

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (UNIRIO)

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS (CCJP)

ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

RAPHAELA BIANCO REZENDE PAIVA

**LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: a interpretação da legislação e o Supremo Tribunal
Federal**

Rio de Janeiro

2022

RAPHAELA BIANCO REZENDE PAIVA

**LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: a interpretação da legislação e o Supremo Tribunal
Federal**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Ciências Jurídicas e Políticas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como requisito parcial para à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientadora: Prof^ª. Dr^ª. Frana Elizabeth Mendes.

Rio de Janeiro

2022

RAPHAELA BIANCO REZENDE PAIVA

LEGALIDADE TRIBUTÁRIA: a interpretação da legislação e o Supremo Tribunal Federal

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Ciências Jurídicas e Políticas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como requisito parcial para à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Rio de Janeiro, _____ de _____ 2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a Dr^a Frana Elizabeth Mendes

Prof^a Dr^a Rosalina Correa de Araújo

Prof^o Me. José Carlos Vasconcellos dos Reis

Rio de Janeiro

2022

“O correr da vida embrulha tudo. A vida é assim: esquenta e esfria, aperta e daí afrouxa, sossega e depois desinquieta. O que ela quer da gente é coragem.”

Guimarães Rosa

RESUMO

Este estudo tem por objetivo analisar a legalidade tributária sob a ótica da doutrina e do Supremo Tribunal Federal nos últimos anos, especialmente nas decisões proferidas no Recurso Extraordinário (RE) nº 1.043.313 e na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.277, julgados de maneira conjunta no dia 10 de dezembro de 2020. Isso porque, pela primeira vez o Supremo Tribunal Federal, de maneira colegiada, admitiu a delegação ao Poder Executivo para alterar a alíquota de contribuições para seguridade social. Dessa forma, serão analisados conceitos do direito tributário como a competência tributária, os limites ao poder de tributar, legalidade tributária, sua aplicabilidade com relação às contribuições sociais e a mitigação prevista. Na sequência será investigada as premissas teóricas abordadas pelo STF para flexibilizá-la, bem como a evolução jurisprudencial da Suprema Corte Federal nos últimos anos sobre o assunto. Por fim, diante das premissas fixadas, serão analisados os votos proferidos nos Recurso Extraordinário nº 1.043.313 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277.

Palavras-chave: Legalidade Tributária, contribuições sociais, PIS/COFINS, flexibilização.

ABSTRACT

This study aims to analyze tax legality from the point of view of doctrine and the Federal Supreme Court in recent years, especially in the decisions rendered in the Extraordinary Appeal No 1.043.313 and Direct Action of Unconstitutionality No. 5.277, judged jointly on December 10, 2020. This is because, for the first time, the Federal Supreme Court, in a collegiate manner, admitted the delegation of the Executive Power to change the rate of contributions to social security. In this way, concepts of tax law will be analyzed such as tax jurisdiction, limits to the power to tax, tax legality, its applicability in relation to social contribution and the mitigation provided for in the Constitution. In the sequence, the theoretical premises addressed by the Federal Supreme Court will be investigated to make it more flexible, as well as the jurisprudential evolution of the Federal Supreme Court in recent years on the subject. Finally, in view of the established premises, the votes cast in Extraordinary Appeal No. 1,043,313 and Direct Action of Unconstitutionality No. 5,277 will be analyzed.

Keywords: Tax legality; social contributions; PIS/COFINS; flexibilization.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	A ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	11
2.1	Competência tributária e o limite ao poder de tributar	11
2.2	Limitação do Poder de Tributar	14
3	A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	19
3.1	No Ordenamento Jurídico Brasileiro	19
3.2	A legalidade tributária.....	22
3.2.1	Enquanto regra	22
3.2.2	Enquanto princípio	24
3.3	Legalidade tributária e Contribuições sociais	25
3.3.1	Espécies tributárias: Contribuições sociais	25
3.3.2	Flexibilização: condições e limites estabelecidos em lei e função extrafiscal	29
4	A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: evolução jurisprudencial da matéria	34
5	ANÁLISE DOS JULGAMENTOS PIS E COFINS: receitas financeiras e venda de álcool	37
5.1	Recuso Extraordinário nº 1.043.313/RS.....	37
5.1.1	Contornos fáticos	37
5.1.2	Análise do voto vencedor.....	39
5.2	Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277/DF	40
5.2.1	Contornos fáticos	41
5.2.2	Análise do voto vencedor.....	42
6	CONCLUSÃO	44
	REFERÊNCIAS	46

1 INTRODUÇÃO

No dia 10 dezembro de 2020 o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento conjunto do Recurso Extraordinário nº 1.043.313 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277, possibilitou a majoração da alíquota do PIS/PASEP e da COFINS por meio de Decreto.

Desde então muito se fala sobre a flexibilização da legalidade tributária adotada pela Corte Suprema, visto que, nos termos da legislação tributária, somente a lei pode majorar ou reduzir tributos, assim como fixar alíquotas e base de cálculo (artigo 5º, inciso II e artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988 e o artigo 97, incisos II e IV do Código Tributário Nacional).

Nos casos em análise, o legislador delegou ao Poder Executivo a possibilidade de reduzir, restabelecer, fixar e alterar as alíquotas das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Isto é, a Lei nº 10.865/2004¹ expressamente autoriza o Poder Executivo a reduzir e a restabelecer a alíquota incidente sobre a receita financeira dentro do limite estipulado em lei, bem como a Lei nº 9.718/1998, mais especificamente nos parágrafos 8º, 9º, 10 e 11 do artigo 5º, autoriza o Poder Executivo a fixar e alterar coeficientes para redução das alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool.

Valendo-se da delegação, no âmbito da Lei nº 10.865/2004, o Poder Executivo reduziu a zero as alíquotas, permanecendo assim por quase 10 anos – sem que fosse exarada qualquer manifestação contrária a mesma. No entanto, diante da necessidade arrecadatória, o mesmo Poder reestabeleceu a tributação, fixando alíquota de aproximadamente metade do teto autorizado por lei.

Em um primeiro momento, sem uma análise mais detalhada, poderíamos concluir que tanto a alteração realizada por meio do Decreto nº 5.164/2004 – que zerou as alíquotas –, quanto o Decreto nº 5.442/2005 que restabeleceu a alíquota de 0,65% para o PIS e de 4% para a COFINS, violaram a estrito cumprimento da legalidade tributária.

¹ Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências.

No entanto, a questão não é tão simples. Isso porque nos termos das Leis nºs 10.637/02² e 10.833/03³ as receitas financeiras são tributadas às alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, e, como mencionado alhures, a Lei nº 10.865/2004 expressamente autoriza o Poder Executivo a reduzir e a restabelecer a alíquota incidente sobre a receita financeira.

Do mesmo modo, as Contribuições Sociais, que se incluem a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS, são recursos voltados à atuação social da União, e, nesse sentido, segundo o Ministro Relator, possuem alto potencial de indução de comportamentos. Ou seja: função extrafiscal, a qual permite ao Poder Executivo “controlar ou guiar” setores econômicos, ou mesmo “incentivar determinado setor da economia”.

Assim, o STF entendeu que para a flexibilização da legalidade tributária, nos casos em análise, é necessário (i) “além da prescrição de condições e do valor máximo dessas exações em lei em sentido estrito”, (ii) “função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado”, de maneira “a justificar a manipulação das alíquotas por ato do Poder Executivo, sempre nos estritos limites da delegação⁴”.

Já sobre uma visão ampla, fato é que a jurisprudência vem flexibilizando a legalidade tributária, face as lacunas deixadas pelo legislador. À vista disso, o presente trabalho se dedicará à análise da primeira decisão colegiada da Suprema Corte, sob a égide da Constituição Federal de 1988, a qual confirmou a possibilidade do Poder Executivo, por meio de delegação, modificar alíquota de contribuições para seguridade social.

Portanto, tal assunto se mostra pertinente e atual face ao crescente ativismo da Suprema Corte.

Nesse cenário, o presente trabalho buscou compreender as diretrizes da legalidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro e sua importância da segurança jurídica do contribuinte. Dessa forma, o primeiro capítulo do estudo será dedicado à análise da competência tributária e os limites ao poder de tributar, para que, no segundo tópico, seja tratado o conceito de legalidade tributária, sua

² Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências.

³ Alterou a Legislação Tributária Federal e deu outras providências.

⁴ Voto do Ministro Dias Toffoli no RE nº 1.043.313, p. 9.

aplicabilidade com relação às contribuições sociais, a mitigação prevista constitucionalmente e as premissas teóricas abordadas pelo STF para flexibilizá-la.

No terceiro capítulo será analisado a evolução jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal nos últimos anos sobre o assunto, especialmente quando às contribuições sociais.

Por fim, diante das premissas fixadas, serão analisados os votos proferidos nos Recurso Extraordinário nº 1.043.313 e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277.

