



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 1932059 - RS (2021/0218810-3)

RELATOR : **MINISTRO MANOEL ERHARDT (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TRF5)**
AGRAVANTE : RASATRONIC ELETRONICA INDUSTRIAL LTDA
ADVOGADO : JOSÉ VICENTE PASQUALI DE MORAES - RS065670
AGRAVADO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB). IRRETRATABILIDADE DA OPÇÃO IMPOSTA AO CONTRIBUINTE PARA TODO ANO CALENDÁRIO. ALTERAÇÃO DO REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO PELA LEI 13.670/2018. RETOMADA DO ANTERIOR REGIME NO MESMO EXERCÍCIO FINANCEIRO. POSSIBILIDADE. AGRAVO CONHECIDO PARA NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE.

1. Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado com vistas à manutenção do recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) nos moldes da Lei 12.546/2011 até o final do ano calendário de 2018, afastando-se os efeitos da Lei 13.670/2018 durante tal período, em razão da opção manifestada no início daquele ano, nos termos do art. 9º, § 13, da Lei 12.546/2011, com redação dada pela Lei 13.161/2015.

2. Dos casos idênticos até então submetidos à apreciação desta Corte não se estava conhecendo ao argumento de que a matéria possuía natureza eminentemente constitucional (EDcl no AgInt no REsp n. 1.928.888/PR, relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/2/2022, DJe de 16/2/2022; AgInt nos EDcl no REsp n. 1.843.994/SC, relator Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/9/2020, DJe de 22/9/2020).

3. Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 1.286.672 RG/RS, Tema 1.109/STF, consignou que *"é infraconstitucional e depende da análise de fatos e provas, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à alteração legislativa promovida pela Lei 13.670/2018, que excluiu da opção pela contribuição substitutiva (CPRB) as pessoas jurídicas que fabricam determinados produtos, inclusive no que se refere à irretratabilidade prevista no art. 9º, § 13, da Lei 12.546, de 2011"*.

4. A manifestação da Corte Maior concluindo pela infraconstitucionalidade da controvérsia em matéria tributária impõe a

apreciação do tema pelo Superior Tribunal de Justiça, por se tratar de competência prevista no art. 105, inciso III, alínea *a*, da CF/1988, sendo função constitucional desta Corte a palavra final na uniformização da interpretação de lei federal.

5. Os benefícios fiscais representam uma redução da carga tributária suportada pelo contribuinte, concretizada sob a forma de isenção, redução de alíquota, alteração de base de cálculo, dentre outras medidas fiscais dessa natureza. A legislação tributária, ao tratar especificamente sobre a isenção (art. 178 do CTN), previu a possibilidade de sua revogação, desde que concedida incondicionalmente e por prazo indeterminado, e que seja observado o princípio da anterioridade.

6. Na mesma toada é a jurisprudência pátria, que possui entendimento consolidado quanto à inexistência de direito adquirido a regime jurídico tributário. A orientação do STJ é a de que a isenção não onerosa, "justamente porque não condicionada a qualquer contraprestação por parte do contribuinte, consubstancia favor fiscal que pode ser reduzido ou suprimido por lei a qualquer tempo, sem que se possa cogitar de direito adquirido à sua manutenção. É o que se depreende da leitura a contrario sensu da Súmula 544/STF ('isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas'), bem assim da norma posta no art. 178 do CTN, segundo a qual 'a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104'" (REsp n. 605.719/PE, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 21/9/2006, DJ de 5/10/2006).

7. O mesmo raciocínio deve ser aplicado aos demais incentivos tributários. Como bem colocado pelo Tribunal de origem, "se ao ente tributante é dado, a qualquer tempo, revogar a isenção, acarretando assim a incidência e o pagamento integral do tributo sobre determinado fato gerador, outro não pode ser o entendimento relativamente a benefícios fiscais de outras naturezas". No mesmo sentido: AgInt no REsp n. 1.731.073/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 31/3/2022; e REsp n. 1.928.635/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 10/8/2021, DJe de 16/8/2021.

8. Feitas essas considerações, constata-se que, no caso concreto, a impetrante não possui o direito líquido e certo ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta até o final de 2018 a pretexto da alteração legislativa promovida pela Lei 13.161/2015, que previu a irretratabilidade da opção para todo o ano calendário.

9. Isso porque a desoneração da folha de pagamento, instituída pela Lei 12.546/2011, representa medida de política fiscal criada para fomentar as atividades de determinados setores da economia e, assim como todo e qualquer benefício fiscal concedido por liberalidade do poder público, sem contraprestação do particular, não gera direito adquirido, de modo que sua revogação poderia ser feita a qualquer tempo, desde que respeitado o princípio da anterioridade, que, no caso, por se tratar de contribuição

previdenciária, sujeitou-se apenas ao prazo nonagesimal, nos termos do art. 195, § 6º, da CF/1988.

