



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.845.082 - SP (2019/0319933-8)**

**RELATOR** : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**  
**R.P/ACÓRDÃO** : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**  
**RECORRENTE** : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMERCIO S/A  
**OUTRO NOME** : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
**ADVOGADOS** : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO - SP113570  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO E OUTRO(S) -  
SP302659  
RAFAEL ANGELO DE SALES SILVA - MG164793  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**INTERES.** : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO  
VAREJO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA E OUTRO(S) -  
SP140204  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766

### EMENTA

**TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. VIOLAÇÃO AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 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.**

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 - O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III – 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



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

alívio fiscal.

IV – 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”).

V - 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.

VI - 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.

VII - 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).

VIII - Recurso Especial provido, em parte, nos termos expostos.

### **ACÓRDÃO**

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo o julgamento, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Benedito Gonçalves(voto-vista) e Gurgel de Faria(voto-vista), dar provimento ao recurso especial a fim de se declarar o seu direito de usufruir do benefício de redução a zero das alíquotas do PIS e da COFINS, estabelecido nos artigos 28 a 30 da Lei 11.196/2005, pelo prazo previsto no art. 5o. da Lei 13.097/15, qual seja, 31.12.2018, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Lavrará o acórdão a Sra. Ministra Regina Helena Costa(art. 52, IV, b, RISTJ).  
Os Srs. Ministros Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr.  
Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Manoel Erhardt  
(Desembargador convocado do TRF-5ª Região).

Brasília (DF), 08 de junho de 2021 (Data do Julgamento)

**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**

Relatora



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2019/0319933-8      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.845.082 / SP**

Números Origem: 00238178220154036100 00280136220154030000 238178220154036100  
50170096820184036100

EM MESA

JULGADO: 17/11/2020

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : CARLOS SARAIVA IMPORTACAO E COMERCIO S/A  
OUTRO NOME : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
ADVOGADOS : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO - SP113570  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO E OUTRO(S) - SP302659  
RAFAEL ANGELO DE SALES SILVA - MG164793  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS  
CURIAE"  
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação do Sr. Ministro Relator.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.845.082 - SP (2019/0319933-8)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
RECORRENTE : CARLOS SARAIVA IMPORTACAO E COMERCIO S/A  
OUTRO NOME : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
ADVOGADOS : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO - SP113570  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO E OUTRO(S) - SP302659  
RAFAEL ANGELO DE SALES SILVA - MG164793  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766

### RELATÓRIO

1. Trata-se de Recurso Especial interposto por CARLOS SARAIVA IMPORTACAO E COMERCIO S/A, com fundamento nas alíneas *a* do art. 105, III da Constituição Federal, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4a. Região, assim ementado:

*TRIBUTÁRIO. LEI Nº 11.196/2005 (LEI DO BEM). MP Nº 690/2015. ALÍQUOTA ZERO. REVOGAÇÃO. ARTIGO 178 DO CTN. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO PROVIDA.-A Medida Provisória 690/2015, convertida na Lei nº 13.241/2015, não está revogando uma isenção concedida por prazo certo e sob determinadas condições. Trata-se, ao contrário, de aumento de alíquota que obedeceu a todos os critérios constitucionais exigidos, sendo, pois, inaplicável o disposto no artigo 178 do Código Tributário Nacional.-Seguindo entendimento desta 4ª Turma, não se pode confundir "isenção fiscal" com "alíquota zero". Ainda que, do ponto de vista prático, ambos os institutos jurídicos gerem o mesmo resultado econômico, qual seja, o não recolhimento ou a não exigência da exação, do ponto de vista teórico-conceitual, são absolutamente distintos - (AGRAVO DE INSTRUMENTO - 584152 - 0012205-80.2016.4.03.0000, Rel. JUIZ FEDERAL CONVOCADO MARCELO GUERRA, julgado em 27/10/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/11/2016; Agravo de Instrumento nº 0027770-21.2015.4.03.0000/SP; - Desembargador Federal Marcelo*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Saraiva)-Anotese que, em relação às técnicas de desoneração, que, embora possuam os mesmos resultados no plano fático, mas que possuem conformação jurídica própria, o princípio da legalidade estrita em matéria tributária impede que o Poder Judiciário substitua o legislador em sua opção por uma ou outra técnica.-Ao estabelecer no texto legal, de forma expressa, que as alíquotas ficam reduzidas a zero, depreende-se antecipadamente que permitida sua revisão, desde que preenchidos os demais requisitos legais para seu aumento.- Considerando a distinção entre os dois institutos, a modificação introduzida pelo art. 9º da Medida Provisória nº 690/2015, não se vislumbra violação aos princípios da confiança e da segurança jurídica.-É certo que no caso de contribuições sociais, a edição da mencionada medida provisória obedeceu ao princípio da anterioridade nonagesimal do art. 195, §6º da CF/88.-Ressalte-se que, uma vez revogada lei especial que previa a alíquota zero, os efeitos da regra geral - incidência dessas contribuições sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica - voltam a surtir, não se cogitando em caso de repristinação tácita, tendo em vista que a norma matriz não foi extirpada do ordenamento jurídico.-In casu, entendo válidas as disposições da Lei nº 13.241/2015, que alterou a Lei nº 11.196/2005, restabelecendo a cobrança do PIS e da COFINS sobre os produtos eletrônicos que específica.-Prejudicada a análise da compensação.-Remessa oficial e apelação providas. (fls. 441)*

2. Aos Embargos de Declaração opostos (fls. 482/499), negou-se provimento (fls. 470/477).

3. Em seu Apelo Especial, a Empresa Contribuinte defende o direito à continuidade do benefício fiscal advindo da Lei 11.196/2005, que instituiu o Programa de Inclusão Digital, estabelecendo alíquota zero da Contribuição ao PIS e da COFINS até 31.12.2018.

4. Defende, em preliminar, a ofensa aos arts. 489 e 1.022, II e parágrafo único do Código de Processo Civil (CPC/2015), sob o argumento de que o Tribunal de origem não fundamentou seu posicionamento, deixando de analisar temas essenciais ao deslinde da controvérsia.

5. Segue asseverando que o entendimento firmado pelo Tribunal de



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

origem afronta o disposto nos arts. 28 a 30 da Lei 11.196/2005, art.178 do CTN, diante da ilegalidade da Lei 13.241/2015, que revogou o benefício fiscal antes do prazo final estabelecido na Lei 12.097/2015, qual seja 31.12.2018, ferindo a confiança depositada legitimamente pela recorrente na vigência das regras, sobretudo em razão dos investimentos a longo prazo e da projeção de negócios realizada pela recorrente.

6. Apresentadas Contrarrazões (fls. 559/585), seguiu-se juízo positivo de admissibilidade recursal.

7. Deferi o ingresso no presente feito do IDV-Instituto para o Desenvolvimento do Varejo, na condição de *amicus curiae*.

8. É, em suma, o breve relatório.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.845.082 - SP (2019/0319933-8)

RELATOR : MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO  
RECORRENTE : CARLOS SARAIVA IMPORTACAO E COMERCIO S/A  
OUTRO NOME : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
ADVOGADOS : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO - SP113570  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO E OUTRO(S) - SP302659  
RAFAEL ANGELO DE SALES SILVA - MG164793  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS CURIAE"  
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766

### VOTO

*I. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. PIS. COFINS. PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL. LEI 11.196/2005, AGNOMINADA DE LEI DO BEM. INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS A TODA A CADEIA DE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS ELETRÔNICOS E DE INFORMÁTICA OBJETIVANDO INCREMENTAR A INOVAÇÃO TECNOLÓGICA DO PAÍS.*

*II. REDUÇÃO A ZERO DAS ALÍQUOTAS DO PIS E DA COFINS INCIDENTES SOBRE A RECEITA BRUTA DECORRENTE DAS VENDAS DE PRODUTOS ELETRÔNICOS E DE INFORMÁTICA, POR PRAZO DETERMINADO E SOB CONDIÇÃO ONEROSA.*

*III. PRORROGAÇÃO DO PRAZO PELA LEI 13.097/2015 ATÉ A DATA DE 31.12.2018. ANTECIPAÇÃO DO VENCIMENTO DESSE PRAZO, PELA LEI 13.241/2015, EM AFRONTA AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA INSCULPIDA NO ART. 178 DO CNT E NA SÚMULA 544 DO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.*

*IV. CONTROVÉRSIA JURÍDICA SUBCONSTITUCIONAL, DE ACORDO COM ORIENTAÇÃO DO EGRÉGIO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: RE 1.266.902, REL. MIN. EDSON FACHIN; RE 1.124.753, REL. MIN. RICARDO LEWANDOWSKI; RE 1.188.307, REL. MIN. EDSON FACHIN; RE 1.224.213, REL. MIN. CÁRMEN LÚCIA; RE 1.250.662, REL. MIN. GILMAR MENDES. IV. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO, PARA DECLARAR O DIREITO DA SOCIEDADE EMPRESARIAL DE USUFRUIR DO BENEFÍCIO DE REDUÇÃO A ZERO DAS ALÍQUOTAS DO PIS E DA COFINS,*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*ESTABELECIDO NOS ARTS. 28 A 30 DA LEI 11.196/2005, PELO PRAZO PREVISTO NO ART. 5º. DA LEI 13.097/15, OU SEJA, ATÉ 31.12.2018.*

*1. A controvérsia dos presentes autos cinge-se à legalidade, ou não, da revogação pela Lei 13.241/2015 do benefício fiscal concedido pela Lei 11.196/2005, e prorrogado pela Lei 13.097/2015 até 31.12.2018, que estabeleceu alíquota zero da Contribuição do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta a varejo de produtos relacionados ao Programa de Inclusão Digital.*

*2. Para o pronunciamento sobre tal questão, convém se dizer que a competência desta Corte Superior já se acha definida, pois o eminente Ministro EDSON FACHIN proferiu decisão no RE 1.266.902, afirmando que, in casu, verifica-se que a discussão envolvendo a incidência da Lei 13.241/2015 e a aplicação do disposto no artigo 178 do Código Tributário Nacional possui natureza infraconstitucional, configurando, quando muito, ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que torna inadmissível o recurso extraordinário.*