2 A ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

2.1 Competência tributária e o limite ao poder de tributar

O Direito Tributário enquanto um “sistema formado pelas regras jurídicas que disciplinam o nascimento, vida e extinção de um dever”⁵, tem como função fundamental delimitar o poder de tributar, afastando os excessos dos entes tributantes, ao exercerem esse direito.⁶

Assim, o Direito Tributário exerce o importante papel de controlar altas dosagens da carga tributária, seja através da eleição adequada da base de cálculo e suas fontes normativas ou da fixação das alíquotas aplicáveis⁷.

As regras de competência tributária previstas no Sistema Tributário Nacional são provenientes da Constituição Federal de 1988 e segundo José Afonso da Silva “é a faculdade juridicamente atribuída a uma entidade ou a um órgão ou agente do Poder Público para emitir decisões. Competência são as diversas modalidades de poder de que se servem os órgãos ou entidades estatais para realizar suas funções.”⁸

Dessa forma, a Constituição Federal de 1988 ao delimitar a competência tributária de cada ente federativo (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), o fez com a intenção de realizar o “equilíbrio federativo, por meio de uma repartição de competências”⁹.

Para Roque Antônio Carraza, competência tributária é uma aptidão para criar, tributos¹⁰, os quais devem ser instituídos por meio de lei, em sentido amplo, devendo revelar a regra matriz de incidência tributária. É dizer: hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota¹¹.

⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p.234.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p.51.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Função social dos tributos. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Org.) **Tratamento de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 1, p.97.

⁸ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 477.

⁹ SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 477.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 439.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 439.

À vista disso, em regra, a lei ordinária é o meio apto à criação ou instituição de tributos, bem como à sua eventual modificação ou revogação.¹² É dizer: “quem pode tributar pode, do mesmo modo, aumentar o tributo, minorá-lo, parcelar seu pagamento, isentá-lo, no todo ou em parte, remiti-lo, anistiar as infrações fiscais ou, até, não tributar, observadas sempre, é claro, as diretrizes constitucionais¹³”

No entanto, cabe ressaltar que a Constituição possibilita a atuação por meio de outros tipos normativos (lei complementar, convênios, resoluções), que, em determinadas ocasiões “balizam o poder do legislador tributário na criação e modificação dos tributos, o que significa que os limites da competência tributária não se resumem aos que estão definidos no texto constitucional”¹⁴.

Isso porque competência tributária não se confunde com competência legislativa, uma vez que aquela versa sobre a criação de tributos, ao passo que a última considera normas gerais tributárias.¹⁵

Ao discorrer sobre o tema, Humberto Ávila¹⁶ afirma que as regras de competências, de um lado, caracterizam-se como instituidora de uma faculdade, isto é, autorizam determinado ente político do Estado instituir um tributo por meio do processo legislativo que tem por fim a edição de uma determinada fonte normativa (Lei).

Dessa forma, nos termos dos artigos 7º e 8º do Código Tributário Nacional, a competência tributária é indelegável, e ainda que não seja exercida pela pessoa jurídica de direito público a qual a Constituição Federal atribuiu competência, o não-exercício não possibilita a outra pessoa jurídica exercê-la. *In verbis*:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

¹² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p.124.

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 33. Ed. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 441.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p.130.

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.p. 158

¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 22/26.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

Ou seja, o agente político competente está impedido de transferir o seu direito de criação do tributo para outro agente ou a sua “inércia não transforma o campo reservado à sua competência em zona aberta à intromissão de outro poder tributante.”¹⁷

Nesse contexto, a competência pode ser privativa – caso em que apenas uma pessoa jurídica de direito pública atua; comum – quando há permissão para mais de um ente federativo atuar, como é o caso das taxas e as contribuições de melhoria; especial – para instituição das contribuições especiais e os empréstimos compulsórios pela União, nos termos do artigos 148 e artigo 149, ambos da Constituição Federal; extraordinária – conferida à União para instituição do Imposto Extraordinário de Guerra, segundo o artigo 154, inciso II da CRFB/88; e residual – exclusiva da União para instruir impostos não previstos na Constituição por meio de Lei Complementar. É o que se observa do artigo 154, inciso I da Constituição Federal:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Por outro lado, as regras de competência podem ser classificadas como proibitivas, visto que ao preverem certos aspectos das hipóteses de incidência, proíbem que o ente federativo exerça competência diversa da prevista no texto da Carta Magna.

Para Regina Helena Costa, a competência tributária não pode dificultar o exercício dos direitos fundamentais como o direito à educação, à saúde, à propriedade, dessa forma, se a Constituição Federal “assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p.125.

a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.”¹⁸

Dessa forma, além de facultar aos entes federados a possibilidade de criar e arrecadar os tributos, a Constituição Federal estabelece, em seus artigos 150, 151 e 152, os limites ao poder de tributar. Tais limites são facilmente percebidos ao desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias.

Para Luciano Amaro as limitações do poder de tributar são demarcadores da competência tributária, os quais fixam limites do que pode ser tributado e como pode sê-lo:

O exercício do poder supõe o respeito às fronteiras do campo material de incidência definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais ou infraconstitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício daquele poder. Requer a conformação com os princípios constitucionais tributários e a adequação, quando seja o caso, aos limites quantitativos (alíquotas máximas e mínimas) definidos na Constituição, leis complementares ou em resoluções do Senado. Pressupõe, ainda, harmonia formal com os modelos constitucionais de produção do direito: tributos (em regra) criam-se por lei ordinária; alguns, porém, demandam lei complementar para serem validamente instituídos; alguns podem ter alíquotas alteradas por ato do Executivo, enquanto outros (que formam regra) só podem ser modificados por lei, inclusive no que respeita às suas alíquotas”¹⁹

Sendo assim, tais limitações “endereça-se também ao legislador infraconstitucional, que ao instituir os tributos, não pode embaraçar o exercício de direitos considerados fundamentais”²⁰.

Para Schoueri, os limites ao poder de tributar foram fixados na Constituição como forma de proteção do particular, de forma a garantir seus direitos individuais ²¹.

Em suma, sem o exercício legítimo da competência tributária, não haverá relação obrigacional válida, ao passo que a própria Carta Magna limita o exercício da competência tributária, seja de forma direta, através das disposições específicas à

¹⁸ COSTA. Regina Helena. Tributação e direitos fundamentais, in Brasil. **Superior Tribunal de Justiça. Doutrina: edição comemorativa, 25 anos** / Superior Tribunal de Justiça. -- Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2014. p. 569

¹⁹ COSTA. Regina Helena. Tributação e direitos fundamentais, in Brasil. **Superior Tribunal de Justiça. Doutrina: edição comemorativa, 25 anos** / Superior Tribunal de Justiça. -- Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2014. p. 569

²⁰ *Ibidem* p. 570.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 293

criação de tributos, seja de modo indireto, por meio da observância obrigatória aos direitos fundamentais.

2.2 Limitação do Poder de Tributar

Como vimos, os tributos são criados de acordo com a competência tributária conferida pela Constituição Federal aos entes federativos. Essa competência não é ilimitada e deve observar algumas regras e princípios.

Na oportunidade, trataremos rapidamente alguns desses princípios, a fim de identificarmos a intenção do constituinte ao estabelecê-los, com especial enfoque no princípio da legalidade, o qual seja detalhadamente trabalhado mais adiante.

Os princípios gerais tributários são apresentados na Constituição Federal a partir do artigo 145, sendo que alguns não são expressos, decorrendo, portanto, de leituras atentas dos textos legais. Além disso, o constituinte, por vezes, vale-se de regras no lugar de enunciar princípios para limitar o poder de tributar.

Como cediço, princípios e regras não se confundem, dessa forma, para Humberto Ávila:

A regas são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos.

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.²²

Noutras palavras, princípios são normas finalísticas, as quais possuem uma função diretiva para a determinação da conduta, logo, estabelecem o dever de adotar certos comportamentos para que realização de um estado de coisa, enquanto regras são normas descritivas, cuja aplicação necessita da avaliação entre o conceito normativo e os fatos.

Embora exista essa diferenciação entre princípios e regras, na literatura tributária, “as limitações ao poder de tributar figuram como princípios ainda que apresentadas como regras”²³. Assim, falamos em “princípio” da anterioridade,

²² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 20. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2021. p. 104

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 293

“princípio” do não confisco, “princípio” da irretratabilidade, “princípio” da legalidade, entre outros.

O princípio da anterioridade, conquanto não se aplique a totalidade dos tributos, estabelece a existência de um prazo entre a publicação da lei que instituiu ou aumenta o tributo e o início de sua vigência, podendo ser de 90 dias ou até um ano.

A título exemplificativo, para as contribuições sociais, espécie de tributo objeto do presente trabalho, o parágrafo 6º do artigo 195 da Constituição Federal estabelece que contribuições se submetem apenas à anterioridade nonagesimal, afastando a aplicação da anterioridade do exercício:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

Logo para Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) a anterioridade nonagesimal é a única regra de anterioridade aplicável.