10. Outrossim, da leitura do dispositivo tido por violado, constata-se que a irretratabilidade prevista no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 restringe-se à empresa optante, não podendo servir de fundamento para interferir na discricionariedade do Poder Legislativo. "Isso seria aceitar que o legislador ordinário pudesse estabelecer limites à competência legislativa futura do próprio legislador ordinário, o que não encontra respaldo no ordenamento jurídico, seja na Constituição Federal, seja nas leis ordinárias" (REsp n. 575.806/PE, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 19/11/2007).

11. Precedentes: AgInt no REsp n. 1.965.096/SP, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 15/3/2022, DJe de 1º/4/2022; REsp n. 1.893.368/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 15/2/2022, DJe de 16/3/2022; REsp n. 1.932.115/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 7/12/2021, DJe de 13/12/2021; e AgInt no REsp n. 1.843.421/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/10/2020, DJe de 22/10/2020.

12. Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

RELATÓRIO

1. Agrava-se da decisão que inadmitiu o recurso especial interposto por RASATRONIC ELETRONICA INDUSTRIAL LTDA, com fundamento no art. 105, inciso III, alíneas *a* e *c*, da CF/1988, no qual se insurgira contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. REGIME DE DESONERAÇÃO DA FOLHA. LEI Nº 13.670/2018. ANO-CALENDÁRIO. IRRETRATABILIDADE. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. AUSÊNCIA DE OFENSA AOS PRINCÍPIOS DA SEGURANÇA JURÍDICA E DO DIREITO ADQUIRIDO.

1. Desde que observados os princípios constitucionais da anterioridade nonagesimal e da irretroatividade, inexistente qualquer óbice à revogação do regime de desoneração da folha e na retomada da sistemática de apuração anterior, durante o próprio ano-calendário (Lei 13.670/2018).

2. O fato de a legislação ter previsto para o contribuinte a possibilidade de optar em caráter irrevogável, em cada ano-calendário, por uma das formas de contribuição, não lhe conferiu direito adquirido àquele determinado regime jurídico, que pode ser modificado, a partir do advento de nova legislação constitucionalmente válida, nem se confunde com hipótese de revogação de benefício tributário condicional, que inexistente no caso.

3. *A alteração promovida pela Lei nº 13.670/18 não caracteriza violação aos princípios da boa fé, da proteção da confiança e da segurança jurídica, mas a exclusão de uma das opções de regime de tributação que a lei disponibilizava ao contribuinte (fl. 130).*

2. Os embargos de declaração opostos foram rejeitados (fls. 169/170).

3. Nas razões do seu recurso especial (fls. 187/196), a parte agravante aponta violação dos arts. 104, III, e 178 do CTN e 9º, § 13, da Lei 12.546/2011. Alega, para tanto, em síntese, que a opção pelo recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta se deu em caráter irretratável para todo o ano calendário, de modo que a alteração legislativa no sentido de excluir determinados setores do regime de tributação substitutiva só poderia entrar em vigor no exercício financeiro seguinte ao da sua publicação.

4. Devidamente intimada, a parte agravada apresentou as contrarrazões (fls. 221/223).

5. Sobreveio o juízo de admissibilidade negativo (fls. 230/231), fundado na natureza constitucional da demanda, razão pela qual se interpôs o presente agravo em recurso especial, ora em análise.

6. É o relatório.

VOTO

1. Inicialmente, é importante ressaltar que o presente recurso atrai a incidência do Enunciado Administrativo 3 do STJ, segundo o qual *aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC.*

2. Trata-se, na origem, de mandado de segurança impetrado com vistas à manutenção do recolhimento da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) nos moldes da Lei 12.546/2011 até o final do ano calendário de 2018, afastando-se os efeitos da Lei 13.670/2018 durante tal período, em razão da opção manifestada no início daquele ano, nos termos do art. 9º, §13, da Lei 12.546/2011, com redação dada pela Lei 13.161/2015.

3. Dos casos idênticos até então submetidos à apreciação desta Corte não se estava conhecendo ao argumento de que a matéria possuía natureza eminentemente constitucional (EDcl no AgInt no REsp n.

1.928.888/PR, relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/2/2022, DJe de 16/2/2022; AgInt nos EDcl no REsp n. 1.843.994/SC, relator Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/9/2020, DJe de 22/9/2020).