*3. No julgamento do RE 1.124.753, o eminente Ministro RICARDO LEWANDOWSKI negou seguimento ao recurso sob o mesmo entendimento de que se trataria de matéria infraconstitucional de competência do STJ. No mesmo sentido: RE 1.188.307 (Min. EDSON FACHIN), RE 1.224.213 (Min. CÁRMEN LÚCIA), RE 1.250.662 (Min. GILMAR MENDES). Portanto, não há dúvidas quanto à competência desta colenda Corte Superior para análise da presente discussão tendo em vista o seu caráter infraconstitucional.*

*5. O julgamento deste RESP 1.725.452/RS repõe em cena o exame da velha e sempre atual discussão a respeito das garantias dos contribuintes dos diversos tributos, diante das crescentes investidas dos poderes estatais tributantes sobre os patrimônios privados, realimentando a secular tensão que sempre qualificou as relações dos indivíduos com as potestades do Estado. Como se sabe, isso serviu de motivo ou estopim para revoluções que se tornariam historicamente paradigmáticas, em razão, principalmente, de seus poderosos conteúdos demoliberalizantes.*

*6. Trata-se, aqui, de controlar, pela via da jurisdição judicial tributária, a legitimidade – ou não – da antecipação do término de eficácia da Lei 11.196/2005, agnominada de Lei do Bem, que instituiu a redução a zero (0%) da alíquota da Contribuição do PIS e da COFINS sobre a receita bruta decorrente das vendas de produtos eletrônicos e de informática, até dezembro de 2018, tal como previsto nos arts. 28 a 30 dessa mesma Lei, com as prorrogações de prazo*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*introduzidas pelas Leis 11.249/2010 e Lei 13.097/2015.*

*7. Essas sucessivas prorrogações revelam que o zeramento da alíquota PIS/COFINS era, naquela altura, uma política fiscal consistente e destinada a permanecer, já que os seus resultados se mostravam auspiciosos, tanto que o Governo entendeu conveniente e oportuna a sua prorrogação. Contudo, em 31 de agosto de 2015, sobreveio a MP 690/2015, convertida na Lei 13.241/2015, que reduziu abruptamente o prazo de fruição do benefício pela alteração do disposto nos arts. 28, 28-A e 29 da Lei 11.196/2005, revogando a exoneração fiscal a partir de 1o.12.2015.*

*8. As regras do Direito Tributário são para tutelar o contribuinte contra as demasias do poder estatal tributante e não para instrumentar as suas investidas (do poder estatal tributante) sobre os patrimônios dos contribuintes. A contenção dos poderes estatais é, aliás, a síntese funcional de todos os institutos que compõem as várias disciplinas do Direito Público.*

*9. Na hipótese dos autos, o benefício da desoneração da contribuição do PIS e da COFINS foi concedido com termo certo para findar, sendo que, em contrapartida, se exigiu das empresas que cumprissem condições e requisitos específicos, como investimentos em pesquisa e limitações dos preços de produtos, sendo um exemplo as restrições contidas no art. 2o. do Decreto 5.602/2005.*

*10. Não há dúvida jurídica alguma de que se trata, neste caso, de desoneração tributária onerosa, alívio fiscal que depende de contrapartida econômica do contribuinte, não sendo, portanto, benesse estatal ou coisa que se dê a fundo perdido, sem qualquer retribuição da parte beneficiária. Assim, a revogação questionada materializa afronta direta ao art. 178 do CTN e ao princípio da proteção da confiança, aqui consideradas (essas garantias) como elementos indisponíveis, inelimináveis e plenamente eficazes.*

*11. Deve-se entender que a redução de qualquer alíquota a zero significa o mesmo que conceder uma isenção tributária para certas operações que dantes sofriam tributação e agora não mais a sofrem. Na verdade das coisas, a denominada alíquota zero significa, na relação financeira de qualquer tributo, uma autêntica inexistência real ou concreta de tributação. E assim é porque o zero nada expressa, nada quantifica e não veicula a ideia de número algum, nem inteiro e nem de fracionário.*

*12. Sobre a equiparação dos institutos da alíquota zero e da*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*isenção tributária, há elucidativo julgado da Excelsa Corte, no RE 635.688/RS, da relatoria do eminente Ministro GILMAR MENDES, pela sistemática da repercussão geral, reconhecendo que, embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas distintas, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo, sendo impositiva a observância do princípio da legalidade.*

*13. Não se trata, em absoluto, de tentar impedir o poder tributante de tributar, mas de manter o seu exercício dentro de padrões jusgarantísticos seguros, respeitantes das premissas ou dos fundamentos do sistema tributário. O poder estatal tributário normador não poderá, jamais, ser exercido sem condicionamentos e contenções externas e superiores à vontade dos respectivos agentes tributários estatais.*

*14. Neste caso concreto, o elemento condicionador que por primeiro aflora à mente de quem o analisa é o da proibição de que a obrigação tributária possa ser positivada sem respeito às garantias dos contribuintes. Havendo, como há nesta hipótese, termo extintivo para a aplicação de determinada isenção de tributo, não se poderá tolerar que, antes do advento desse termo, o poder tributante surpreenda os contribuintes e revogue o benefício, antecipando-se ao vencimento do seu prazo, levado somente pelo ânimo de tributar.*

*15. A alteração de condição fiscal anterior mais favorável ao contribuinte não poderá ser validamente feita de súbito, devendo, pelo contrário, ater-se ao salutar propósito de evitar surpresas onerosas e onerações inesperadas. A proibição da surpresa tributária é o princípio de ordem moral que veda ao poder tributante desrespeitar o planejamento tributário dos contribuintes, como se a sua atividade produtiva fosse uma coisa improvisada e sem plano prévio, se os seus compromissos fossem passíveis de descumprimentos unilaterais e inconsequentes ou os projetos de manutenção e de expansão dos seus negócios empresariais fossem independentes dos seus recursos financeiros.*

*16. Este caso é um exemplo perfeito de como não deve agir o poder tributante, pois é palpável a violência que se embute na iniciativa revocatória do termo final da isenção tributária, causando enorme surpresa e graves prejuízos aos contribuintes que se fiaram na promessa do Governo e se adaptaram à produção incentivada de bens econômicos.*

*17. Chega-se à conclusão de que a desoneração das alíquotas do PIS e da COFINS, concedida por prazo certo e sob*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*condição onerosa, jamais poderia ser revogada antes do tempo apurado, sob pena de infringir o princípio da segurança jurídica, textualmente positivado na regra do art. 178 do CTN e na Súmula 544-STF, que protege o contribuinte contra arbítrios praticados pelo Ente Fazendário, independentemente da modalidade ou técnica de desoneração empregada.*

*18. Recurso Especial da Sociedade Empresária conhecido e provido, a fim de se declarar o seu direito de usufruir do benefício de redução a zero das alíquotas do PIS e da COFINS, estabelecido nos artigos 28 a 30 da Lei 11.196/2005, pelo prazo previsto no art. 5º. da Lei 13.097/15, qual seja, 31.12.2018.*

1. A discussão do presente feito centra-se na legitimidade, ou não, da revogação, pela Lei 13.241/2015. do benefício fiscal concedido, por prazo certo e sob condição, pela Lei 11.196/2005, que estabeleceu alíquota zero da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta a varejo de produtos relacionados ao Programa de Inclusão Digital.

2. Para o pronunciamento sobre tal questão, convém se dizer que a competência desta Corte Superior já se acha definida, pois o eminente Ministro EDSON FACHIN proferiu decisão no RE 1.266.902, afirmando que, in casu, verifica-se que a discussão envolvendo a incidência da Lei 13.241/2015 e a aplicação do disposto no artigo 178 do Código Tributário Nacional possui natureza infraconstitucional, configurando, quando muito, ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal, o que torna inadmissível o recurso extraordinário.

3. No julgamento do RE 1.124.753. o eminente Ministro RICARDO LEWANDOWSKI negou seguimento ao recurso sob o mesmo entendimento de que se trata de matéria infraconstitucional de competência do STJ. No mesmo sentido: RE 1.188.307 (Min. EDSON FACHIN), RE 1.224.213 (Min. CÁRMEN LÚCIA), RE 1.250.662 (Min. GILMAR MENDES). Portanto, não há dúvidas quanto à competência desta colenda Corte Superior para análise da presente discussão tendo em vista o seu caráter infraconstitucional.

4. Logo, presentes todos os pressupostos processuais de admissibilidade, e, especialmente por se tratar de debate de caráter



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

eminentemente infraconstitucional, referente à afronta do art. 178 do CTN, passa-se à apreciação do mérito recursal por esta Corte Superior.

5. O julgamento deste RESP 1.725.452/RS repõe em cena o exame da velha e sempre atual discussão a respeito das garantias dos contribuintes dos diversos tributos, diante das crescentes investidas dos poderes estatais tributantes sobre os patrimônios privados, realimentando, do meu ponto de vista, a secular tensão que sempre qualificou as relações dos indivíduos com as potestades do Estado. Como se sabe, isso serviu de motivo ou estopim para revoluções que se tornariam historicamente paradigmáticas, em razão, principalmente, de seus poderosos conteúdos demoliberalizantes.

6. Trata-se, aqui, de controlar, pela via da jurisdição judicial tributária, a legitimidade – ou não – da antecipação do término de eficácia da Lei 11.196/2005, agnominada de Lei do Bem, que instituiu a redução a zero (0%) da alíquota da Contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita bruta decorrente das vendas de produtos eletrônicos e de informática, até dezembro de 2018, tal como previsto nos arts. 28 e 30 dessa mesma Lei, com as prorrogações de prazo introduzidas pelas Leis 11.249/2010 e Lei 13.097/2015.

7. É claro que a Lei do Bem foi festejada com muita euforia pelos destinatários de suas previsões redutoras da carga tributária, como o foi também pelo Governo, que assim implementou a sua política de alívio do famigerado ônus fiscal do custo Brasil, do qual se diz ser um dos maiores do mundo. O que é certo é que o Governo, pelo bem ou pelo mal, instituiu esse alívio, o qual, no entanto, não veio como um manjã caído do céu, pois os seus afortunados beneficiários teriam de cumprir certas exigências operacionais e orçamentárias, impostas como insuperável condição para a percepção ou fruição do mencionado benefício.