O princípio do não confisco expressa a necessidade de um limite máximo para a exigência tributária, relacionando-se com a ideia de vedação ao exagero, devendo a cobrança ser adequada à finalidade pretendida²⁴.

Para Luciano Amaro, confiscar é desapropriar os bens do contribuinte em favor do Estado, no entanto, quando feito nos limites autorizados pela Constituição, a transferência é legítima e não confiscatória:

Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação ao confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com a o da capacidade contributiva, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo.²⁵

Dessa forma, o princípio do não confisco se dirige ao legislador, ao intérprete e ao julgador, os quais devem analisar a situação concreta para verificar se o tributo cobrado ofende ou não o princípio do não confisco.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 363

²⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p.171

Quanto ao princípio da irretroatividade, em regra, a norma jurídica tem sua eficácia projetada para o futuro. Em matéria tributária, o artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, estabelece que é vedado cobrar “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

É dizer: a Constituição Federal veda a aplicação de lei nova, que cria ou aumenta tributo, a fato pretérito. No entanto, em relação a fatos passados, quando feito de maneira expressa, a lei pode dispensar o pagamento do tributo ou diminuí-lo, afastando a lei vigente à época do fato gerador.

Sobre o assunto, Ricardo Lobo Torres leciona que o princípio da irretroatividade “significa que a lei nova não pode atingir, no presente, os efeitos dos fatos ocorridos no passado”²⁶, isso porque “a proibição de retroatividade não implica em impedir o retorno da lei ao passado para lá, no mundo das coisas que não mais existem, anular relações acontecidas, eis que isso constituiria absurdo lógico e ontológico”²⁷.

Em relação ao princípio da igualdade, no âmbito do direito tributário, busca-se estabelecer a tratamento igualitário àqueles que possuem mesma capacidade contributiva, e com desigualdades os que possuem riquezas distintas, e por consequência, possuem capacidades diferentes de contribuir²⁸.

Para Torres, o princípio da igualdade:

Informa todos os outros princípios constitucionais, assim os vinculados à justiça que vinculados à segurança. Penetra, ainda, nos direitos da liberdade. É necessário que o tributo seja cobrado de acordo com a igualdade e capacidade contributiva, da mesma forma que o juiz deve assegurar às partes a igualdade de tratamento e as imunidades são reconhecidas em fundão de igual liberdade dos cidadãos. Em virtude dessa característica formal é que a igualdade se transforma ela própria em direito fundamental (art. 5º, cf), passando a ser uma das condições essenciais para a legitimidade do Estado Financeiro.

O princípio da legalidade, que será minuciosamente tratado no próximo tópico, está previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e estabelece que os entes federativos não podem exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça:

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

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 108.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018, p. 108.

²⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p.162

A cobrança dos tributos é, portanto, “condicionada à concordância prévia dos contribuintes, diretamente ou por meio de seus representantes²⁹”.

Sobre a função dos princípios e sua correlação, Carlos Ari Sundfeld esclarece que a existência de autorização legal não é o suficiente, “necessário atentar à moralidade administrativa, à boa-fé, à igualdade, à boa administração, à razoabilidade, à proporcionalidade – enfim, aos princípios que adensam o conteúdo das imposições legais³⁰”

Dessa forma, os princípios tributários, limitam e regulam a atuação do legislador e do aplicador da norma, visando garantir a justiça e segurança jurídica aos contribuintes.

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 294

³⁰ SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito administrativo ordenador**. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 33.

3 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

3.1 No Ordenamento Jurídico Brasileiro

Como adiantado, o princípio da legalidade tributária está previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, mas não apenas.

O ponto de partida da legalidade no ordenamento jurídico brasileiro está no artigo 5º, inciso II, da Carta Magna, o qual estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Cumprido esclarecer que a expressão “senão em virtude de lei” possui sentido compreensivo³¹, assim, a sua interpretação deve considerar os atos infralegais que possuem respaldo em lei em sentido material (como a delegação prevista em lei).

Além disso, por meio desse dispositivo é possível extrair a ideia de liberdade que se relaciona com a ideia de legalidade. Em outras palavras, todos podem agir livremente, salvo se houve lei, circunstância que limitará a liberdade aos parâmetros estabelecidos pelo diploma legal.

Para Fábio Pallaretti Calcini, a consequência natural da legalidade, a qual impõe a subordinação à lei, é a ratificação da consagração da primazia e da reserva legal:

A primazia da lei impõe a prevalência e seu predomínio como forma de regulação dos atos privados e estatais, não sendo possível a qualquer outro ato normativo agir com superioridade. Como isso, todavia, não pretende afirmar que a lei é absoluta, pois, necessariamente, deve respeitar formal e materialmente a Constituição – e até mesmo tratados como de direitos humanos –, porém, outros atos normativos de inferior hierarquia devem se submeter a ela e não possuem o condão de revogá-las. A inovação da ordem jurídica impondo novos direitos e obrigações somente se dá por outra lei.

A partir ainda da noção de legalidade, pode-se extrair a reserva legal. Ela consiste em linhas gerais na descrição do âmbito de atuação material da lei, de modo que há reserva a ela para disciplinar tais conteúdos, vedando-se a

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

intervenção por meio de outros atos normativos, podendo-se compreender como uma regra de competência³².

Dessa forma, pode-se concluir que os aspectos da regra matriz de incidência tributária devem ser previstos em lei ou em ato com força de lei, criado pelo ente federado competente.

Outrossim, o princípio da legalidade tributária também pode ser percebido no artigo 146, inciso III, da Constituição Federal que dispõe sobre algumas matérias tributárias de especial relevância que devem ser objeto de lei complementar. Ou seja, o constituinte atendo a relevância de determinados assuntos, estabeleceu a necessidade de regulamentação por lei de caráter nacional, que depende da maioria absoluta das duas casas do Congresso Nacional para sua aprovação.

Dessa maneira, o artigo 146 prevê caber à lei complementar, em matéria tributária:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Neste ponto, importante destacar que o Código Tributário Nacional, o qual foi recepcionado como lei complementar pela Constituição de 1988, exerce as funções do inciso II (regular as limitações constitucionais ao poder de tributar) e grande parte do inciso III (estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes; obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; e tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.)

³² CALCINI, Fábio Pallaretti. **Princípio da legalidade**: reserva legal e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 123.

Quanto à regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar, o Código Tributário Nacional possui um capítulo específico (Capítulo II – Limitações da Competência Tributária) no Título II (Competência Tributária), o qual é dividido em duas seções: disposições gerais e disposições especiais.

Logo nas disposições gerais, o legislador complementar cuidou de reiterar a legalidade tributária expressa no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, no texto do artigo 9º do Código Tributário Nacional, ao dispor que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios “instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça”.

Não satisfeito, o legislador complementar buscou exaurir a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar, em especial no que diz respeito à legalidade tributária, por meio do artigo 97, do Código Tributário Nacional, disposto no Livro Segundo “Normas Gerais de Direito Tributário”:

Art. 97. 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.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Para esse trabalho, cabe especial atenção ao inciso IV do artigo 97, o qual dispõe que a fixação da alíquota e da base de cálculo do tributo cabe apenas à lei (ressalvados alguns tributos específicos que possuem funções extrafiscais preponderantes), e somente a ela.

Cumprido destacar que o artigo 96 do mesmo livro do Código Tributário Nacional, diferencia as expressões “legislação tributária” de “lei”, sendo a primeira mais ampla, a qual engloba leis, tratados, convenções internacionais, decretos e as normas complementares que versem, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Com efeito, observa-se que o instrumento normativo escolhido pelo legislador é taxativo: somente a lei (reserva de lei³³) pode definir a hipótese (antecedente) e o conseqüente normativo.

Em síntese, a legalidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro pode ser extraída da combinação do artigo 5, inciso II; artigo 150, inciso, I e artigo 146, incisos II e III, todos da Constituição Federal, bem como do artigo 9º, inciso I e do artigo 97, ambos do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que somente a lei em sentido formal pode definir o antecedente e o conseqüente normativo de um tributo.

3.2 A legalidade tributária

O texto de uma previsão constitucional ou infraconstitucional não se confunde com a norma jurídica em si³⁴. O que significa que as normas são interpretações sistemáticas de variados textos, de forma que “os dispositivos se constituem no objeto da interpretação e as normas, no seu resultado”.³⁵ Logo, um único dispositivo pode resultar em mais de uma norma.

Humberto Ávila observa que esse é o caso da dimensão normativa da legalidade tributária estabelecida na Constituição (artigo 150, inciso I), a qual, a depender da interpretação, pode se referir a pelo menos duas espécies normativas, com conteúdo distintos: (i) legalidade-princípio e (ii) legalidade-regra.³⁶

Como visto anteriormente, regras e princípios não se confundem. Apenas para retomar de maneira breve: regras são normas aplicáveis por meio de subsunção, ou seja, comandos definitivos os quais podem ou não serem aplicados em determinada situação. Já os princípios são normas de otimização, que buscam ponderar as possibilidades jurídicas e fáticas.

