIDE-combustível deverá ser entregue para os Estados e o Distrito Federal. Não existe previsão semelhante quanto à Contribuição para PIS/PASEP e à COFINS. Logo, a cobrança de CIDE-combustível implica arrecadação de menos recursos para a União e a necessidade de aplicá-los a finalidades mais restritivas, se comparada com a cobrança de Contribuição para PIS/PASEP e a COFINS. Talvez com o objetivo de preservar mais recursos sob o controle da União, tenha o Poder Executivo optado por ignorar a ferramenta que lhe foi conferida pela Constituição e priorizado a utilização de outra espécie tributária para intervir no Domínio Econômico.

A preservação da Legalidade Tributária contribuiria sobremaneira para evitar as implicações orçamentárias desse expediente. Afinal, caso o Poder Executivo não tenha “flexibilidade” para manipular as alíquotas da Contribuição para PIS/PASEP e da COFINS, será forçado a valer-se da CIDE-combustível, preservando, sem maiores complicações, a destinação constitucionalmente atribuída ao produto de sua arrecadação. Mesmo havendo função extrafiscal, a exigência de um tributo deve observar a sua estrutura constitucional, no que se incluem a destinação do produto de sua arrecadação e a observância das limitações ao poder de tributar, em especial, nesta obra, da Legalidade Tributária.

5.2.1.4 Impactos de regimes opcionais em relação à Legalidade Tributária

O voto do Ministro Dias Toffoli possui, ainda, o tópico “Opção do contribuinte pelo regime especial. Aspecto relevante a ser considerado”, para apresentar seu entendimento sobre os impactos da opção do contribuinte por determinado regime especial em relação ao rigor exigido da Legalidade Tributária.

Importa reiterarmos que, não obstante as discussões do STF tenham se centrado no Recob (que veremos abaixo), o § 8º do artigo 5º da Lei n. 9.718/1998 prevê delegação para que o Poder Executivo manipule as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS seja em relação ao regime especial optativo, seja no regime que se aplica como regra geral. O STF, no entanto, não se manifestou sobre esse aspecto específico do § 8º.

De todo modo, retomemos a análise do voto do Ministro Dias Toffoli.

O regime especial da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a venda de álcool (Recob) aplica alíquotas *ad rem*, baseadas no metro cúbico do combustível vendido. Nos termos das regras prescritas pela Receita Federal¹⁶⁰, cabe ao contribuinte manifestar a opção pela apuração e pagamento das contribuições de acordo com tal sistemática. Caso não haja essa manifestação, a regra

¹⁶⁰ Artigo 308 da Instrução Normativa n. 1.911/2019.

geral será a aplicável, o que implica o recolhimento das contribuições mediante aplicação de alíquotas *ad valorem* sobre a receita bruta auferida.

Posto ser o normal no mercado a apuração e pagamento da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre combustíveis segundo alíquotas específicas (metro cúbico) não é a regra da lei. Ou seja: ser a prática mercadológica não transforma o regime em comento na regra geral da legislação, já que, segundo seu fundamento constitucional, estas devem incidir sobre *receita* ou *faturamento*.

Nesse cenário, a pergunta que se põe é a seguinte: em se tratando de um regime opcional, que, não escolhido, leva à apuração segundo a regra geral, o legislador teria mais liberdade para delegar ao Poder Executivo a função de fixar as alíquotas do tributo? Em outras palavras: no caso de regime especial, a Legalidade Tributária poderia ser ainda mais flexibilizada?

A resposta fornecida pelo Ministro Dias Toffoli é positiva. Segundo o seu voto, caberia ao contribuinte ponderar entre os “ônus” e os “bônus” de optar o regime especial. Afinal, se o contribuinte poderia optar por regime que preserva a Legalidade Tributária e outro que a afasta, a escolha por este certamente estaria justificada pela obtenção de algum benefício. O argumento, conquanto sedutor, deve ser analisado com o devido temperamento.

Afinal, a Legalidade Tributária, enquanto garantia fundamental, não pode ser renunciada. Sem a necessidade de aprofundar nas intrincadas implicações dessa afirmação, podemos notar que o propósito da Legalidade Tributária não se esgota no papel de proteção do contribuinte, servindo também como mecanismo de separação entre os poderes. Nesse sentido, a Legalidade Tributária impede o aumento da alíquota de um tributo sem lei que o estabeleça, mas também impede a redução do tributo sem previsão em lei específica, nos termos do artigo 150, § 6º, da Constituição.

Sendo assim, ainda que o contribuinte pudesse renunciar a sua garantia constitucional, a delegação atribuída ao Poder Executivo para *reduzir* e reestabelecer as alíquotas aplicáveis a um regime opcional seriam inconstitucionais, por violarem o § 6º do artigo 150. Temos aqui outro aspecto, a nosso ver, relevante para a discussão em torno da ADI n. 5.277 e que poderia ter sua análise oportunamente aprofundada pelo STF.

Outro temperamento necessário à posição adotada no voto do Relator decorre de possíveis abusos que a criação de regimes especiais poderia impor à Legalidade Tributária. Imaginemos que a lei estabeleça regime de tributação aplicável como regra geral que é tão complexo, que importa carga tributária tão onerosa, que é praticamente impossível que o contribuinte nele permaneça. Nesse cenário hipotético, o legislador também estabelece um regime de tributação alternativo, pelo qual o contribuinte pode optar. Por se tratar de regime opcional, a lei delega ao Poder Executivo a competência para reduzir e reestabelecer alíquotas, ainda que os tributos envolvidos não constem das hipóteses constitucionais de mitigação

da Legalidade Tributária. Apesar disso, a dificuldade de permanecer no regime geral é tamanha que todos os contribuintes optam pelo regime especial.

Segundo o racional que prevaleceu no ADI n. 5.277, a Legalidade poderia ser “flexibilizada” nesse regime especial, por força de opção do próprio contribuinte. Essa “opção”, todavia, pode não representar manifestação de livre arbítrio ou o resultado da ponderação de “bônus” e “ônus”, mas uma necessidade impositiva diante das vicissitudes do regime geral: ou o contribuinte opta pelo regime especial, ou não conseguirá desenvolver suas atividades.

Assim, defender que a Legalidade Tributária pode ser descartada em regimes de tributação opcionais parece conduzir a um futuro no qual garantias constitucionais dos contribuintes poderão ser contornadas pela criação de regimes gerais propositalmente complexos, ilógicos e injustos, passíveis de serem evitados por aqueles que renunciarem a suas garantias e ingressarem em um regime especial.

5.3 Conclusões do capítulo: considerações finais sobre o julgamento da ADI n. 5.277

O julgamento da ADI n. 5.277 revela diversas semelhanças com o julgamento RE n. 1.043.313, analisado no Capítulo 4 desta obra. Além das críticas que podem ser apresentadas a ambas as decisões no que concerne ao verdadeiro afastamento da regra da Legalidade Tributária e à omissão quanto a relevantes previsões constitucionais e legais, como o artigo 97 do CTN, verificamos que as premissas estabelecidas no transcorrer do voto do Relator não parecem dialogar, consistentemente, com as conclusões alcançadas.

Esse fenômeno se observa, em especial, no tocante aos requisitos indicados no próprio voto para que flexibilizações à Legalidade Tributária sejam admitidas. Vimos que houve omissão quanto ao requisito relativo ao estabelecimento de condições, em lei, para desenvolvimento da delegação. A sua presença foi tida como certa, ainda que, conforme procuramos demonstrar, os dispositivos legais objeto da ADI n. 5.277 não estabeleçam qualquer critério para que o Poder Executivo manipule as alíquotas do Recop. Parece-nos extremamente benéfico que essa questão seja esclarecida pelo STF.

Da mesma forma, outra questão que demanda análise mais aprofundada envolve a interação entre a incidência da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sobre a receita de venda de combustíveis, prevista no artigo 5º da Lei n. 9.718/1998, e a CIDE-combustível. A pretensa função extrafiscal identificada pelo Ministro Dias Toffoli e utilizada para atender mais um dos requisitos da flexibilização da Legalidade se confunde com o próprio papel atribuído pelo constituinte à CIDE-combustível. Ora, se CIDE-combustível já é o instrumento constitucionalmente privilegiado para intervenção no domínio econômico, por qual razão a utilização da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS para essa finalidade demandaria afastar a Legalidade Tributária, ao arrepio da Constituição?

Diante das diferentes destinações do produto da arrecadação desses tributos, especialmente no que concerne à entrega de parte dos recursos oriundos da CIDE-combustíveis para os Estados e o Distrito Federal, seria de grande valia que o STF considerasse o papel e a disciplina constitucional da CIDE-combustíveis ao analisar a ADI n. 5.277

Por fim, outra omissão verificada no voto condutor da ADI n. 5.277 decorre das considerações apresentadas sobre a possibilidade de flexibilização da Legalidade Tributária em relação a regimes especiais, aplicável apenas aos contribuintes que por ele optarem. Especificamente, houve omissão quanto ao artigo 150, § 6º, da Constituição, que impediria diminuição de tributos por atos infralegais, sendo certo que esse aspecto da Legalidade não representa uma garantia que pudesse ser renunciada pelo contribuinte.

Capítulo 6

INCONGRUÊNCIA DO STF NO TRATAMENTO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Além dos julgados analisados pelo Ministro Dias Toffoli, que foram examinados no Capítulo 1, ao menos três manifestações recentes do STF também merecem ser analisadas no contexto da Legalidade Tributária. A segregação em relação aos demais julgamentos foi proposital: uma vez que os julgados a serem analisados neste Capítulo (notadamente, ADI n. 4.281, ADI n. 2.446 e ADI n. 5.929) foram objeto de análise do STF em composição praticamente identifica àquela que julgou o RE n. 1.043.313 e a ADI n. 5.277, uma vez que apreciados em 2020, pretendemos demonstrar a incongruência do tratamento conferido à Legalidade Tributária pelo Tribunal. Em outras palavras, procuraremos demonstrar que, considerando julgados concluídos em mesmo ano e pela mesma Corte, houve adoção de posições contraditórias a respeito da Legalidade. É o que passamos a fazer.

6.1 O julgamento da ADI n. 4.281

Como dito acima, um dos julgados em que o STF apreciou e utilizou a Legalidade Tributária nas razões de decidir foi a ADI n. 4.281, originalmente relatado pela Ministra Ellen Gracie, posteriormente substituída pela Ministra Rosa Weber¹⁶¹.

A controvérsia envolvia o Decreto 54.177/2009 do Estado de São Paulo, que estabeleceu regime de substituição tributária para o ICMS incidente sobre energia elétrica comercializada no âmbito do mercado livre, atribuindo responsabilidade às distribuidoras de energia pelo recolhimento do tributo. Por maioria de votos, vencido o Ministro Alexandre de Moraes, a inconstitucionalidade foi reconhecida.

A questão central enfrentada no voto da Ministra Ellen Gracie envolvia a Legalidade Tributária: o regime de substituição tributária altera o sujeito passivo da obrigação tributária ao atribuir responsabilidade pelo recolhimento do tributo a pessoa que não o próprio contribuinte. Por se tratar de elemento próprio do aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária, a instituição desse regime deveria ser prevista em lei em sentido formal. No caso, todavia, a instituição de

¹⁶¹ Julgado em 13 de outubro de 2020, publicado o Diário Oficial da União em 18 de dezembro de 2020.

regime de substituição tributária se deu exclusivamente por força de decreto, pautado em autorização concedida por convênio editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ).

Poucos meses antes do julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277, portanto, o STF reafirmava seu entendimento de que a Legalidade Tributária, conquanto não seja “cerrada”, ainda demanda que a lei, em sentido formal, estabeleça os elementos essenciais da hipótese de incidência. Na ADI n. 4.281, exigiu-se que o sujeito passivo da obrigação fosse especificamente definido em lei. Ou seja, a regra da Legalidade não se flexibiliza.

Essa questão revela-se, de forma clara, na uniformidade dos votos dos Ministros Ricardo Lewandowski, Luís Roberto Barroso e Gilmar Mendes que, seguindo o voto condutor da Ministra Ellen Gracie, consideraram haver inconstitucionalidade formal dos dispositivos combatidos em decorrência da impossibilidade de um Decreto (normativo de hierarquia inferior à lei) prever os critérios da regra matriz de incidência tributária.

Especificamente, chama atenção o voto do Ministro Gilmar Mendes. Resumidamente, foi analisado o artigo 8º, inciso VI, da Lei Estadual n. 6.374/1989, que prevê possíveis substitutos tributários em relação ao ICMS incidente em operações com energia elétrica: o gerador da energia, a concessionária do serviço de distribuição ou qualquer comercializador de energia. A seu ver, eventual delegação extraída a partir desse dispositivo legal não seria admissível, considerando a reserva de lei formal para estabelecer os aspectos essenciais da obrigação tributária, exceto nos casos expressamente estabelecidos na Constituição (a exemplo do artigo 153, § 1º, já analisado).

Vale notarmos também que, no seu voto, o Ministro Gilmar Mendes cita expressamente a necessidade de apenas a lei (em sentido formal) prescrever todos os elementos da regra matriz de incidência, no que cita o artigo 97 do CTN, empregado para ressaltar esse entendimento. Note então o seguinte: na linha do que dissemos no Capítulo 1, tanto o antecedente quanto o conseqüente normativo devem, por força da Constituição e do CTN, ser definidos apenas por lei em sentido formal, não cabendo qualquer tipo de delegação. É dizer: a regra da Legalidade Tributária não aceita flexibilizações.

Curioso deste julgamento é que o único voto contrário aos contribuintes foi proferido pelo Ministro Alexandre de Moraes. Todos os demais (incluindo o Ministro Dias Toffoli!) votaram no mesmo sentido. É dizer: o Ministro Dias Toffoli, neste julgamento, considerou a reserva de lei em sentido formal para prever a regra matriz de incidência tributária.

Ainda que o julgamento da ADI n. 4.281 tratasse de ICMS e da instituição do regime de substituição tributária, as conclusões alcançadas são valiosas para a análise do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277: o mesmo artigo 97 do CTN, como visto, esclarece que somente a lei pode estabelecer o sujeito passivo da obrigação

tributária e a alíquota do tributo. Ambas essas limitações ao poder de tributar são decorrência da Legalidade Tributária, em sua dimensão de regra. Assim sendo, se, ao julgar o ADI n. 4.281, o STF exigiu lei em sentido formal e afastou tentativa de delegação legislativa, seria esperado resultado semelhante em relação ao RE n. 1.043.313 e à ADI n. 5.277.

Vejamos, agora, como o tema da Legalidade Tributária foi enfrentado no julgamento da ADI n. 2.446.

6.2 O julgamento da ADI n. 2.446

Diferentemente da ADI n. 4.281, apresentada no tópico anterior, a ADI n. 2.446 ainda não teve seu julgamento concluído. Contudo, haja vista o voto da Ministra Relatora, Carmem Lúcia, estar disponível, podemos considerar suas colocações em nossa análise.

Em um breve relato do caso, a ADI n. 2.446 foi proposta pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, com o objetivo de questionar constitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do CTN, que autoriza a desconsideração de atos ou negócios jurídicos, pelas autoridades administrativas, praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Um dos argumentos utilizados pela CNC para sustentar a inconstitucionalidade do dispositivo foi justamente a Legalidade Tributária. Conforme sustentado na petição inicial, não poderia o dispositivo em questão atribuir à autoridade administrativa a possibilidade de tributar um contribuinte porque, se valendo de uma forma jurídica, obteve como consequência o pagamento de imposto a menor. Isso, na argumentação sugerida pela CNC, representaria uma ofensa à Legalidade Tributária, por permitir a imposição de tributos “fora da lei”, desconsiderando, portanto, a lei aplicável e impondo a escolha do contribuinte pelo meio mais oneroso.