8. Até aí, nada de estranhável ou passível de qualquer crítica, pois é comum, nos mecanismos e malabarismos da política fiscal, o incentivar ou o desestimular comportamentos individuais e coletivos economicamente relevantes.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Pelo contrário, essa *intervenção por indução* – para citar a expressão cunhada pelo eminente Professor Ministro EROS ROBERTO GRAU – é até mesmo vista como uma forma democrática de suscitar cooperações e envolvimento sociais, institucionais e empresariais no amplo e complexo processo de planejamento do desenvolvimento econômico e social, máxime quando estatalmente vetorizado, como ocorre no caso brasileiro.

9. A Lei do Bem (Lei 11.196/2005) previa a fruição da redução da alíquota daquelas exações até 2009. Em 2009, esse benefício foi prorrogado até 2014 (MP 472/2009 e Lei 11.249/2010). Em 2014, nova prorrogação, agora para 2018 (MP 656/14 e Lei 13.097/2015). Essas sucessivas prorrogações revelam, a meu ver, que o *zeramento da alíquota* da PIS/COFINS era, naquela altura, uma política fiscal consistente e destinada a permanecer, já que os seus resultados se mostravam auspiciosos, tanto que o Governo entendeu conveniente e oportuna a sua prorrogação.

10. Contudo, de repente e não mais que de repente, em 31 de agosto de 2015, pela MP 690/2015, depois convertida na Lei 13.241, de 30.12.2015, reduziu-se abruptamente o prazo de fruição do benefício e, a partir dessa revogação, do riso fez-se o pranto silencioso e branco como a bruma. Vieram daí várias ações judiciais, questionando a higidez jurídica de tal coisa, já tendo aportado no STJ um número significativo delas, enquanto cerca de 500 ainda tramitam nas instâncias ordinárias REsp. 1.809.906/CE, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES; REsp. 1.674.821/PR, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, REsp. 1.851.308/PE, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES; REsp. 1.848.221/RS, Rel. Min. OG FERNANDES; REsp. 1.726.347/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES; REsp. 1.658.638/SC, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO; REsp. 1.731.073/SP, Rel. Min. SÉRGIO KUKINA, REsp. 1.717.330/PR, Rel. Min. ASSUSETE MAGALHÃES; REsp. 1.804.420/SE; Min. GURGEL DE FARIA; REsp. 1.768.384/SC, Rel. Min. ASSUSETE MAGALHÃES; Resp 1.771.592/RS, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, REsp. 1.722.026/RS, Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO; REsp. 1.818.374/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES,



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

REsp. 1.818.299/SP, Rel. Min. GURGEL DE FARIA; REsp. 1.845.082/SP, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO; REsp. 1.848.819/PE, Rel. Min. NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO; REsp. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, dentre outros tantos feitos recursais.

11. Poderia esta veneta do Governo simplesmente retirar da cena econômica do País a figura da isenção ora em exame? Penso eu, com a devida e respeitosa vênua dos que pensam de modo oposto – e sei que são a maioria – que as regras do Direito Tributário são para tutelar o contribuinte contra as demasias do poder estatal tributante e não para instrumentar as suas investidas (do poder estatal tributante) sobre os patrimônios dos contribuintes. Se esta premissa fosse aceita sem maiores resistências, penso que seriam mais livres e lépidas as relações entre o Fisco e os seus contribuintes, mas sei também que isso é coisa que fica para as kalendas gregas.

12. E no plano puramente legalista e positivista, mesmo no mais cerrado normativismo, será que não há como se harmonizar esse renitente conflito? Penso que sim, penso otimistamente que sim, porque nenhuma ordem jurídica é tão acerbamente vedadora de iniciativas judiciais que não deixe alguma fresta para por ela poder passar a ideia de justiça. Nenhuma lei tem a força vedante de impedir ao Juiz de realizar a justiça do caso concreto, quando ele está determinado a isso.

13. A descoberta do significado jurídico de qualquer regra positivada, seja uma lei ou um precedente judicial de qualquer natureza, não se resume à sua simples leitura. É uma evidência que as palavras das regras escritas ou postas pelo legislador (leis) ou pelos julgadores (precedentes) não dão conta do seu significado. Como bem disse o jurista e historiador inglês Professor RALPH MILIBAND (1924-1994), a propósito do tema da aplicação das leis escritas,

*os juízes não são máquinas de efetivar a lei ou prisioneiros indefesos da estrutura legal ou meros expositores da lei, como eles se consideram. Dentro do sistema legal de todos os países capitalistas do mundo, há lugar, inevitavelmente, para a descrição judicial e para a*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*criatividade judicial no exercício efetivo da jurisdição (O Estado na Sociedade Capitalista. Tradução de Fanny Tabak. Rio de Janeiro: Zahar, 1972, p. 171).*

14. A filósofa alemã HANNAH ARENDT (1906-1975), ao analisar a questão do mal – *ou da injustiça* – entendeu que essa prática tão antiga se deve à carência da capacidade de pensar de quem a comete. Isso quer dizer que o homem que não pensa não descobre a sua própria humanidade e se torna vítima de sua desumanização. O ser humano que não dialoga consigo mesmo – *e nisso se define o exercício do seu pensar e do seu refletir – passa a ser um sujeito perigoso*. O homem deixa de ter comunicação consigo, quando se demite da capacidade de pensar. É o pensamento que o leva à identificação do outro e sem essa correlação *o homem isolado se converte numa fera*, no sentido de que não se vê e não se acha nos seus semelhantes (Responsabilidade e Julgamento. Tradução de Rosaura Eichenberg. São Paulo: Companhia das Letras, 2004).

15. Na observação da filósofa americana SUSAN NEIMAN, a frequência com que ocorrem situações de malignidade no mundo a fez concluir que as instituições sociais (e, obviamente, entre elas o Direito) não são reproduções fieis das concepções idealizadas, como imaginaram os autores do passado. Registra ela que

*o real não apenas não é idêntico ao racional: eles nem sequer estão relacionados. Não é preciso nenhuma teoria para fazer essa observação. Qualquer observação do mundo que dure mais de dois minutos deverá bastar. Sempre que emitimos o julgamento – isso não deveria ter acontecido – estamos enveredando por um caminho que conduz diretamente ao problema do mal (O Mal no Pensamento Moderno. Tradução de Fernanda Abreu. Rio de Janeiro: Difel, 2003, p. 17).*

16. Veja-se, agora, o marco da regulação legal, posto pela Lei do Bem (Lei 11.196/2005), na redação da Lei 13.097/2015, que prorrogou para 2018 o prazo de fruição do benefício de que se está a tratar, neste caso:

*Lei. 11.196/2005:*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Art. 28 – Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita decorrente da venda dos produtos de que trata o art. 14, quando auferida pela pessoa jurídica varejista definida na forma do art. 17.*

*Lei 13.097/2015:*

*Art. 5o. - A Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, passa a vigorar com a seguinte alteração:*

*II - aplicam-se às vendas efetuadas até 31 de dezembro de 2018.*

17. Assim, o benefício da desoneração da contribuição do PIS e COFINS foi concedido com termo certo para findar, sendo que, em contrapartida, se exigiu das empresas que cumprissem condições e requisitos específicos, como investimentos em pesquisa, limitação dos preços de produtos, sendo um exemplo a previsão do art. 2o. do Decreto 5.602/2005:

*Art. 2o. – Para efeitos da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o art. 1o, o valor de venda, a varejo, não poderá exceder a:*

*I - R\$ 2.000,00 (dois mil reais), no caso do inciso I do caput do art. 1º;*

*II - R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), no caso do inciso II do caput do art. 1º;*

*III - R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), no caso dos sistemas contendo unidade de processamento digital, monitor, teclado e mouse de que trata o inciso III do caput do art. 1o.;*

*IV - R\$ 2.100,00 (dois mil e cem reais), no caso de venda conjunta de unidade de processamento digital, teclado e mouse, na forma do inciso IV do caput do art. 1o.;*

*V - R\$ 200,00 (duzentos reais), no caso do inciso V do caput do art. 1o.;*

*VI - R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), no caso do*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*inciso VI do caput do art. 1o.*

*VII - R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais), no caso do inciso VII do caput do art. 1o.; e*

*VIII - R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), no caso do inciso VIII do caput do art. 1o.*

18. Além disso, o produto eletrônico deveria ser fabricado no Brasil, sob a sistemática do processo produtivo básico (PPB). Não há dúvida jurídica alguma de que se trata, neste caso, de desoneração tributária onerosa, alívio fiscal que depende de contrapartida econômica do contribuinte, não sendo, portanto, benesse estatal ou coisa que se dê a fundo perdido, sem qualquer retribuição da parte beneficiária. Assim, a revogação questionada materializa afronta direta às seguintes garantias dos contribuintes tributários, aqui consideradas (essas garantias) como elementos indisponíveis, inelimináveis e plenamente eficazes:

*(i) o art. 178 do CTN, que enuncia que 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 (Redação dada pela LC 24/1975); e*

*(ii) o princípio da proteção da confiança, cristalizado na Súmula 544, do colendo Supremo Tribunal Federal, segundo a qual, isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.*

19. Deve-se entender que a redução de qualquer alíquota a zero significa o mesmo que conceder uma isenção tributária para certas operações que dantes sofriam tributação e agora não mais a sofrem. Na verdade das coisas, a denominada alíquota zero significa, na relação financeira de qualquer tributo, uma autêntica inexistência real ou concreta de tributação. E assim é porque o zero nada expressa, nada quantifica e não veicula a ideia de número algum, nem inteiro e nem de fracionário. Relembre-se que a alíquota zero era coisa desconhecida no ordenamento tributário brasileiro, quando da edição do CTN, em



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

1966.

20. A discussão sobre se o zero é um número não precisa ser feita aqui, mas isso não quer dizer que não seja um assunto relevante. O que importa frisar, para a solução deste caso, é que o zero não exprime a ideia de grandeza alguma, nem de distância, nem de peso, nem de valor, etc. Portanto, em linguagem não matemática, o zero é a ausência de tudo ou, dito de modo enviesado, o zero é a presença total e absoluta da ausência.