3.2.1 Enquanto regra

³³ Segundo Calcini, a reserva de lei consiste na obrigatoriedade de algumas matérias serem tratadas por lei em sentido formal, envolvendo, dessa forma, questão de competência. (CALCINI, Fábio Pallaretti. Princípio da legalidade: reserva legal e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 133.)

³⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 16. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 50.

³⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 16. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015. p. 50.

³⁶ ÁVILA, Humberto. Legalidade tributária multidimensional. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 279.

A legalidade-regra possui contornos rígidos, estabelecendo aspectos formais que devem ser observados e respeitados no que concerne a atribuição de competência e sua reversa legal, a delimitação material e o exercício³⁷.

Nessa esteira, Fábio Calcini leciona que com relação à atribuição de competência e o seu exercício, a legalidade-regra assim estipula:

Assim, dentro do ângulo de atribuições de competência, é possível identificar a legalidade-regra como o seguinte conteúdo normativo (i)- poder para o Poder Legislativo para votar uma lei (regra de conduta permissiva); (ii) – proibição de nenhum outro Poder votar uma lei (regra de conduta proibitiva); (iii) – somente a lei pode obrigar a fazer ou deixar de fazer algo (art. 5º, inciso II) ou instituir ou aumentar tributos (art. 150, I), por exemplo.

Já com exercício de competência a legalidade-regra estipula: (i) – obrigação de o Poder Legislativo seguir o procedimento parlamentar para criar tributo (regra de conduta obrigatória); (ii) – somente fonte normativa que segue o procedimento pode instituir obrigações (criar direito), por exemplo, no caso do art. 150, Im criar tributos.

É possível perceber, portanto, que uns dos aspectos da legalidade-regra é a obrigatoriedade de lei que institua um tributo para que as autoridades fiscais possam exigí-lo.

Podemos dizer que a legalidade tributária enquanto regra consagra a reserva de lei, de maneira que se exige um comando (lei) para a criação ou majoração de tributo.

Há, no entanto, as exceções constitucionais à legalidade enquanto regra, por meio das quais há uma mitigação da intensidade³⁸. Tal mitigação pode ser extraída das hipóteses previstas no artigo 153, §1º e artigo 177, §4º, inciso I, alínea “b”, ambos da Constituição:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

Art. 177. Constituem monopólio da União:

(...)

³⁷CALCINI, Fábio Pallaretti. **Princípio da legalidade**: reserva legal e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 131

³⁸COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 63.

§ 4º A lei que instituir 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 deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

(...)

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b ;

Cabe registrar que os dispositivos acima apresentados não dispensam a necessidade de lei. Em verdade, os limites e condições para ação do Poder Executivo devem ser fixador por lei *stricto sensu*, bem como os demais aspectos da regra matriz de incidência tributária.

Como será visto mais detalhadamente adiante, a mitigação da legalidade se justifica e está diretamente ligada às funções extrafiscais do tributo. Esses tributos, por sua vez, se tornam instrumentos de intervenção no domínio econômico, permitindo o Poder Executivo agir de maneira ágil e imediata.

Para melhor compreensão dessa mitigação, passemos a analisar os aspectos da legalidade enquanto princípio.

3.2.2 Enquanto princípio

Para Calcini, em um Estado Democrático Direito, a legalidade tributária enquanto princípio, institui a necessidade de que a atividade normativa objetive promover, por meio de leis, “um ideal de (i) formalidade; (ii) previsibilidade; (iii) calculabilidade; (iv) mensurabilidade; (v) representatividade; (vi) livre iniciativa; e (vii) liberdade”³⁹

Noutras palavras, a legalidade-princípio concretiza o princípio da segurança jurídica, da democracia e da liberdade, na medida em que a finalidade da norma (função normativa) é atingida sem perder de vista tais princípios.

Historicamente, a legalidade tributária é vista como uma exigência dirigida ao legislador que deve descrever, com a maior precisão possível, as circunstâncias que ensejarão a tributação e suas consequências. No entanto, essa concepção vem sendo reavaliada pela doutrina e a própria jurisprudência do Supremo Tribunal, como bem apontou o Ministro Dias Toffoli em seu voto no Recurso Extraordinário 1.043.313⁴⁰.

³⁹ CALCINI, Fábio Pallaretti. Princípio da legalidade: reserva legal e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 131

⁴⁰ Voto do Ministro Dias Toffoli no RE nº 1.043.313, p. 4.

Isso porque a abordagem restrita e exauriente da norma tributária se mostra irreal e inaplicável, haja vista necessidade de reconhecer os cenários nos quais a lei será aplicada e a própria limitação dos textos legais que são dotados certa indeterminação⁴¹. Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres ensina que “diante da impossibilidade de uma reserva absoluta de lei formal, segue-se que não há mais fundamento para a supremacia absoluta da lei⁴²”.

Dessa forma, os aspectos principiológicos da Legalidade Tributária permite que os atos da Administração Pública e os decretos se tornem instrumentos que trazem mais clareza às previsões legais, permitam sua efetiva aplicação e possibilitam atingir o objetivo pretendido.

No próximo tópico trataremos melhor dessa flexibilização da legalidade tributária quando aplicada aos tributos que possuem funções extrafiscais, especialmente com relação às contribuições sociais.

3.3 Legalidade tributária e Contribuições sociais

3.3.1. Espécies tributárias: Contribuições sociais

De pronto é necessário compreender a importância de saber se determinada exação tem natureza tributária ou não. Isso porque, caso tenha, a sua instituição e cobrança devem seguir os limites ao poder de tributar estabelecidos pelo ordenamento jurídico, como visto alhures.

Diante disso, é nesse momento que o conceito do gênero tributo, estabelecido no artigo 3º Código Tributário Nacional, se torna importante:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Observa-se pela leitura do dispositivo supra que, para ser um tributo, a exação deve ser uma obrigação pecuniária, compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, instituída em lei, que não constitua sanção por ato ilícito e cobrada mediante atividade vinculada.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios**. 16. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2015, p. 51.

⁴² 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. 209.

Estabelecida essa premissa, os tributos previstos em nosso ordenamento jurídico podem ser classificados de diversas formas, a depender do critério adotado para classificação⁴³. O Supremo Tribunal Federal⁴⁴, em 1992, adotou a combinação dos critérios intrínsecos (vinculação ou não à atividade estatal/hipótese legal para cobrança) e extrínsecos (destinação legal) para classificar os tributos, o que resultou em uma teoria quinquipartida.

Antes de analisarmos as espécies tributárias, importa acrescentar um outro elemento⁴⁵ para melhor auxiliar na classificação das espécies: a justificação (ou causa). A causa nada mais é do que a explicação da função que a norma desempenhará. Schoueri explica que a causa aqui estudada nada tem a ver com a teoria da causalidade, mas sim qual é a função da norma, o “para quê”⁴⁶.

Isto posto, a teoria quinquipartida divide os tributos em cinco espécies tributárias, a saber: a) impostos⁴⁷; b) taxas⁴⁸; c) contribuições, que podem ser de melhoria⁴⁹, parafiscais⁵⁰ - que se dividem em sociais, de seguridade social⁵¹, outras de seguridade social⁵² e sociais gerais⁵³ - e especiais, que, por sua vez, se dividem em de intervenção no domínio econômico⁵⁴ e corporativas⁵⁵; e por último d) empréstimos compulsórios.

Em brevíssima síntese, os impostos podem ser definidos como sendo os tributos que tem sua hipótese de incidência alheia à atuação do Poder Público, e causa na necessidade financeira do Estado⁵⁶. Já as taxas possuem como fato gerador uma atividade contraprestacional do Estado, isto é, requer-se uma atividade estatal

⁴³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. P. 162

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE nº 1.382.84-8/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 28 ago. 1992

⁴⁵ Segundo Schoueri, a justificação não é um terceiro critério classificatório, servindo apenas para descrever as espécies tributárias. (SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 177)

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. P. 182

⁴⁷ Constituição Federal, artigo 145, inciso I, artigo 153, artigo 154, artigo 155 e artigo 156.

⁴⁸ Constituição Federal, artigo 145, inciso II.