4. Não obstante, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 1.286.672 RG/RS, Tema 1.109/STF, consignou na ocasião que *é infraconstitucional e depende da análise de fatos e provas, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à alteração legislativa promovida pela Lei 13.670/2018, que excluiu da opção pela contribuição substitutiva (CPRB) as pessoas jurídicas que fabricam determinados produtos, inclusive no que se refere à irretratabilidade prevista no art. 9º, § 13, da Lei 12.546, de 2011*. O acórdão ficou assim ementado:

Recurso extraordinário. Repercussão geral. Contribuição sobre a folha de salários. Artigo 22, I, da Lei nº 8.212/1991. Contribuição substitutiva sobre a receita bruta. Artigos 7º e 8º da Lei nº 12.547/2011. Alterações da Lei nº 13.670/2018. Exclusão de determinadas atividades econômicas do regime substitutivo. Princípio da anterioridade. Ausência de afronta (art. 11 da Lei nº 13.670/18). Direito adquirido e ato jurídico perfeito. Irretratabilidade no exercício de 2018. Fatos e provas (Súmula nº 279/STF). Questão infraconstitucional. Ausência de repercussão geral. Recurso extraordinário a que se nega seguimento. Firmada a seguinte tese de repercussão geral: *É infraconstitucional e depende da análise de fatos e provas, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à alteração legislativa promovida pela Lei nº 13.670, de 2018, que excluiu da opção pela contribuição substitutiva (CPRB) as pessoas jurídicas que fabricam determinados produtos, inclusive no que se refere à irretratabilidade prevista no art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546, de 2011* (RE 1.286.672 RG, Relator: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05/11/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-036 DIVULG 25-02-2021 PUBLIC 26-02-2021).

5. A manifestação da Corte Maior concluindo pela infraconstitucionalidade da controvérsia em matéria tributária obriga o Superior Tribunal de Justiça a apreciar o tema por se tratar de competência prevista no art. 105, inciso III, alínea *a*, da CF/1988, sendo função constitucional desta Corte a palavra final na uniformização da interpretação de lei federal. Dessa forma, passo à análise do mérito recursal.

6. Discute-se nos autos se a irretratabilidade da opção pela tributação sobre a receita bruta (CPRB), introduzida pelo § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011, impede que a alteração legislativa promovida pela Lei 13.670/2008, no sentido de excluir algumas atividades econômicas do regime de desoneração da folha de salários, entre em vigor no mesmo exercício financeiro.

7. Nos exatos termos do acórdão recorrido, o Tribunal de origem assim se manifestou sobre o cerne da insurgência:

Cuida-se de mandado de segurança em que a parte impetrante postula seja declarado seu direito de permanecer sujeita ao recolhimento da contribuição substitutiva prevista na Lei nº 12.546/2011, e alterações posteriores, até o final do ano calendário 2018, afastando-se a exigência da contribuição prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista o advento da Lei nº 13.670/18.

(...)

Até dezembro de 2011, quando passou a vigor a MP nº 540, convertida na Lei nº 12.546, a base impositiva da contribuição previdenciária cota patronal era a folha de salários, cuja previsão legal repousava no art. 22, I, da Lei nº 8.212/91.

Ocorre que, visando à desoneração da folha de pagamentos de determinados setores da economia, foi editada a citada MP, que inicialmente contemplou, na referida desoneração, empresas prestadoras de serviços de tecnologia da informação (TI) e tecnologia da informação e comunicação (TIC), bem como indústrias moveleiras, de confecções e de artefatos de couro. O intuito era o de formalizar relações de trabalho e fomentar as atividades de tais setores. Posteriormente, outros setores da economia foram abarcados pela desoneração, mediante sucessivas alterações promovidas na Lei nº 12.546/2011.

Em 31/08/2015 foi publicada a Lei nº 13.161/15, que, além de ter tornado facultativa a contribuição substitutiva, acrescentou, ao art. 9º da Lei nº 12.546/2011, o § 13, abaixo reproduzido. Tal dispositivo entrou em vigor em 01/12/2015. Atente-se para as modificações pertinentes à análise da questão posta nesta demanda:

Art. 7º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

(...)

Art. 8º Poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I.

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

(...)

§ 13. A opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º será manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, ou à primeira competência

subsequente para a qual haja receita bruta apurada, e será irretratável para todo o ano calendário. (Incluído pela Lei nº 13.161, de 2015)

(...)

Neste contexto, sustenta a impetrante que a lei contraria o intento do programa de desoneração da folha de pagamentos, bem como a própria Lei nº 12.546, uma vez que desconsidera o caráter irretratável da opção feita pelos contribuintes. Refere ainda prejuízo ao princípio da segurança jurídica.

Sem razão, contudo.

Primeiramente, anoto que a revogação levada a cabo pela Lei nº13.670/18 observou a anterioridade exigida na Carta. Neste sentido, tratando-se o tributo em voga de contribuição para custeio da seguridade social, está sujeito à anterioridade prevista no art. 195, § 6º, da CF/88: “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”.”

A citada lei observou o prazo da anterioridade nonagesimal ao dispor que “esta lei entra em vigor no primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação, quanto aos arts. 1º e 2º, e ao inciso II do caput do art.12”, de maneira que não prospera a insurgência da impetrante quanto à violação ao princípio da confiança. Não há admitir que a segurança jurídica esteja violada quando o prazo constitucionalmente previsto foi respeitado.