21. Como a alíquota zero significa, do ponto de vista das finanças do contribuinte, ausência perfeita e efetiva de tributo, será uma voraz impropriedade dizer que a sua implantação possa importar em resultado diferente da isenção, neste caso, uma isenção onerosa, porque vinculada a sua fruição a certas contrapartidas do contribuinte que pretende o benefício. Não cabe, aqui, afastar a solução da lide desse entendimento, para não se cair numa fonte inesgotável de empecilhos à vocação do Direito Tributário para prover proteções jurídicas eficazes aos contribuintes.

22. Ainda sobre a equiparação dos institutos da alíquota zero e da isenção tributária, vale citar elucidativo julgado proferido pela Excelsa Corte, pela sistemática da repercussão geral, reconhecendo que, embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas distintas, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo, sendo impositiva a observância do princípio da legalidade. É o que se afere do seguinte trecho do voto vencedor de relatoria do eminente Ministro GILMAR MENDES:

*A tese acolhida em ambos os julgados, como se pode notar, aponta claramente no sentido de equiparação dos conceitos de redução de base de cálculo e de isenção, para efeito do que dispõe o art. 155, § 2o., II, da Constituição Federal.*

*Penso que a mesma orientação deve ser adotada no caso em tela, atribuindo-se-lhe, agora, os efeitos próprios da sistemática da repercussão geral.*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*De fato, embora se valham de estrutura jurídica diversa, tanto a isenção total – que elimina o dever de pagamento do tributo, porque lhe ceifa a incidência – quanto a redução de base de cálculo ou de alíquota (isenções parciais) – que apenas restringe o critério quantitativo do conseqüente da regra matriz de incidência tributária – têm semelhante efeito prático: exoneram, no todo ou em parte, o contribuinte do pagamento do tributo.*

*É verdade que a maneira como o fazem, isto é, o modo como se processa essa exoneração tributária, em termos jurídicos, é diferente. Na isenção total, afasta-se a própria incidência ou, como prefere parte da doutrina, dispensa-se integralmente o pagamento do tributo, em relação aos sujeitos e às situações atingidos pelo benefício.*

*(...).*

*Com efeito, alterar a hipótese, a base de cálculo ou a alíquota pode significar apenas adotar um caminho diferente para alcançar o mesmo objetivo, que é o efeito de exonerar o contribuinte, no todo ou em parte, do pagamento do tributo – estruturas jurídicas diversas para um uma mesma função: reduzir a carga fiscal imposta.*

*Por isso, entendo que os casos de redução de base de cálculo estão compreendidos no conceito de isenção, para fins do disposto no art. 155, § 2o., II da Constituição Federal, na linha do que já decidiu esta Corte no julgamento do RE 174.478 e da ADI 2.320. E disso decorre que, tanto quanto os demais casos de isenção, deve acarretar a anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores, a não ser que haja disposição legal em sentido contrário, nos termos em que previsto no § 2o. do art. 155 da Constituição Federal (RE 635.688/RS. DJe 13.2.2015).*

23. Não se trata, em absoluto, de tentar impedir o poder tributante de tributar, mas de manter o seu exercício dentro de padrões jusgarantísticos seguros, respeitantes das premissas ou dos fundamentos do sistema tributário. Por verdade, o poder estatal tributário normador não poderá, jamais, ser exercido sem condicionamentos e contenções externas e superiores à vontade dos respectivos agentes tributários estatais. Talvez seja preciso agora recordar que o Direito Tributário não dispensa a atuação de pensadores



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

e de filósofos, como poderia eventualmente ocorrer a alguém para quem a lei é tudo.

24. Neste caso concreto, o elemento condicionador que por primeiro aflora à mente de quem o analisa é o da proibição de que a obrigação tributária possa ser positivada sem respeito às garantias dos contribuintes. Havendo, como há nesta hipótese, termo extintivo para a aplicação de determinada isenção de tributo, não se poderá tolerar que, antes do advento desse termo, o poder tributante surpreenda os contribuintes e revogue o benefício, antecipando-se ao vencimento do seu prazo, *levado somente pelo ânimo de tributar*.

25. Parece-me intuitivo afirmar que a alteração de condição fiscal anterior mais favorável ao contribuinte não poderá ser validamente feita de súbito, devendo, pelo contrário, ater-se ao salutar propósito de evitar surpresas onerosas e onerações inesperadas. A proibição da surpresa tributária é o *princípio de ordem moral, política e jurídica* que interdita ao poder estatal tributante desrespeitar o *planejamento tributário dos contribuintes*. A supressão de condição mais favorável ou a implantação de exigência tributária nova – que dão o mesmo resultado – causa impacto na economia das empresas e desarticula os seus projetos de médio prazo.

26. A atividade econômica produtiva não deve ser vista como se fosse uma coisa improvisada e insubmissa a detalhados planos prévios, como se os compromissos empresariais fossem passíveis de descumprimentos unilaterais e inconsequentes ou os projetos de manutenção e de expansão dos negócios privados fossem independentes dos seus recursos financeiros. O respeito às atividades econômicas privadas é, certamente, um dos mais importantes pressupostos do desenvolvimento social e econômico de qualquer sociedade organizada segundo os padrões democráticos. A afronta a esta premissa encaminha, com certeza, as relações fiscais para o perigoso destino das arbitrariedades e das violências.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

27. Esta é a versão operativa do princípio da proteção da confiança legítima, que resguarda, em regra, apenas o indivíduo particular perante as potências do poder do Estado. No dizer do Professor PETER HAAS, *o princípio da proteção da confiança almeja exclusivamente a contenção dos poderes públicos*. Penso que cabe adiantar que a proteção da confiança é *a expressão axiológica e epistemológica do conhecimento tributário pleno, criador da estrutura do sistema tributário e das suas dinâmicas operacionais, assim contribuindo para a compreensão não segmentada do Direito Tributário e, pelo contrário, para a sua visão hiper-panorâmica e, sobretudo, inteligente e entendimento dos seus mais elevados propósitos*.

28. Este fastidioso e longo discurso jurídico – totalmente desnecessário – é apenas para realçar que, neste caso, vê-se um exemplo perfeito de como não deve agir o poder tributante, pois é palpável a violência que se embute na iniciativa revocatória do termo final da isenção tributária, causando enorme surpresa e graves prejuízos aos contribuintes que se fiaram na promessa do Governo e se adaptaram à produção incentivada de bens econômicos.

29. Chega-se à conclusão de que a desoneração das alíquotas do PIS e COFINS, concedida por prazo certo e sob condição onerosa, jamais poderia ser revogada antes do tempo apazado, sob pena de infringir o princípio da segurança jurídica, textualmente positivado na regra do art. 178 do CTN, que protege o contribuinte contra arbítrios praticados pelo Ente Fazendário, independentemente da modalidade ou técnica de desoneração empregada.

30. Anoto, ademais, pela sua exemplaridade, que a Corte Especial do STJ, no julgamento do AgReg na SLS 2161, já enfrentou, precisamente, o tema da revogação deste específico incentivo, assentando que

*a revogação do Programa de Inclusão Digital, sem dúvida, arranha o princípio da confiança, que deve ser preservado no sistema tributário. Em outras palavras, o contribuinte tem expectativas que devem ser conservadas (AgReg na SLS 2161).*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*Rel. Min. LAURITA VAZ. DJe 06.12.2016).*

31. Para finalizar, importa trazer à colação o que foi expresso pelo douto Subprocurador Geral da República PAULO GUSTAVO GONET BRANCO, no Parecer 6472/2018-PGGB, no RE 1.124.753/RS, em análise deste tema:

*A extinção da desoneração tributária, considerado seu aspecto econômico, tem a potencialidade de afetar o pacto firmado entre o Fisco e o contribuinte, o que não consoa com as garantias do direito adquirido e da segurança jurídica. A conclusão vale tanto para casos de isenção como de alíquota zero. Embora não haja óbice legal à revogação de benefício fiscal instituído por alíquota zero, a formação de uma relação obrigacional entre o Fisco e o contribuinte impede a extinção do benefício daquelas empresas que adotaram a sistemática prevista na lei revogada, durante sua vigência, tenha esse benefício sido instituído a título de isenção tributária ou de alíquota zero (Parecer 6472/2018-PGGB, no RE 1.124.753/RS).*

32. Ante o exposto, voto pelo conhecimento do Recurso Especial da Sociedade Empresária e pelo seu provimento, para o fim de julgar procedente o pedido, declarando-se o direito de o contribuinte usufruir do benefício de redução a zero das alíquotas do PIS e da COFINS, estabelecido nos artigos 28 a 30 da Lei 11.196/2005, pelo prazo previsto no art. 5º da Lei 13.097/2015, qual seja, até 31.12.2018. Declaro, ainda, o direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos em decorrência do restabelecimento ilegítimo da cobrança das referidas contribuições promovido pela Lei 13.241/2015, atualizados pela Taxa SELIC, observando-se o art. 170-A do CTN.

33. É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2019/0319933-8      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.845.082 / SP**

Números Origem: 00238178220154036100 00280136220154030000 238178220154036100  
50170096820184036100

EM MESA

JULGADO: 01/12/2020

#### Relator

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. CARLOS RODOLFO FONSECA TIGRE MAIA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

#### AUTUAÇÃO

RECORRENTE : CARLOS SARAIVA IMPORTACAO E COMERCIO S/A  
OUTRO NOME : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
ADVOGADOS : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO - SP113570  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO E OUTRO(S) - SP302659  
RAFAEL ANGELO DE SALES SILVA - MG164793  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS  
CURIAE"  
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

#### SUSTENTAÇÃO ORAL

Dra. ARIANE COSTA GUIMARÃES, pelas partes: RECORRENTE: CARLOS SARAIVA IMPORTACAO E COMERCIO S/A, Dra. AMANDA DE SOUZA GERACY, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL e Dra. GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO, pela parte INTERES.: IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO

#### CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Após o voto do Sr. Ministro Relator dando provimento ao recurso especial, a fim de se



## **SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

declarar o seu direito de usufruir do benefício de redução a zero das alíquotas do PIS e da COFINS, estabelecido nos artigos 28 a 30 da Lei 11.196/2005, pelo prazo previsto no art. 5o. da Lei 13.097/15, qual seja, 31.12.2018, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Gurgel de Faria. Aguardam os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina e Regina Helena Costa.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.845.082 - SP (2019/0319933-8)

### VOTO-VISTA

#### O EXMO. SR. MINISTRO GURGEL DE FARIA:

Trata-se de recurso especial interposto pela CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA., com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região assim ementado (e-STJ fl. 444):

TRIBUTÁRIO. LEI Nº 11.196/2005 (LEI DO BEM). MP Nº 690/2015. ALÍQUOTA ZERO. REVOGAÇÃO. ARTIGO 178 DO CTN. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO PROVIDA.