Sem qualquer pretensão de analisar o mérito do tema, cabe-nos apenas destacar o que a Ministra Carmem Lucia decidiu em seu voto. Com base em suas considerações, a Ministra entendeu de forma diversa da CNC, especialmente por entender que a autoridade administrativa não tributária algo que estaria “fora da lei”, mas sim com base na hipótese de incidência prevista legalmente.

Para tais conclusões, a Ministra tece importantes considerações sobre a Legalidade Tributária. Primeiro, reafirma que esta Legalidade é instrumento de revelação e garantia da justiça fiscal. Segundo, sustenta que a Legalidade Tributária (artigo 150, inciso I) exige que o legislador seja o mais preciso possível na definição da hipótese de incidência. Terceiro, entende que ao artigo 150, inciso I, da Constituição é complementado pelo artigo 97.

Com essas considerações, a Ministra Carmem Lúcia – que foi seguida, antes do pedido de vistas do Ministro Ricardo Lewandowski, por todos os demais Ministros da Corte que votaram, Marco Aurélio, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Gilmar Mendes – afirma que o fato gerador da obrigação tributária *deve* estar previsto em lei.

Portanto, a conclusão deste voto é a mesma do citado anteriormente: somente lei em sentido formal pode prever o antecedente e o conseqüente normativos da obrigação tributária, sendo o artigo 97 do CTN o complementador do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, e que prescreve a obrigação do legislador na definição da hipótese de incidência do tributo.

Vistas essas considerações, vejamos as incongruências entre as decisões do Tribunal.

6.3 Manifestações do STF sobre a concessão de benefícios fiscais: necessária obediência à Legalidade Tributária

Para finalizar a análise de outros precedentes que não foram expressamente mencionados pelo Ministro Dias Toffoli durante o julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277, entendemos relevante avaliar, de forma bastante breve, a posição do STF sobre a concessão de benefícios fiscais. Antecipando os recentes julgamentos que citaremos aqui, o Tribunal vem mantendo sua posição histórica de que a Legalidade Tributária deve ser observada nesses casos, ou seja, de que benefícios fiscais devem ser concedidos por lei.

De fato, como antecipamos, a regra da Legalidade Tributária é uma via de mão dupla: não se pode majorar nem *reduzir* tributos sem lei que o estabeleça. A importância do tema é tamanha, que o constituinte não se furtou a regulamentar a matéria de forma direta na Constituição, estabelecendo, no artigo 150, § 6º, reserva de “lei específica” para o estabelecimento de benefícios fiscais em geral. Cumprindo o papel de lei complementar, ainda, o artigo 97, incisos I, II e VI, do CTN, expressamente impõe que somente a lei poderá tratar da extinção ou da redução de tributos e, ainda, das causas de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários.

Pois bem, existem dois casos recentemente analisados pelo STF e que envolviam essa questão: a ADI n. 5.929 e a ADI n. 3.687.

Resumidamente, a ADI n. 5.929 havia sido ajuizada pelo Governador do Distrito Federal em face do artigo 135, § 6º, da Lei Orgânica do Distrito Federal, que condiciona a concessão de benefícios fiscais do ICMS previstos em convênios editados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ à homologação da Câmara Legislativa. Conforme indicado pelo autor da ADI n. 5.929, o ICMS teria caráter nacional, o que dispensaria a necessidade de lei estadual (no caso, distrital) versando sobre o tema. Nessa linha, sustentou-se que os convênios do CONFAZ seriam o meio hábil e suficiente à concessão de benefícios fiscais.

Em 14.02.2020, o STF, por unanimidade¹⁶², julgou improcedente o pedido formulado na ADI n. 5.929. Nos termos do voto do Relator, Ministro Edson Fachin, o Tribunal considerou necessária lei específica concedendo o benefício, a despeito da existência de convênio do CONFAZ versando sobre o tema. Cabe notar que diversas peculiaridades relacionadas ao ICMS foram consideradas no julgamento, mas, ainda assim, o STF teve o cuidado de deixar clara a influência do artigo 150, inciso I, da Constituição também nessas situações. Desse modo, o Ministro Edson Fachin destacou que o poder de tributar pressupõe o poder de isentar, de modo que a Legalidade Tributária não deve ser observada somente no caso de majoração de tributos, mas também para a concessão de isenções.

A nosso ver, esse precedente possui grande relevância para o julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277: esses casos envolvem leis que autorizam o Executivo a *reduzir* e a restabelecer as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS. Como o Ministro Dias Toffoli condicionou a validade dessa espécie de delegação, dentre outros fatores, à existência de uma alíquota “teto” estabelecida em lei, a primeira inconstitucionalidade que se verifica é a redução do tributo por ato infralegal. Em outras palavras, a alíquota prevista em lei deixa de ser aplicada em virtude de uma decisão do Poder Executivo. No caso do RE n. 1.043.313, de forma ilustrativa, é justamente o que se verificou: por meio do Decreto n. 5.164/2004, o Executivo reduziu as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras em geral para zero, mantendo esse tratamento por mais de dez anos. O Poder Legislativo não participou dessa decisão. No contexto da ADI n. 5.929, o STF não havia admitido esse expediente.

Também em 2020, o STF analisou os embargos de declaração opostos contra o acórdão relativo à ADI n. 3.674. Ainda que o julgamento desse recurso tenha se centrado na análise de pedido de modulação de efeitos, cabe notar que o mérito dessa ação, julgado pelo Tribunal em 2011, envolvia a constitucionalidade de lei estadual que delegou ao Poder Executivo a competência para fixar as alíquotas do ICMS em determinadas operações.

Resumindo o caso, vale mencionar que o artigo 14 da Lei n. 2.657/1996, do Estado do Rio de Janeiro, foi alterado pela Lei n. 4.181/2003, passando a prever alíquota de 15% de ICMS para operações internas com querosene de aviação. Além disso, nessa mesma oportunidade, o Poder Executivo foi autorizado a reduzir temporariamente essa alíquota em até 80% (ou seja, até 1,2%), com o objetivo de promover a revitalização de aeroportos cariocas. O Executivo exerceu essa faculdade, reduzindo a alíquota de ICMS aplicada a essas operações para 4% (sendo 1% destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza e às Desigualdades Sociais – FECP).

¹⁶² Não participou do julgamento do Ministro Celso de Mello.

Os principais argumentos apresentados na ADI n. 3.674 estão baseados na violação ao Princípio da Legalidade e na violação ao artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “g”, da Constituição¹⁶³, considerando que a redução das alíquotas do imposto caracterizaria benefício fiscal concedido sem aprovação do CONFAZ, como exigido pela Lei Complementar n. 24/1975. Ambas essas questões levaram o STF a declarar, por unanimidade, a inconstitucionalidade dos dispositivos legais impugnados.

A ementa desse julgado destaca que delegação legal que atribuí ao Executivo competência para manipular alíquotas de ICMS é incompatível com a Constituição Federal, independentemente da estipulação de “teto” em lei. Ainda, de acordo com o objetivo voto do Ministro Marco Aurélio, relator da ADI n. 3.674, “*o meio justifica o fim, e não este*”. Nesse sentido, a Legalidade foi preservada, a despeito dos objetivos perseguidos pela delegação.

Em 05.08.2020, o STF analisou os embargos de declaração opostos e rejeitou a modulação dos efeitos da decisão resumida acima. O STF, portanto, manteve a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos da legislação do Estado do Rio de Janeiro desde a sua origem, isto é, com efeitos *ex tunc*.

Ainda que esse recente julgamento não tenha reacendido discussões acerca da Legalidade Tributária, é curioso notar certo diálogo entre a delegação discutida na ADI n. 3.674 e alguns dos requisitos estabelecidos pelo Ministro Dias Toffoli no julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277 para admitir a “flexibilização” da Legalidade Tributária.

Ora, no caso da ADI n. 3.674, a legislação fluminense previa “teto” para manipulação das alíquotas do ICMS. Um dos requisitos do Ministro Dias Toffoli nos julgamentos mais recentes, estaria, portanto, atendido. Ao julgar a ADI n. 3.674, no entanto, o STF reconheceu a inconstitucionalidade dessa delegação, destacando, inclusive, que a estipulação de alíquota “teto” em lei não afastaria a violação à Legalidade.

Ainda, os próprios dispositivos legais questionados no contexto da ADI n. 3.674 declaravam o objetivo da delegação atribuída ao Poder Executivo: “implantar mecanismos tributários para promover a revitalização” de certos aeroportos. Seguindo o racional adotado pelo Ministro Dias Toffoli nos votos apresentados no RE n. 1.043.313 e na ADI n. 5.277, não seria exagerado admitir que o requisito da “extrafiscalidade” também estaria cumprido. Na ADI n. 3.674, todavia, o STF re-

¹⁶³ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (...) § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

XII – cabe à lei complementar: (...)

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

cusou que os “fins” (função extrafiscal) justificassem os “meios” (delegação). Em outras palavras, a extrafiscalidade não autorizou violação à Legalidade Tributária.

Se o entendimento adotado pelo STF em 2011, de forma unânime, tivesse sido preservado, parece-nos que o resultado do julgamento da RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277 teria sido diametralmente oposto. Isto é, haveria a declaração da inconstitucionalidade das delegações atribuídas ao Executivo. Como visto, não foi isso que se observou.

Uma conclusão imediata diz respeito à inovação representada pelo julgamento da RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. Diferentemente do que sugere o voto do Ministro Dias Toffoli, e como já havíamos detalhado no tópico 1.5, não houve continuidade da jurisprudência da Corte. Diante de caso como a ADI n. 3.674, o que há, na realidade, é o rompimento com precedentes que prezavam pela higidez da regra da Legalidade Tributária.

Portanto, da análise da ADI n. 5.929 e a ADI n. 3.687, em que pese os julgados recentes não tratem detidamente da Legalidade Tributária, podemos afirmar que o STF, ao menos até meados de 2020, reafirmava papel exclusivo da lei na redução de tributos. Seria certamente proveitoso que o STF revise tais precedentes, considerando o impacto direto nas discussões envolvendo o RE n. 1.043.313 e a ADI n. 5.277.

6.4 Conclusões do capítulo

Até aqui, conferimos diversos julgamentos concluídos em 2020, ou votos proferidos nesse ano. Manifestações do STF, portanto, absolutamente recentes. Por certo, a manutenção da coerência de jurisprudência de um Tribunal ao longo dos anos é tarefa árdua, especialmente considerando as mudanças de composição das cortes e o potencial para formação de novos entendimentos. No entanto, nos casos analisados neste Capítulo, verificamos manifestações dos mesmos Ministros que julgaram, também em 2020, o RE n. 1.043.313 e a ADI n. 5.277.

Apesar do dever de coerência que cabe a uma Corte Constitucional com a mesma composição, não foi isso que vimos: enquanto nas ADIs n. 4.281 e n. 2.446, por exemplo, houve formação de maioria no sentido de que a Legalidade Tributária exige que a lei em sentido estrito preveja o antecedente e o consequente normativos da obrigação tributária, por força do artigo 97 do CTN, no RE n. 1.043.313 e na ADI n. 5.277, como vimos de modo exaustivo na Parte 2 deste Livro, esse mesmo dispositivo legal não foi sequer mencionado. Inclusive, foram trazidos argumentos para justificar, no caso destes dois últimos julgados, a flexibilização da própria regra da Legalidade Tributária.

Com isso, propomos a seguinte reflexão: dado que a Legalidade Tributária tutela os contribuintes contra a imposição estatal, com a garantia da concordância do povo contra a expropriação de sua propriedade privada para o financiamento das atividades estatais, não é correto o nosso Tribunal Constitucional utilizá-la como uma ferramenta de discricionariedade para fundamentar uma decisão.

Em conclusão, consideramos que a Legalidade Tributária deve ser respeitada e julgada de forma coerente em todo e qualquer processo, verse ele sobre impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, contribuições especiais ou empréstimos compulsórios, não cabendo qualquer tipo de delegação ou, o pior, de flexibilização, como entendeu o Ministro Dias Toffoli no julgamento do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277.

CONCLUSÕES DA PARTE II

A presente obra analisou recentes decisões proferidas no âmbito do STF, especificamente no RE n. 1.043.313 e na ADI n. 5.277, que enfrentaram questões específicas sobre a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS. O estudo pretendeu avaliar as razões utilizadas pelo voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, para considerar que a Legalidade Tributária aceita flexibilização, isto é, delegação legislativa para que o Executivo conforme parte do consequente normativo.

Para tanto, analisou-se, em um primeiro tópico, o conteúdo da Legalidade Tributária, quando segregamos sua dimensão principiológica (que admite flexibilização) de sua feição de regra. Nesta última dimensão, deixamos claro que, decorrente da combinação dos artigos 150, inciso I, e 146, inciso III, ambos da Constituição, e do artigo 97 do CTN, a Legalidade para fins de tributação não aceita qualquer tipo de delegação, cabendo ao Congresso Nacional, e apenas a ele, mediante lei em sentido formal, fixar o antecedente e o consequente normativo. É dizer: todos os elementos dos tributos devem estar previstos em lei, não cabendo ao Executivo conformá-los, em nenhuma hipótese.

Em um segundo tópico, analisamos as contribuições destinadas à seguridade social. O tópico deixou claro que se trata de espécie tributária expressa, para a qual se aplica de forma integral o conteúdo da Legalidade Tributária, seja em decorrência de se tratar de um tributo, seja em decorrência da previsão expressa do *caput* do artigo 149 da Constituição, que dispõe expressamente aplicarem-se os artigos 150, inciso I e 146, inciso III, às Contribuições em comento. Assim, por serem a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS contribuições destinadas à seguridade social, o conteúdo da Legalidade Tributária se aplica de forma expressa.

Em um terceiro momento, analisamos as duas razões principais, adotadas pelo voto, para admitir a flexibilização da Legalidade Tributária. Nesse contexto, analisamos o que seriam consideradas as “condições e limites” previstas em lei ao delegar a conformação do consequente normativo ao Poder Executivo, bem como se a presença da “função extrafiscal de um tributo” autoriza a flexibilização da Legalidade Tributária. Deixamos claro, no tópico em comento, que a previsão de condições e limites na lei tributária não basta, uma vez caber apenas à lei prever a hipótese de incidência, bem como que todo tributo desempenha, em maior ou menor grau, uma função extrafiscal, de modo que a mera presença desta, sem observância do texto constitucional – que prevê as hipóteses de mitigação da Legalidade Tributária para determinados tributos –, não é condição suficiente a autorizar a delegação legislativa.

No último tópico, analisando as decisões que nos propomos (RE n. 1.043.313 e ADI n. 5.277), verificamos que, em ambos os casos, o Supremo Tribunal Federal

interpretou a Constituição sob um viés distinto da Legalidade Tributária posta pelo constituinte.

