

**PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E
TRIBUTÁRIOS E OUTROS TEMAS GERAIS
DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

A nova (i)legalidade tributária adotada pelo STF: crítica à aplicação do princípio da legalidade em matéria tributária

Fernanda Ramos Pazello¹
Mariana Brandão Fantini²

Como uma das fundadoras do *Women in Tax Brazil* (WIT), associação independente fundada em 2019 com claro objetivo de impulsionar a representatividade feminina no cenário do Direito Tributário; e em coautoria com minha colega que está trilhando um brilhante caminho na área tributária, nos propomos a estudar um tema imprescindível ao Sistema Tributário Brasileiro e que vem passando por recentes mudanças de paradigma para homenagear nossa Conselheira Honorária WIT Elizabeth Nazar Carrazza, professora de todos e todas; sempre muito atuante na área acadêmica e preocupada em ensinar, debater, se aprimorar e contribuir para a formação dos operadores do Direito, sendo a primeira mulher a ocupar o cargo de Diretora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP).

Suas obras e sua atuação no Direito Tributário contribuíram para que pudéssemos nos aprofundar nos valores e princípios do Sistema Tributário esculpido em nossa Constituição Federal para assegurar os objetivos da tributação, impedindo a atuação desmedida do Poder Público em face dos contribuintes e, a partir destes ideais, trazer uma análise crítica aos recentes precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF) que analisaram eventual ofensa ao princípio da legalidade tributária.

A escolha do tema foi motivada pelos julgamentos de dezembro de 2020 em que a Suprema Corte tratou da questão da tributação das contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e ao Financiamento da Seguridade Social (Cofins) sobre as receitas financeiras auferidas por empresas não financeiras sujeitas à sistemática não cumulativa e a constitucionalidade dos dispositivos incluídos pela Lei nº 11.727 de 23/06/2008 que autorizam o Poder Executivo a fixar coeficientes para reduzir as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre

1 Bacharel, especialista e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, Advogada em São Paulo/SP, Cofundadora do *Women in Tax Brazil*, Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP

2 Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP), Advogada em São Paulo/SP

“a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes” e as “alíquotas incidentes sobre os regimes especiais de cobrança” do PIS e da COFINS (Recurso Extraordinário 1.043.313/RS – Tema 939 da Repercussão Geral – “RE”; e da ADI 5.277/DF – “ADI”), tendo em vista o aumento da carga tributária por regulamento infralegal e a ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária (artigo 27, § 2º, da Lei 10.865/041, no caso do RE, e pelo artigo 5º, parágrafos 8º e 11 da Lei 9.718/982, com a redação da Lei 11.727/08, na ADI).

Analizou-se a constitucionalidade da outorga por lei ao Poder Executivo da competência para deduzir despesas financeiras e reduzir/restabelecer as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita financeira, dentro do limite estipulado em lei (RE); e fixar coeficientes para reduzir as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, e as alíquotas incidentes sobre os regimes especiais de cobrança do PIS e da Cofins (ADI).

O julgamento desses casos trouxe novos capítulos à “crise atual da legalidade” em relação às diferentes correntes doutrinárias que divergem sobre a interpretação e aplicação do princípio da legalidade especificamente em matéria tributária. Apesar do presente artigo ter como foco a legalidade tributária, não podemos deixar de ressaltar que a teoria a respeito do referido princípio não afeta somente o Direito Tributário, mas atinge a Teoria do Direito como um todo.

Dado esse contexto, importante abrir as discussões a respeito do princípio da legalidade com os ensinamentos da nossa homenageada Elizabeth Nazar Carrazza sobre a importância da lei como instituidora e disciplinadora da obrigação tributária:

(...) impõe que qualquer pretensão à instituição de deveres – de caráter patrimonial ou não –, deverá ser regida por lei, e não por atos normativos inferiores expedidos pelo Poder Executivo, pois no sistema constitucional brasileiro a imposição de qualquer obrigação tributária requer a previsão legal, observado o postulado da Tripartição dos Poderes e o processo legislativo sistematizado pela própria Constituição Federal.

Continuando, nos ensina que o Estado Democrático de Direito consagra a submissão de todos (incluindo o Estado) à previsão da lei, o que consiste na sua verdadeira essência. A partir dessa premissa, o presente artigo analisará a evolução da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em relação à interpretação e aplicação do princípio da legalidade tributária, de forma a compreender

a posição majoritária da Suprema Corte e trazer críticas necessárias à flexibilização deste princípio.