-A Medida Provisória 690/2015, convertida na Lei nº 13.241/2015, não está revogando uma isenção concedida por prazo certo e sob determinadas condições. Trata-se, ao contrário, de aumento de alíquota que obedeceu a todos os critérios constitucionais exigidos, sendo, pois, inaplicável o disposto no artigo 178 do Código Tributário Nacional.

-Segundo entendimento desta 4ª Turma, não se pode confundir "isenção fiscal" com "alíquota zero". Ainda que, do ponto de vista prático, ambos os institutos jurídicos gerem o mesmo resultado econômico, qual seja, o não recolhimento ou a não exigência da exação, do ponto de vista teórico-conceitual, são absolutamente distintos - (AGRAVO DE INSTRUMENTO - 584152 - 0012205-80.2016.4.03.0000, Rel. JUIZ FEDERAL CONVOCADO MARCELO GUERRA, julgado em 27/10/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/11/2016; Agravo de Instrumento nº 0027770-21.2015.4.03.0000/SP;-Desembargador Federal Marcelo Saraiva).

-Anotar-se que, em relação às técnicas de desoneração, que, embora possuam os mesmos resultados no plano fático, mas que possuem conformação jurídica própria, o princípio da legalidade estrita em matéria tributária impede que o Poder Judiciário substitua o legislador em sua opção por uma ou outra técnica.

-Ao estabelecer no texto legal, de forma expressa, que as alíquotas ficam reduzidas a zero, depreende-se antecipadamente que permitida sua revisão, desde que preenchidos os demais requisitos legais para seu aumento.

-Considerando a distinção entre os dois institutos, a modificação introduzida pelo art. 9º da Medida Provisória nº 690/2015, não se vislumbra violação aos princípios da confiança e da segurança jurídica.

-É certo que no caso de contribuições sociais, a edição da mencionada medida provisória obedeceu ao princípio da anterioridade nonagesimal do art. 195, §6º da CF/88.

-Ressalte-se que, uma vez revogada lei especial que previa a alíquota zero, os efeitos da regra geral - incidência dessas contribuições sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica - voltam a surtir, não se cogitando em caso de repristinação tácita, tendo em vista que a norma matriz não foi extirpada do ordenamento jurídico.

-*In casu*, entendo válidas as disposições da Lei nº 13.241/2015, que alterou a Lei nº 11.196/2005, restabelecendo a cobrança do PIS e da COFINS sobre os produtos eletrônicos que especifica.

-Prejudicada a análise da compensação.

-Remessa oficial e apelação providas.

Os embargos de declaração foram rejeitados (e-STJ fls. 470/477).



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Em suas razões de recurso especial, a parte recorrente sustenta ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022, I e II, e parágrafo único, do CPC/2015, por entender que a rejeição dos embargos de declaração deu-se sem que fossem sanadas omissões relevantes para a solução da controvérsia.

Alega violação do art. 178 do CTN e dos arts. 28 a 30 da Lei n. 11.196/2005, ao argumento de que o incentivo fiscal concedido por prazo certo e em função de determinadas condições, tal como o previsto na hipótese, não pode ser revogado a qualquer tempo, considerando, ainda, nesse sentido, o enunciado da Súmula 544 do STF.

Segue aduzindo ser incabível a revogação prematura, com efeitos a partir de 31/12/2016, pela MP n. 690/2015, convertida na Lei n. 13.241/2015, da desoneração fiscal instituída pela Lei n. 11.196/2005 ("Lei do Bem"), que estabeleceu, com previsão até 31/12/2018, na redação dada pela Lei n. 13.097/2015, alíquota 0 (zero) para PIS e COFINS incidentes sobre a receita bruta de vendas a varejo de produtos integrantes do Programa de Inclusão Digital (PID).

Contrarrazões às e-STJ fls. 559/585.

O recurso especial foi admitido na origem (e-STJ fls. 586/587).

O Instituto para Desenvolvimento do Varejo – IDV foi admitido no feito na condição de *amicus curiae* (e-STJ fls. 702/703).

Na sessão de julgamento de 1º/12/2020, o eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho votou pelo conhecimento e provimento do recurso especial, a fim de declarar o direito da recorrente de “usufruir do benefício de redução a zero das alíquotas do PIS e da COFINS, estabelecido nos arts. 28 a 30 da Lei 11.196/2005, pelo prazo previsto no art. 5º da Lei 13.097/2015, qual seja, 31/12/2018”.

Pedi vista dos autos para melhor exame da controvérsia.

Pois bem.

Importa mencionar que o recurso especial origina-se de ação em que a parte autora, ora recorrente, busca a declaração do direito de continuar a gozar do incentivo fiscal relativo ao Programa de Inclusão Digital (PID), instituído pela Lei n. 11.196/2005, também 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 integrantes do PID, até 31/12/2018, conforme prorrogação conferida pela Lei n. 13.097/2015, mas que, por força do art. 9º da Medida Provisória n. 690/2015, posteriormente convertida na Lei n. 13.241/2015, foram extintos de forma prematura, em 31/12/2016.

De início, filio-me ao entendimento do Ministro Relator quanto à ausência de ofensa ao arts. 489, § 1º, e 1.022, II, e parágrafo único, do CPC/2015, porquanto é possível observar que o Tribunal *a quo* apreciou integralmente a controvérsia, apontando as razões de seu convencimento, não se podendo confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ademais, consoante entendimento desta Corte, o magistrado não está obrigado a responder a todas as alegações das partes nem tampouco a rebater um a um todos seus argumentos, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, como ocorre na espécie.

Nesse sentido:

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CREDENCIAMENTO JUNTO AO MINISTÉRIO DA AGRICULTURA, PECUÁRIA E ABASTECIMENTO (MAPA). EXIGÊNCIA DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITO. ARTS. 489, § 1º, E 1022 DO CPC/2015. OMISSÃO NÃO CARACTERIZADA. INCABÍVEL A ALEGAÇÃO DE OFENSA À SÚMULA. SÚMULA 518/STJ. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI TIDO POR VIOLADO. SÚMULA 284/STF. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM AMPARADO EM FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAL E INFRACONSTITUCIONAL. SÚMULA 126/STJ. CONTROVÉRSIA QUE DEMANDA A INTERPRETAÇÃO DE INSTRUÇÃO NORMATIVA. INVIABILIDADE.

1. Verifica-se não ter ocorrido ofensa aos arts. 10, 489, § 1º, e 1.022, II, do CPC/2015, na medida em que o Tribunal de origem dirimiu, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas, apreciando integralmente a controvérsia posta nos autos, não se podendo, ademais, confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

[...]

6. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1.646.468/SP, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/04/2020, DJe 24/04/2020).

IPVA. NÃO CONFIGURADA VIOLAÇÃO DO ART. 1.022 DO CPC/2015. CERCEAMENTO DE DEFESA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 283 DO STF. ALIENAÇÃO FIDUCIÁRIA DE VEÍCULO. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO CREDOR FIDUCIÁRIO. CONTROVÉRSIA DIRIMIDA COM ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO DISTRITAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 280/STF. LEI LOCAL. ILEGITIMIDADE ATIVA DO DISTRITO FEDERAL. REEXAME DO CONJUNTO PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7 DO STJ. MULTA DO ART. 1026 DO CPC/2015.

1. Inicialmente, em relação aos arts. 141 e 1022 do CPC, deve-se ressaltar que o acórdão recorrido não incorreu em omissão, uma vez que o voto condutor do julgado apreciou, fundamentadamente, todas as questões necessárias à solução da controvérsia, dando-lhes, contudo, solução jurídica diversa da pretendida pela parte recorrente. Vale destacar, ainda, que não se pode confundir decisão contrária ao interesse da parte com ausência de fundamentação ou negativa de prestação jurisdicional.

[...]

(REsp 1.671.609/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/06/2017, DJe 30/06/2017).

No tocante ao mérito, cabe registrar que, na primeira oportunidade em que decidi o tema, nos autos do REsp 1.780.188/RS, examinei a suscitada ofensa ao art. 178 do CTN. Todavia, passei a compreender que a controvérsia envolveria, em última análise, o conflito entre lei federal e lei complementar, demonstrando o seu caráter eminentemente constitucional. A propósito, as decisões monocráticas por mim proferidas nos autos dos REsps 1.854.392/SP, 1.833.502/SP e 1.804.420/SE.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Em caso análogo, assim decidiu monocraticamente a eminente Ministra Assusete Magalhães (REsp 1.717.330/PR, DJe de 19/02/2018), *in verbis*:

No caso, em que a parte recorrente sustenta que o art. 9º da MP 690/2015 estaria a contrariar o disposto no art. 178 do CTN, a controvérsia resolve-se no plano constitucional, de modo que não compete ao STJ, em sede de Recurso Especial, mas ao STF, na via do Recurso Extraordinário interposto, simultaneamente, e admitido, na origem, resolver o suposto conflito entre o art. 9º da MP 690/2015, com status de disposição de lei ordinária, e a regra geral do art. 178 do CTN, que possui status de disposição de lei complementar.

Nesse sentido, cito, ainda, a decisão proferida pelo eminente Ministro Francisco Falcão nos autos do REsp 1.658.638/SC, DJe de 14/06/2018, contra a qual foi interposto agravo interno, pendente de julgamento pela Segunda Turma.