Primeiro, porque prevista de forma expressa no Capítulo do Sistema Tributário Nacional e possui redação diferente da legalidade “geral” (*em virtude de lei x somente a lei pode instituir ou majorar tributos*), a própria Constituição já estabelece o que deve se entender por Legalidade Tributária – somente a lei em sentido formal pode prever o antecedente e o conseqüente normativo. Segundo, porque o constituinte deu um passo adiante: estabeleceu, também, que lei complementar define “normas gerais em matéria de legislação tributária” (artigo 146, inciso III, CF), o que foi feito pelo artigo 97 do CTN, que deixa, de forma ainda mais clara e em complemento à Constituição, que somente a lei pode estabelecer “bases de cálculo e alíquotas dos tributos”, salvo as exceções expressamente dispostas no texto legal. Nesse cenário, não pode o legislador, em momento algum – como o fez em relação à Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre receitas financeiras (RE n. 1.043.313) –, delegar a fixação das alíquotas dos tributos (ou de qualquer outro critério!) para o Poder Executivo conformá-lo, ainda que fixe limites e condições e ainda que enxergue uma função extrafiscal do tributo. Cabe relembrar: o constituinte optou que determinados tributos tivessem a Legalidade mitigada, e isso está expresso no texto constitucional. Qualquer outra mitigação representa, portanto, uma inconstitucionalidade. Vale frisar que o dispositivo constitucional em questão (artigo 146, inciso III) não foi sequer analisado pelo Ministro Dias Toffoli, o que demanda a reforma dos julgados também sob este viés.

Em relação ao julgamento da ADI n. 5.277, verificamos, novamente, a problemática na identificação de “limites e condições” à delegação legislativa. Ainda que existam limites para que o Poder Executivo manipule as alíquotas de Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS no regime especial aplicável a operações com álcool (Recob), a lei não estabelece condições, isto é, *standards* para a atuação do Executivo. A redução e aumento das alíquotas específicas aplicáveis a esse regime está pautado em juízo de discricionariedade, o que, inclusive, parece ser reconhecido no voto do Relator. Ainda assim, ambos esses requisitos foram tidos por cumpridos.

Em seguida, analisamos a função extrafiscal identificada pelo Ministro Dias Toffoli. Ainda que seja possível admitir que o Executivo utilize tributos para intervir no mercado de comercialização de álcool combustível, procuramos demonstrar que a Constituição atribui esse papel à CIDE-combustível, para a qual há previsão constitucional expressa de mitigação da Legalidade Tributária. No entanto, o Poder Executivo não se valeu, efetivamente, da CIDE-combustível para intervir na comercialização de álcool, mantendo a alíquota zerada em relação a esse produto desde a sua instituição. Aparentemente, a preferência pela utilização da Contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS se justifica por uma questão financeira (e federativa): além de o produto da arrecadação da CIDE-combustível possuir

destinação mais específica, parte desses recursos é compartilhada com os Estados e o Distrito Federal. O produto da arrecadação da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS é inteiramente destinado à União (ainda que também afetados a uma finalidade específica). Procuramos demonstrar que essa deturpação poderia ser evitada caso o STF impeça flexibilizações da Legalidade Tributária em relação a essas contribuições para a seguridade social.

Por fim, tratamos do debate envolvendo a Legalidade Tributária e regimes opcionais de tributação. Ainda que o voto do Ministro Dias Toffoli seja sucinto quanto a esse tema, há indicação clara de que a opção do contribuinte por regime de tributação no qual o Poder Executivo possa manipular alíquotas de um tributo afasta qualquer afronta à Legalidade Tributária, considerando a escolha do próprio contribuinte. Procuramos apressar reflexões sobre os perigos que residem nesse entendimento: a Legalidade Tributária poderia ser banalizada caso o regime geral de tributação seja excessivamente complexo ou oneroso e o contribuinte não tenha escolha senão optar por regime especial, ainda que obrigado a renunciar a suas garantias constitucionais.

Enfim, tanto o julgamento do RE n. 1.043.313 como da ADI n. 5.277 demandam grande atenção, considerando os impactos do esvaziamento da Legalidade Tributária para a própria estrutura do Sistema Tributário Nacional. A nosso ver, existem diversas questões que poderiam ter sido aprofundadas pelo STF nesses julgamentos. Esperamos, com esta obra, contribuir para a identificação e o esclarecimento de algumas destas questões.

Apêndice 1

ÍTEGRA DA MINUTA PRELIMINAR DO VOTO DO MINISTRO DIAS TOFFOLI NO RE N. 1.043.313

RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI
 RECTE.(S) : PANATLANTICA S.A.
 ADV.(A/S) : RAQUEL MENDES DE ANDRADE MACHADO
 RECDO.(A/S) : UNIÃO
 ADV.(A/S) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
 AM. CURIAE : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO AGRONEGÓCIO – ABAG
 ADV.(A/S) : FÁBIO PALLARETTI CALCINI

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

No caso, a Corte de origem entendeu não haver inconstitucionalidade na fixação, por meio de Decreto nº 8.426/15, da **alíquota de 0,65% para a contribuição ao PIS/Pasep e de 4% para a Cofins** – não cumulativas e incidentes sobre receitas financeiras.

Segundo o voto condutor do acórdão recorrido, esse decreto foi editado sob a égide do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, a qual **“permite que as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sejam reduzidas e restabelecidas por ato do Poder Executivo, observando-se os limites estabelecidos na lei em sentido estrito”**.

Para o Desembargador Relator, tal dispositivo não viola o princípio da legalidade tributária, pois ele “não autoriza a instituição ou a majoração de tributo mediante ato do Poder Executivo, tampouco delega a este a criação de fato gerador, de alíquota ou de base de cálculo de tributo”. Ademais, segundo seu entendimento, o aludido decreto havia apenas “restabelecido” as alíquotas das contribuições “nos moldes indicados pela norma acima mencionada”.

Sua Excelência consignou, ainda, **que a Lei nº 10.865/04 não ofendeu o art. 195, § 12, da Constituição Federal ao ter revogado o direito de os contribuintes apurarem, no sistema não cumulativo de cobrança dessas contribuições, créditos relativos a despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos**. De sua óptica, o texto constitucional teria relegado a disciplina do regime não cumulativo à legislação infraconstitucional, sendo esse regime, além disso, de observância facultativa.

Eis o teor dos dispositivos legais ventilados:

Lei nº 10.865/04:

“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 contri-

buição 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” (destaquei).

Decreto nº 8.426/15:

“Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

§ 1º Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.”

Lei nº 10.637/01:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)” (destaquei).

Lei nº 10.833/03:

“Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

V – valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)” (destaquei).

A parte insurgente requer a reforma do acórdão recorrido. A causa trazida à Corte gira em torno de duas questões: a) se é constitucional a lei delegar ao Poder Executivo o poder de reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas instituídas pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, conforme autorizado no § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04; b) se é possível, no sistema não cumulativo de cobrança dessas contribuições, a revogação, sem que isso macule a validade das referidas exações, das normas legais que davam prontamente ao contribuinte direito de apurar créditos em relação a despesas financeiras decorrente de empréstimos e financiamentos (**vide** a redação art. 3º, inciso V, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, anteriormente ao advento da Lei nº 10.865/04).

Passo à análise da primeira questão.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE.

Acerca da legalidade tributária, é certo que, tradicionalmente, o Tribunal vinha paulando seu entendimento no sentido de que ela seria estrita ou fechada. Entendia-se, em

síntese, que o legislador deveria dispor, em toda extensão e profundidade, sobre todos os elementos da regra matriz de incidência tributária. Nesse sentido, não se permitia que a lei dialogasse com o regulamento para tratar desses aspectos tributários. Apenas ficavam a salvo dessa regra os casos expressamente previstos no texto constitucional, como, por exemplo, a possibilidade de o Poder Executivo, atendida as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do II, do IE, do IPI e do IOF (art. 153, § 1º). Essa orientação, aliás, sempre foi defendida pela doutrina mais clássica, como a capitaneada por Alberto Xavier.

No exame do RE nº 343.446/SC, o Supremo Tribunal Federal sinalizou uma ruptura desse dogma, apontando, nas palavras de Marco Aurélio Greco, que “a exigência constitucional (...) é de uma **legalidade suficiente e não de uma legalidade estrita**”¹. Naquele caso, concluiu-se que não ofendia o princípio da legalidade o fato de a lei (art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, considerada a redação dada pela Lei nº 9.732/98) deixar para o regulamento, para fins de cobrança da contribuição para o SAT, a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”. Na ocasião, a Corte entendeu que a lei tinha tratado dos elementos essenciais do tributo. Depreende-se do voto do Relator, o Ministro **Carlos Velloso**, que foram adotados os seguintes critérios (os quais fazem parte da jurisprudência norte-americana) para se aferir a constitucionalidade do diálogo da lei tributária com o regulamento: “a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa **standards** ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação”.

A orientação no sentido 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 era constitucional na parte em que autorizava os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixarem, independentemente de qualquer teto legal, as **contribuições anuais** devidas por pessoas físicas ou jurídicas (art. 2º da Lei nº 11.000/04). A par daquelas considerações lançadas pelo Ministro **Carlos Velloso** no citado RE nº 343.446/SC, referi que doutrinas nacionais apontavam clara tendência em oferecer uma alternativa teórica à corrente formalista da legalidade estrita e em desfazer o dogma de que a segurança jurídica do contribuinte seria garantida pela tipicidade tributária fechada. Citei, por exemplo, ensinamentos de Ricardo Lobo Torres de que o legislador tributário pode se valer de cláusulas gerais e que o direito comparado tem trabalhado com a flexibilização da legalidade tributária. Com apoio em critérios utilizados em julgados do Tribunal Constitucional da Espanha, aduzi que: a) **a lei que dialoga com o regulamento deve ser legitimamente justificada**; b) **esse diálogo deve dar-se em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade**; c) **essas exigências devem ser verificadas à luz de cada caso concreto, em razão de o princípio da legalidade não atingir de modo uniforme todos os elementos da regra matriz de incidência tributária** (Tribunal Constitucional Espanhol, STC 102/2005, de 20 de abril de 2005, FJ 3). À luz dessas considerações, concluí, sendo acompanhado pelos demais Ministros, que a norma legal lá debatida não respeitava essas orientações.

¹ *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 147.

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, **conforme os tetos e parâmetros nela prescritos**, as **contribuições anuais** devidas por pessoas físicas ou jurídicas. Em relação ao princípio da legalidade tributária, o Relator, o Ministro **Edson Fachin**, asseverou que não podia concordar com a aplicação do princípio da tipicidade cerrada, tal como defendida por Alberto Xavier, “sob pena de inviabilização da tributação no país ou, pelo menos [de se] assumir um modelo de legalismo datado na evolução histórico-filosófica das ideias tributárias brasileiras”. Nesse sentido, Sua Excelência citou Luis Eduardo Schoueri, para quem, “o tipo é, justamente, aberto”. Ademais, em relação às contribuições corporativas, assentou o Relator que o diálogo com o regulamento encontrava amparo na **praticabilidade e na parafiscalidade**. Na ocasião, o Ministro **Roberto Barroso** asseverou que “o Supremo tem precedentes um pouco infensos a essa fixação de valores máximos com atribuição de discricionariedade à autoridade para fixar o valor do tributo”. Todavia, destacou que a ideia da tipicidade cerrada “é uma visão que vem sendo flexibilizada, quando não superada” e que a lei lá discutida se apoiava no **pragmatismo e na razoabilidade**.

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, que delegou ao CONFEA a possibilidade de fixar a taxa referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) até o limite máximo de 5 MVR (Maior Valor de Referência). Na ocasião, tratei dos mesmos argumentos que levantei no RE nº 704.292/PR. Além disso, apoiado nas lições de Ricardo Lobo Torres, destaquei que as **taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia** podem ter um grau de indeterminação, por força da ausência de exauriente (e minuciosa) definição legal das atividades compreendidas no exercício desse poder. Também mencionei Ricardo Lodi Ribeiro, que defende a possibilidade de tipos tributários mais abertos para **taxas e contribuições parafiscais (exceto para aquelas que, por suas características, se aproximam de impostos)**, já que, nesses casos, sempre há uma atividade estatal subjacente, o que acabaria “deixando ao regulamento uma carga maior de cognição da realidade, **especialmente em matéria técnica**”. **A mesma conclusão pode ser aceita em relação aos tributos dotados de função extrafiscal**, tendo em vista que, nesses casos, costumeiramente é necessário apreender variados aspectos da realidade fenomênica para dar efetividade a essa função. Asseverei que essa ideia acabava abrindo certa margem de arbítrio na fixação do valor da taxa. Em seguida, consignei que esse grau de arbítrio tendia a ficar mais restrito nos casos em que o aspecto quantitativo da exação fosse complementado pelo regulamento, pois a razão autorizadora desse diálogo estaria na maior capacidade de a Administração Pública – que está estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte – conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador) a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir.

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.**

MOLDURA ATUAL DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Acrescento às orientações já firmadas na jurisprudência da Corte lições que podem ser aproveitadas, com o devido ajuste, no direito nacional. Em comentários à jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol, Luis María Romero-Flor² afirma, em suma, que a legalidade tributária é mais rígida quando se trata de impostos e seus elementos essenciais do que quando se trata de **contribuciones especiales**³. Isso porque, segundo o jurista, as últimas exações têm baixa carga de coatividade, o que possibilita maior colaboração dos regulamentos no tratamento de certos aspectos delas. Em todo caso, Romero-Flor entende que “a lei deve prever com **suficiente determinação o mínimo de regulação material** (critérios, diretrizes e limites) dentro do qual se moverão as normas infralegais”.

Também analisando a jurisprudência espanhola, César M. Gamba Valega⁴ relata que, **quanto maior for a coatividade de certo tributo, maior deve ser a atuação do legislador em seu disciplinamento, tendo em vista que menor é a aceitação do contribuinte quanto ao pagamento dessa exação**. Nesse sentido, aponta o jurista ser exigível maior intervenção do legislador na regulação dos impostos do que na dos tributos retributivos (**tasas y contribuciones especiales**): apenas os últimos estão ligados a uma atuação estatal a favor do contribuinte, o que reduz a afetação do patrimônio tributado e o grau de coatividade dessas figuras.

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. Presume-se ser mais difícil ter-se a aceitação do contribuinte no pagamento desse tributo; e é na Casa Legislativa que se trava o debate democrático e se obtém o consentimento do contribuinte (princípio da autoimposição).

Quando em consideração o direito nacional, mas sem a pretensão de analisar toda a legislação tributária, verifico que o pagamento de impostos não decorre de benefício imediato concedido ao contribuinte. **Vide** não estarem essas exações vinculadas a qualquer

² La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario. DIXI. diciembre 2013, At. 51.

³ Acerca das espécies tributárias existentes na Espanha, transcrevo as seguintes passagens de sua legislação – Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: “Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos. (...) 2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. b) Contribuciones especiales son los tributos 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. c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.” (Disponível em: <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>>)

⁴ VALEGA, César M. Gamba. Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra Editores, 2003, p. 231/232.

atividade estatal específica. Tais tributos são, assim, portadores de alta carga de coatividade, o que implica dizer que o princípio da legalidade tributária é, para eles, mais rígido.

Corroborar esse entendimento o disposto no art. 153, § 1º, da Constituição Federal, taxativo ao permitir ao Poder Executivo manipular alíquotas tão somente de **impostos** que possuem **nítida função extrafiscal** (II, IE, IPI e IOF) e desde que estejam prescritos, em lei em sentido estrito, **as condições e os limites a serem observados**. Ou seja, a Carta Federal dispõe que não é suficiente para autorizar a flexibilização da legalidade tributária em relação à alíquota de imposto a simples previsão em lei em sentido estrito do valor máximo do tributo. **Na verdade, a partir do texto constitucional, é imprescindível para se permitir essa flexibilização, dentre outros requisitos, que o imposto ao qual ela se refira tenha função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado.**

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 relação às contribuições, faço algumas anotações.