No que se refere, por sua vez, à irretratabilidade da opção pela contribuição substitutiva, que seria definitiva para todo o período e vincularia também o Estado, melhor sorte não lhe assiste.

A impossibilidade de retratação prevista pelo legislador aplica-se unicamente à empresa contribuinte, e não ao ente tributante, como pretende a parte impetrante.

O intento da disposição atinente ao caráter irretratável da opção é o de evitar que cada contribuinte acabe adotando um regime híbrido de tributação, variável em cada competência de acordo com a maior ou menor receita/folha de salários. A faculdade de optar pela tributação que lhe é mais benéfica ao início do ano calendário não implica direito adquirido àquele regime, que pode ser modificado pelo Fisco, a qualquer tempo, desde que observado o princípio da anterioridade nonagesimal, como de fato o foi. Por tal razão, a modificação promovida também não macula o ato jurídico perfeito, como sustenta a impetrante.

Atente-se, neste sentido, que o art. 178 do CTN prevê:

Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou

modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

O art. 104, III, a que alude o dispositivo, trata da necessária anterioridade, que como sói se referiu, foi devidamente observada pela Lei nº13.670/18. Portanto, se até mesmo para revogação de isenções – benefício fiscal bem mais significativo do que o ora em voga, já que implica hipótese de exclusão do crédito tributário, a teor do art. 175 do CTN – exige-se unicamente a anterioridade nonagesimal, não há falar em violação ao princípio da segurança jurídica ou do ato jurídico perfeito por parte do ente tributante que extingue determinado regime de tributação outrora facultado para retomada do anterior.

Neste contexto, são oportunas as colocações de Luciano Amaro acerca da revogação das isenções, reiterando-se que a isenção, a despeito das críticas doutrinárias acerca de tal enquadramento, está dentre as hipóteses de exclusão do crédito tributário, ou seja, sua revogação acarreta, indubitavelmente, em tese, maior impacto na tributação do que a revogação de regime substitutivo, como é o caso dos autos (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 311/312):

Como regra geral, a isenção pode ser revogada por lei a qualquer tempo(CTN, art. 178). A revogação de norma de isenção equivale à edição de norma de incidência. A diferença é apenas da técnica legislativa, como já acentuamos.

Se o fato “a” estava fora do campo da incidência (porque ele, pura e simplesmente, não fora abrangido pela regra de incidência, ou porque, embora abrangido pelo gênero tributado, fora excepcionado da incidência por norma de isenção), tanto a edição de regra que o tributo como a revogação da norma que o isentava implica seu ingresso no rol dos fatos tributáveis.

Se se trata de tributo sujeito ao princípio da anterioridade, é óbvio que a revogação da isenção, tendo o mesmo efeito da edição de regra de tributação, importa em que o tributo só possa ser aplicado a partir do exercício seguinte àquele em que a norma legal seja editada. O Código Tributário Nacional deixou isso expresso no art. 104, III.

Assim, se ao ente tributante é dado, a qualquer tempo, revogar a isenção, acarretando assim a incidência e o pagamento integral do tributo sobre determinado fato gerador, outro não pode ser o entendimento relativamente a benefícios fiscais de outras naturezas, a exemplo do regime da contribuição substitutiva, contanto que a anterioridade nonagesimal, por se tratar de contribuição para custeio da seguridade social, seja observada.

Não se olvide, neste ponto, que a CPRB não necessariamente implica diminuição da carga tributária, o que inclusive justifica o caráter facultativo da contribuição. Ora, sendo a receita bruta uma grandeza variável, não se pode afirmar que a opção pela contribuição sobre ela incidente se consubstancie em tributação menor do que a que incidiria sobre a folha de salários, uma vez que a apuração do tributo devido depende de equação que envolve diversos elementos. No caso da

impetrante, portanto, deve-se considerar que, fosse o caso de opção pela CPRB representar maior tributação em relação à contribuição incidente sobre a folha de pagamentos, muito provavelmente não teria a contribuinte se insurgido contra a revogação do regime substitutivo.

Por tais motivos, como se referiu, o legislador previu que a opção feita pelas empresas seria irretratável para o ano calendário. Contudo, a opção não mitiga ou anula a possibilidade de revogação por parte do próprio legislador, sem que isso implique violação ao princípio da segurança jurídica, porquanto atendida a disposição do art. 195, § 6º, da CF/88.

8. O acórdão recorrido não merece reparos.

9. Antes de passar ao exame da matéria, reputa-se relevante tecer breves comentários acerca da possibilidade de revogação dos benefícios fiscais concedidos por liberalidade do poder público.

10. Os referidos incentivos representam uma redução da carga tributária suportada pelo contribuinte, concretizada sob a forma de isenção, redução de alíquota, alteração de base de cálculo, dentre outras medidas fiscais dessa natureza. A legislação tributária, ao tratar especificamente sobre a isenção (art. 178 do CTN), previu a possibilidade de sua revogação, desde que concedida incondicionalmente e por prazo indeterminado, e que seja observado o princípio da anterioridade.