Essa compreensão decorre do fato de que os contribuintes pretendem, em essência, afastar o comando normativo contido na Lei n. 13.241/2015, que revogou o dispositivo que conferia o incentivo fiscal de alíquota “zero” da Contribuição ao PIS e da COFINS, até 31/12/2018.

Não se trata, assim, a meu ver, de discussão a respeito de eventual sucessão de leis federais no tempo, ou de observância de lei específica em detrimento de lei geral, ou vice-versa ou, ainda, de mera interpretação do texto legal, pois se questiona expressa disposição de lei ordinária em face de preceito contido no CTN.

Contudo, o debate aportou no Supremo Tribunal Federal que, em recentes pronunciamentos, tem asseverado o caráter infraconstitucional da controvérsia, sob o fundamento de que se pretende a interpretação do alcance do conteúdo normativo contido no art. 178 do CTN. Sobre o tema, as seguintes decisões monocráticas: RE 1.188.307/RS, Rel. Ministro Edson Fachin, DJe de 31/05/2019; RE 1.250.662/PR, Rel. Ministro Gilmar Mendes, DJe de 14/02/2020; e RE 1.224.213/RS, Rel. Ministra Cármen Lúcia, DJe de 03/09/2019.

Muito embora não tenha sido determinada, em nenhuma das decisões da Suprema Corte, a devolução da controvérsia ao Superior Tribunal de Justiça, ou considerada eventual observância do instituto da fungibilidade recursal, impõe-se referir que, especialmente em matéria tributária, a Constituição Federal é extremamente analítica, de modo que se apresenta bastante comum, embora indesejável, a submissão das partes litigantes ao denominado "limbo jurisdicional".

Bem discorre sobre o tema o Ministro Sérgio Kukina ao comentar a aplicação da técnica da fungibilidade recursal de que cuidam os arts. 1.032 e 1.033 do CPC/2015 (KUKINA, Sérgio Luiz. *Temas comuns e soluções diversas no STJ e no STF. In: LUCON, Paulo Henrique dos Santos et al. (Orgs.). Processo civil contemporâneo: homenagem aos 80 anos do professor Humberto Theodoro Júnior*. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 848), *in verbis*:

Como decorrência dessas incertezas, ao longo da vigência do Código Buzaid (1974 a 2016), frequentes eram os desfechos embaraçosos impostos às partes recorrentes que, mesmo lançando mão simultaneamente dos recursos especial e extraordinário (por ter o acórdão recorrido se utilizado de fundamentação constitucional e infraconstitucional – cf. Súmulas 283 do STF e 126 do STJ),



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

terminavam, ainda assim, privadas de jurisdição recursal, como consequência de o STJ não vislumbrar conotação infraconstitucional no tema e o STF concluir que a alegada ofensa constitucional, acaso existente, seria não mais que reflexa. Todavia, com a incorporação da técnica da fungibilidade entre os recursos especial e extraordinário, como prevista no CPC/15 (arts. 1.032 e 1.033), o referido vácuo de jurisdição deverá, naturalmente, perder espaço.

Outrossim, não se pode deixar de consignar a missão constitucional atribuída ao Superior Tribunal de Justiça de uniformizar a interpretação em torno do direito federal, a fim de criar um ambiente jurídico previsível, mormente na seara tributária, em que idêntica questão de direito deve receber, em regra, a mesma tutela jurisdicional, observando-se o princípio constitucional da igualdade.

Nesse contexto, diante das decisões do Supremo Tribunal Federal acima referidas e atento às diretrizes do Código de Processo Civil, que buscam evitar o vácuo jurisdicional, ressalvado meu entendimento, passo ao exame da controvérsia.

A Lei n. 11.196/2005 instituiu o "Programa de Inclusão Digital (PID)" mediante redução a 0 (zero) das alíquotas da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre os produtos que menciona, estabelecendo para os contribuintes o cumprimento de determinados requisitos.

Tal incentivo fiscal, desde o seu surgimento, conforme o art. 30, II, da Lei n. 11.196/2005, estabelecia prazo certo para sua vigência, que foi alterado ao longo do tempo, da seguinte forma: a) até 31/12/2009, pela redação original; b) até 31/12/2014, pela redação da MP 472/2009; c) até 31/12/2014, segundo a redação dada pela Lei n. 12.249/2010; e d) até 31/12/2018, com a superveniência da MP 656/2014, convertida na Lei n. 13.097/2015.

Contudo, sobreveio o art. 9º da Medida Provisória n. 690/2015, convertida na Lei n. 13.241/2015, que revogou o incentivo em tela com efeitos a partir de 31/12/2016, antes do último prazo estipulado e, por conseguinte, retomou as alíquotas integrais anteriormente previstas. Daí a insurgência dos contribuintes.

Conforme exposto, a parte autora alega, em essência, que o incentivo fiscal não poderia ser revogado antes do termo final estabelecido, porquanto alíquota zero se equipara à isenção onerosa, quando concedida por prazo certo e sujeita a certas condições, o que ensejaria afronta ao disposto no art. 178 do CTN, *in verbis*:

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 (redação dada pela Lei Complementar n. 24/75).

Nesse sentido, também haveria inobservância do teor da Súmula 544 do STF, de 12/12/1969: "Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas."

Tanto o dispositivo do CTN quanto a Súmula 544 do STF refletem a preocupação legislativa e jurisprudencial de se preservar a situação jurídica do contribuinte que se submeteu a determinadas condições onerosas para gozar de desoneração fiscal por prazo certo, impedindo que seja revogada a qualquer tempo.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A norma jurídica representa, em última análise, uma evidente garantia para o contribuinte de que não pode ser surpreendido por repentinas revogações ou modificações, no curso do período previamente estipulado em lei, de isenção condicionada.

Sobre o tema, a lição de Roque Antonio Carrazza (*In: Curso de direito constitucional tributário*. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2002, pp. 760/762):

Normalmente, as isenções tributárias são incondicionais, com prazo indeterminado, nada impede, porém, sejam condicionais, com prazo certo. Estas últimas, se revogadas prematuramente, geram, para os contribuintes prejudicados, isto é, para os que implementaram a condição, o direito subjetivo de continuarem desfrutando do benefício fiscal, até a fruição do prazo assinalado na lei isentiva.

[...]

Assim, as vantagens da isenção transitória condicional incorporam-se ao patrimônio de seu destinatário (quem cumpriu a condição), que passa a ter o direito adquirido de continuar desfrutando do benefício, até a expiração do prazo fixado na lei isentiva. O patrimônio da pessoa beneficiada por esta modalidade de isenção não pode ser prejudicado, sob pena de burla ao inc. XXXVI, do art. 5º, da CF (“a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada).

Por se tratar de uma garantia, deve ser interpretada de modo a lhe conferir a maior efetividade possível, respeitando sua densidade normativa, mediante reconhecimento de que sua finalidade extrapola o texto de lei para, assim, albergar qualquer desoneração fiscal onerosa, pois, somente dessa forma, a norma jurídica poderá irradiar corretamente seus efeitos, por imperativo de segurança jurídica.

Sobre o princípio da máxima efetividade, que informa a interpretação do texto constitucional, aplicável, *mutatis mutandis*, à garantia em referência, embora estampada no corpo do CTN, apresenta-se oportuna a lição de Inocêncio Martires Coelho, (Métodos e princípios da interpretação constitucional. *In: Revista de Direito Administrativo - RDA*, n. 230, p. 183, out./dez. 2002) *in verbis*:

Estreitamente vinculado ao princípio da força normativa da constituição, em relação a qual configura um subprincípio, o cânone-hermenêutico-constitucional da máxima efetividade orienta os aplicadores da lei maior para que interpretem as suas normas em ordem a otimizar-lhes a eficácia, mas sem alterar o seu conteúdo.

A hipótese demanda, no mínimo, o prestígio da interpretação teleológica, a *mens legis*, quer dizer, a finalidade e o conteúdo da norma jurídica, e não a literalidade de sua redação.

Apresenta-se desnecessário discorrer sobre a indiscutível diferença técnica entre alíquota zero e isenção, extremamente bem delineada na doutrina e na jurisprudência. Todavia, não há dúvida de que representam uma desoneração fiscal, que buscou o CTN resguardar de revogações ou modificações prematuras, quando estabelecida por prazo determinado em decorrência de determinadas condições.

Na verdade, o que se mostra relevante é a constatação de que o contribuinte fez investimentos e assumiu compromissos exigidos por lei, com a finalidade de se desonerar do pagamento de tributos por determinado período de tempo, antecipando-se, na



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

confiança de que as disposições legais seriam respeitadas. A circunstância de ser a desoneração fiscal uma isenção ou tributo sujeito a alíquota zero pouco importa para efeito de observância da garantia preconizada pelo art. 178 do CTN.

A segurança jurídica revela-se ínsita à própria ideia de Estado Democrático de Direito. Com a sua observância, espera-se que a atuação estatal "seja guiada por regras claras, transparentes e preestabelecidas, a fim de garantir aos cidadãos um mínimo de previsibilidade em relação às condutas que eles poderão adotar no curso de suas vidas" (CARVALHO, Paulo de Barros. O sobreprincípio da segurança jurídica e os primados que lhe objetivam no direito positivo brasileiro. *In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. Porto Alegre, v. 10, n. 58, p. 22, set./out. 2016).

O princípio da segurança jurídica deve ensejar maior ponderação na pessoa investida de poderes para aplicar a norma, a fim de procurar estabelecer determinada estabilidade nas relações jurídicas. Evita-se, com a sua observância, o abrupto, e muitas vezes efêmero e desnecessário, rompimento com as normas anteriores, com o objetivo evidente de conferir estabilidade, previsibilidade e certeza do direito.

Com efeito, o ordenamento jurídico deve assegurar a preservação das justas expectativas depositadas nas pessoas pelos atos normativos e pelas ações do Poder Público. É nesse sentido que advém a garantia estabelecida no art. 178 do CTN.

