

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.043.313 RIO GRANDE DO SUL

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 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” (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 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

RE 1043313 / RS

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

1 **Planejamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 147.

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, estive 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

RE 1043313 / RS

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

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>>)

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.

Corroborar esse entendimento o disposto no art. 153, § 1º, da Constituição Federal, taxativo ao permitir ao Poder Executivo manipular

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

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

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

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, tornando mais restrita ou impedido a flexibilização da legalidade tributária em relação a tal exação.

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.

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).

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

RE 1043313 / RS

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, cujo traço característico é o financiamento da seguridade social, 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, sempre nos estritos limites da delegação.

DO CASO CONCRETO – CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS – REDUÇÃO E RESTABELECIMENTO 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, o 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

RE 1043313 / RS

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

⁸ Legalidade tributária e delegação legislativa: reflexões sobre o caso do PIS/COFINS sobre receitas financeiras. Disponível em: <<https://jota.info/>>.

(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 (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 imposto 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

RE 1043313 / RS

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.