11. Na mesma toada é a jurisprudência pátria, que possui entendimento consolidado quanto à inexistência de direito adquirido a regime jurídico tributário. A orientação do STJ é a de que a isenção não onerosa, *justamente porque não condicionada a qualquer contraprestação por parte do contribuinte, consubstancia favor fiscal que pode ser reduzido ou suprimido por lei a qualquer tempo, sem que se possa cogitar de direito adquirido à sua manutenção. É o que se depreende da leitura a contrario sensu da Súmula 544/STF ("isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas"), bem assim da norma posta no art. 178 do CTN, segundo a qual "a isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104"* (REsp n. 605.719/PE, relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 21/9/2006, DJ de 5/10/2006).

12. O mesmo raciocínio deve ser aplicado aos demais incentivos tributários. Como bem colocado pelo Tribunal de origem, *se ao ente tributante é dado, a qualquer tempo, revogar a isenção, acarretando assim a incidência e o pagamento integral do tributo sobre determinado fato gerador, outro não pode ser o entendimento relativamente a benefícios fiscais de outras naturezas.* A propósito, confirmam-se os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. PIS. COFINS. "LEI DO BEM". DESONERAÇÃO ONEROSA E COM PRAZO CERTO. REVOGAÇÃO PREMATURA. ART. 178 DO CTN. OFENSA CONFIGURADA. ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA TURMA DO STJ.

1. A Primeira Turma deste STJ, ao julgar o REsp 1.725.452/RS, firmou a compreensão de que os contribuintes atacadistas e varejistas que foram beneficiados pelo Programa de Inclusão Digital (PID), instituído pela Lei n. 11.196/2005, denominada "Lei do Bem", que estabeleceu alíquota 0 (zero) da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta de vendas a varejo de produtos que menciona, possuem o direito de usufruir do incentivo fiscal até 31/12/2018, conforme prorrogação conferida pela Lei n. 13.097/2015.

2. Agravo interno não provido (AgInt no REsp n. 1.731.073/SP, relator Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, julgado em 28/3/2022, DJe de 31/3/2022).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. DISCIPLINA DO ART. 178 DO CTN À HIPÓTESE DE ALÍQUOTA ZERO. POSSIBILIDADE. NÃO SUJEIÇÃO DOS VAREJISTAS AOS EFEITOS DO ART. 9º DA MP N. 690/2015 (CONVERTIDA NA LEI N. 13.241/2015). PRESENÇA DE ONEROSIDADE (CONTRAPARTIDA) NO CONTEXTO DO INCENTIVO FISCAL DA LEI N. 11.196/2005 ("LEI DO BEM"). PREMATURA CESSAÇÃO DA INCIDÊNCIA DE ALÍQUOTA ZERO. VULNERAÇÃO DA NORMA QUE DÁ CONCRETUDE AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA (PROTEÇÃO DA CONFIANÇA) NO ÂMBITO DAS ISENÇÕES CONDICIONADAS E POR PRAZO CERTO. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA N. 544/STF. PRECEDENTES DESTA TURMA.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.

II - Adequada a aplicação do art. 178 do Código Tributário Nacional à hipótese de fixação, por prazo certo e em função de determinadas condições, de alíquota zero da Contribuição ao PIS e da

Cofins, porquanto os contribuintes, tanto no caso de isenção, quanto no de alíquota zero, encontram-se em posição equivalente no que tange ao resultado prático do alívio fiscal.

III - À luz de tal norma, não alcança o varejista a revogação prevista no art. 9º da MP n. 690/2015 (convertida na Lei n. 13.241/2015), dispositivo que antecipa, em três exercícios, o derradeiro dia da redução a zero, por prazo certo, das alíquotas da Contribuição ao PIS e da Cofins incidentes sobre a receita bruta das alienações dos produtos especificados na Lei n. 11.196/2005 ("Lei do Bem").

IV - A fruição da apontada desoneração sujeitava o varejista: (i) à limitação do preço de venda; e (ii) à restrição de fornecedores, traduzindo inegável restrição à liberdade empresarial, especialmente, no ambiente da economia de livre mercado. Esse cenário, revela a contrapartida da Recorrente diante da ação governamental voltada à democratização do acesso aos meios digitais, pois esteve a contribuinte submetida ao desdobramento próprio daquele ônus - a diminuição do lucro -, impondo-se a imediata readequação da estrutura do negócio, além da manutenção dessa conformação empresarial durante o longo período de vigência do incentivo.

V - A proteção da confiança no âmbito tributário, uma das faces do princípio da segurança jurídica, prestigiado pelo CTN, deve ser homenageada, sob pena de olvidar-se a boa-fé do contribuinte, que aderiu à política fiscal de inclusão social, concebida mediante condições onerosas para o gozo da alíquota zero de tributos. Consistindo a previsibilidade das consequências decorrentes das condutas adotadas pela Administração outro desdobramento da segurança jurídica, configura ato censurável a prematura extinção do regime de alíquota zero, após sua prorrogação para novos exercícios, os quais, somados aos períodos anteriormente concedidos, ultrapassam uma década de ação indutora do comportamento dos agentes econômicos do setor, inclusive dos varejistas, com vista a beneficiar os consumidores de baixa renda.