⁴⁹ Constituição Federal, artigo 145, inciso III

⁵⁰ Constituição Federal, artigo 149

⁵¹ Constituição Federal, artigo 195, incisos I, II e III

⁵² Constituição Federal, artigo 195, § 4º

⁵³ Constituição Federal, artigo 212, § 5º (FGTS, salário educação), Constituição Federal, artigo 240 (contribuições para SESI, SENAI, SENAC)

⁵⁴ Constituição Federal, artigo 149

⁵⁵ Constituição Federal, artigo 149

⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. P. 207

diretamente relacionada ao sujeito passivo para que a taxa exista, logo, “a taxa é paga porque alguém causou uma despesa estatal”.⁵⁷

Por sua vez, o empréstimo compulsório é de competência exclusiva da União e não possui prévia definição do fato gerador estabelecido na Constituição Federal. O constituinte limitou-se a caracterizá-lo por sua restituibilidade (como o próprio nome diz, é um empréstimo), e por suas finalidades, quais sejam, calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou, ainda, investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Assim, sua causa é a necessidade de a “União ser provida de recursos específicos para o atendimento de reclamos previstos pela própria Constituição”⁵⁸

Já a contribuição de melhoria é um tributo indiretamente vinculado, que tem como requisito necessário à sua existência, a realização de uma obra pública de que decorra valorização imobiliária. Desse modo, essa contribuição se justifica, uma vez que obras públicas podem “beneficiar a um determinado grupo, geralmente localizado nas proximidades da obra, não se legitimando que toda a coletividade suporte o custo”⁵⁹.

As contribuições sociais foram incluídas no sistema tributário nacional através do artigo 149 da Constituição, que estabelece a competência para instituí-las. Em regra, a competência é da União, podendo os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem contribuições cobradas apenas de seus servidores, para custeio do regime previdenciário próprio, em benefício destes.

Com relação às circunstâncias para sua instituição, estas são as mesmas de imposto (hipóteses tributárias próprias de impostos). O que a diferencia e a caracteriza é a afetação: as contribuições sociais são instrumentos de atuação da União na área social. Sendo assim, sua justificativa é atender aos reclamos da Ordem Social.⁶⁰

A partir do artigo 193 da Constituição podemos encontrar a identificação da atuação na Ordem Social, quais sejam, seguridade social; educação, cultura e desporto; ciência e tecnologia; comunicação social; meio ambiente; família; índios, bem como a escolha do constituinte em prever, especificadamente, a instituição de contribuições sociais para: a seguridade social (artigo 195), seguro-desemprego

⁵⁷ *Ibidem* p. 184.

⁵⁸ *Ibidem* p. 216.

⁵⁹ *Ibidem* p. 200.

⁶⁰ *Ibidem* p. 223

(artigo 239) e a educação (artigo 212, § 1º). Nessa maneira, no momento, não existem contribuições sociais para as demais áreas de atuação da União na Ordem Social.

Cabe destacar que o artigo 149 da Constituição, que incluiu as contribuições no sistema tributário nacional, versa sobre as contribuições sociais e as contribuições especiais:

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.

Nesse momento, abre-se um pequeno parêntese para uma breve diferenciação dessas contribuições: as contribuições sociais têm por objetivo de custear a atuação da União na área social, ao passo que as contribuições especiais possuem função de prover recursos para a União atuar no interesse de categorias profissionais ou econômicas ou, ainda, intervir no Domínio Econômico (CIDEs).

Pois bem, observa-se que o artigo 149 faz alusão ao artigo 146, inciso III e ao artigo 150, incisos I e III, ambos da Constituição, o que significa dizer que as contribuições sociais e especiais estão sujeitas às normas gerais em matéria de legislação tributária, inseridas no Código Tributário Nacional, bem como ao princípio da legalidade tributária.

Nesse ponto, cumpre frisar que o conteúdo da Legalidade Tributária também se aplica às contribuições destinadas à seguridade social, previstas de maneira específica no artigo 195 da Constituição Federal. É dizer, o artigo 149 é matriz para as contribuições sociais destinadas à seguridade social previstas de maneira detalhada no artigo 195 da Constituição.

Assim, pela leitura integrada dos dispositivos é possível concluir que o conteúdo da Legalidade Tributária se aplica de modo integral às contribuições destinadas à seguridade social, de modo que, apenas a lei pode estabelecer a fixação de alíquota do tributo e a sua base de cálculo.

Nesse sentido, por serem, a Contribuição para Programa de Integração Social (PIS), para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e a para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), contribuições destinadas à

seguridade social⁶¹, aplica-se integralmente o conteúdo da Legalidade Tributária, decorrente da aplicação do artigo 150, inciso I e artigo 146, incisos II e III, ambos da Constituição Federal, bem como dos artigos 9º e 97 do Código Tributário Nacional.

3.3.2. Flexibilização

Como visto no tópico anterior, 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.

Nesse momento, abordaremos o entendimento doutrinário sobre a matéria, bem como as premissas teóricas trabalhadas nos votos do Recurso Extraordinário nº 1.043.313/RS e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277/DF que justificaram a flexibilização da legalidade tributária em relação às contribuições sociais.

O artigo 153, parágrafo 1º, da Constituição Federal, de maneira expressa, mitigou a obrigatoriedade de reserva legal absoluta e formal, permitindo ao legislador que editasse lei, permitindo ao Poder Executivo a manipulação do aspecto (ou critério) quantitativo vinculado à alíquota dos: impostos sobre produtos industrializados (IPI), de exportação (IE), importação (II) e de operações financeiras (IOF), nos limites e condições impostos por ela.

Além desta hipótese prevista expressamente no texto constitucional, temos ainda como excepcional flexibilização à legalidade tributária o artigo 177, parágrafo 4º, inciso I, alínea “b”, quanto às contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE).

Tais dispositivos constitucionais conduzem ao entendimento de que o Constituinte cuidou de estabelecer as exceções à regra da Legalidade Tributária, situações nas quais se admite que a lei fixe alíquota máxima para o tributo, e que atos infralegais possam reduzi-la ou restabelecê-la.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADC 1, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 jun. 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. RE nº 469.079 ED, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 jun. 2006;

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. REsp nº 221.710/RJ, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, **Diário de Justiça Eletrônico** 18 fev. 2002, p. 288.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. REsp nº 260.960/RS, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, **Diário de Justiça Eletrônico** 26 mai. 2001. p. 378.

Nesse sentido leciona Schouri ao dizer que “não há mitigação tácita ao princípio da legalidade em matéria tributária. Quando o constituinte assim desejou, ele expressamente previu a possibilidade de o Executivo, nos limites da lei, alterar as alíquotas⁶²”

Para Carraza, fora as exceções constitucionais ao princípio da legalidade tributária, não pode o Executivo, ainda que por delegação e nos limites definidos em lei, alterar, para mais ou para menos, as alíquotas de tributos:

Resta evidente, portanto, que o Executivo não poderá apontar - nem mesmo por delegação legislativa - nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade.

Não discrepa desta linha Paulo de Barros Carvalho: “Assina-se que À lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos da administrativos completem o perfil dos tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro dos limites que a lei específica.

Irrefutável, desse modo, o entendimento acerca da invalidade de delegação de poderes à Administração para que venha a dispor sobre qualquer dos elementos da regra-matriz tributária, tarefa essa circunscrita à lei instituidora do gravame.

[...]

Laboram em equívoco, portanto, os que sustentam que o chefe do Executivo, no que tange à tributação, pode terminar a obra do legislador, regulamentando tudo o que ele apenas descreveu como traços largos. Na verdade, a faculdade regulamentar serve para ressaltar alguns conceitos menos claros contidos na lei, mas não para agregar-lhes novos componentes ou, o que é pior, para defini-los do nada. Entendimento contrário viola o princípio da legalidade em sua própria essência.

[...]

Como visto, todos os elementos essenciais do tributo devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade. Convém lembrar que são “elementos essenciais” do tributo os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* da obrigação tributária.⁶³

Para a doutrina clássica, a discricionariedade delegada ao Executivo para alterar a alíquota de tributo, ofende a tipicidade fechada do Direito Tributário, ao retirar da lei em sentido estrito a função de definir os elementos essenciais da regra-matriz de incidência. Assim, as exceções ao princípio da legalidade tributária serem previstas na Constituição. A esse respeito ressalta Mizabel Derzi:

⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. P. 324

⁶³ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo, Malheiro, 2021. p. 265

Efetivamente, não existem exceções, quer na Constituição anterior, quer na atual, à legalidade, pois todo tributo somente pode ser disciplinado, em seus aspectos substanciais (material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo) por diploma legal emanado do Poder Legislativo. Não obstante, em certas hipóteses excepcionais, contempladas na Constituição, a legalidade absoluta é quebrada, estabelecendo o legislador apenas os limites mínimos e máximos dentro dos quais o Poder Executivo poderá alterar quantitativamente o dever tributário.⁶⁴

Cabe destacar que a redução de alíquota, por importar decréscimo da expressão quantitativa do tributo, também é alcançada pela legalidade estrita, na forma do artigo 150, parágrafo 6º da Constituição Federal, combinado com o artigo 97, incisos II e IV, do Código Tributário Nacional. Sobre o dispositivo constitucional, adverte Marco Aurélio Greco:

O presente dispositivo pretende alcançar todas as formas de benefícios fiscais, que procedam a uma desoneração do contribuinte do dever de financiar o Estado. Tal situação abrange desde as isenções fiscais, onde não há a incidência do tributo, até os subsídios financeiros. Dessa forma, limita-se tanto o uso de mecanismos de desoneração da exigência de receita (isenções, redução da base de cálculo, crédito presumido, anistia ou remissão), mas também os casos de oneração dirigidas nas despesas produzem o mesmo resultado: diminuição da capacidade fiscal do Estado. Esse entendimento parte da constatação de que toda as formas de incentivos fiscais enquadram-se na mesma situação de redução da capacidade fiscal do Estado e devem receber tratamento coerente por parte das finanças públicas. Do mesmo modo procede o direito alemão a uma identificação entre as “subvenções diretas e indiretas” (*Leistungssubventionen* e *indirekte Subvention*) pela sua finalidade (*Zweck: Befreiung von Steuer und öffentlichen Abgaben*).