Como leciona Leandro Paulsen⁵, a característica essencial das contribuições “é o custeio dentre os integrantes do grupo a que se refere a atividade estatal”, o que ele denomina de referibilidade. Esse custeio, continua o tributarista, “não pressupõe benefício para o contribuinte”. Especificamente quanto às contribuições para a seguridade social, ele destaca que o art. 195 do texto constitucional – o qual dispõe que a seguridade social será financiada por toda a sociedade – “força” a existência de uma “**referibilidade ampla ou global**”.

Embora o pagamento de uma contribuição não decorra, necessariamente, de benefício imediato concedido ao contribuinte, isso, eventualmente, pode ocorrer⁶. Muito por conta desse quadro, doutrinas chegam a dizer que **alguns exemplares dessa classe tributária se aproximam das taxas e outros dos impostos**⁷.

⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2017, p. 58-60.

⁶ Nesse sentido, cito a lição de Marco Aurélio Greco: “paga-se contribuição porque o contribuinte faz parte de algum grupo, de alguma classe, de alguma categoria identificada a partir de certa finalidade qualificada constitucionalmente a assim por diate. Alguém ‘faz parte’, alguém ‘participa de’ uma determinada coletividade, encontrando-se em situação diferenciada, sendo que, **desta participação, pode haurir, eventualmente (não necessariamente), determinada vantagem**” (Contribuições: uma figura sui generis. Dialética, 2000, p. 83/84 – grifei).

⁷ Nesse sentido: “[n]ão é de agora que advogamos a tese de que as chamadas contribuições têm natureza tributária. **Vimo-las sempre como figuras de impostos ou de taxas**, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos de tipologia tributária no Brasil” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 42/43 – grifei); “[c]om características ora de imposto, ora de taxa, as contribuições ditas paraestatais, ou sociais, ou de previdência, constituem para a doutrina jurídica, nacional e estrangeira, um ponto de intermináveis controvérsias” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. Malheiros editores, p. 421 – grifei).

O que importa notar é que, quando o pagamento de uma contribuição decorrer da concessão desse tipo de benefício, a carga de coatividade dessa exação se mostrará mitigada: o patrimônio afetado do contribuinte acabará sendo, de algum modo, compensado imediatamente. Isso significa que o princípio da legalidade tributária será, no tocante a esse tributo, menos rígido, possibilitando especial diálogo da lei que dela trata com o regulamento. É claro que essa orientação deverá ser temperada, ou mesmo não seguida, quando houver norma constitucional específica tratando do assunto; por exemplo, tornando mais restrita ou impedido a flexibilização da legalidade tributária em relação a tal exação.

Por outro lado, quando o pagamento de certa contribuição não decorrer de benefício imediato concedido ao contribuinte, seu grau de coatividade se mostrará elevado, **fazendo com que esse grau se aproxime daquele próprio de imposto**. Disso resulta que o princípio da legalidade tributária será mais rigoroso quanto a essa contribuição, que não chega a mudar de natureza jurídica, ao se avizinhar daquele outro tributo. **Em tal hipótese, ela atrairá normas (sem dúvida, rígidas) que norteiam a possibilidade mais restrita de flexibilizar a legalidade em relação aos impostos**. Obviamente, essa orientação deverá ser temperada, ou mesmo não seguida, quando existir dispositivo constitucional específico disciplinando a possibilidade de se flexibilizar a legalidade tributária em relação a tal contribuição (**vide**, por exemplo, o art. 177, § 4º, I, b, do texto constitucional).

Em suma, pode-se dizer, com base nos recentes precedentes da Corte e nos ensinamentos doutrinários, que a constitucionalidade da flexibilização 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. A possibilidade de haver a flexibilização do princípio deve ser interpretada com temperamento, **caso contrário, haverá sério risco de sua banalização**.

DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL (PIS/COFINS)

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 flexibilização do princípio da legalidade em relação a certo ponto do aspecto quantitativo de **contribuições sociais destinadas à seguridade social**. Quanto a essa espécie tributária, o Supremo Tribunal Federal admitiu a flexibilização do princípio da legalidade tributária no caso da contribuição para o SAT, tratado no RE nº 343.446/SC.

A meu sentir, o diálogo da lei da contribuição para o SAT com o ato normativo infralegal encontra fundamento na **otimização da função extrafiscal da exação**, que está ligada à delegação ao regulamento de matérias **intimamente relacionadas com questões técnicas e fáticas, delegação essa que também otimiza a equidade**.

Vide que a lei da contribuição para o SAT, levando em conta a maior proximidade do Poder Executivo com o contexto fático, bem como sua maior capacidade para tratar de assuntos técnicos, remeteu ao ato infralegal a conceituação de “atividade preponderante” e a conceituação de “grau de risco leve, médio e grave”. Com base nisso, o Poder Executivo classifica as atividades preponderantes exercidas pelos contribuintes naqueles graus de

risco, fazendo com que eles recolham a exação segundo as alíquotas de 1%, de 2% ou de 3%, respectivamente. Destaca-se que a possibilidade de determinada atividade migrar de um grau de risco para outro funciona como estímulo a certo comportamento: caso as empresas que exerçam de modo preponderante atividade de risco médio ou grave queiram contribuir menos para o SAT, deverão elas, coletivamente, reduzir o risco dessa atividade, realizando, por exemplo, investimentos ou empreendendo outros esforços que resultem, na prática, em maior tutela do meio ambiente do trabalho e em maior proteção do trabalhador contra acidentes de trabalho. Note-se, ademais, que o Ministério do Trabalho e da Previdência Social tem a competência (art. 22, § 3º, da Lei nº 8.212/91) de alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas nas alíquotas de 1%, 2%, ou 3%, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

No tocante à contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, verifica-se, em primeiro lugar, que o pagamento dessas exações não decorre de benefício imediato concedido ao próprio contribuinte (pessoa jurídica). Nesse ponto, destaco que o fato de as pessoas jurídicas serem eleitas contribuintes desses tributos não causa qualquer estranheza, haja vista a referibilidade ampla que os orienta (art. 195, **caput**, da Constituição Federal). Sobre o assunto, assim me manifestei no julgamento do RE nº 593.068/SC:

“A classificação adotada pelo Supremo, desde o RE nº 146.733/SP, para contribuições sociais gerais e para a seguridade social (arts. 149 e 195, CF) leva em conta a finalidade apontada na lei instituidora. É essa finalidade o requisito de **validade da contribuição. Verifica-se qual é a finalidade pela análise da destinação legal do produto da arrecadação.**

Essa vinculação às finalidades é o que a doutrina chama de **referibilidade**, traço inerente a todas as contribuições sociais, sejam elas gerais ou para a seguridade social. Em relação a essas últimas o art. 195 da Constituição expressamente estabelece uma **referibilidade ampla**, em face do traço marcante da solidariedade no custeio da seguridade social” (grifei).

Pois bem. Nota-se que a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins são detentoras de **alta carga de coatividade**, o que faz com que elas, conservando suas naturezas tributárias em razão do traço característico da vinculação à finalidade de custeio da Seguridade Social, **se aproximem dos impostos**. Disso resulta que, para a flexibilização 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.**

DO CASO CONCRETO – CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS – MAJORAÇÃO E REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS POR DECRETO DO PODER EXECUTIVO

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, dispositivo fixa tetos. O Poder Executivo, ao mexer nas 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 poderá mexer nas 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.

Afora isso, é imprescindível destacar que o legislador: i) fez por bem vedar (art. 27, § 3º) a possibilidade de o Poder Executivo se utilizar do dispositivo em comento no que diz respeito aos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o art. 183, VIII, da Lei das Sociedades Anônimas; ii) exigiu do Poder Executivo a fixação das hipóteses nas quais aquele manuseamento das alíquotas se dará.

Em terceiro lugar, é evidente a existência de função extrafiscal a ser desenvolvida pelo Poder Executivo, na redução ou no restabelecimento dessas alíquotas.

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 flexibilização do princípio da legalidade tributária.

A mesma lei permitiu ao Poder Executivo reduzir a zero e restabelecer a alíquota da COFINS não cumulativa incidente, por exemplo, sobre receita bruta decorrente da venda de determinados produtos farmacêuticos e sobre certos produtos destinados ao uso em laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas (**vide** § 3º do art. 2º da Lei nº 10.833/03, na redação dada pela Lei nº 10.865/04). Aqui é evidente a existência de função extrafiscal a ser desenvolvida na manipulação da alíquota da contribuição, como, **v.g.**, promover o barateamento de um fármaco.

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

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.

Corroborando o entendimento, Clóvis Monteiro Neto compreende ser desejável a norma questionada, “haja vista, entre outros fatores, a velocidade de oscilação do valor dos juros de longo prazo que ocorre nos títulos sujeitos à marcação a mercado”⁸.

SISTEMÁTICA NÃO CUMULATIVA DO PIS E DA COFINS – APURAÇÃO DE CRÉDITOS - REVOGAÇÃO

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 da 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 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 trouxe qual seria a técnica tributária (tributo sobre tributo, base sobre base etc.) que o legislador deveria se ater ao tratar da não cumulatividade das contribuições sociais para a seguridade social incidentes sobre receita ou faturamento.

A respeito do assunto, transcrevo as seguintes passagens do voto que proferi no julgamento do RE nº 607.642/RJ, Tribunal Pleno, de minha relatoria:

“(…) [O] texto da EC 42/03, ao cuidar da matéria quanto ao PIS/Cofins, referiu, apenas, que a **lei definirá os setores de atividade econômica** para os quais as contribuições serão não cumulativas, deixando de registrar a **fórmula que serviria de ponto de partida à interpretação do regime**. Diferentemente do IPI e do ICMS, **não há no texto constitucional a escolha dessa ou daquela técnica de incidência da não cumulatividade das contribuições** sobre o faturamento ou a receita.

(…) o legislador ordinário, ao definir os setores da atividade econômica para os quais as contribuições PIS/Cofins serão não cumulativas, não poderá se afastar (i) dos objetivos/valores que justificaram a criação da sistemática; (ii) do núcleo de materialidade constitucional do PIS/Cofins; (iii) e dos princípios constitucionais em geral, notadamente a isonomia.

(…)

Na disciplina inaugurada pelas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, para mim, o que parece ser assente é que não se assimilou, por inteiro, os métodos tradicionais de cálculo sobre o **‘valor agregado’**. **A opção do legislador foi de negar o crédito em determinadas hipóteses e concedê-los em outras de forma genérica ou restritiva**. No rol dos créditos passíveis de aproveitamento verificamos desde (i) **bens e serviços, utilizados como insumo** na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (art. 3º, II); (ii) máquinas, equipamentos e outros **bens incorporados ao ativo imobilizado**, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços

⁸ Legalidade tributária e delegação legislativa: reflexões sobre o caso do PIS/COFINS sobre receitas financeiras. Disponível em: <<https://jota.info/>>.

(art. 3º, VI); até outras deduções e créditos presumidos, como, por exemplo, aqueles concedidos à importação e à produção de produtos farmacêuticos.

O modelo legal, **em sua feição original**, abstratamente considerado, embora complexo e confuso, mormente quanto às técnicas de deduções (crédito físico, financeiro e presumido) e aos itens admitidos como créditos, **não atenta, a priori, contra o conteúdo mínimo de não cumulatividade que pode ser extraído do art. 195, § 12, da Constituição.**”

Na mesma direção, cito o voto do Ministro **Roberto Barroso** proferido no exame do RE nº 570.122/RS. Na ocasião, Sua Excelência registrou que a Constituição Federal não tinha definido o conteúdo da não cumulatividade aplicável à contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins. Asseverou também que essa não cumulatividade, especialmente por força da materialidade dos tributos aos quais ela se refere, seria diferente daquela que orienta o IPI e o ICMS, e que a EC nº 42/03 tinha constitucionalizado “uma regra de não cumulatividade que já tinha previsão em lei federal válida”. Em seguida, consignou que essas considerações acabavam conferindo ao legislador maior liberdade para tratar dessa não cumulatividade. Ao lado disso, Sua Excelência referiu que a lei que dispusesse sobre esse assunto deveria respeitar os princípios da isonomia e da razoabilidade, bem como a regra de competência da exação. Por ser esclarecedora, transcrevo a seguinte passagem de seu voto:

“(…) [P]enso que devem ser destacadas três premissas principais para o presente julgamento: (i) ao contrário do IPI e do ICMS não houve, por parte do constituinte, a definição do conteúdo da não cumulatividade aplicável ao PIS e a COFINS; (ii) a base econômica sobre a qual incidem tais tributos (receita ou faturamento) não autoriza a simples aplicação da noção de não cumulatividade tal qual prevista para os impostos incidentes em cadeia; (iii) a Emenda Constitucional nº 42/2003 veio para constitucionalizar uma regra de não cumulatividade que já tinha previsão em lei federal válida. 15. Desse conjunto de premissas, entendo que se deve extrair como interpretação constitucionalmente adequada aquela que conduza à conclusão que, no que diz respeito à não cumulatividade da COFINS, o constituinte atribuiu ao legislador ordinário uma ampla margem de discricionariedade para definição desse regime de tributação. Mais que isso, em verdade, constitucionalizou a opção efetuada pelo legislador ordinário de criação de um regime de tributação mais favorável. Desse modo, a Lei nº 10.833/2003 não contém nenhum vício de inconstitucionalidade. Mesmo porque, a rigor, o que se chama aqui de não cumulatividade da COFINS é a mera autorização de dedução de diversas despesas da base de cálculo do tributo (receita) como forma de reduzir o impacto da carga tributária sobre alguns contribuintes inseridos em cadeias longas de produção e circulação de mercadorias.”

Com base nesses entendimentos, conclui-se que o legislador, que tem ampla liberdade para tratar do modelo não cumulativo de cobrança dessas contribuições, pode revogar norma legal que previa a possibilidade de apuração de determinados créditos dentro desse sistema. É claro que esse tipo de modificação deve respeitar os princípios constitucionais gerais, como a isonomia e a razoabilidade.

No caso, a alteração legislativa não afronta esses preceitos. Com efeito, trata-se de alteração que 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.

Entendo, assim, ser 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 decorrentes de empréstimos e financiamentos.

Isso, como se nota, não macula a validade da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas incidentes sobre as receitas financeiras: uma coisa é a apuração do crédito; outra, a apuração do valor dessas contribuições (do qual podem ser descontados créditos apurados). Destaco, ao lado disso, que não pode o Poder Judiciário livrar o contribuinte do pagamento desses tributos incidentes sobre tais realidades sob o simples argumento de que adveio a referida revogação, que foi considerada constitucional. Se isso fosse admitido, o Poder Judiciário estaria atuando como legislador positivo, instituindo mecanismo para a redução do débito tributário, tal como uma isenção ou uma redução de base de cálculo, o que é vedado pela jurisprudência da Corte. Nessa direção: RE nº 631.641/RS-AgR, Segunda Turma, Relator o Ministro **Ricardo Lewandowski**, DJe de 13/2/13.

DA PARTE DISPOSITIVA

Ante o exposto, nego provimento ao recurso extraordinário.

Ressalte-se, por fim, que não se aplica ao caso dos autos a majoração dos honorários prevista no artigo 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem.

Em relação ao Tema nº 939 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na **internet**, proponho a seguinte tese:

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.

É como voto.