VI - A açodada cessação da incidência da alíquota zero da Contribuição ao PIS e da Cofins, vulnera o art. 178 do CTN, o qual dá concretude ao princípio da segurança jurídica no âmbito das isenções condicionadas e por prazo certo (Súmula n. 544/STF). Precedentes desta Turma: REsp n. 1.725.452/RS; REsp n. 1.845.082/SP; e REsp n. 1.849.819/PE, de minha relatoria para o acórdão, julgados em 08.06.2021, DJe 15.06.2021.

VII - Recurso Especial provido, nos termos expostos (REsp n. 1.928.635/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 10/8/2021, DJe de 16/8/2021).

13. Feitas essas considerações, constata-se que, no caso concreto, a impetrante não possui o direito líquido e certo ao recolhimento da

contribuição previdenciária sobre a receita bruta até o final de 2018 a pretexto da alteração legislativa promovida pela Lei 13.161/2015, que previu a irretratabilidade da opção para todo o ano calendário.

14. Isso porque a desoneração da folha de pagamento, instituída pela Lei 12.546/2011, representa medida de política fiscal criada para fomentar as atividades de determinados setores da economia e, assim como todo e qualquer benefício fiscal concedido por liberalidade do poder público, sem contraprestação do particular, não gera direito adquirido, de modo que sua revogação poderia ter sido feita a qualquer tempo, desde que respeitado o princípio da anterioridade, que no caso, por se tratar de contribuição previdenciária, sujeitou-se apenas ao prazo nonagesimal, nos termos do art. 195, § 6º, da CF/1988..

15. Outrossim, da leitura do dispositivo tido por violado, constata-se que a irretratabilidade prevista no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 restringe-se à empresa optante, não podendo servir de fundamento para interferir na discricionariedade do Poder Legislativo. *Isso seria aceitar que o legislador ordinário pudesse estabelecer limites à competência legislativa futura do próprio legislador ordinário, o que não encontra respaldo no ordenamento jurídico, seja na Constituição Federal, seja nas leis ordinárias* (REsp n. 575.806/PE, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 19/11/2007).

16. No mesmo sentido é o entendimento da Segunda Turma desta Corte:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CPRB. ART. 9º, § 13, DA LEI N. 12.546/2011. IRRETRATABILIDADE. OPÇÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO DO CONTRIBUINTE. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA POSTERIOR. POSSIBILIDADE.

1. Cumpre registrar que o STF decidiu, no julgamento do RE n. 1.286.672 (Tema 1.109), ser infraconstitucional a discussão em relação à possibilidade de manutenção do pagamento da contribuição previdenciária substitutiva (CPRB) prevista no art. 8º da Lei n. 12.546/2011, no ano-calendário de 2018, em face da irretratabilidade prevista no art. 9º, § 13, da Lei n. 12.546/2011.

2. A Segunda Turma desta Corte de Justiça possui o entendimento de que a irretratabilidade, prevista no art. 9º, § 13, da Lei n. 12.546/2011, diz respeito à opção de regime tributário feita pelo

contribuinte, e não à eventual alteração posterior daquele regime, pelo legislador.

3. Assim, afigura-se possível a revogação imediata do regime tributário, mesmo dentro do curso do período estabelecido no art. 9º, § 13, da Lei n. 12.546/2011.

4. Agravo interno a que se nega provimento (AgInt no REsp n. 1.965.096/SP, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 15/3/2022, DJe de 1º/4/2022).

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB) INSTITUÍDA PELA LEI 12.546/2011. EXCLUSÃO PELA LEI 13.670/2018 DE DETERMINADAS ATIVIDADES ECONÔMICAS DO REGIME SUBSTITUTIVO. IRRETRATABILIDADE DA OPÇÃO PARA O EXERCÍCIO DE 2018. ART. 9º, §13 DA LEI 12.546/2011. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL, CONFORME DECIDIDO PELO STF (TEMA 1.109). DIREITO ADQUIRIDO À DESONERAÇÃO. INEXISTÊNCIA. IRRETRATABILIDADE QUE SE APLICA APENAS AO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE CONDIÇÃO ONEROSA E PRAZO CERTO NA DESONERAÇÃO. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

1. Cuida-se de Mandado de Segurança, no qual o Tribunal de origem manteve a sentença para entender que a irretratabilidade prevista no §13 do art. 9º, da Lei 12.546/2011 é dirigida apenas aos contribuintes e não vincula a Administração Tributária.