Não há dúvidas de que o resultado do julgamento do RE nº 1.043.313/RS e da ADI nº 5.277/DF constituem um marco da legalidade tributária, na medida em que escancarou o entendimento do STF sobre o papel da lei na conformação dos critérios da incidência tributária, afastando sua função de “limitador” ao poder de tributar.

1. O princípio da legalidade tributária: visão da doutrina

O princípio da legalidade tributária, como explica Luis Eduardo Schoueri, confere garantia ao contribuinte, por meio de seus representantes, de concordar com o montante de tributo que lhe será exigido.³ Tal circunstância demonstra a ligação direta entre a legalidade tributária e o princípio democrático, já que garante aos contribuintes que os tributos serão necessariamente instituídos a partir da concordância de seus representantes democraticamente eleitos.

Apesar da legalidade estar assegurada em diversos dispositivos do texto constitucional, a norma constitucional tributária faz questão de dar sua devida ênfase no Artigo 150, I da Constituição Federal; e da mesma forma nosso Código Tributário Nacional (CTN) em seus Artigos 9º, I e 97, I, II e IV do Código Tributário Nacional, para impedir a instituição ou majoração de tributos, sem lei que o estabeleça:

Constituição Federal

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;

(...)

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

(...) **Código Tributário Nacional**

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

3 SCHOUERI, Luis Eduardo. A suave perda da liberdade. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). Revista Direito Tributário Atual, v. 18. São Paulo: Dialética e IBDT, 2004. p. 1.

artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

(...)

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

De acordo com o ilustre doutrinador Humberto Ávila,⁴ a legalidade não tem apenas uma dimensão, podendo comportar vários diferentes sentidos. Nesse sentido, a legalidade pode ser estudada por três normas diferentes: uma regra, um princípio e um postulado, cada qual com diferente estrutura e funcionalidade.⁵ Enquanto regra, a legalidade tributária não pode ser relativizada, não admite nenhum tipo de gradação, deve ser aplicada em sua totalidade; como princípio, deve ser concretizada ao máximo possível, enquanto mandamentos de otimização;⁶ e, por fim, como postulado, estabelecendo diretrizes para a aplicação de outras normas.

Enquanto parte da doutrina defende a legalidade tributária sentido estrito, ou seja, que não pode ser mitigada sob hipótese de ferir uma garantia constitucionalmente prevista do contribuinte; há quem defenda a chamada “deslegalização”, que consiste na flexibilização da legalidade tributária devido às mudanças geradas pela modernização da sociedade,⁷ desconsiderando o aspecto de regra que possui o princípio da legalidade. Trata-se de uma visão “neopositivista da legalidade”, que incorporaria um novo conceito da legalidade com outros princípios, objetivos e valores.⁸

Para devidamente compreender o debate entre os conceitos de legalidade tributária, é preciso estudar as possíveis correntes interpretativas que geram as divergências em relação à sua aplicação. De acordo com Riccardo Guastini,⁹ é possível conferir à atividade de interpretação três acepções principais: descobrir, escolher ou criar um significado.

A partir de tal conceito, cada acepção da forma de interpretar confere a adoção de determinada teoria da interpretação. De acordo com Humberto Ávila, é possível dividir tais teorias em teoria cognitivista, teoria cognitivista moderada e teoria cética. A importância de compreender as teorias da interpretação é apresentar o contexto dentro o qual se insere a crise a respeito do princípio da legalidade.

4 Humberto Ávila, Legalidade tributária multidimensional, in Roberto Ferraz (coord.), Princípios e Limites da Tributação, São Paulo, Quartier Latin, 2005, p. 277-291.

5 LEÃO, Martha Toribio. O Direito Fundamental de Economizar Tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 53.

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

7 LEÃO, Martha Toribio. op. cit. p. 60.

8 LEÃO, Martha Toribio. op. cit. p. 60.

9 GUASTINI, Riccardo. Interpretar y Argumentar, trad. de Silvina Álvarez Medina, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 342-343.

Nesse sentido, quando se adota a primeira acepção proposta por Riccardo Guastini, qual seja, a de que a interpretação consiste na descoberta de um significado, implica-se afirmar que os enunciados objeto de interpretação exprimem um significado único, consistindo a interpretação em uma atividade meramente cognitiva.¹⁰ Daí então, sobrevém a definição de *teoria cognitivista da interpretação*.