A propósito, colhe-se elucidativa lição de Frederico Batista dos Santos Medeiros (*In: Irrevogabilidade, a qualquer tempo, dos benefícios fiscais na condição de isenções onerosas*. Belo Horizonte: Dialética, 2020, p. 21):

[...] a revogação dos efeitos provenientes de uma lei isentiva, a qualquer tempo, pelo ente político que a instituiu, quando apresentar cumulativamente os quesitos de prazo certo e condicional, representa um insulto à dignidade moral e financeira dos contribuintes beneficiários em razão de terem seu benefício fiscal oneroso revogado antes do término do prazo previsto na lei que o instituiu, após ter atendido condições que oneraram consideravelmente seu patrimônio para fazerem jus a sua fruição.

Nesse contexto, não se coaduna com o princípio da segurança jurídica interpretação restritiva ou literal do dispositivo legal em tela, que somente assegure a irrevogabilidade de desoneração onerosa por prazo certo tão somente nos casos de isenção, excluindo, dessa forma, os atos normativos que reduzam a 0 (zero) a alíquota de determinado tributo.

É importante registrar que não há nenhuma contradição com a regra que estabelece interpretação literal das isenções, porquanto não se está a ampliar o campo de atuação de qualquer isenção fiscal. O que se propõe é que, à luz do art. 178 do CTN, o incentivo fiscal que reduza alíquotas por prazo certo e mediante cumprimento de determinadas condições, por ser uma desoneração onerosa, não pode ser revogado a qualquer tempo, tal como ocorre, na expressa disposição legal, relativamente às isenções.

A Súmula 544 do STF foi editada em dezembro de 1969. A redação conferida ao art. 178 do CTN entrou em vigor em 1975, com a redação conferida pela Lei Complementar 24/1975. Constata-se, assim, a existência, há longa data, de uma garantia aos



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

contribuintes, destinada a combater a reprovável prática de atos normativos comprometedores do primado da segurança jurídica, que se verificava naquela época, mas que ainda insiste em triunfar atualmente.

A opção pela redução à alíquota 0 (zero) de tributos, em vez de simples isenção, não pode servir de subterfúgio para o descumprimento do prazo que o próprio ato normativo de desoneração estabeleceu, o que compromete os parâmetros de moralidade fiscal, que devem nortear a relação entre ente tributante e contribuintes.

Com efeito, é evidente que, quando da edição da Súmula 544 do STF e do disposto no art. 178 do CTN, o instituto da isenção era empregado em maior escala. Pode-se afirmar que o estabelecimento de alíquota 0 (zero) para tributos, o que não deixa de ser um fenômeno criativo, adveio exatamente com a finalidade de não submeter o Estado à garantia em debate, além de permitir maior flexibilização na política fiscal, considerando que, em vários casos, a majoração de tributos pode ocorrer no plano infralegal, o que confere maior liberdade à autoridade fiscal.

Desse modo, filio-me ao entendimento do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia, na parte em que compreende que o disposto no art. 178 do CTN alcança as desonerações fiscais por prazo certo e em função de determinadas condições que reduzam a 0 (zero) a alíquota de tributos.

Contudo, esse compreensão não determina, na presente hipótese, o provimento do recurso especial, tal como votou Sua Excelência, pelas seguintes razões.

Antes da análise pormenorizada do tema, apresenta-se imperioso lembrar a distinção entre incentivo e benefício fiscal. O incentivo fiscal representa um estímulo do Poder Público por meio de desoneração tributária, refletido em atos normativos, para que o contribuinte atue em determinada área que se apresenta relevante, muitas vezes de forma condicional ou demandando certa onerosidade. O benefício fiscal, por sua vez, é, igualmente, uma desoneração, que é concedida, todavia, sem que o ente tributante exija do beneficiário qualquer contrapartida (Moussallem, Tárek Moysés; Ferreira, Stéfano Vieira Machado. Notas para uma definição do conceito científico-jurídico de 'benefícios fiscais'. *In: Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*. São Paulo, v. 11, n. 63, pp. 76-87, jul./ago. 2017).

Em outras palavras, o incentivo fiscal exige para seu gozo, em regra, a observância de uma aplicação específica, muitas vezes para implantar ou expandir a atividade em certas áreas econômicas, em conformidade com a finalidade específica estabelecida pelo Poder Público, podendo haver controle de parâmetros. O benefício fiscal caracteriza-se por uma liberalidade, uma desoneração sem condicionantes, com o objetivo de atender interesse público de qualquer ordem.

Nesse cenário, tão somente um incentivo fiscal seria passível de observância do disposto no art. 178 do CTN, na medida em que somente nessa hipótese se pode falar em condições onerosas para o contribuinte.

O Programa de Inclusão Digital (PID) consiste na redução de preços de produtos tecnológicos que menciona, visando ao desenvolvimento desse setor, com flagrante intenção de ampliar o acesso do tecido social menos favorecido, além de promover incremento



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

nessa área econômica.

Da exposição de motivos da MP n. 252/2005, cujas disposições foram incorporadas na Lei n. 11.196/2005, extraio o seguinte excerto, que bem demonstra as finalidades do programa em debate, *in verbis*:

17. O programa de inclusão digital - previsto nos arts. 28 a 30 - reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a comercialização, no varejo, de unidade de processamento digital, **com o objetivo de reduzir o custo de aquisição de computadores pessoais. Esta medida faz parte de um programa mais amplo de inclusão digital das camadas de menor renda, que tem como objetivo contribuir para a redução da desigualdade social através da viabilização do acesso desta parcela da população a bens e serviços de informática.**

18. Além de incentivar a inclusão digital, **estas medidas contribuem para aumentar a produção de computadores no País**, gerando ganhos de escala e produtividade no setor e aumentando a competitividade das indústrias brasileiras de hardware (Grifos acrescidos).

O programa em referência representa um relevante incentivo fiscal e social, porquanto tem por objetivo atender a um interesse público específico, de inclusão digital e incremento nas vendas, que demanda contrapartida dos contribuintes, mas que promove, todavia, repercussão distintas entre industriais e varejistas, a irradiar seus efeitos jurídicos de forma diversa entre os integrantes da cadeia produtiva.

Dispõe a Lei n. 11.196/2005, com a redação dada pela Lei n. 12.715/2012, antes das modificações questionadas na presente ação judicial, *in verbis*:

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo:

I - de unidades de processamento digital classificadas no código 8471.50.10 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI, produzidas no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo; (redação dada pela Lei n. 12.715/2012).

II - de máquinas automáticas para processamento de dados, digitais, portáteis, de peso inferior a 3,5Kg (três quilos e meio), com tela (écran) de área superior a 140cm<sup>2</sup> (cento e quarenta centímetros quadrados), classificadas nos códigos 8471.30.12, 8471.30.19 ou 8471.30.90 da Tipi, produzidas no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo; (redação dada pela Lei n. 12.715/2012).

III - de máquinas automáticas de processamento de dados, apresentadas sob a forma de sistemas, do código 8471.49 da Tipi, contendo exclusivamente 1 (uma) unidade de processamento digital, 1 (uma) unidade de saída por vídeo (monitor), 1 (um) teclado (unidade de entrada), 1 (um) mouse (unidade de entrada), classificados, respectivamente, nos códigos 8471.50.10, 8471.60.7, 8471.60.52 e 8471.60.53 da Tipi produzidas no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo; (redação dada pela Lei n. 12.715/2012).

IV - de teclado (unidade de entrada) e de mouse (unidade de entrada) classificados, respectivamente, nos códigos 8471.60.52 e 8471.60.53 da Tipi, quando acompanharem a unidade de processamento digital classificada no código 8471.50.10 da Tipi.

[...]

VI - máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a 140 cm<sup>2</sup> (cento e



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

quarenta centímetros quadrados) e inferior a 600 cm<sup>2</sup> (seiscentos centímetros quadrados) e que não possuam função de comando remoto (**tablet PC**) classificadas na subposição 8471.41 da Tipi, produzidas no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo. (redação dada pela Lei n. 12.507/2011).

VI - máquinas automáticas de processamento de dados, portáteis, sem teclado, que tenham uma unidade central de processamento com entrada e saída de dados por meio de uma tela sensível ao toque de área superior a cento e quarenta centímetros quadrados e inferior a seiscentos centímetros quadrados e que não possuem função de comando remoto (**tablet PC**) classificadas na subposição 8471.41 da Tipi; (redação dada pela Lei n. 13.241/2015).

VII - telefones portáteis de redes celulares que possibilitem o acesso à internet em alta velocidade do tipo smartphone classificados na posição 8517.12.31 da Tipi, produzidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo; (inciso incluído pela Lei n. 12.715/2012).

[...]

§ 1º Os produtos de que trata este artigo atenderão aos termos e condições estabelecidos em regulamento, inclusive quanto ao valor e especificações técnicas.

[...]

§ 4º Nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista relativas à venda dos produtos de que tratam os incisos I, II, III e VI do *caput*, deverá constar a expressão "Produto fabricado conforme processo produtivo básico", com a especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo. (redação dada pela Lei n. 12.715/2012).

Por sua vez, acrescentou a Lei n. 13.097/2015:

Art. 5º. A Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, passa a vigorar com a seguinte alteração:

[...]

II – Aplicam-se às vendas efetuadas até 31 de dezembro de 2018.

O Decreto n. 5.602/2005, que regulamentou o incentivo fiscal em debate, em seu art. 2º, estabeleceu que o seu gozo deveria observar determinados limites de preços na venda a varejo, nos seguintes termos:

Art. 2º. Para efeito da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o art. 1º, o valor de venda, a varejo, não poderá exceder a:

I – R\$ 2.000,00 (dois mil reais), no caso do inciso I do *caput* do art. 1º;

II – R\$ 3.000,00 (três mil reais), no caso do inciso II do *caput* do art. 1º;

III – R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), no caso dos sistemas contendo unidade de processamento digital, monitor, teclado e mouse de que trata o inciso III do *caput* do art. 1º;

IV – R\$ 2.100,00 (dois mil e cem reais), no caso de venda conjunta de unidade de processamento digital, teclado e mouse, na forma do inciso IV do *caput* do art. 1º;

V – R\$ 200,00 (duzentos reais), no caso do inciso V do *caput* do art. 1º;

VI – R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), no caso do inciso VI do *caput* do art. 1º;

VII – R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais), no caso do inciso VII do *caput* do art. 1º; e

VIII – R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), no caso do inciso VIII do *caput* do art. 1º.