2. Entendo não estarem presentes todos os requisitos para afetar a matéria, em razão da ausência de comprovação da multiplicidade da matéria (art. 1.036, caput, do CPC/15). Isso porque não foi feita, pela Corte de origem, a comprovação numérica de processos que tratem da mesma matéria, como bem observou o Presidente da Comissão Gestora de Precedentes à fl. 602, e-STJ. Dessa forma, passa-se a analisar o Recurso Especial sem estar submetido à sistemática do rito repetitivo do art. 1.036, do CPC/15. Ademais, entendo inconveniente o momento para possível afetação

3. A contribuição previdenciária das empresas, prevista pelo artigo 22, I, da Lei nº 8212/91, originalmente incidia sobre a folha de salários. Foi modificada, através da Medida Provisória nº 540/11, convertida na Lei 12.546/2011, em substituição à aludida base de cálculo, para que o recolhimento se desse sobre a receita bruta (CPRB). E, com a edição da Lei 13.161/2015, tais regimes passaram a coexistir, facultando-se ao contribuinte a escolha do regime de tributação sobre a folha de salários ou sobre a receita bruta. Contudo, a Lei 13.670/2018, publicada em 30 de março de 2018, reonerou setores que antes foram

desonerados no contexto da Lei 12.546/11.

4. O contribuinte afirma que deveria ser mantido no pagamento da contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 8º da Lei 12.546/2011 (CPRB), durante todo o ano-calendário de 2018, a despeito da vigência da Lei 13.670/18, pois a irretratabilidade da opção prevista no art. 9º, §13, da Lei 12.546/11 também se aplicaria à Administração.

5. O Supremo Tribunal Federal decidiu, no julgamento do RE 1.286.672 (Tema 1.109), que é infraconstitucional a discussão em relação à possibilidade de manutenção do pagamento da contribuição previdenciária substitutiva prevista no art. 8º da Lei 12.546/2011 (CPRB), no ano-calendário de 2018, em face da irretratabilidade prevista no art. 9º, § 13, da Lei 12.546/11 e a exclusão de determinadas atividades econômicas operadas pela Lei 13.670/2018.

6. Verifica-se que a CPRB é contribuição substitutiva, facultativa, em benefício do contribuinte, instituída como medida de política fiscal para incentivar a atividade econômica, cuja renúncia fiscal é expressiva e da ordem de 83 bilhões de reais, no período de 2012 a julho de 2017 (fl. 470, e-STJ).

7. Não há direito adquirido à desoneração fiscal, a qual constitui, no presente caso, liberalidade. O STF já decidiu que não existe direito adquirido a imunidade tributária. Precedentes: STF, RMS 27.396, Rel. Min. Edson Fachin, Primeira Turma, DJe de 2.3.16, STF, ARE 825237 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 3.11.14 e STF, RMS 26932, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5.2.10.

8. A desoneração prevista na Lei 12.546/11 não era condicional nem por prazo certo, de modo que sua revogação poderia ser feita a qualquer tempo, respeitando-se a anterioridade nonagesimal, o que ocorreu, uma vez que a Lei 13.670/2018 foi publicada em 30 de maio de 2018 e seus efeitos apenas começaram a ser produzidos em setembro de 2018.

9. Não prospera a alegação do recorrente de que a irretratabilidade da opção ao regime da CPRB (art. 9º, §13, da Lei 12.546/11) também se aplicaria à Administração. Isso seria aceitar que o legislador ordinário pudesse estabelecer limites à competência legislativa futura do próprio legislador ordinário, o que não encontra respaldo no ordenamento jurídico, seja na Constituição Federal seja nas leis ordinárias (REsp 575.806/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/11/2007).

10. De outro lado, a jurisprudência consolidou-se no sentido de que não se revoga isenção tão somente nas hipóteses de prazo certo ou onerosidade pré-determinada em forma de condição, o que não é o caso em espécie (AgRg no REsp 1.164.494/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24/2/2010, AgInt no REsp 1.833.502/SP, Rel.

Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 8/9/2021, AgInt no REsp 1.259.815/PE, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 24/4/2018 e REsp 1.310.341/AM, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 25/2/2019).

11. Assim, a regra da irretratabilidade da opção pela CPRB prevista no §13 do art. 9º, da Lei 12.546/2011 destina-se apenas ao beneficiário do regime e não à Administração.

12. Recurso Especial não provido (REsp n. 1.893.368/RJ, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 15/2/2022, DJe de 16/3/2022).

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA - CPRB (CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA). ART. 9º, §13, DA LEI N. 12.546/2011. IRRETRATABILIDADE DA OPÇÃO PARA TODO O ANO CALENDÁRIO. ALTERAÇÃO NO REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO PELA LEI N. 13.670/2018. POSSIBILIDADE.