De maneira diversa, ao adotar a tese de que a interpretação consiste em escolher um significado, implica-se o entendimento de que existem diversos significados possíveis para um mesmo enunciado, cabendo ao intérprete a escolha dentre os potenciais sentidos. Por meio dessa teoria, chamada de *cognitivista moderada*, cabe ao intérprete uma atividade de conhecimento (pressupondo o reconhecimento dos significados existentes) e vontade (pressupondo a escolha de qual significado é o correto).¹¹

Por fim, quando se adota a acepção de que a atividade interpretativa consiste na criação de um significado para um enunciado jurídico, pressupõe-se, consequentemente, que interpretar é atribuir qualquer significado, já que não existe um significado preexistente à interpretação.¹² A partir do ceticismo interpretativo, infere-se que o significado é fruto da decisão dos intérpretes da lei.¹³ Dentro da referida teoria da interpretação, insere-se o pertinente questionamento de Martha Leão:¹⁴ se o intérprete não se vê limitado pelo sentido preliminar do texto, qual a garantia concedida pela lei, no sentido de Direito positivado? A lei em seu sentido de limite formal e material para o exercício do poder perdeu seu espaço?

Trazendo tal questionamento para a legalidade tributária, indaga-se exatamente a mesma questão. As propostas doutrinárias neopositivistas, bem como a atual posição majoritária do STF a respeito da legalidade mitigada, ao atribuírem novo sentido ao que os doutrinadores e juristas anteriormente denominaram de legalidade tributária estrita para permitir sua aplicação sem os limites do Direito positivado não acabam por retirar garantias fundamentais do contribuinte?

A flexibilização da legalidade tributária torna-se ainda mais gravosa quando se percebe que a função da lei em matéria tributária é garantir ao contribuinte o dever de pagar tributos instituídos por meio de processo legal realizado por

10 AVILA, Humberto. *Constituição, Liberdade e Interpretação*. São Paulo: Malheiros, 2021. p. 33.

11 AVILA, Humberto. *op. cit.* p. 34.

12 AVILA, Humberto. *op. cit.* p. 34.

13 GUASTINI, Riccardo. *op. cit.* p. 350.

14 LEÃO, Martha Toribio. *op. cit.* p. 62.

representantes eleitos. Nesse sentido, de acordo com o sempre atual Alberto Xavier:

O Direito Tributário é de todos os ramos do Direito aquele em que a segurança jurídica assume a sua maior intensidade possível e é por isso que nele o princípio da legalidade se configura como uma reserva absoluta da lei formal.¹⁵

Ainda, a interpretação cética a respeito da legalidade tributária tem acompanhado visão distorcida a respeito do conceito da “tipicidade fechada”, teoria desenvolvida na obra de Alberto Xavier e posteriormente defendida por grandes doutrinadores, tais como Yonne Dolacio de Oliveira¹⁶ que afirma:

Há uma área no Direito que não se pode usar o tipo aberto, conforme reconhecimento geral. Surge então o imperativo da utilização de um tipo oposto – o tipo cerrado –, que define de modo exaustivo seus elementos ou notas características, sempre necessários.

Comumente adotada para descaracterizar a legalidade estrita, apontada como uma teoria “ultrapassada”, a teoria proposta por Alberto Xavier não aponta para uma pretensão inalcançável de prever por meio de lei todos os aspectos da norma de incidência tributária, mas sim que essa deve ser feita em um ideal de determinação:

Antes de mais, cumpre fazer uma observação fundamental: é que, a bem dizer, não existem conceitos absoluta e rigorosamente determinados; e que, deparando com aquilo que já se tem designado por uma ‘indeterminação imanente’ de todos os conceitos, se é forçado a reconhecer que a problemática da indeterminação não é tanto de natureza como de grau.

Uma vez já ilustrados os conceitos, passaremos a analisar os precedentes atuais da Suprema Corte com vistas a compreender a atual crise do princípio da legalidade, em que se aceita e se curva a adoção da teoria cética de interpretação, permitindo-se o esvaziamento do princípio da legalidade tributária previsto e concebido em nossa Constituição Federal.

15 XAVIER, Alberto, Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação, p. 43-44.

16 OLIVEIRA, Yonne Dolacio. Curso de Direito Tributário (coord. Ives Gandra da Silva Martins), 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 126-127.

2. O julgamento do recurso extraordinário 1.043.313/rs– tema 939 da repercussão geral; e da ADI nº 5.277/df e a “evolução” do entendimento do Supremo Tribunal Federal

Como anteriormente descrito, no julgamento do RE nº 1.043.313 e da ADI nº 5.277 a Suprema Corte concluiu que “é constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da lei 04/10.865, 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” (tese fixada no RE) e, no caso da ADI nº 5.227/DF, julgou parcialmente procedente o pedido, utilizando as mesmas premissas para decisão utilizadas no julgamento do RE.