Pois bem. Antes de adentrarmos aos critérios fixados pela Suprema Corte para mitigar a legalidade tributária, precisamos explorar o conceito de coatividade do tributo e sua relação com a flexibilização da legalidade abordamos no voto do Ministro Relator.

Em seu voto, o Ministro Relator Dias Toffoli, estabelece que a coatividade de um tributo está diretamente relacionada à atuação do legislador. Isto é, quanto mais a coatividade, mais a necessidade de a legalidade tributária ser mais rígida.

E o que faz um tributo ter alto grau de coatividade? A sua referencialidade. Quando o pagamento decorre um benefício imediato conferido ao contribuinte, mais fácil a aceitação e cumprimento da exigência.

Dito isso, para o Relator, uma característica essencial das contribuições é sua referencialidade ampla ou global. Isso é, especialmente quanto às contribuições

⁶⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**: nota de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997. p 67/68.

sociais, que são financiadas por toda a sociedade, “embora o pagamento de uma contribuição não decorra, necessariamente, de benefício imediato concedido ao contribuinte, isso, eventualmente, pode ocorrer”⁶⁵.

Com isso, quando o pagamento de uma contribuição, de alguma forma, beneficia o contribuinte, a carga de coatividade da exação é mitigada. “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.”⁶⁶

Pois bem. A formulação dos critérios, fixados no RE nº 1.043.313 e da ADI nº 5.277, para avaliar a legitimidade da delegação conferida ao Poder Executivo para reduzir e restabelecer alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, decorreu da interpretação do artigo 153, parágrafo 1º da Constituição Federal.

Dessa interpretação, resultou dois critérios que serão trabalhados de maneira detalhada no tópico 5: (i) alteração de alíquotas, dentro de condições e limites estabelecidos em lei; e (ii) função extrafiscal. Nos termos do voto relator:

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.

Nesse momento cabe esclarecer que por extrafiscalidade entende-se o meio de intervenção do Estado no domínio econômico, induzindo a adoção de determinado comportamento.⁶⁷ Assim, para que o Executivo pudesse intervir diretamente na economia, o Constituinte estabeleceu a preferência para que determinados tributos (II, IE, IPI, IOF e CIDE-Combustíveis) desempenhasse, de maneira preponderante, a função extrafiscal.

Nessa esteira, todo tributo, em maior ou menor grau, possui a função extrafiscal. No entanto, essa característica não tem o condão de, isoladamente, afastar o princípio constitucional da legalidade tributária.⁶⁸

⁶⁵ Voto do Ministro Dias Toffoli no RE n. 1.043.313, p. 9.

⁶⁶ Ibidem. p. 10

⁶⁷ ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico**: A função das normas tributárias em tempos de crise. p. 15. Disponível em:

<<https://www.conjur.com.br/dl/premio-concedido-secretaria-tesouro.pdf>> Acesso em: 17 jun. 2022.

⁶⁸ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo. Editora Saraiva, 2022. 9786555596366. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>. Acesso em: 14 jun. 2022.

Dado o exposto, é perceber que a flexibilização da legalidade tributária trabalhada no voto do Ministro Relator não se refere às hipóteses em que o constituinte expressamente estabeleceu a possibilidade de mitigação da legalidade, isto é, os impostos previstos no artigo 153, parágrafo 1º, e a CIDE-Combustíveis, prevista no artigo 177, parágrafo 4º, inciso I, alínea “b”, da Constituição.

Para melhor compreender a decisão da Suprema Corte, passaremos a analisar agora os precedentes abordados no voto do Ministro Relator, os quais foram utilizados com a finalidade de demonstrar que a legalidade tributária constitucionalmente prevista, vindo sido objeto de mutações, deixando de ser estrita e passando a ser “suficiente”.

4 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: evolução jurisprudencial da matéria

Para sustentar o seu entendimento, o Ministro Relator, cita quatro precedentes (RE nº 343.446/SC, RE nº 704.292/PR, ADI nº 4.697/DF, RE nº 838.284/SC), os quais, segundo ele, demonstram que a flexibilização da legalidade tributária, especialmente quanto à delegação para dispor sobre aspectos quantitativos do tributo, já estava sendo enfrentada pela Corte.

Analisaremos cada um dos julgados, com a intenção de compreender a evolução da jurisprudência sobre a matéria. Mas, antes, cumpre registrar que segundo o entendimento tradicional da Corte e a doutrina clássica, a legalidade tributária seria estrita e fechada, cabendo ao legislador dispor sobre todos os elementos da regra matriz de incidência tributária.

Foi o que decidiu o Supremo Tribunal Federal, em 2000, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.178-8, ao assentar que a regra matriz de incidência tributária deve ser descrita na lei, cabendo ao legislador editar atos normativos com densidade normativa⁶⁹.

Nesse cenário, em 2003, através do julgamento do RE nº 343.446/SC reconheceu-se a possibilidade da delegação “*intra legem*” pelo Poder Legislativo. Isso é, houve um momento de ruptura com o entendimento clássico, momento no qual possibilitou-se o Poder Executivo complementar conceitos, com a finalidade de aperfeiçoar a legislação para o caso concreto.

Nessa oportunidade, a Corte entendeu que não ofenderia a legalidade o fato de a lei delegar ao regulamento a função de complementar as definições para cobrança da contribuição para custeio do SAT. Isso porque, nos termos do voto do Ministro Relator Carlos Velloso, a lei fixou todos os elementos “capazes de fazer a obrigação tributária” (regra matriz de incidência tributária), ou seja, fixou os parâmetros “necessários à aplicação concreta da norma”⁷⁰, restando ao regulamento aferir dados e elementos à aplicação da lei no caso concreto.

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI 2.178-8/DF. Rel. Min. Ilmar Galvão. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 12 mai. 2020.

⁷⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE nº 343446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 04 abr. 2003. p. 10

Dessa forma, quando observado que: “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”, não há de se falar “em delegação pura, que é ofensiva ao princípio da legalidade genérica (C.F, art. 5º, II) e da legalidade tributária (C.F., art. 150, I)⁷¹”.

Anos mais tarde, no julgamento do RE nº 704.292/PR, foi analisada a constitucionalidade da Lei nº 11.000/04, 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.

Na ocasião, o Ministro Dias Toffoli concluiu que a norma em análise não teria caráter de complementariedade ou subordinação à lei, visto que não foram fixados parâmetros a serem observados. Assim, foram estabelecidas novas orientações que deveriam ser respeitadas quando da delegação:

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.

À vista disso, conclui-se que o regulamento não observou tais critérios e, por consequência, afrontou a legalidade tributária.

O terceiro caso abordado no voto foi julgado na mesma época do anterior, outubro de 2016, e guarda direta relação com aquele. Na ADI nº 4.697/DF, sob relatoria do Ministro Edson Fachin, também se discutiu a possibilidade dos conselhos de fiscalização de profissões fixarem, conforme teto legal, as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas.

Destaca-se que naquela oportunidade muito se falou sobre a flexibilização da tipicidade cerrada face aos parâmetros e ao teto fixado pela lei. É dizer: a lei estabeleceu todos os elementos da regra matriz de incidência tributária, cabendo ao Poder Executivo a tarefa de fixá-la, dada as peculiaridades (características) e praticabilidade da exação, dentro dos limites da lei.

Por fim, no RE nº 838.284/SC restou constitucional a Lei nº 6.994/82, que delegou ao Conselho Federal de Engenharia e Agronomia (CONFEA) a possibilidade

⁷¹ *Ibidem* p. 11.

de fixar a taxa referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), observando limite determinado.

Também relatado pelo Ministro Dias Toffoli, foram retomados os aspectos de subordinação, complementariedade e desenvolvimento da delegação em relação à lei. Ademais, consolidou-se a tendência verificada nos precedentes de permitir, especialmente quanto à tributos extrafiscais, que atos infralegais complementem e dialoguem com as previsões legais, haja vista ser necessário auferir aspectos da realidade para melhor estabelecer o aspecto quantitativo da exação.