I - Na origem, o contribuinte impetrou mandado de segurança, alegando o direito adquirido ao recolhimento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), sob o regime de tributação previsto na Lei n. 12.546/2011, tendo em conta que a opção era irretratável para todo o ano calendário de 2018, desconsiderando-se a revogação de dispositivos promovida pela Lei n. 13.670/2018. O Juízo de primeira instância denegou a segurança. Interposto recurso de apelação, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região negou provimento ao recurso.

II - O julgador não está obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos ou apreciar todos dispositivos de lei invocados pelas partes quando, por outros meios que lhe sirvam de convicção, tenha encontrado motivação suficiente para dirimir a controvérsia; devendo, assim, enfrentar as questões relevantes imprescindíveis à resolução do caso. Nesse sentido: AgInt no AREsp 1575315/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 10/6/2020; REsp 1.719.219/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 23/5/2018; AgInt no REsp n. 1.757.501/SC, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 3/5/2019; AgInt no REsp n. 1.609.851/RR, Rel. Min. Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe 14/8/2018.

III - O art. 12 da Lei n. 13.670/2018 (que revogou os dispositivos da Lei n. 12.546/2011) ganhou vigência a partir de 1º de setembro de 2018, conforme determinou art. 11, I, desta Lei ("no primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação"). A contar desta data, passou a ser aplicado o regime de tributação previsto no art. 22 da Lei n. 8.212/1991. Assim, nos termos do referido art. 11, I, da Lei n. 13.670/2018, foi resguardada a anterioridade nonagesimal apropriada à espécie, quando da retomada da contribuição sobre a folha de salários,

na forma do art. 195, §6º, da Constituição Federal.

IV - Mesmo que tenha realizado opção irretratável, o contribuinte não passa, por isso, a ter o direito adquirido a regime jurídico, ausente ilegalidade na aplicação do novo regime dada sua natureza *rebus sic stantibus*. Precedentes: REsp 1928107/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 16/8/2021; AgInt no REsp 1843421/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 22/10/2020.

V - Como o aspecto temporal do fato que gera a obrigatoriedade do recolhimento da contribuição substitutiva é mensal, a alteração legislativa atinge apenas os fatos futuros. Não tendo sido atingidos os fatos anteriores ao novo regime jurídico, não há que se falar em ofensa ao princípio da irretroatividade.

VI - Recurso especial não provido (REsp n. 1.932.115/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 7/12/2021, DJe de 13/12/2021).

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA - CPRB (CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA). ART. 9º, §13, DA LEI N. 12.546/2011. IRRETRATABILIDADE DA OPÇÃO PARA TODO O ANO CALENDÁRIO. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA N. 284/STF. APLICAÇÃO DOS ARTS. 1º E 11, DA LEI N. 13.670/2018. RECURSO ESPECIAL E ACÓRDÃO FUNDADOS EM TEMAS CONSTITUCIONAIS.

1. O art. 9º, §13, da Lei n. 12.546/2011, ao estabelecer que "a opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º [...] será irretratável para todo o ano calendário", se refere à irretratabilidade da opção. Isto é, quem fez a opção (o contribuinte) não pode voltar atrás (se retratar). Já o legislador pode sim alterar a lei para modificar o regime da relação jurídico-tributária, desde que em atenção a suas competências constitucionais. Dito de outra forma, o comando legal não vincula o legislador que somente deve obediência à Constituição Federal. Sendo assim, a norma legal invocada (art. 9º, §13, da Lei n. 12.546/2011) não possui comando explícito ou implícito que abone a tese da recorrente de que deve permanecer no regime anterior de tributação simplesmente porque fez a opção. Incidência do enunciado n. 284, da Súmula do STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

2. Desta forma, considerando que o legislador se encontra limitado apenas pela Constituição Federal, a interpretação e aplicação do art. 195, §13, da CF/88 e do Princípio da Segurança Jurídica e suas manifestações nas garantias do ato jurídico perfeito, direito adquirido,

princípio da noventena e princípio da não-surpresa, com o objetivo de impor novas balizas ao legislador no que diz respeito a interpretação do termo "irretratabilidade", são impossíveis de serem realizadas em sede de recurso especial. Nessa linha, os precedentes: a) do órgão colegiado: AgInt no REsp. n. 1.862.486 - SC, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 31.08.2020; REsp. n. 1.877.075 - PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 04.08.2020; b) de decisões monocráticas: REsp. n. 1.871.180 - PR, Rel. Min. Herman Benjamin, publicada em 04.05.2020; REsp. n. 1.863.731 - RS, Rel. Min. Francisco Falcão, publicada em 30.04.2020; REsp. n. 1.868.123 - RS, Rel. Min. Regina Helena Costa, publicada em 17.04.2020; REsp. n. 1.835.613 - PR, Rel. Min. Assusete Magalhães, publicada em 11.02.2020.

3. Agravo interno não provido (AgInt no REsp n. 1.843.421/SC, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19/10/2020, DJe de 22/10/2020).

17. Pelas considerações expostas, conhece-se do agravo para negar provimento ao recurso especial da contribuinte.

18. É o voto.