O voto que prevaleceu no julgado, do relator Ministro Dias Toffoli, adotou a concepção teórica segundo a qual a legalidade tributária não seria estrita, mas sim “suficiente”. De acordo com seu entendimento, a jurisprudência do STF já vinha caminhando no sentido de se alterar a concepção de legalidade como estrita ou fechada para esse novo conceito de legalidade mais flexível. Para reforçar seu entendimento, citou os seguintes julgados:

RE 343.446/SC, em que a Corte decidiu que não ofenderia o princípio da legalidade o fato de a Lei 9.732/98 ter delegado ao regulamento a complementação de conceitos para a cobrança da contribuição para o SAT;

RE 704.292/PR, em que concluíram pela constitucionalidade da Lei 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;

ADI 4.697/DF, ao tratar também dos conselhos de fiscalização de profissões, em que a Corte julgou constitucional a Lei 12.514/04, que a eles possibilitava fixar, conforme teto legal, as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas; e

RE 838.284/SC, por fim, em que restou constitucional a Lei 6.994/82, que delegou ao CONFEA a possibilidade de fixar a taxa referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), observando limite determinado.

Para compreender como se deu a evolução da jurisprudência a respeito da legalidade tributária, serão descritos os fundamentos utilizados, bem como a teoria da interpretação escolhida para as razões de decidir de cada caso.

De acordo com o voto do Ministro Dias Toffoli, o RE nº 343.446/SC teria sido o precedente que “*sinalizou uma ruptura desse dogma*”, ao apontar, nas palavras de Marco Aurélio Greco,¹⁷ que “*a exigência constitucional (...) é de uma legalidade suficiente e não de uma legalidade estrita*”.

O caso em questão tratava da instituição do “SAT” (Seguro de Acidente do Trabalho) pelas Leis nº 7.787/1989 e 8.212/1991. O RE interposto defendeu a inconstitucionalidade dos dispositivos que definiam base de cálculo para o SAT distinta da prevista pela Constituição Federal, bem como afirmava que o art. 154, I da Constituição Federal que cuida da competência residual da União para instituir novos impostos, previa a instituição de lei complementar. Ainda, considerando que o SAT teria fixado a alíquota única de 2% para todos os contribuintes, independentemente da atividade empresarial exercida, acabaria por ferir o princípio da isonomia.

Ao que interessa para a presente análise, ao tratar da legalidade tributária, o entendimento acolhido pelo acórdão, nos termos do voto vencedor proferido pelo Ministro Carlos Velloso foi de que “*o fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de ‘atividade preponderante’ e ‘grau de risco leve, médio ou grave’, não implica ofensa ao princípio da legalidade tributária*”. Ao continuar discorrendo, afirma que a aplicação da lei no caso concreto exige a aferição de dados e elementos e, portanto, não se trata de delegação pura (essa sim ofensiva ao princípio da legalidade).

Ainda, o voto do Ministro Carlos Velloso indica o RE 290.079/SC, na qual teria sido discutida “questão semelhante”: estabeleceu-se que a alíquota do salário-educação poderia ser estabelecida pelo Poder Executivo, observados os parâmetros e padrões postos na norma primária. Aqui, mais uma vez, não há delegação pura, pois é a lei atribuindo ao regulamento a aferição de dados para a aplicação concreta da lei.

Para corroborar seu entendimento, cita também a Ministra Ellen Gracie que afirmou que, caso não fossem modificados os elementos essenciais da contribuição, mas delimitados os conceitos necessários à sua aplicação, a delegação atenderia ao princípio da legalidade concebido pelo constituinte.

Voltando à análise do RE nº 343.446/SC, o Ministro Ilmar Galvão, indicando a “ruptura” do entendimento da Suprema Corte, afirma que se o regulamento fosse além da lei, haveria ilegalidade; mas como no caso do SAT seria um caso de regulamento delegado, não haveria inconstitucionalidade.

Note-se que, apesar da referência direta aos *standards* para aplicação da delegação, tais critérios não ganham maior relevância nas respectivas decisões

17 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário. 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 147.

além de sua mera menção. Prova disso é que não se leva em consideração que o salário-educação não era um tributo quando da delegação ao Executivo, enquanto que situação distinta ocorria com o SAT. Ou seja, no caso do salário-educação não haveria impedimento constitucional.