Diante da evolução jurisprudencial, podemos concluir que a interação dos atos infralegais com a regra matriz de incidência tributária, estabelecida em lei, não representam ofensa à legalidade tributária ou mesmo a sua flexibilização desmedida. Em verdade, entende o Supremo Tribunal Federal que cabe ao ato infralegal regular aquilo que o legislador não teria aptidão técnica necessária. Entretanto, é necessário que todos esses aspectos estejam previstos em lei, para que, diante da realidade fenomênica possa o ato infralegal estabelecer a fixação do valor adequado ao caso concreto.

5 ANÁLISE DOS JULGAMENTOS PIS E COFINS: RECEITAS FINANCEIRAS E VENDA DE ÁLCOOL.

Fixados conceitos e algumas premissas, passaremos agora a análise das duas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 1.043.313 (Tema 939 da Repercussão Geral) e na ADI nº 5.277, os quais discutiram sobre legalidade tributária das Contribuição PIS/PASEP e COFINS sobre receitas financeiras.

5.1 Recurso Extraordinário nº 1.043.313/RS

5.1.1 Contornos fáticos

O RE nº 1.043.313/RS, originário da Justiça Federal de Porto Alegre – TRF4⁷², discutiu sobre a possibilidade de ato do Poder Executivo (Decreto) restabelecer alíquota da Contribuição PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras.

Para melhor entendermos o julgado, torna-se conveniente abordar os dispositivos legais que regulam a matéria, bem como os contornos fáticos do caso para depois analisarmos o voto vencedor do Ministro Dias Toffoli.

A Lei nº 10.637/2002 instituiu para o PIS o sistema de recolhimento não-cumulativo, cuja base de cálculo, definida no artigo 1º, é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Com a publicação da Lei nº 10.833/2003, a COFINS passou a ser recolhida na modalidade não cumulativa, tendo como base de cálculo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

No ano de 2005, através do Decreto nº 5.442, o Governo Federal reduziu a zero a alíquota do PIS e da COFINS incidente sobre as receitas financeiras, para aqueles contribuintes sujeitos à sistemática não cumulativa destas contribuições:

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

⁷² Mandado de Segurança nº 5053332-57.2015.4.04.7100

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 Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.

Quase 10 anos depois, frente à crise econômica enfrentada pelo País, o Governo Federal, restabeleceu as alíquotas de 0,65% (PIS) e 4% (COFINS) a incidir sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas que estiverem sujeitas a não cumulatividade destas contribuições, através da edição do Decreto nº 8.426/2015:

Art. 1. 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.

Par. 1. 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.

O restabelecimento das alíquotas em questão, por meio de Decreto, teve como fundamento o artigo 27, parágrafo 2º, da Lei nº 10.865/2004, segundo o qual:

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.

Ou seja, a Lei nº 10.865/04, na dicção do seu artigo 27, parágrafo 2º, autorizou o Poder Executivo a reduzir e restabelecer a incidência de PIS e COFINS sobre as receitas financeiras até os percentuais originais (1,65% do PIS e 7,60% da COFINS).

Foi então que se iniciaram as discussões judiciais sobre a inconstitucionalidade do Decreto frente à ofensa ao princípio da legalidade, o que ocasionou o julgamento do RE nº 1.043.313 pelo Supremo Tribunal Federal e a fixação da 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.

Diante disso, analisaremos o voto vencedor proferido pelo Ministro Dias Toffoli, a fim de compreendemos os fundamentos adotados pelo Ministro para considerar constitucional a delegação constante do parágrafo 2º do artigo 27, da Lei 10.865/04.

5.1.2 Análise do voto vencedor

Os principais fundamentos do Ministro para afastar a inconstitucionalidade da norma que delegou ao Poder Executivo a possibilidade reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, giram em torno da (i) 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.

Com relação às condições e limites estabelecidos na lei, o voto é assertivo ao indicar que os limites se materializam na possibilidade de o Poder Executivo “reduzir e restabelecer” as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, respeitando o teto fixado nos incisos I e II do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.

Noutras palavras, coube à lei estabelecer um intervalo quantitativo, dentro do qual é permitido ao Poder Executivo reduzir e estabelecer a alíquota, respeitando valor máximo permitido em lei.

Quanto às condições, essas se referem ao “quando” e “como” a delegação será exercida. É dizer: são balizas e diretrizes, estabelecidas pelo legislador, explícita ou implicitamente, as quais devem ser observadas pelo Poder Executivo.

No caso em estudo, seria, portanto, a “autorização para modificar alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime cumulativo dessas contribuições⁷³”, não se tratando de qualquer receita.

Por fim, para o Ministro, é imprescindível que o tributo ao qual a legalidade tributária será mitigada, tenha função extrafiscal a ser desenvolvida por regulamento⁷⁴.

De maneira geral, o Ministro Relator sustenta que as contribuições PIS/PASEP e COFINS sobre receitas financeiras⁷⁵ possuem potencial indutor (extrafiscalidade).

⁷³ *Ibidem*. p. 12/13.

⁷⁴ Voto do Ministro Dias Toffoli no RE nº 1.043.313, p. 9.

⁷⁵ “Receitas financeiras – para pessoas jurídicas que não sejam instituições financeiras nem sejam

Isso porque, tais receitas são sujeitas às constantes oscilações do mercado financeiro, permitindo 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.⁷⁶”

Como pode ser percebido, a “flexibilização” da Legalidade Tributária foi admitida, tendo em vista que, segundo a Corte Suprema, a lei estabeleceu condições e limites e que a função extrafiscal das Contribuições PIS/PASEP e COFINS sobre receita financeira estaria presente.

À vista disso, segundo o Ministro Relator, além da Lei nº 10.865/2004 fixar os limites e as condições para o exercício da delegação, as contribuições PIS/PASEP e Confins incidentes sobre receitas financeiras possuem nítido caráter extrafiscal.

Nota-se, portanto, que a lógica jurídica para determinação dos critérios é baseada no artigo 153, parágrafo 1º da Constituição Federal, o qual contempla dos impostos extrafiscais passíveis de alteração de alíquota pelo Poder Executivo. Além de, segundo o ministro, as contribuições sociais terem por característica a baixa coatividade, o que possibilita a mitigação da legalidade tributária.

Entretanto, cabe aqui breves questionamentos, com o único intuito de gerar reflexão: diante da existência do imposto IOF, que possui função extrafiscal predominante, e regime constitucional direcionado à intervenção sobre o domínio econômico, que incide sobre as operações ocorridas no mercado financeiro, por que não teria o governo se utilizado desse mecanismo para regular as oscilações de mercado ou incentivar certos setores da economia? Ademais, não deveria o Supremo Tribunal Federal ter analisado a possível violação à legalidade tributária a luz do artigo 146, inciso III da Constituição e artigo 97 do Código Tributário Nacional?

Feito tais questionaremos, passemos à análise da ADI nº 5.227, na qual foram adotados dos mesmos critérios para mitigação da legalidade tributária.

5.2 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277/DF

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. (Voto do Ministro Dias Toffoli no RE nº 1.043.313, p. 13).

⁷⁶ *Ibidem* p. 14

5.2.1 Contornos fáticos

A ADI nº 5.277 foi julgada em conjunto com o RE nº 1.043.313, mas diferentemente desse, tratou da delegação atribuída ao Poder Executivo para modificar as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre as receitas obtidas na venda de álcool.

Ajuizado pelo Procurador-Geral da República, a ADI nº 5.277 teve por objetivo discutir as delegações estabelecidas na Lei nº 9.718/1998, mais especificamente nos parágrafos 8º, 9º, 10 e 11 do artigo 5º, incluídos pela Lei nº 11.727/2008, que autorizaram o Poder Executivo a fixar e alterar coeficientes para redução das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, em relação aos contribuintes que optarem pelo regime especial de tributação previsto no parágrafo 4º do artigo 5º.

Eis o teor do referido artigo e parágrafos impugnados:

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:

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

II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezesete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor.

(...)

§ 4º-D. Na hipótese de venda de etanol hidratado combustível efetuada diretamente de cooperativa para as pessoas jurídicas comerciantes varejistas:

I - no caso de cooperativa não optante pelo regime especial de que trata o § 4º deste artigo, os valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidos serão obtidos pelo somatório de 2 (duas) parcelas, calculadas mediante a aplicação das alíquotas:

a) de que trata o inciso I do caput deste artigo sobre a receita auferida na venda de etanol hidratado combustível, respectivamente; e

b) de R\$ 19,81 (dezenove reais e oitenta e um centavos) e de R\$ 91,10 (noventa e um reais e dez centavos) por metro cúbico de etanol hidratado combustível, respectivamente; e

II - no caso de cooperativa optante pelo regime especial de que trata o § 4º deste artigo, será aplicado o disposto no inciso II do § 4º-A deste artigo.

(...)

§ 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.

§ 9º Na hipótese do § 8º deste artigo, os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor.