Apêndice 2

ÍTEGRA DA MINUTA PRELIMINAR DO VOTO DO MINISTRO DIAS TOFFOLI NA ADI N. 5.277

| | |
|------------------------|--|
| RELATOR | : MIN. DIAS TOFFOLI |
| REQTE. (S) | : PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA |
| INTDO. (A/S) | : PRESIDENTE DA REPÚBLICA |
| PROC. (A/S)(ES) | : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO |
| INTDO. (A/S) | : CONGRESSO NACIONAL |
| PROC. (A/S)(ES) | : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO |
| AM. CURIAE | : SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES – SINDICOM |
| ADV. (A/S) | : PEDRO LUCIANO MARREY JR E OUTRO(A/S) |
| AM. CURIAE | : SINBRACOM – SINDICATO BRASILEIRO DAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS |
| ADV. (A/S) | : SERGIO MONTENEGRO DE ALMEIDA FILHO |

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade em que se requer a declaração de inconstitucionalidade dos §§ 8º, 9º, 10 e 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08.

De início, cumpre observar que o referido art. 5º trata de dois regimes de cobrança da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referentes à venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Pelo primeiro regime, o valor das exações é calculado com base em alíquotas incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool (**caput** e incisos I e II). Ao tratar desse regime, a lei fez por bem reduzir a zero as alíquotas em determinadas hipóteses. Já pelo segundo regime – especial, de adesão facultativa –, o valor desses tributos é calculado segundo alíquotas específicas (**ad rem**), fixadas em quantias de dinheiro por metro cúbico de álcool vendido (art. 5º, § 4º, e incisos I e II).

Os dispositivos impugnados, em síntese, versam sobre a possibilidade de o Poder Executivo manipular, dentro de certos limites e de certas condições, as alíquotas previstas no **caput** e no § 4º do art. 5º em alusão.

Especificamente, a lei autoriza aquele Poder a fixar coeficientes para reduzir tais alíquotas, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. Os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador podem ser distintos dos estabelecidos para o distribuidor. O § 10 consigna que a aplicação desses coeficientes não pode resultar em alíquota superior a 1,65% para a contribuição para o PIS/Pasep nem superior a 7,6% para a Cofins, levando-se em conta o preço médio de venda no varejo. Por sua vez, o derradeiro parágrafo impugnado dispõe a respeito de como esse preço médio será determinado.

Para maior esclarecimento, transcrevo a legislação pertinente:

“Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 1º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – por comerciante varejista, em qualquer caso; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

III – nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 2º A redução a 0 (zero) das alíquotas previstas no inciso III do § 1º deste artigo não se aplica às operações em que ocorra liquidação física do contrato. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o **caput** deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 5º A opção prevista no § 4º deste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irretroatável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 8º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no **caput** e no § 4º deste artigo, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 9º Na hipótese do § 8º deste artigo, os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 10. A aplicação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo não poderá resultar em alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins superiores a, respectivamente, 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) do preço médio de venda no varejo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 11. O preço médio a que se refere o § 10 deste artigo será determinado a partir de dados colhidos por instituição idônea, de forma ponderada com base nos volumes de álcool comercializados nos Estados e no Distrito Federal nos 12 (doze) meses anteriores ao da fixação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).”

Atualmente, a Instrução Normativa RFB nº 1911/19 (que revogou Instrução Normativa RFB nº 876/08) dispõe sobre o aplicativo concernente ao regime especial de apuração e pagamento da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre combustíveis e bebidas (Recob). Por meio desse aplicativo, disponível no sítio da Receita Federal do Brasil na **internet**, as pessoas jurídicas produtoras, importadoras ou distribuidoras de álcool, inclusive para fins carburantes, podem optar pelo regime especial de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Lei nº 11.727/08.

REGIME ESPECIAL. EVOLUÇÃO DAS ALÍQUOTAS ESPECÍFICAS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E DA COFINS, SEGUNDO DECRETOS

Com apoio no § 8º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Lei nº 11.727/08, o Poder Executivo editou, até o momento, no que diz respeito ao **regime especial facultativo** (§ 4º do mesmo artigo), quatro decretos fixando coeficientes de redução aplicáveis às alíquotas específicas (quantia de dinheiro por metro cúbico de álcool vendido).

Por meio dos Decretos nºs 6.573/08 (redação originária) e 7.997/13, a alíquota específica da contribuição ao PIS/Pasep devida por **produtores ou importadores** de álcool optantes do regime especial ficou estabelecida em, respectivamente, R\$ 8,57 e R\$ 21,43; já a alíquota específica da Cofins devida por esses mesmos sujeitos ficou fixada em, respectivamente, R\$ 39,43 e R\$ 98,57. Atualmente, em razão do Decreto nº 9.101/17, esses contribuintes estão sujeitos à alíquota específica de R\$ 23,38, a título de contribuição ao PIS/Pasep, e de R\$ 107,52, a título de Cofins.

Por meio dos Decretos nº 6.573/08 (redação originária), 7.997/13 e 9.101/17, a alíquota específica da contribuição ao PIS/Pasep devida por **distribuidores** de álcool optantes do regime especial ficou estabelecida em, respectivamente, R\$ 21,43; R\$ 0,00 e R\$ 35,07; já a alíquota específica da Cofins devida por eles ficou fixada em, respectivamente, R\$ 98,57; R\$ 0,00 e R\$ 161,28. Hoje, por força do Decreto nº 9.112/17, esses contribuintes estão sujeitos às alíquotas específicas de R\$ 19,81, a título de contribuição ao PIS/Pasep, e de R\$ 91,10, a título de Cofins.

PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE

Acerca da legalidade tributária, é certo que, tradicionalmente, o Tribunal vinha pautando seu entendimento no sentido de que ela seria estrita ou fechada. Entendia-se, em síntese, que o legislador deveria dispor, em toda extensão e profundidade, sobre todos os elementos da regra matriz de incidência tributária. Nesse sentido, não se permitia que a lei dialogasse com o regulamento para tratar desses aspectos tributários. Apenas ficavam a salvo dessa regra os casos expressamente previstos no texto constitucional, como, por exemplo, a possibilidade de o Poder Executivo, atendida as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do II, do IE, do IPI e do IOF (art. 153, § 1º). Essa orientação, aliás, sempre foi defendida pela doutrina mais clássica, como a capitaneada por Alberto Xavier.

No exame do RE nº 343.446/SC, o Supremo Tribunal Federal sinalizou uma ruptura desse dogma, apontando, nas palavras de Marco Aurélio Greco, que “a exigência constitucional (...) é de uma **legalidade suficiente e não de uma legalidade estrita**”¹. Naquele caso, concluiu-se que não ofendia o princípio da legalidade o fato de a lei (art. 22, II, da Lei nº 8.212/91, considerada a redação dada pela Lei nº 9.732/98) deixar para o regulamento, para fins de cobrança da contribuição para o SAT, a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”. Na ocasião, a Corte entendeu que a lei tinha tratado dos elementos essenciais do tributo. Depreende-se do voto do Relator, o Ministro **Carlos Velloso**, que foram adotados os seguintes critérios (os quais fazem parte da jurisprudência norte-americana) para se aferir a constitucionalidade do diálogo da lei tributária com o regulamento: “a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa **standards** ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação”.

A orientação no sentido 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 era constitucional na parte em que autorizava os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixarem, independentemente de qualquer teto legal, as **contribuições anuais** devidas por pessoas físicas ou jurídicas (art. 2º da Lei nº 11.000/04). A par daquelas considerações lançadas pelo Ministro **Carlos Velloso** no citado RE nº 343.446/SC, referi que doutrinas nacionais apontavam clara tendência em oferecer uma alternativa teórica à corrente formalista da legalidade estrita e em desfazer o dogma de que a segurança jurídica do contribuinte seria garantida pela tipicidade tributária fechada. Citei, por exemplo, ensinamentos de Ricardo Lobo Torres de que o legislador tributário pode se valer de cláusulas gerais e que o direito comparado tem trabalhado com a flexibilização da legalidade tributária. Com apoio em critérios utilizados em julgados do Tribunal Constitucional da Espanha, aduzi que: a) **a lei que dialoga com o regulamento deve ser legitimamente justificada**; b) **esse diálogo deve dar-se em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade**; c) **essas exigências devem ser verificadas à luz de cada caso concreto, em razão de o princípio da legalidade não atingir de modo uniforme todos os elementos da regra matriz de incidência tributária** (Tribunal Constitucional Espanhol, STC 102/2005, de 20 de abril de 2005, FJ 3). À luz dessas considerações, concluí, sendo acompanhado pelos demais Ministros, que a norma legal lá debatida não respeitava essas orientações.

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, **conforme os tetos e parâmetros nela prescritos**, as **contribuições anuais** devidas por pessoas físicas ou jurídicas. Em relação ao princípio da legalidade tributária, o Relator, o Ministro **Edson Fachin**, asseverou que não podia concordar com a aplicação do princípio da tipicidade cerrada, tal como defendida por Alberto Xavier, “sob pena de inviabilização da tributação no país ou, pelo menos [de se] assumir um modelo de legalismo datado na

¹ *Planejamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 147.

evolução histórico-filosófica das ideias tributárias brasileiras”. Nesse sentido, Sua Exce-lência citou Luis Eduardo Schoueri, para quem, “o tipo é, justamente, aberto”. Ademais, em relação às contribuições corporativas, assentou o Relator que o diálogo com o regula-mento encontrava amparo na **praticabilidade e na parafiscalidade**. Na ocasião, o Minis-tro **Roberto Barroso** asseverou que “o Supremo tem precedentes um pouco infensos a essa fixação de valores máximos com atribuição de discricionariedade à autoridade para fixar o valor do tributo”. Todavia, destacou que a ideia da tipicidade cerrada “é uma visão que vem sendo flexibilizada, quando não superada” e que a lei lá discutida se apoiava no **prag-matismo e na razoabilidade**.

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, que delegou ao CONFEA a possibilidade de fixar a taxa referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) até o limite má-ximo de 5 MVR (Maior Valor de Referência). Na ocasião, tratei dos mesmos argumentos que levantei no RE nº 704.292/PR. Além disso, apoiado nas lições de Ricardo Lobo Torres, destaquei que as **taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia** podem ter um grau de indeterminação, por força da ausência de exauriente (e minuciosa) definição legal das atividades compreendidas no exercício desse poder. Também mencionei Ricardo Lodi Ribeiro, que defende a possibilidade de tipos tributários mais abertos para **taxas e contri-buições parafiscais (exceto para aquelas que, por suas características, se aproximam de impostos)**, já que, nesses casos, sempre há uma atividade estatal subjacente, o que acabaria “deixando ao regulamento uma carga maior de cognição da realidade, **especialmente em matéria técnica**”. **A mesma conclusão pode ser aceita em relação aos tributos dotados de função extrafiscal**, tendo em vista que, nesses casos, costumeiramente é necessário apreender variados aspectos da realidade fenomênica para dar efetividade a essa função. Asseverei que essa ideia acabava abrindo certa margem de arbítrio na fixação do valor da taxa. Em seguida, consignei que esse grau de arbítrio tendia a ficar mais restrito nos casos em que o aspecto quantitativo da exação fosse complementado pelo regulamento, pois a razão autorizadora desse diálogo estaria na maior capacidade de a Administração Pública – que está estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte – conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador) a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir.

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 enfrenta-da 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 so-lução jurídica encontrada, mas não foi o único.**

MOLDURA ATUAL DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Acrescento às orientações já firmadas na jurisprudência da Corte lições que podem ser aproveitadas, com o devido ajuste, no direito nacional. Em comentários à jurisprudên-cia do Tribunal Constitucional espanhol, Luis María Romero-Flor² afirma, em suma, que

² La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario. DIXI. diciembre 2013, At. 51.

a legalidade tributária é mais rígida quando se trata de impostos e seus elementos essenciais do que quando se trata de **contribuciones especiales**³. Isso porque, segundo o jurista, as últimas exações têm baixa carga de coatividade, o que possibilita maior colaboração dos regulamentos no tratamento de certos aspectos delas. Em todo caso, Romero-Flor entende que “a lei deve prever com **suficiente determinação o mínimo de regulação material** (critérios, diretrizes e limites) dentro do qual se moverão as normas infralegais”.

Também analisando a jurisprudência espanhola, César M. Gamba Valega⁴ relata que, **quanto maior for a coatividade de certo tributo, maior deve ser a atuação do legislador em seu disciplinamento, tendo em vista que menor é a aceitação do contribuinte quanto ao pagamento dessa exação**. Nesse sentido, aponta o jurista ser exigível maior intervenção do legislador na regulação dos impostos do que na dos tributos retributivos (**tasas y contribuciones especiales**): apenas os últimos estão ligados a uma atuação estatal a favor do contribuinte, o que reduz a afetação do patrimônio tributado e o grau de coatividade dessas figuras.

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. Presume-se ser mais difícil ter-se a aceitação do contribuinte no pagamento desse tributo; e é na Casa Legislativa que se trava o debate democrático e se obtém o consentimento do contribuinte (princípio da autoimposição).

Levando em consideração o direito nacional, mas sem a pretensão de analisar toda a legislação tributária, verifico que o pagamento de impostos não decorre de benefício imediato concedido ao contribuinte. **Vide** não estarem essas exações vinculadas a qualquer atividade estatal específica. Tais tributos são, assim, portadores de alta carga de coatividade, o que implica dizer que o princípio da legalidade tributária é, para eles, mais rígido.

Corroborava esse entendimento o disposto no art. 153, § 1º, da Constituição Federal, taxativo ao permitir ao Poder Executivo manipular alíquotas tão somente de **impostos** que possuem **nítida função extrafiscal** (II, IE, IPI e IOF) e desde que estejam prescritos, em lei em sentido estrito, **as condições e os limites a serem observados**. Ou seja, a Carta

³ Acerca das espécies tributárias existentes na Espanha, transcrevo as seguintes passagens de sua legislação – Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: “Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos. (...) 2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. b) Contribuciones especiales son los tributos 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. c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.” (Disponível em: <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>>)

⁴ VALEGA, César M. Gamba. Notas para un estudio de la reseva de ley en materia tributaria. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra Editores, 2003, p. 231/232

Federal dispõe que não é suficiente para autorizar a flexibilização da legalidade tributária em relação à alíquota de imposto a simples previsão em lei em sentido estrito do valor máximo do tributo. **Na verdade, a partir do texto constitucional, é imprescindível para se permitir essa flexibilização, dentre outros requisitos, que o imposto ao qual ela se refira tenha função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado.**

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 relação às contribuições, faço algumas anotações.

Como leciona Leandro Paulsen⁵, a característica essencial das contribuições “é o custeio dentre os integrantes do grupo a que se refere a atividade estatal”, o que ele denomina de referibilidade. Esse custeio, continua o tributarista, “não pressupõe benefício para o contribuinte”. Especificamente quanto às contribuições para a seguridade social, ele destaca que o art. 195 do texto constitucional – o qual dispõe que a seguridade social será financiada por toda a sociedade – “força” a existência de uma **“referibilidade ampla ou global”**.

Embora o pagamento de uma contribuição não decorra, necessariamente, de benefício imediato concedido ao contribuinte, isso, eventualmente, pode ocorrer⁶. Muito por conta desse quadro, doutrinas chegam a dizer que **alguns exemplares dessa classe tributária se aproximam das taxas e outros dos impostos**⁷.

O que importa notar é que, quando o pagamento de uma contribuição decorrer da concessão desse tipo de benefício, a carga de coatividade dessa exação se mostrará mitigada: o patrimônio afetado do contribuinte acabará sendo, de algum modo, compensado imediatamente. Isso significa que o princípio da legalidade tributária será, no tocante a esse tributo, menos rígido, possibilitando especial diálogo da lei que dela trata com o regulamento. É claro que essa orientação deverá ser temperada, ou mesmo não seguida, quando houver norma constitucional específica tratando do assunto; por exemplo, tor-

⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2017, p. 58-60.