No voto do Ministro Dias Toffoli, os critérios para delegação foram considerados como subsídios que sustentariam uma “*alternativa teórica à corrente formalista da legalidade estrita*”. Sendo assim, nos questionamos: apesar de utilizados os critérios para delegação como fundamentação para a flexibilização do princípio da legalidade no caso do SAT, esses critérios foram devidamente analisados e cumpridos? Como visto anteriormente, a resposta é não.

A conclusão preliminar possível a partir da análise desse primeiro precedente, sinalizado como indicativo da “ruptura” do entendimento do STF é: o precedente indicado pelo Ministro Dias Toffoli julgou constitucional a delegação ao Executivo para o estabelecimento desses aspectos práticos para cobrança do SAT baseando-se em um precedente sobre salário-educação, que nem tributo era à época e, portanto, não devia respeito aos limites constitucionais tributários. Como se não bastasse, o RE nº 290.079/SC adotou a legalidade estrita, mas aceitou a alíquota prevista anteriormente pois fixada na vigência de texto constitucional que assim permitia. Outro precedente citado pelo Ministro Dias Toffoli foi a ADI nº 4.697/DF, em que se discutia a possibilidade dos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas fixarem, conforme os tetos e os parâmetros nela prescritos, as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas.

Nesse caso, adotou-se o entendimento de que as anuidades cobradas pelos conselhos profissionais se caracterizariam como tributos da espécie “contribuições de interesse das categorias profissionais”. Sendo assim, quando da análise da “legalidade tributária estrita”, o entendimento adotado foi de que a fixação de tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência das contribuições profissionais seria suficiente para que não houvesse a flexibilização da legalidade.

Sobre tal ponto, o voto do Ministro Relator Edson Fachin trouxe a distinção entre os conceitos de “reserva de lei” e “legalidade estrita”. Para tanto, citou o entendimento de Gerd. W. Rothmann, segundo o qual o princípio da reserva de lei condiciona as intervenções onerosas na esfera jurídica do indivíduo à existência de uma lei formal (emanada do Poder Legislativo),¹⁸ enquanto a legalidade tributária seria uma proibição constitucional dirigida à administração

18 ROTHMANN, Gerd. W. O Princípio da Legalidade Tributária. In: Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 109, jul./set. 1972.

federal, estadual e municipal de instituir ou aumentar tributo sem lei que o autorize.¹⁹ A partir dessa distinção, concluiu que não haveria ofensa ao princípio da reserva legal, uma vez que se trata de lei que disciplinou a matéria referente à instituição das contribuições sociais de interesse profissional. Ainda, sobre a majoração de tributos, como essa também teria sido definida em lei, não haveria sob essa égide nenhuma ofensa à legalidade tributária.

Restou em discussão, portanto, a atribuição aos conselhos profissionais da fixação do exato valor das anuidades. Nesse sentido, “*o que não se observa é pretenso ‘princípio da tipicidade cerrada’*”, continuando “*com esse entendimento não se pode concordar, sob pena de inviabilização da tributação no país ou, pelo menos, assumir um modelo de legalismo datado na evolução histórico-filosófica das ideias tributárias brasileiras*”.

A análise desse precedente nos permite concluir que, apesar de adotar o entendimento de que não seria possível utilizar-se da “tipicidade cerrada”, a utilização do teto ao critério material das hipóteses de incidência das contribuições profissionais não se caracterizaria como estabelecimento de critérios, mas apenas de auxílio à determinação dos custos aos quais pretende a contribuição cobrir, o que de nenhuma forma consiste em flexibilização da legalidade tributária. O que se observa, portanto, é uma confusão de sentidos a respeito do que seria o “princípio da legalidade cerrada” e no que consistiria a flexibilização de tal princípio. Nesse sentido, explica Luis Eduardo Schoueri: “*O critério quantitativo do tributo é, sempre, escolhido pelo legislador; o Executivo apenas participa na sua determinação*”,²⁰ o que não indica ofensa à legalidade tributária.

Por fim, como último precedente indicado pelo Ministro para suportar sua posição, temos o RE 704.292/PR, no qual, em discussão semelhante à da ADI nº 4.697/DF, trata da delegação aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas do poder de fixar e majorar, sem parâmetro legal, as contribuições instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas, conforme disposto no art. 2º da Lei nº 11.000/2004, que determinava que os Conselhos de Medicina poderiam fixar, cobrar e executar as contribuições anuais.