§ 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.

§ 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.

Valendo-se das mesmas premissas adotadas no RE nº 1.043.313, o Ministro Dias Toffoli entendeu pela constitucionalidade os mencionados dispositivos, conforme veremos a seguir.

5.2.2 Análise do voto vencedor

Como adiantado, de maneira semelhante ao RE nº 1.043.313, o Ministro Relator estabeleceu os mesmos requisitos para a flexibilização da legalidade tributária, a saber: limites e condições à atuação do Poder Executivo fixados em lei e finalidade extrafiscal do tributo.

Com relação ao requisito referente aos limites e condições estabelecidos em lei, o voto do Ministro não aborda detalhes, mencionando apenas que a lei não deixou de “prescrever tetos e condições a serem observados⁷⁷”.

No entanto, pela leitura dos dispositivos impugnados é possível perceber que, quanto ao limite, o Relator se refere ao teto fixado no parágrafo 4º do artigo 5º, da Lei 9.718/1998, reforçado pelo parágrafo 10 do mesmo dispositivo. Isto é, não pode o Poder Executivo 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.

Com relação às condições, a lei não estabelece os critérios, parâmetros ou as circunstâncias para que o Poder Executivo possa alterar as alíquotas do PIS/PASEP e COFINS sobre as operações com álcool.

Sobre a função extrafiscal das contribuições, o Ministro afirmou que “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 extrafiscal⁷⁸”.

⁷⁷ Voto do Ministro Dias Toffoli na ADI n. 5.277, p. 13.

⁷⁸ *Ibidem* p. 14

Isso porque, para o Ministro a função extrafiscal se constata diante da alta volatilidade e por oligopólios característicos do mercado de álcool combustível, possibilitando ao Poder Executivo controlá-lo:

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 diz respeito à grande volatilidade do mercado de combustíveis e à concentração de poder de mercado nas mãos de alguns agentes econômicos. Vale lembrar que existe ligação entre mercado saudável e otimização do princípio da solidariedade, o qual orienta seguridade social.

Assim, por exemplo, o Poder Executivo poderá, caso ele 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 do álcool, inclusive para fins carburantes, que precise de ser prontamente combatido ou minorado.

Nesse momento, cabe, novamente, outro questionado: diante da função extrafiscal constitucionalmente prevista para CIDE-combustíveis, por quais motivos não teria o Governo utilizado nesse mecanismo para intervir no domínio econômico?

De todo modo, cabe aqui unicamente analisar os aspectos da legalidade tributária em face da possibilidade de o Poder Executivo alterar a alíquota da Contribuição para o PIS/ PASEP e COFINS incidente sobre as receitas obtidas na venda de álcool.

Pelo exposto, percebe-se uma flexibilização da legalidade tributária pelo Supremo Tribunal Federal desde que determinados requisitos estejam presentes na Lei. Esses requisitos, nos casos em análise, foram baseados no artigo 153, parágrafo 1º da Constituição Federal e consiste em: (i) 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.

Dessa forma, o presente trabalho buscou identificar as razões para o posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, assim como possibilitar o entendimento da evolução jurisprudencial sobre a legalidade tributária.

6 CONCLUSÃO

O presente trabalho teve por objetivo analisar duas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 1.043.313 e na ADI nº 5.277) no tocante a delegação conferida ao Poder Executivo para alterar alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS.

O estudo pretendeu estabelecer premissas teóricas sobre a legalidade tributária e avaliar os argumentos utilizados pelo Ministro Relator Dias Toffoli para considerar legítimas as delegações e, por consequência, flexibilizar a legalidade tributária.

Como visto, a Constituição estabelece a competência tributária aos entes federados, aos quais devem criar os tributos, estabelecendo a regra matriz de incidência tributária, inclusive com relação aos aspectos quantitativos da exação (base de cálculo e alíquota).

Foi possível depreender que o conteúdo da legalidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro está estabelecido no artigo 5, inciso II; artigo 150, inciso, I e artigo 146, incisos II e III, todos da Constituição Federal, bem como do artigo 9º, inciso I e do artigo 97, ambos do Código Tributário Nacional.

Vimos também que a Constituição estabelece os limites ao poder de tributar, com o intuito de proteger o contribuinte dos excessos do exercício de tributar dos entes federados e garantir a os direitos fundamentais. Dentre esses limites está o princípio da legalidade, o qual estabelece que somente a lei no sentido formal (reserva legal) poderá exigir ou aumentar tributos.

Em exceção, o constituinte previu o artigo 153, parágrafo 1º e o artigo 177, parágrafo 4º, inciso I, alínea “b”, os quais possibilitam a alteração da alíquota pelo Poder Executivo para um rol taxativo de tributos, que possuem a função extrafiscal preponderante.

Após analisarmos as premissas teóricas e os entendimentos doutrinários sobre a legalidade tributária e sua flexibilização, abordamos a evolução jurisprudencial que subsidiou o voto do Ministro Relator e demonstrou a ruptura da Suprema Corte com o entendimento clássico.

Ao fim do estudo, analisamos as premissas fixadas no RE nº 1.043.313 e na ADI nº 5.277, pelo Ministro Relator Dias Toffoli, que sustentaram permissão do legislador delegar ao Poder Executivo a possibilidade de reduzir, restabelecer, fixar e

alterar as alíquotas das Contribuições para o Programa de Integração Social (PIS/PASEP) e para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Em suma, foi possível perceber que os requisitos estabelecidos para flexibilização da legalidade tributária foram baseados no artigo 153, parágrafo 1º da Constituição Federal e consiste em: (i) 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.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico: A função das normas tributárias em tempos de crise. p. 15. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/premio-concedido-secretaria-tesouro.pdf> > Acesso em: 17 jun. 2022.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. **Incentivos Fiscais e Desenvolvimento Econômico**: A função das normas tributárias em tempos de crise. p. 15. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/premio-concedido-secretaria-tesouro.pdf> > Acesso em: 17 jun. 2022.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

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

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

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Decreto nº 8.426 de 1º de abril de 2015. Restabelece 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, 1º abril. 2015.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 dez. 2002.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 dez. 2003.

BRASIL. Lei nº 11.727, de 23 de junho 2008. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins na produção e comercialização de álcool; altera as Leis nos 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.488, de 15 de junho de 2007, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 11.196, de 21 de novembro de 2005,

10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 7.070, de 20 de dezembro de 1982, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 9.393, de 19 de dezembro de 1996, 8.213, de 24 de julho de 1991, 7.856, de 24 de outubro de 1989, e a Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 jun. 2008.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 6.994, de 26 de maio de 1982. Dispõe sobre a fixação do valor das anuidades e taxas devidas aos órgãos fiscalizadores do exercício profissional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 mai. 1982.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 nov. 1998.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma. REsp nº 260.960/RS, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, **Diário de Justiça Eletrônico** 26 mai. 2001. p. 378.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma. REsp nº 221.710/RJ, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, **Diário de Justiça Eletrônico** 18 fev. 2002, p. 288.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma. RE nº 469.079 ED, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 jun. 2006;

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADC 1, Rel. Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 16 jun. 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. ADI 2.178-8/DF. Rel. Min. Ilmar Galvão. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 12 mai. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE nº 343446/SC, Rel. Min. Carlos Velloso. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 04 abr. 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno. RE nº 1.382.84-8/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 28 ago. 1992

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. RE 1.043.313/RS, Rel. Ministro. Dias Toffoli. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 25 mai. 2021.

BRASIL. LEI nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 abr. 2004.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **Princípio da legalidade**: reserva legal e densidade normativa. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 23. ed. São Paulo, Malheiro, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. Função social dos tributos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Calos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Org.) **Tratamento de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 1.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional.

COSTA, Regina Helena. Tributação e direitos fundamentais, in Brasil. **Superior Tribunal de Justiça. Doutrina: edi o comemorativa, 25 anos** / Superior Tribunal de Justiça. -- Brasília: Superior Tribunal de Justiça, 2014. p. 569

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Limita es constitucionais ao poder de tributar**: nota de atualiza o   obra de Aliomar Baleeiro. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Limita es constitucionais ao poder de tributar**: nota de atualiza o   obra de Aliomar Baleeiro. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

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.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. Ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Humberto. Contribui es Sociais e Econ micas. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva, NASCIMENTO, Carlos Valder do, MARTINS, Rogério Gandra da Silva (Org). **Tratado de Direito Tributário**. vol. 1. São Paulo: Saraiva, 2011.

São Paulo: Saraiva, 2009

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo. Editora Saraiva, 2022. 9786555596366. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>>. Acesso em: 14 jun. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a  tica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. – São Paulo, SP: IBDT, 2021.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 23. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Direito administrativo ordenador**. São Paulo: Malheiros, 2003.

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.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2018

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: **Revista de Direito Administrativo**, n. 235. Rio de Janeiro, jan/mar 2004.

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