⁶ Nesse sentido, cito a lição de Marco Aurélio Greco: “paga-se contribuição porque o contribuinte faz parte de algum grupo, de alguma classe, de alguma categoria identificada a partir de certa finalidade qualificada constitucionalmente a assim por diate. Alguém ‘faz parte’, alguém ‘participa de’ uma determinada coletividade, encontrando-se em situação diferenciada, sendo que, **desta participação, pode haurir, eventualmente (não necessariamente), determinada vantagem**” (Contribuições: uma figura sui generis. Dialética, 2000, p. 83/84 – grifei).

⁷ Nesse sentido: “[n]ão é de agora que advogamos a tese de que as chamadas contribuições têm natureza tributária. **Vimo-las sempre como figuras de impostos ou de taxas**, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos de tipologia tributária no Brasil” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 42/43 – grifei); “[c]om características ora de imposto, ora de taxa, as contribuições ditas paraestatais, ou sociais, ou de previdência, constituem para a doutrina jurídica, nacional e estrangeira, um ponto de intermináveis controvérsias” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. Malheiros editores, p. 421 – grifei).

nando mais restrita ou impedido a flexibilização da legalidade tributária em relação a tal exação. Por outro lado, quando o pagamento de certa contribuição não decorrer de benefício imediato concedido ao contribuinte, seu grau de coatividade se mostrará elevado, **fazendo com que esse grau se aproxime daquele próprio de imposto**. Disso resulta que o princípio da legalidade tributária será mais rigoroso quanto a essa contribuição, que não chega a mudar de natureza jurídica, ao se avizinhar daquele outro tributo. **Em tal hipótese, ela atrairá normas (sem dúvida, rígidas) que norteiam a possibilidade mais restrita de flexibilizar a legalidade em relação aos impostos**. Obviamente, essa orientação deverá ser temperada, ou mesmo não seguida, quando existir dispositivo constitucional específico disciplinando a possibilidade de se flexibilizar a legalidade tributária em relação a tal contribuição (**vide**, por exemplo, o art. 177, § 4º, I, b, do texto constitucional).

Em suma, pode-se dizer, com base nos recentes precedentes da Corte e nos ensinamentos doutrinários, que a constitucionalidade da flexibilização 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. A possibilidade de haver a flexibilização do princípio deve ser interpretada com temperamento, **caso contrário, haverá sério risco de sua banalização**.

DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL (PIS/COFINS)

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 flexibilização do princípio da legalidade em relação a certo ponto do aspecto quantitativo de **contribuições sociais destinadas à seguridade social**. Quanto a essa espécie tributária, o Supremo Tribunal Federal admitiu a flexibilização do princípio da legalidade tributária no caso da contribuição para o SAT, tratado no RE nº 343.446/SC.

A meu sentir, o diálogo da lei da contribuição para o SAT com o ato normativo infralegal encontra fundamento na **otimização da função extrafiscal da exação**, que está ligada à delegação ao regulamento de matérias **intimamente relacionadas com questões técnicas e fáticas, delegação essa que também otimiza a equidade**.

Vide que a lei da contribuição para o SAT, levando em conta a maior proximidade do Poder Executivo com o contexto fático, bem como sua maior capacidade para tratar de assuntos técnicos, remeteu ao ato infralegal a conceituação de “atividade preponderante” e a conceituação de “grau de risco leve, médio e grave”. Com base nisso, o Poder Executivo classifica as atividades preponderantes exercidas pelos contribuintes naqueles graus de risco, fazendo com que eles recolham a exação segundo as alíquotas de 1%, de 2% ou de 3%, respectivamente. Destaca-se que a possibilidade de determinada atividade migrar de um grau de risco para outro funciona como estímulo a certo comportamento: caso as empresas que exerçam de modo preponderante atividade de risco médio ou grave queiram contribuir menos para o SAT, deverão elas, coletivamente, reduzir o risco dessa atividade, realizando, por exemplo, investimentos ou empreendendo outros esforços que resultem, na prática, em maior tutela do meio ambiente do trabalho e em maior proteção do traba-

lhador contra acidentes de trabalho. Note-se, ademais, que o Ministério do Trabalho e da Previdência Social tem a competência (art. 22, § 3º, da Lei nº 8.212/91) de alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas nas alíquotas de 1%, 2%, ou 3%, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

No tocante à contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, verifica-se, em primeiro lugar, que o pagamento dessas exações não decorre de benefício imediato concedido ao próprio contribuinte (pessoa jurídica). Nesse ponto, destaco que o fato de as pessoas jurídicas serem eleitas contribuintes desses tributos não causa qualquer estranheza, haja vista a referibilidade ampla que os orienta (art. 195, **caput**, da Constituição Federal). Sobre o assunto, assim me manifestei no julgamento do RE nº 593.068/SC:

“A classificação adotada pelo Supremo, desde o RE nº 146.733/SP, para contribuições sociais gerais e para a seguridade social (arts. 149 e 195, CF) leva em conta a finalidade apontada na lei instituidora. É essa finalidade o requisito de **validade da contribuição. Verifica-se qual é a finalidade pela análise da destinação legal do produto da arrecadação.**

Essa vinculação às finalidades é o que a doutrina chama de **referibilidade**, traço inerente a todas as contribuições sociais, sejam elas gerais ou para a seguridade social. Em relação a essas últimas o art. 195 da Constituição expressamente estabelece uma **referibilidade ampla**, em face do traço marcante da solidariedade no custeio da seguridade social” (grifei).

Pois bem. Nota-se que a contribuição ao PIS/Pasep e a Cofins são detentoras de **alta carga de coatividade**, o que faz com que elas, conservando suas naturezas tributárias em razão do traço característico da vinculação à finalidade de custeio da Seguridade Social, **se aproximem dos impostos**. Disso resulta que, para a flexibilização 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.**

DO CASO CONCRETO – CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS – MAJORAÇÃO E REDUÇÃO DE ALÍQUOTAS POR DECRETO DO PODER EXECUTIVO

No tocante ao presente feito, constata-se que o legislador, sem se olvidar de prescrever tetos e condições a serem observados, deixou, nos termos do art. 5º, § 8º e seguintes, da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, espaço para o Poder Executivo tratar da fixação exata das alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool.

Embora não haja previsão expressa, não há dúvida de que a relação entre a nova lei e o ato normativo infralegal, cuja edição compete ao Poder Executivo, **se deu em termos de desenvolvimento de função extrafiscal**, sendo certo que a atividade estatal subjacente a essa função costumeiramente depende de apreensão pela Administração, por sua natural proximidade com os fatos, de variados aspectos da realidade fenomênica (tal como referido nos precedentes já analisados).

Isso se depreende dos argumentos levantados para a edição da lei impugnada e também da interpretação teleológica dos dispositivos questionados.

Como se viu, os §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, permitem ao Poder Executivo fixar coeficientes para alíquotas previstas no **caput** e no § 4º do mesmo artigo, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação à classe de produtores, de produtos ou a sua utilização, sendo que os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor. Esses dispositivos têm raízes, como se sabe, na Medida Provisória nº 413/08.

De acordo com a exposição de motivos dessa medida provisória, a possibilidade de o Poder Executivo fixar coeficientes para redução de alíquotas da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, estava inserida no contexto **das alterações que, concentrando essas contribuições no produtor ou no importador, possibilitariam “melhor controle fiscal sobre o setor, favorecendo a concorrência entre as empresas”**. Registre-se que, quando da edição da citada medida provisória, essa possibilidade estava conectada apenas ao regime especial ao qual podiam o produtor e o importador optar.

A respeito do assunto, transcrevo trechos da aludida exposição de motivos:

“8. A proposta contida nos arts. 8º a 17 decorre da necessidade de estabelecer nova sistemática de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na produção e comercialização de álcool.

8.1 Atualmente, no caso de álcool, a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidem sobre a receita auferida pelo produtor ou pelo importador e sobre as receitas auferidas pelo comerciante atacadista (distribuidor), sendo que as alíquotas estão reduzidas a 0 (zero) com relação às receitas auferidas pelos comerciantes varejistas.

8.2 Os arts. 8º a 17 estabelecem a incidência de forma concentrada das contribuições no produtor ou no importador, ficando reduzida a 0 (zero) as alíquotas nas etapas subsequentes de comercialização no atacado e no varejo. O produtor ou importador poderá optar por regime especial de apuração das contribuições por alíquotas **ad rem** fixadas por m³ (metro cúbico) de álcool. O Poder Executivo poderá fixar coeficientes de redução das alíquotas máximas estabelecidas.

8.3 As medidas estabelecem ainda a suspensão da incidência das contribuições nas vendas de cana-de-açúcar destinadas à produção de álcool e disciplinam a industrialização de álcool por encomenda.

8.4 **As alterações propostas, ao transferir a incidência das contribuições do distribuidor para o produtor ou importador e, ainda, determinar a instalação de medidores de vazão, possibilitará melhor controle fiscal sobre o setor, favorecendo a concorrência entre as empresas**” (destaquei).

Chegando aquela medida provisória na Câmara dos Deputados, diversas emendas foram apresentadas. Em algumas delas se sugeriu modificação no dispositivo correspondente ao atual § 8º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Lei nº 11.727/08, visando, por exemplo, a estabelecer que os coeficientes não poderiam resultar em alíquotas efetivas superiores a 9,25% do preço médio anual do álcool ao consumidor nem superiores a 5,50% do preço médio anual da gasolina ao consumidor. Esses preços médios seriam ponderados pelos volumes comercializados pelas unidades da federação nos últimos doze meses. **Vide**, nesse sentido as EMC nºs 30/2008, 34/2008, 35/2008 e 39/2008.

A primeira limitação proposta (a de que os coeficientes não poderiam resultar em alíquotas efetivas superiores a 9,25% do preço médio anual do álcool ao consumidor) sur-

giu por força do fato de que o mercado de álcool combustível experimenta “**grande volatilidade, especialmente quando comparados os preços da safra e da entressafra, e uma grande variação de preços por estado**, em virtude de custos de frete e incidência de ICMS com alíquotas diversas” (grifo nosso).

A segunda (isto é, a de que os coeficientes não poderiam resultar em alíquotas efetivas superiores a 5,50% do preço médio anual da gasolina ao consumidor) foi lançada buscando-se a neutralidade da tributação. Argumentava-se que as contribuições em comento não poderiam importar “vantagem competitiva da gasolina em relação ao álcool”, “levando-se em conta o consumo até 40% superior dos veículos a álcool, em virtude da menor densidade energética desse combustível”.

Não há dúvida de que aquelas emendas à MP nº 413/08 estavam intimamente conectadas a razões claramente de ordem extrafiscal. Embora não tenham sido tais emendas aprovadas, é certo que aquela primeira limitação passou a integrar, com algumas modificações, o Projeto de Lei de Conversão⁸ e a lei aprovada (**vide** § 10 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Lei nº 11.727/08).

Também durante a tramitação da MP nº 413/08 na Câmara dos Deputados, foram apresentadas emendas com a proposta de supressão das modificações no art. 5º da Lei nº 9.718/98, enquanto não alteradas as normas da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) reguladoras do mercado de álcool combustíveis então vigentes. Sobre o assunto, **vide** as EMC nºs 19/2008, 21/2008, 22/2008, 24/2008.

Essas emendas se fundamentavam na ideia de que a “incidência monofásica da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins sobre a produção de álcool [geraria] um grande e irreparável prejuízo aos produtores de álcool”. Isso porque existiria “um oligopsonio na compra de álcool do produtor pelas distribuidoras e um oligopólio na venda do referido combustível pelas mesmas distribuidoras aos postos revendedores”, formas de mercado que teriam ligação com normas da ANP. E o produtor teria, diante disso, dificuldades de repassar o aumento da carga tributária para frente.

Tais emendas, assim como aquelas outras, também não foram aprovadas. Não obstante, muito em razão desse quadro, o Projeto de Lei de Conversão daquela medida provisória previu que os coeficientes redutores de alíquotas estabelecidos, pelo Poder Executivo, para o produtor e o importador poderiam ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor. E essa disciplina consta do atual § 8º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Lei nº 11.727/08.

Pois bem. Julgo que, entre outras, as mesmas razões extrafiscais as quais amparavam as emendas apresentadas à MP nº 413/08 também se imiscuem na própria fixação, pelo Poder Executivo, dos referidos coeficientes para redução das alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins incidentes na venda de álcool, inclusive para fins carburantes.

Isto é, é evidente que o Poder Executivo, ao fixar tais coeficientes, pode e deve levar em conta, dentre outros, os referidos aspectos da realidade fenomênica, mormente no que

⁸ “§ 10. A aplicação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º não poderá resultar em alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS superiores a, respectivamente, 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) do preço médio de venda no varejo;

diz respeito à **grande volatilidade** do mercado de combustíveis e à concentração de poder de mercado nas mãos de alguns agentes econômicos.

Assim, por exemplo, o Poder Executivo poderá, caso entenda ser pertinente e razoável, reduzir as referidas alíquotas, por meio de fixação de novos coeficientes redutores, quando verificar, em algum ponto da cadeia econômica, um aumento importante no preço álcool, inclusive para fins carburantes, que precise de ser prontamente combatido ou minorado.

OPÇÃO DO CONTRIBUINTE PELO REGIME ESPECIAL. ASPECTO RELEVANTE A SER CONSIDERADO

De mais a mais, não há que se falar em inconstitucionalidade na possibilidade de o Poder Executivo mexer nas alíquotas das contribuições mencionadas dentro do regime especial ao qual se refere o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Lei nº 11.727/08.

Isso porque esse regime especial é opcional, como assegura a lei. Cabe, portanto, aos contribuintes sopesar os ônus e os bônus desse regime, inclusive no que dizem respeito à referida possibilidade de o Poder Executivo alterar, respeitados os tetos, as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins.

Muito por conta de compreensão como essa, a Corte já fixou entendimento de que o Fisco estadual pode, por exemplo, condicionar a opção do contribuinte pela redução de base de cálculo do ICMS à não utilização dos créditos do imposto relativos às entradas tributadas. Nesse sentido: RE nº 584.023/RS-AgR-EDv-AgR-segundo, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Celso de Mello**, DJe de 11/12/15; RE nº 477.323/RS, Tribunal Pleno.

CAUSA DE PEDIR ABERTA. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

Tendo em vista a causa de pedir aberta própria das ações diretas de inconstitucionalidade, passo a analisar a necessidade de a majoração das alíquotas realizada pelo Poder Executivo com base nos dispositivos impugnados observar a noventena.

Com efeito, o art. 195, § 6º, da Constituição Federal é claro no sentido de que não só a instituição mas também a majoração de contribuições sociais destinadas à seguridade social devem respeitar a anterioridade nonagesimal.

O simples fato de essas contribuições serem majoradas pelo Poder Executivo, nas hipóteses em que isso se mostra possível, não afasta a incidência da referida regra. Afinal, se a lei que majora essas exações – quer elas tenham ou não função extrafiscal – é obrigada a observar a anterioridade nonagesimal, com igual razão é obrigado a respeitá-la o regulamento autorizado que aumenta o valor desses tributos (ato normativo que tem a generalidade e a abstração de uma lei).