Importante ressaltar que esse julgamento foi mencionado como exemplo de uma suposta “clara tendência” de oferecer alternativa teórica à corrente da legalidade estrita, afirmando que o legislador tributário poderia se valer de cláusulas gerais e que haveria tendência no Direito Comparado de flexibilização da legalidade, tal como no Tribunal Constitucional da Espanha.

19 ROTHMANN, Gerd. W. op. cit., p. 11-33, jul./set. 1972. p. 19.

20 SCHOUERI, Luis Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães S3661 Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE 1.043.313 e da ADI nº 5.277. – São Paulo, SP: IBDT, 2021. p. 46.

Isso porque, de acordo com o que restou decidido no RE 704.292/PR, o grau de indeterminação dos dispositivos da Lei nº 11.000/2000 teria provocado “a degradação da reserva legal”. Sendo assim, o acórdão consignou que “*Para o respeito do princípio da legalidade, seria essencial que a lei (em sentido estrito) prescrevesse o limite máximo do valor da exação, ou os critérios para encontrá-lo, o que não ocorreu*”. Considerando tal aspecto, seria permitido que os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas fixassem as contribuições anuais devidas por pessoas físicas ou jurídicas.

Com efeito, não se nega que a lei tributária deve ser aperfeiçoada para que corretamente e seguramente seja aplicada. No entanto, uma coisa é se admitir que se estabeleçam critérios para conformação dos aspectos quantitativos para a cobrança das contribuições anuais; outra é se admitir que haja a flexibilização da legalidade tributária para que os próprios critérios do aspecto quantitativo, como a alíquota e a base de cálculo, sejam delegados ao Poder Executivo que poderão, a seu bel prazer, decidir sobre a alíquota de um tributo, ainda que se trate de um tributo de caráter fiscal. Esse último comentário é extremamente relevante na medida em que nosso ordenamento jurídico constitucional identificou os tributos com caráter extrafiscal e expressamente excepcionou a aplicação da legalidade tributária, o que nos aprofundaremos no próximo item.

Sendo assim, trata-se de mais um caso utilizado para corroborar uma suposta “evolução” da doutrina do STF em direção à superação da legalidade estrita que, novamente, não ocorreu.

Assim, o que queremos demonstrar é que, a nosso ver, as decisões colacionadas pelo STF não configuram um caminhar no sentido de uma maior flexibilização da legalidade tributária. O princípio foi e deve continuar sendo visto como uma garantia constitucional do contribuinte. Com efeito, o julgamento do Tema 939 é a justamente a ilustração do ceticismo interpretativo: são utilizadas decisões na *ratio decidendi* do Tribunal que não corroboram suas conclusões na magnitude desejada.

3. Legalidade tributária e a extrafiscalidade

Além da indicação da jurisprudência do próprio STF para justificar a aplicação da legalidade tributária “suficiente”, os votos do RE nº 343.446/SC e da ADI nº 5.277/DF pautaram-se na análise e interpretação da exceção à legalidade tributária trazido pelo Constituinte originário no art. 153 da CF também para motivar suas conclusões.

Diz o dispositivo constitucional que é facultado ao Poder Executivo alterar as alíquotas dos seguintes impostos: imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e imposto sobre operações de crédito, câmbio ou seguro (IOF), respeitados os limites legais. Ou seja, coube ao legislador constituinte definir as situações em que seria delegado ao Poder Executivo a definição de alíquotas.

O motivo para tal excepcionalidade era mais do que evidente! Tratam-se de impostos com características mais acentuadas de extrafiscalidade e que mereceriam tratamento diferenciado em prol de valores assegurados constitucionalmente. A brilhante e sempre incansável defensora dos princípios constitucionais, Ministra Regina Helena Costa, bem definiu tais tributos:

(...) Esses impostos, como sabido, ostentam natureza extrafiscal - revelada na possibilidade de atuarem como instrumentos destinados a regular o comércio exterior, a indústria nacional e o mercado financeiro, respectivamente - e, desse modo, demandam agilidade na modificação da intensidade de sua imposição, que restaria comprometida caso obrigatória a edição de ato de natureza legislativa a viabilizá-la.²¹

Emprestando alguns conceitos da doutrina do Direito Espanhol, o STF adotou o entendimento de que ao PIS e a COFINS teriam natureza de tributo extrafiscal e, portanto, não haveria impedimento constitucional para a fixação de alíquota por decreto. Obviamente não podemos concordar com esse entendimento, uma vez que é certo que todos os tributos possuem uma certa dose de extrafiscalidade, uns mais e outros menos, mas somente os tributos indicados na CF/88 são “tributos extrafiscais” para fins de exceção à legalidade tributária estrita.

De acordo com o voto do Ministro Relator, seguido pela maioria, os tributos que possuam alto grau de coatividade, “como a exação cujo pagamento não decorra de benefício imediato conferido ao contribuinte” poderiam ser considerados extrafiscais, diferenciando-se de “impostos que possuem nítida função extrafiscal (II, IE, IPI e IOF)” e contribuições que possuem reduzido grau de coatividade. Adotando tal entendimento, concluiu:

21 COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. Editora Saraiva. Ano 2009. p. 63.

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

Ocorre que, independentemente da interpretação cética que se pretenda adotar sobre o que foi previsto pela CF/88, tal comparação não se sustenta. O PIS e a COFINS, como contribuições sociais, estão sujeitas à legalidade tributária estrita; e em sendo destinadas ao financiamento da seguridade social, possuem relevante função pública cujo manejo de alíquotas deve ser estabelecido somente por lei.

Conforme ensina Elizabeth Nazar Carrazza,²² a extrafiscalidade é uma característica inerente ao sistema tributário e está presente em todos os impostos:

A extrafiscalidade (entendida como a utilização da atividade tributária para fins ordinatórios) poderá ser adotada para qualquer imposto, para estimular ou desestimular comportamentos havidos pela ordem jurídica como desejáveis ou indesejáveis.

Contudo, segundo Luis Eduardo Schoueri, Diogo Olm Ferreira e Victor Lyra Guimarães Luz; apesar de se admitir a existência de função extrafiscal nos tributos, “a Contribuição ao PIS/PASEP e a Cofins não foram excepcionadas como ferramenta de uso de normas com função indutora. Isso não significa que não possa o legislador utilizá-las para tal função, mas simplesmente que o conteúdo da Legalidade Tributária não poderá ser, de forma alguma, mitigado, por opção do próprio constituinte”.²³ Ou seja, reitera-se que, apesar de qualquer tributo poder exercer e ter uma função extrafiscal, a atuação do Poder Executivo é limitada aos casos previstos constitucionalmente em relação aos tributos extrafiscais devidamente indicados pelo constituinte. Para fins ilustrativos, verifica-se que a jurisprudência tradicionalmente adota entendimento oposto ao da Suprema Corte:

22 CARRAZZA, Elizabeth Nazar, IPTU & Progressividade, Igualdade e Capacidade contributiva, Editora Juruá, 1ª edição, 3ª tiragem, p. 108.

23 SCHOUERI, Luis Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, op. cit. p. 91.

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. PIS E COFINS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS VINCULADAS À ATUAÇÃO ESTATAL INDIRETA, DE NATUREZA PARAFISCAL. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS. DECRETO Nº 8.246/2015, REDAÇÃO DADA PELO DECRETO Nº 8.451/2015. IMPOSSIBILIDADE.

(...) 6. Ademais, o rol de tributos de que tratam os incisos do artigo 153 da CF/88 são todos NÃO VINCULADOS, o que evidencia ainda mais a impossibilidade de se transformar as contribuições sociais em comento, em instrumentos de política econômica, modificando a sua natureza parafiscal em extrafiscal. (...) 9. Apelação dos autores provida.²⁴

A posição da Corte baseia-se no princípio da solidariedade para mitigar o princípio da legalidade pois este orientaria a seguridade social e seria destinada e mantida por todos.²⁵ Com efeito, a solidariedade não pode ser em si considerada, dependendo de uma série de prescrições constitucionais que determinam condições para instituir e exigir contribuições.²⁶

Nesse sentido, como bem demonstrado por Martha Leão, a CF se encarregou de apresentar um direcionamento em relação às contribuições sociais, pois ao mesmo tempo que as pauta na solidariedade, descreve as condições sob as quais poderão ser instituídas e quem estará obrigado a recolhê-las. Confira-se:

A solidariedade, ainda que seja fundamento da existência de contribuições sociais, não resume a instituição desses tributos, exatamente porque a Constituição não se limitou a simplesmente prever essas contribuições em razão da solidariedade. Pelo contrário, **ela as previu como fonte de financiamento da seguridade social, com requisitos bastante específicos e regras de competência fechadas – e não abertas à conformação pelo legislador ou intérprete**” (grifos próprios).