A Corte, aliás, vem firmando orientação nessa direção. No exame da ADI nº 4.661/DF-MC, o Tribunal Pleno concluiu que o decreto editado pelo Poder Executivo majorando a alíquota do IPI (**vide** art. 153, § 1º, da Constituição Federal) deve respeitar a regra da anterioridade nonagesimal, instituída pela EC nº 42/03. Na ocasião, o Relator, o Ministro **Marco Aurélio**, destacou que o art. 150, § 1º, do texto constitucional excluía a majoração do IPI da observância da anterioridade de exercício, prevista na alínea a do inciso III desse artigo, mas não da outra anterioridade, constante da alínea b do mesmo inciso, inserida pela aludida emenda. Em seguida, transcreveu lição de Alberto Xavier no sentido de que “o grau de urgência das políticas econômicas prosseguidas através deste tributo se situa a meio caminho entre a estabilidade e a imediatidade (...)”. Sua Excelência consignou

também que “esse regime parcial de proteção à não surpresa é compartilhado com outros tributos disciplinados na Constituição Federal, que seguem a mesma lógica de submissão apenas à noventena”. Nesse sentido, referiu que **o aludido regime “é substancialmente o mesmo a que se submetem as contribuições sociais da seguridade social, conforme o disposto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal”**. Por fim, ressaltou o Relator que o conteúdo dos decretos editados pelo Poder Executivo com base no art. 153, § 1º, do texto constitucional é “dotado da mesma força cogente, abstração e generalidade do que uma lei que alterasse a alíquota do IPI se revestiria”. Assim, ressaltou não haver “motivo para distinguir os dois instrumentos formais no que concerne à incidência da garantia constitucional da noventena”. Eis a ementa do julgado:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – DECRETO – ADEQUAÇÃO. Surgindo do decreto normatividade abstrata e autônoma, tem-se a adequação do controle concentrado de constitucionalidade. TRIBUTO – IPI – ALÍQUOTA – MAJORAÇÃO – EXIGIBILIDADE. A majoração da alíquota do IPI, passível de ocorrer mediante ato do Poder Executivo – artigo 153, § 1º –, submete-se ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no artigo 150, inciso III, alínea ‘c’, da Constituição Federal. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE – IPI – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL – LIMINAR – RELEVÂNCIA E RISCO CONFIGURADOS. Mostra-se relevante pedido de concessão de medida acauteladora objetivando afastar a exigibilidade da majoração do Imposto sobre Produtos Industrializados, promovida mediante decreto, antes de decorridos os noventa dias previstos no artigo 150, inciso III, alínea ‘c’, da Carta da República” (ADI nº 4.661/DF-MC, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Marco Aurélio**, DJe de 23/2/12).

Observe, por fim, que não se aplica à hipótese em tela a anterioridade geral, em razão de o próprio texto constitucional afastar a aplicação dessa regra na hipótese de se tratar de contribuições sociais mencionadas no art. 195 da Constituição Federal (**vide** o § 6º desse artigo).

DISPOSITIVO

Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a ação direta para dar interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, estabelecendo que as normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, do texto constitucional.

Apêndice 3
ÍTEGRA DO PARECER PGFN/CAT N. 1156/2004

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

PARECER PGFN/CAT/Nº 1156/2004

PIS/PASEP e COFINS. Redução das alíquotas incidentes sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições. Minuta de decreto e Exposição de Motivos.

Memo SRF/GAB/Nº 1.654, de 30 de julho de 2004.

A Secretaria da Receita Federal, por intermédio do Memorando em epígrafe, encaminha para apreciação minuta de decreto com a respectiva exposição de motivos, a qual objetiva reduzir a zero as alíquotas das Contribuições para o Programa de Integração Social e Programa de Formação do Servidor Público, bem como da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (PIS/PASEP e COFINS), incidentes sobre receitas financeiras de pessoas jurídicas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.

2. A medida encontra suporte no § 2º do art. 27 da Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004, o qual autoriza o Poder Executivo a reduzir as alíquotas das contribuições em pauta incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade, nas hipóteses que fixar.

3. O parágrafo único, do art. 1º da minuta em análise, excetua especificamente as operações de **hedge**. Isto porque, conforme consta do anexo à Exposição de Motivos, tais operações possuem tributação específica, na forma do art. 84, da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

4. No que diz respeito ao mandamento do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, o anexo à EM esclarece que “não há renúncia fiscal, pois a redução a zero das alíquotas incidentes sobre as receitas financeiras corresponde à contrapartida da eliminação do direito de descontar créditos relativos às despesas financeiras”, inovação trazida na Lei nº 10.865, de 2004 (arts. 21 e 27).

5. Considerando a autorização de que trata o § 2º do art. 27 da citada Lei nº 10.865, de 2004, entendemos que a minuta ora examinada se coaduna com seus termos. Segue, em anexo, cópia da proposta, devidamente autenticada, acompanhada do pertinente disquete.

6. Diante da urgência requerida na análise da proposição, e a exigüidade do tempo conferido para tal, e o que submetemos à consideração do Sr. Ministro da Fazenda.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 30 de julho de 2004.

Cláudia Regina Gusmão

Procuradora-Geral Adjunta da Fazenda Nacional, substituta

E. M. nº /MF

Brasília, de de 2004.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República

Trazemos à elevada consideração de Vossa Excelência proposta de Decreto que reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

2. A presente proposta de Decreto visa compatibilizar a incidência das contribuições sobre as receitas financeiras com o tratamento dado às despesas financeiras, tendo em vista que nova redação dada ao inciso V do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pelos arts. 21 e 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, extinguiu o direito de utilização de créditos relativos às despesas financeiras.

3. A medida, objetiva, também, permitir maior neutralidade, em relação ao modelo de incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, às operações financeiras das empresas, evitando arbitragem em relação às referidas operações.

Respeitosamente,
ANTONIO PALOCCI FILHO
Ministro de Estado da Fazenda

Anexo à Exposição de Motivos do MF nº , de / /2004

1. Síntese do problema ou da situação que reclama providências:

Incompatibilidade entre a incidência da Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas financeiras em relação às despesas financeiras, considerando que esses encargos não mais geram créditos na apuração das contribuições.
Necessidade de oferecer neutralidade às operações financeiras das empresas em relação à incidência não-cumulativas das contribuições.

2. Soluções e providências contidas no ato normativo ou na medida proposta:

Redução a zero das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa destas contribuições. Em decorrência do art. 84 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que permite apurar crédito da COFINS sobre o valor das perdas em operações de **hedge**, as receitas decorrentes dessas operações não tiveram a alíquota reduzida a zero em relação a referidas contribuições. Igual tratamento teve as receitas financeiras oriundas de juros sobre o capital próprio.

3. Alternativas existentes às medidas propostas:

Não há.

4. Custos:

Não há.

5. Conformidade com o disposto na Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000
(Lei de Responsabilidade Fiscal):

Sim, visto que não há renúncia fiscal, pois a redução a zero das alíquotas incidentes sobre as receitas financeiras corresponde à contrapartida da eliminação do direito de descontar créditos relativos às despesas financeiras.

6. Razões que justificam a urgência (a ser preenchido somente se o ato proposto for medida provisória ou projeto de lei que deva tramitar em regime de urgência)

Não há.

7. Impacto sobre o meio ambiente (sempre que o ato ou medida proposta possa vir a tê-lo)

9. Síntese do parecer do órgão jurídico:

Em anexo.

Apêndice 4
ÍTEGRA DA EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS N. 104/2004

EM Nº 00104/2004 – MF

Brasília, 30 de julho de 2004.

00001.009021/2004-12

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Trazemos a elevada consideração de Vossa Excelência proposta de Decreto que reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

2. A presente proposta de Decreto visa compatibilizar a incidência das contribuições sobre as receitas financeiras com o tratamento dado às despesas financeiras, tendo em vista que nova redação dada ao inciso V do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pelos arts. 21 e 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, extinguiu o direito de utilização de créditos relativos às despesas financeiras.

3. A medida, objetiva, também, permitir maior neutralidade, em relação ao modelo de incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, às operações financeiras das empresas, evitando arbitragem em relação às referidas operações.

Respeitosamente,

1. Síntese do problema ou da situação que reclama providências:

Incompatibilidade entre a incidência da Contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas financeiras em relação às despesas financeiras, considerando que esses encargos não mais geram créditos na apuração das contribuições.
Necessidade de oferecer neutralidade às operações financeiras das empresas em relação à incidência não-cumulativas das contribuições.

2. Soluções e providências contidas no ato normativo ou na medida proposta:

Redução a zero das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa destas contribuições. Em decorrência do art. 84 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que permite apurar crédito da COFINS sobre o valor das perdas em operações de **hedge**, as receitas decorrentes dessas operações não tiveram a alíquota reduzida a zero em relação a referidas contribuições. Igual tratamento teve as receitas financeiras oriundas de juros sobre o capital próprio.

3. Alternativas existentes às medidas propostas:

Não há.

4. Custos:

Não há.

5. Razões que justificam a urgência (a ser preenchido somente se o ato proposto for medida provisória ou projeto de lei que deva tramitar em regime de urgência):

Não há.

6. Impacto sobre o meio ambiente (sempre que o ato ou medida proposta possa vir a tê-lo):

Não há.

7. Alterações Propostas: (a ser preenchido somente no caso de alteração de Medidas Provisórias)**Texto Atual**

Não há.

Texto Proposto

Não há.

8. Síntese do parecer do órgão jurídico:

Em anexo.

DECRETO Nº , DE DE DE 2004

Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

0 PRESIDENTE DA REPUBLICA, usando da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 22 do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004,

DECRETA:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no **caput** não se aplica às receitas financeiras oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de **hedge** em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão.

Art. 2º O disposto no art. 1º aplica-se, também, às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 2 de agosto de 2004.

Brasília, de de 2004; 183º da Independência e 116º da República.

Referendado eletronicamente por: Antonio Palocci Filho

Apêndice 5
ÍTEGRA DA EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS N. 25/2005

EM N° 00025/2005 – MF

Brasília, 15 de março de 2005.

Excelentíssimo Senhor Presidente da Republica,

Tenho a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência proposta de Decreto que objetiva reduzir a zero as alíquotas da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras derivadas de operações de **hedge**.

2. Tal medida se faz necessária em decorrência da revogação do art. 84 da Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pelo inciso IV do art. 35 da Lei n° 11.051, de 29 de dezembro de 2004, o que impossibilitou a dedução de créditos sobre as perdas geradas em tais operações financeiras.

3. A presente proposta de Decreto passa a disciplinar toda a matéria, mantendo a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, inclusive daquelas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas à tributação pelo referido regime.

4. Com isso, propõe-se a revogação do Decreto n° 5.164, de 30 de julho de 2004, tendo em vista que a matéria passa a ser disciplinada integralmente pelo novo Decreto, ora proposto.

Respeitosamente,

1. Síntese do problema ou da situação que reclama providências:

Necessidade de compatibilizar a tributação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo, incidente sobre as receitas financeiras derivadas de operações de **hedge**, com a revogação do art. 84 da Lei n° 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que impossibilitou a dedução de créditos sobre as perdas decorrentes daquelas operações financeiras.

2. Soluções e providências contidas no ato normativo ou na medida proposta:

Redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras decorrentes de operações de **hedge**, com o integral disciplinamento da incidência das contribuições sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade, ainda que de parte das receitas. Em conseqüência, propõe-se a revogação do Decreto n° 5.164, de 30 de julho de 2004.

3. Alternativas existentes às medidas propostas:

Não há.

4. Custos:

Não há.

5. Razões que justificam a urgência (a ser preenchido somente se o ato proposto for medida provisória ou projeto de lei que deva tramitar em regime de urgência):

Não há.

6. Impacto sobre o meio ambiente (sempre que o ato ou medida proposta possa vir a tê-lo):

Não há.

7. Alterações Propostas: (a ser preenchido somente no caso de alteração de Medidas Provisórias)**Texto Atual**

Não há.

Texto Proposto

Não há.

8. Síntese do parecer do órgão jurídico:

Em anexo.

DECRETO N° , DE DE DE 2005

Reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas a incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

O **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004,

DECRETA:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de **hedge**, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no **caput**:

I – não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II – aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

Art. 2º Fica revogado o Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, a partir de 1º de abril de 2005.

Art. 3º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.

Brasília, de de 2005; 184º da Independência e 117º da República.

EM Nº 00025/2005 – MF

Brasília, 15 de março de 2005.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Tenho a honra de submeter à elevada consideração de Vossa Excelência proposta de Decreto que objetiva reduzir a zero as alíquotas da Contribuição do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras derivadas de operações de **hedge**.

2. Tal medida se faz necessária em decorrência da revogação do art. 84 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, pelo inciso IV do art. 35 da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, o que impossibilitou a dedução de créditos sobre as perdas geradas em tais operações financeiras.

3. A presente proposta de Decreto passa a disciplinar toda a matéria, mantendo a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, inclusive daquelas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas à tributação pelo referido regime.

4. Com isso, propõe-se a revogação do Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, tendo em vista que a matéria passa a ser disciplinada integralmente pelo novo Decreto, ora proposto.

Respeitosamente,

1. Síntese do problema ou da situação que reclama providências:

Necessidade de compatibilizar a tributação da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo, incidente sobre as receitas financeiras derivadas de operações de **hedge**, com a revogação do art. 84 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que impossibilitou a dedução de créditos sobre as perdas decorrentes daquelas operações financeiras.

2. Soluções e providências contidas no ato normativo ou na medida proposta:

Redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras decorrentes de operações de **hedge**, com o integral disciplinamento da incidência das contribuições sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade, ainda que de parte das receitas. Em consequência, propõe-se a revogação do Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004.

3. Alternativas existentes às medidas propostas:

Não há.

4. Custos:

Não há.

5. Razões que justificam a urgência (a ser preenchido somente se o ato proposto for medida provisória ou projeto de lei que deva tramitar em regime de urgência):

Não há.

6. Impacto sobre o meio ambiente (sempre que o ato ou medida proposta possa vir a tê-lo):

Não há.

7. Alterações Propostas: (a ser preenchido somente no caso de alteração de Medidas Provisórias)**Texto Atual**

Não há.

Texto Proposto

Não há.

8. Síntese do parecer do órgão jurídico:

Em anexo.

Apêndice 6
ÍTEGRA DO PARECER PGFN/CAT N. 354/2015

**Ministério da Fazenda
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários**

PARECER/PGFN CAT N° 354/2015

Ato preparatório, nos termos do art. 7º, § 3º, da Lei nº 12.527/11 (Lei de Acesso à Informação – LAI), c/c art. 20, caput, do Decreto nº 7.724/12.

Minuta de Decreto que restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade.

A Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda encaminha com pedido de urgência¹ minuta de Decreto Presidencial que tem por objetivo restabelecer as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, inclusive aquelas decorrentes de operações realizadas para fins de hedge.

2. As razões de conveniência e oportunidade de edição do ato sob exame encontram-se na Minuta de Exposição de Motivos, a qual esclarece que as razões que fundamentavam o benefício fiscal não mais persistem.

3. Tal ato encontra autorização legal no § 2º do art. 27º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que determina:

“§ 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.”

4. As alíquotas das citadas contribuições hoje se encontram zeradas por força do Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005. Seguindo a orientação legal do dispositivo acima reproduzido, as novas alíquotas passarão a ser 0,65% e 4% respectivamente, dentro portanto dos limites dos incisos I e II do art. 8º da citada lei, que hoje encontram-se em 1,65% e 7,6%.

¹ Recebemos o arquivo eletrônico da minuta de Decreto às 18:10, com pedido de elaboração de parecer no mesmo dia.

² Tal dispositivo foi incluído por emenda parlamentar no projeto de lei de conversão, uma vez que não fazia parte do texto original da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, que foi convertida na Lei nº 10.865, de 2004.