Tanto as contribuições sociais quanto os impostos possuem regras de competência fechada, impostas pela própria Constituição Federal (195, § 4º e 154, inciso I) pois tais tributos somente podem ser instituídos “desde que sejam

24 TRF 1ª Região – AMS 0009784-14.2015.4.01.3200 / AM, rel. desembargador Federal Hercules Fajoses, Sétima Turma, Publicado em 28.10.2016.

25 LEÃO, Martha Toribio. op. cit. p.128.

26 BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições: Regime Jurídico, Destinação e Controle, São Paulo: Noeses, 2006. p. 133.

não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição”.

O que se observa é que a Suprema Corte, ao fundamentar o princípio da solidariedade para justificar a flexibilização da legalidade em relação às contribuições sociais do PIS e da COFINS, permitindo a delegação de competência ao Poder Executivo para a fixação de alíquota no caso de receita financeira e declarando a constitucionalidade dos dispositivos que permitem ao Poder Executivo alterar as alíquotas do PIS e da COFINS em relação às operações com álcool acaba por, inicialmente, ignorar a premissa de que as contribuições sociais são regras de competência fechada. Portanto, não possuem caráter extrafiscal e, além disso, adota o entendimento de que a solidariedade no Direito Tributário justificaria que fosse buscada sempre a maior arrecadação possível, o que não é verificável (ainda por cima quando se utiliza de tal princípio para flexibilizar uma garantia constitucional).

Por fim, a utilização de argumentos não verificáveis para a flexibilização de garantias é reiterada pelo voto do Ministro Edson Fachin, que, valendo-se de um argumento consequencialista afirmou que não poderia concordar com o princípio da tipicidade cerrada, “*sob pena de inviabilização da tributação no país*”.

O argumento consequencialista utilizado não pode ser utilizado para flexibilizar o princípio da legalidade. Isso porque, como bem ensina a doutrina de Tathiane dos Santos Piscitelli “*a interpretação que se confere ao princípio da legalidade tributária é bastante restrita: trata-se de prescrição constitucional que visa efetivar o Estado democrático de direito e legitimar a existência de tributos*”²⁷ e, sendo assim o argumento consequencialista somente será juridicamente válido quando respeitar os limites impostos pelos princípios que regem o ordenamento:

Argumentos consequencialistas cujo conteúdo revele a consideração de um dos elementos aqui referidos serão válidos do ponto de vista jurídico

e, assim, passíveis de serem tomados como razão de decidir, sem o risco de ser-lhes imprimida a pecha de argumentos políticos ou econômicos.²⁸

Sobre o tema, defendendo os direitos constitucionalmente garantidos aos contribuintes, ensina a Jurista Misabel Derzi que uma decisão consequencialista que não passa pela devida delimitação acaba por afrontar a própria segurança

27 PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Argumentando pelas consequências no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011. p. 199.

28 PISCITELLI, Tathiane dos Santos. op. cit. p. 233.

jurídica constitucionalmente prevista ao contribuinte: “*uma teoria decisional consequencialista, desprovida de uma rigorosa delimitação das consequências que se deseja empregar, é totalmente incompatível com o princípio da segurança jurídica, pela absurda incerteza que a sua manipulação propicia*”.²⁹

4. Conclusão

O que se observa da análise do Tema 939 e da alegação da Suprema Corte de que haveria uma evolução jurisprudencial que caminharia em direção à uma “nova legalidade”, nada mais é do que uma solução sem amparo na CF para flexibilizar garantias constitucionais focada unicamente no pressuposto de que o Congresso Nacional não tem capacidade legislativa para instituir leis que tragam os critérios de incidência tributária dos tributos e, portanto, sobraria aos regulamentos via Executivo tal papel.

Nesse sentido, mostra-se pertinente e atual o entendimento da nossa homenageada Elizabeth Carrazza ao afirmar que o sistema constitucional brasileiro prevê que a imposição de qualquer obrigação tributária requer a previsão legal de forma a observar o postulado da Tripartição dos Poderes e o processo legislativo constitucional. Tal entendimento não pode jamais ser superado sob pena de nos afastarmos de um Estado Democrático de Direito.

A Constituição Federal foi assim concebida para garantir a segurança jurídica daqueles que estão sob seu regimento e não pode ter seus ditames flexibilizados pelo Poder Judiciário. Neil MacCormick, sobre tal ponto, ensina que um dos mais importantes méritos do Estado de Direito é que, onde ele floresce, a segurança jurídica floresce também, como parte dele.³⁰

29 DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da jurisprudência no direito tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 173 e 216.

30 MACCORMICK, Neil. Rethoric and the Rule of Law: a Theory of Legal Reasoning, p. 238.