5. Isto posto, as minutas de decreto apresentam texto em conformidade com a Lei que o fundamenta, cujas cópias vão, em anexo, devidamente autenticadas, e estão em condições de serem submetidas a Excelentíssima Senhora Presidenta da República.

A consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 30 de março de 2015.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA
Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

De acordo. À consideração da Senhora Procuradora-Geral da Fazenda Nacional.
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 30 de março de 2015.

FABRÍCIO DA SOLLER
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

Aprovo. Remeta-se o presente à Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda.
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 31 de março de 2015.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO
Procurador-Geral da Fazenda Nacional

EM N° / MF

Brasília, de março de 2015.

Excelentíssima Senhora Presidenta da República,

Submeto à apreciação de Vossa Excelência o Projeto de Decreto que restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições.

2. Por força do Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005, encontram-se reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas que tenham pelo menos parte de suas receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições. Tal redução de alíquotas surgiu em contrapartida à extinção da possibilidade de apuração de créditos em relação às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos.

3. Passados quase dez anos da adoção da medida, muito se alterou no cenário da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS. Novas hipóteses de creditamento juntaram-se às já existentes e diversas possibilidades de apuração de crédi-

tos presumidos foram criadas. Ademais, ampliou-se o conceito de “insumo”, de forma que muitos custos que não geravam créditos passaram a propiciar sua apuração.

4. Nesta conjuntura, não mais se justifica manter zeradas as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras. A mitigação de hipóteses de creditamento, motivação que ensejou a medida, não mais pode ser alegada. Abre-se mão de importantes recursos para a seguridade social, sem que se vislumbre motivação plausível para tal renúncia. Registre-se, ainda, que a fluidez do conceito de receitas financeiras tem permitido ilegítimas reduções no recolhimento da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

5. Assim, valendo-se da prerrogativa legal de restabelecer as alíquotas em tela, concedida ao Poder Executivo pelo § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, propõe-se sua elevação para os percentuais de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), em relação à Contribuição para o PIS/PASEP e de 4% (quatro por cento), em relação a COFINS. Observe-se que o restabelecimento de alíquotas proposto é apenas parcial, eis que o teto legal permitiria que a elevação alcançasse, respectivamente, os patamares de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

6. Essas, Senhora Presidenta, são as razões que justificam a elaboração do Decreto que ora submeto à elevada apreciação de Vossa Excelência.

Respeitosamente,

JOAQUIM VIEIRA FERREIRA LEVY
Ministro de Estado da Fazenda

ANEXO À EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS DO MINISTÉRIO DA FAZENDA
Nº , DE DE MARÇO DE 2015.

1. Síntese do problema ou da situação que reclama providências:

Desoneração sem fundamentação econômica da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre receitas financeiras, em desfavor do orçamento da seguridade social.

2. Soluções e providências contidas no ato normativo ou na medida proposta:

Restabelece para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições.

3. Alternativas existentes às medidas propostas:

Não há.

4. Custos:

| |
|---------|
| Não há. |
|---------|

5. Razões que justificam a urgência (a ser preenchido somente se o ato proposto for medida provisória ou projeto de lei que deva tramitar em regime de urgência):

| |
|----------------|
| Não aplicável. |
|----------------|

6. Impacto sobre o meio ambiente (sempre que o ato ou medida proposta possa vir a tê-lo):

| |
|---------|
| Não há. |
|---------|

7. Alterações propostas:

| Texto atual | Texto proposto |
|-------------|----------------|
| | |

8. Síntese do parecer do órgão jurídico:

| |
|-----------|
| Em anexo. |
|-----------|

Observação: A falta ou insuficiência das informações prestadas poderão acarretar, a critério da Subchefia para Assuntos Jurídicos da Casa Civil, a devolução do projeto de ato normativo para que se complete o exame ou se reformule a proposta.

DECRETO Nº , DE

DE MARÇO DE 2015.

Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições.

A **PRESIDENTA DA REPÚBLICA**, no uso da atribuição que lhe confere o inciso IV do art. 84 da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004,

DECRETA:

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de **hedge**, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições.

§ 1º O disposto no **caput** aplica-se inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas

parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2015.

Art. 3º Fica revogado, a partir de 1º de julho de 2015, o Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005.

Brasília, de de 2015; 194º da Independência e 127º da República.

DILMA ROUSSEFF

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*, 15. ed. São Paulo, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*, 4. ed. ampliada e atualizada em função da Constituição de 1988. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.
- ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: *Princípios e limites da tributação*. Roberto Ferraz (Coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios*. 16. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*, 14. ed. revista e atualizada por Fábio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2006.
- BARTHOLINI, Salvatore. *Il principio di legalità dei tributi in materia di imposte*. Padova: CEDAM, 1957.
- BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho Tributario* (trad. e anotado por Fernando Vicente-Arche Domingo), vol. I. Madrid: Derecho Financiero, 1964.
- BLUMENSTEIN, Ernst. *La causa nel Diritto Tributario Svizzero. Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Padova: CEDAM 1939.
- BÖCKLI, Peter. *Indirekte Steuern und Lenkungssteuern*. Basel/Stuttgart: Helbing & Lichtenhahn, 1975.
- BÖHM, Lucie. *Das Zweckproblem in der Besteuerung*. Breslau: Anton Schreiber, 1932.
- BRAGANÇA, Kerlly Huback. *Manual de Direito Previdenciário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- CALCINI, Fábio Pallaretti. O princípio da legalidade tributária no direito brasileiro e a jurisprudência do STF. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 95, pp. 121-139, 2010.
- CALDAS, Camilo Onoda Luiz. Breves considerações sobre o princípio da legalidade no direito brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética/IBDT, v. 2004, n. 18, pp. 137-150, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 9. ed. Revista e ampliada. S.Paulo: Malheiros. 1997.

- CARVALHO, Paulo de Barros. O Instituto da Isenção como Instrumento de Extrafiscalidade. In: *Revista Brasileira de Tributação e Economia*, ano I, n. 11, pp. 32-38, outubro de 1976.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.
- COCIVERA, Benedetto. *Corso di Diritto Tributario*. Bari: Dott, Francesco Cacucci, 1965.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *As contribuições especiais no Direito Tributário brasileiro. Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998, pp. 773-792.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Manual de direito tributário*, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- COLIN, Ambroise; CAPITANT, H. *Cours élémentaire de Droit Civil français*. Tome Deuxième, 8. ed. Paris: Dalloz, 1935.
- CORREA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade* (Tese para obtenção de livre-docente na USP). São Paulo: 1964.
- COSTA, Ramón Valdés. *Curso de Derecho Tributario*, 2. ed. Buenos Aires: Depalma; Santa Fe de Bogotá: temis; Madrid: Marcial Pons, 1996.
- COSTA, Ramón Valdés. *Curso de Derecho Tributario: nueva version*. Buenos Aires: Depalma; Santa Fe de Bogotá: Temis; Madrid: Marcial Pons, 1996.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Competência Tributária Residual e as Contribuições Destinadas à Seguridade Social*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Contribuição para o Finsocial. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 55, p. 194-222, 1991.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito Tributário? In: *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, n. 30/31. Belo Horizonte: UFMG, 1987/1988.
- DOURADO, Ana Paula (org.). *General report – in search of validity in tax law: the boundaries between creation and application in a rule-of-law state*. Separation of powers in tax law. 2009 EATLP Congress, Santiago de Compostela. Amsterdam: EATLP, 2010.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*, 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*, 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1984.
- FLÄMIG, Christian (verbete). Beitrag. In: TRICKRODT Georg, WÖHE Günter et al. *Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerswissenschaft*, 2. ed., vol. I. München: Beck, 1981.
- GIANNINI, Achille Donato. *I concetti fondamentali del Diritto Tributario*. Torino: Torinese, 1956.
- GIANTURCO, Emanuele. *Diritto delle obbligazioni*. Napoli: Luigi Pierro, 1894.
- GIORGIANNI, Michele. Causa (Diritto Privato) (verbete), *Enciclopedia del Diritto*, vol. VI, Milano: Giuffrè, 1960.
- GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de (coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 141-167.
- GORINI, Bruno. La causa giuridica dell'obbligazione tributaria. *Rivista Italiana de Diritto Finanziario*. Milano: Giuffrè, 1940.
- GRAU, Eros Roberto. *Por que tenho medo dos juizes (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios)*, 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura 'sui generis')*. São Paulo: Dialética, 2000.
- GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*, 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.
- GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio. GODOI, Marciano Seabra de (coords.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 168-189.
- JARACH, Dino. *O fato imponentel: teoria geral do Direito Tributário Substantivo*. Trad. de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.
- JENNINGS, Sir Ivor. *Magna Carta et son influence dans le monde d'aujourd'hui*. Londres: Services Britanniques d'Information, 1965;
- LANG, Joachim. *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 1988.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. El principio de legalidad y la reserva de ley. In: *Revista de Direito Tributário*, 1989. v. 13, n. 50.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. Tasas y precios públicos: la nueva parafiscalidad. *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 64, out/dez 1989, pp. 485-518.
- LAVEZ, Raphael Asséf. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: entre conceitos 'indeterminados' e cláusulas gerais. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 43, p. 356-385, 2019, p. 368.
- LAVEZ, Raphael Asséf. Tipicidade fechada, determinação e cognoscibilidade: entre conceitos 'indeterminados' e cláusulas gerais. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n. 43. São Paulo: IBDT, 2019.
- LEÃO, Martha Toribio. *Controle da Extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

- LEÃO, Martha. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n. 34. São Paulo: IBDT, 2018.
- MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, Resenha Tributária, n. 7/8, p. 1813-1870, 1987/1988.
- MACHADO, Schubert de Farias. Contribuições Sociais e Econômicas no Sistema Tributário brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, NASCIMENTO, Carlos Valder do, MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coords). *Tratado de Direito Tributário*. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 738-769.
- MARTINS, Humberto. Contribuições Sociais e Econômicas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, NASCIMENTO, Carlos Valder do, MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coords). *Tratado de Direito Tributário*. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2011, pp. 710-737.
- MARTINS, Sérgio Pinto. Instituições de Direito Público e Privado. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- MONTESQUIEU (Charles-Louis de Secondat, Barão de la Brède e de Montesquieu). *Do Espírito das Leis*. Bertrand Brasil (trad.). vol. 1. São Paulo: Nova Cultural. 1997.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. *A taxa no Sistema Tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- MORSCHER, Siegbert. *Das Abgabenrecht als Lenkungsinstrument der Gesellschaft und Wirtschaft und seine Schranken in den Grundrechten*. Wien: Manzschke, 1982.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*, 12a ed. São Paulo: Saraiva, 1994.
- POLIZELLI, Victor Borges. *Contratos Fiscais: viabilidade e limites no contexto do Direito Tributário Brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito). Universidade de São Paulo. São Paulo. 2013.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. (i)legalidade, redução e aumento de contribuições sociais por decreto. In: *Revista Interesse Público*, v. 110. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018.
- ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária – restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade*. São Paulo: Quatier Latin, 2017.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Extrafiscalidade e Desenvolvimento Econômico. In: *Separata do Relatório 1966-1970*. São Paulo: Câmara Teuto-Brasileiro de Comércio e Indústria.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. As classificações no Sistema Tributário brasileiro. In: *Justiça Tributária: direitos do Fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário*. I Congresso Internacional de Direito Tributário. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998.

- SCAFF, Fernando Facury. Direitos Humanos e a Desvinculação de Receitas da União – DRU. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 63-80.
- SCHMIDT, Dora. *Nichtfiscalische Zweck der Besteuerung – Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. Mohr (Paul Siebeck), 1926.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. A Suave Perda da Liberdade. In: *Revista Direito Tributário Atual*, n. 18. São Paulo: IBDT, 2004.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Indução Econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: *Princípios e Limites da Tributação 2: Os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação*. Roberto Ferraz (coord.). São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- SERRANO, Francesco. Le disposizioni transitorie e la nascita dell'obbligazione tributaria nella legge del registro. *Rivista de Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. Milano: Giuffrè, 1949.
- SILVA, Virgílio Afonso da. O proporcional e o razoável. In: *Revista dos Tribunais*, n. 798. São Paulo: RT, 2002.
- SOUZA, Hamilton de; GRECO, Marco Aurélio. Distinção entre taxa e preço público. In: *Taxa e preço público: caderno de pesquisas tributária*, n. 10. Ives Gandra da Silva Martins (coord.). São Paulo: CEEU/Resenha Tributária, 1985, pp. 111-132.
- STRACHE, Karl-Heinz. *Das Denken in Standards – Zugleich ein Beitrag zur Typologie*. Berlin: Duncker & Humblot, 1968.
- SWINDLER, William *Magna Carta*. Nova York: Grosset & Dunlap, 1968.
- TESORO, Giorgio. La causa giuridica dell'obbligazione tributaria. *Rivista Italiana di Diritto Finanziario*. Bari: Dott. Luigi Macri, 1937.
- TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, vol. I. Köln, Otto Schmidt, 1993.
- TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*, 18. ed. (complementada por Joachim Lang). Köln: O. Schmidt, 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. A legalidade tributária e os seus subprincípios constitucionais. In: *Revista de Direito da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 58. Rio de Janeiro, 2004.
- TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: *Revista de Direito Administrativo*, n. 235. Rio de Janeiro, jan/mar 2004.
- TSUTIYA, Augusto Massayuki. Curso de Direito da Seguridade Social. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- UGATTI, Uendel Domingues. *O Princípio Constitucional da Contrapartida na Seguridade Social*. LTR: 2003.
- VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Rubens Gomes de Sousa (trad.). Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A. s.d. (título original: *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*. Padova: CEDAM, 1932).

- VIEIRA, Michell Przepiorka. Contribuições – desvios de finalidade e repetição de indébito. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 25, n. 132, p. 67-117, jan./fev. 2017.
- VOGEL, Klaus. Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht. *Steuer und Wirtschaft*, n. 2/1997, pp. 97 a 121.
- VOGEL, Klaus. Steuerrecht und Wirtschaftslenkung – Ein Überblick. In: *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1968/1969*. Herne: Industria Verlagsbuchhandlung GmbH, 1969.
- VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. In: *Direito Tributário: Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. Brandão Machado (coord.). São Paulo: Saraiva, 1984.
- XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: In: Revista dos Tribunais, 1978.

“Pode-se dizer que este livro nasceu em virtude das discussões semanais da Mesa de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, nas quais evidentemente as decisões dos nossos tribunais superiores são matéria constante. Se a Mesa de Debates visa alcançar as melhores interpretações possíveis para todas as questões que formam suas pautas, melhores sob o ponto-de-vista científico independente de quaisquer apriorismos ou interesses, outra não seria a razão para os debates em torno dos julgados que são objetivados neste livro, o qual, ademais, manifesta a grande preocupação da comunidade acadêmica com o respeito aos princípios e normas fundamentais do Sistema Tributário Nacional.” (Ricardo Mariz de Oliveira – Presidente do IBDT)

“Reserva legal flexível, ou deslegalização parcial, aplicável às contribuições sociais, não parece coadunar-se com o Sistema Tributário Nacional. Sempre há de existir, porém, alguma polêmica acerca dos limites para determinação do tributo pelo Poder Legislativo. O que o contribuinte não pode transigir, sob pena de perda da liberdade, é sobre a delegação legislativa a outros Poderes. Não é demais problematizar, como se faz nesta obra, decisão do STF que intervém no processo legislativo tributário, inovando contra uma garantia constitucional fundamental do contribuinte.” (Fernando Zilveti – Diretor e Editor do IBDT)