Compreende-se, pelo teor dos dispositivos que regem o Programa de



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Inclusão Digital (PID), haver flagrante distinção entre o tratamento conferido aos agentes de mercado envolvidos, a saber: industriais e comerciantes varejistas, consistente, em essência, na produção segundo o denominado Processo Produtivo Básico (PPB) e na observância dos limites de preços estabelecidos no regulamento, respectivamente.

É oportuno registrar que o PID se destina a desonerar os produtos de informática, comunicação e tecnologia fabricados no Brasil, que são utilizados por pessoas físicas, nas operações de venda direta ao consumidor, vedada a comercialização a revendedores para fins de exploração comercial.

Há regras específicas para observância de determinadas características dos produtos, especialmente dirigidas aos industriais, que deveriam observar valores e especificações técnicas estabelecidas no âmbito do Poder Executivo, ensejando, muitas vezes, readequação do parque produtivo, com a finalidade de seguir os padrões do PPB.

É importante ressaltar que a condição hábil a ensejar a irrevogabilidade do incentivo fiscal deve exigir considerável empreendimento do contribuinte, como bem leciona Souto Maior Borges (*In: Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 80), *in verbis*:

Nas isenções condicionais a lei estabelece as condições e os requisitos para sua concessão. Tais condições e requisitos ordinariamente exigem do titular da isenção, como pondera Carlos Maximiliano, esforço dispendioso, obra cara, imobilização de capitais próprios ou tomados a juros.

*In casu*, no tocante aos varejistas, não se constata a existência de gastos financeiros ou comprometimento de patrimônio determinantes para o gozo do incentivo fiscal, sendo certo que a observância de preços finais e eventuais despesas com a publicidade destinada à comercialização dos produtos não se mostram suficientes a reconhecer a onerosidade a que alude o art. 178 do CTN, tampouco suposta ampliação de suas instalações, para fazer frente a possível aumento de vendas.

Podemos incluir nesses dispêndios verossímeis reforços no estoque e contratação adicional de vendedores, que, à luz das expectativas geradas pela lei que instituiu a desoneração fiscal, seriam providências inerentes ao risco da atividade comercial, mas desprovidas de qualquer exigência do Poder Público.

É bem verdade que há vozes abalizadas em contrário, como a do Professor Heleno Taveira Torres, que, em parecer acerca matéria, entregue pessoalmente em audiência no meu gabinete, diante de consulta formulada pela empresa FAST SHOP S.A., destacou: as empresas varejistas “estão condicionadas aos limites de preços de venda a varejo. Neste aspecto, o ônus envolve esforço das empresas varejistas, de veicular publicidade e preparar seu estoque para atender as altas demandas, sem ultrapassar os limites de preço estabelecidos” (p. 20).

Na minha compreensão, porém, renovo que o respeito a preços finais não é suficiente para reconhecer a onerosidade contida no dispositivo do Estatuto Tributário, sendo certo que as despesas referidas, se eventualmente existentes, não constavam expressamente da lei como condicionantes ao gozo do incentivo fiscal, muito embora não se afaste a importância dos comerciantes varejistas na cadeia produtiva da área de tecnologia e



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

como integrante do próprio Programa de Inclusão Digital.

Nesse contexto, embora se trate de um incentivo fiscal o programa como um todo, para os varejistas, possui efeitos diversos, diante da peculiaridade de sua atuação, à míngua de onerosidade ou condicionante, razão por que a revogação prematura da alíquota zero em debate não determina vulneração do disposto no art. 178 do CTN.

Em resumo, o gozo do incentivo fiscal da denominada “Lei do Bem” pelos varejistas não demandou contrapartidas, condições ou onerosidade, de modo que, em relação a suas atividades, apresentam-se válidas as disposições contidas no art. 9º da MP n. 690/2015, convertida na Lei n. 13.241/2015, que revogaram a previsão de alíquota 0 (zero) da Contribuição ao PIS e da COFINS, estabelecida na Lei n. 11.196/2005, não havendo violação do art. 178 do CTN.

Ante o exposto, respeitosamente, DIVIRJO do eminente Ministro Napoleão Nunes Maia Filho para CONHECER do recurso especial e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Sem condenação ao pagamento de honorários recursais, por se tratar de recurso interposto em autos de mandado de segurança.

É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2019/0319933-8      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.845.082 / SP**

Números Origem: 00238178220154036100 00280136220154030000 238178220154036100  
50170096820184036100

PAUTA: 09/03/2021

JULGADO: 09/03/2021

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : CARLOS SARAIVA IMPORTACAO E COMERCIO S/A  
OUTRO NOME : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
ADVOGADOS : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO - SP113570  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO E OUTRO(S) - SP302659  
RAFAEL ANGELO DE SALES SILVA - MG164793  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS  
CURIAE"  
ADVOGADOS : GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro Gurgel de Faria negando provimento ao recurso especial, divergindo do voto do Sr. Minsitro Relator, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa. Encontram-se em vista coletiva os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina(art. 161, §2º, RISTJ).



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2019/0319933-8      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.845.082 / SP**

Números Origem: 00238178220154036100 00280136220154030000 238178220154036100  
50170096820184036100

PAUTA: 04/05/2021

JULGADO: 04/05/2021

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro GURGEL DE FARIA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. EDSON OLIVEIRA DE ALMEIDA

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : CARLOS SARAIVA IMPORTACAO E COMERCIO S/A  
OUTRO NOME : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
ADVOGADOS : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO - SP113570  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO E OUTRO(S) - SP302659  
RAFAEL ANGELO DE SALES SILVA - MG164793  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS  
CURIAE"  
ADVOGADOS : ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA E OUTRO(S) - SP140204  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação da Sra. Ministra Regina Helena Costa.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.845.082 - SP (2019/0319933-8)**

**RELATOR** : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**  
**RECORRENTE** : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMERCIO S/A  
**OUTRO NOME** : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
**ADVOGADOS** : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO - SP113570  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO E OUTRO(S) -  
SP302659  
RAFAEL ANGELO DE SALES SILVA - MG164793  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**INTERES.** : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO  
VAREJO - "AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA E OUTRO(S) -  
SP140204  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766

### VOTO-VISTA

**A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:**

Solicitei vista antecipada dos autos para examiná-los com maior detença.

Trata-se de Recurso Especial interposto pela **CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO S.A.** contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 441e):

**TRIBUTÁRIO. LEI Nº 11.196/2005 (LEI DO BEM). MP Nº 690/2015. ALÍQUOTA ZERO. REVOGAÇÃO. ARTIGO 178 DO CTN. VIOLAÇÃO. INOCORRÊNCIA. REMESSA OFICIAL E APELAÇÃO PROVIDA.**

- A Medida Provisória 690/2015, convertida na Lei nº 13.241/2015, não está revogando uma isenção concedida por prazo certo e sob determinadas condições. Trata-se, ao contrário, de aumento de alíquota que obedeceu a todos os critérios constitucionais exigidos, sendo, pois, inaplicável o disposto no artigo 178 do Código Tributário Nacional.

- Seguindo entendimento desta 4ª Turma, não se pode confundir "isenção fiscal" com "alíquota zero". Ainda que, do



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*ponto de vista prático, ambos os institutos jurídicos gerem o mesmo resultado econômico, qual seja, o não recolhimento ou a não exigência da exação, do ponto de vista teórico-conceitual, são absolutamente distintos - (AGRAVO DE INSTRUMENTO - 584152 - 0012205-80.2016.4.03.0000, Rel. JUIZ FEDERAL CONVOCADO MARCELO GUERRA, julgado em 27/10/2016, e-DJF3 Judicial 1 DATA:22/11/2016; Agravo de Instrumento nº 0027770-21.2015.4.03.0000/SP; - Desembargador Federal Marcelo Saraiva).*

*- Anote-se que, em relação às técnicas de desoneração, que, embora possuam os mesmos resultados no plano fático, mas que possuem conformação jurídica própria, o princípio da legalidade estrita em matéria tributária impede que o Poder Judiciário substitua o legislador em sua opção por uma ou outra técnica.*

*- Ao estabelecer no texto legal, de forma expressa, que as alíquotas ficam reduzidas a zero, depreende-se antecipadamente que permitida sua revisão, desde que preenchidos os demais requisitos legais para seu aumento.*

*- Considerando a distinção entre os dois institutos, a modificação introduzida pelo art. 9º da Medida Provisória nº 690/2015, não se vislumbra violação aos princípios da confiança e da segurança jurídica.*

*- É certo que no caso de contribuições sociais, a edição da mencionada medida provisória obedeceu ao princípio da anterioridade nonagesimal do art. 195, § 6º da CF/88.*

*- Ressalte-se que, uma vez revogada lei especial que previa a alíquota zero, os efeitos da regra geral – incidência dessas contribuições sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica – voltam a surtir, não se cogitando em caso de repristinação tácita, tendo em vista que a norma matriz não foi extirpada do ordenamento jurídico.*

*- In casu, entendo válidas as disposições da Lei nº 13.241/2015, que alterou a Lei nº 11.196/2005, restabelecendo a cobrança do PIS e da COFINS sobre os produtos eletrônicos que especifica.*

*- Prejudicada a análise da compensação.*

*- Remessa oficial e apelação providas.*

Opostos Embargos de Declaração, foram rejeitados (fls. 471/477e).

Interposto Recurso Especial, com amparo no art. 105, III, a da Constituição da República, aponta-se ofensa aos arts. 489, § 1º, IV; 1.022, ambos do CPC/2015; 178 do CTN; e 28, 29 e 30 da Lei n. 11.196/2005, alegando-se, em síntese, que o acórdão recorrido foi omissivo, bem como



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

exibe fundamentação insuficiente; "[...] a exoneração em análise decorreu de lei e, portanto, se trata de genuína isenção, ainda que o legislador a tenha, equivocadamente, a chamado de alíquota zero"; "[...] o artigo 178 do CTN assegura a proteção ao princípio da confiança e à segurança jurídica"; e o cumprimento da condição "[...] pelo varejo se dá com a estruturação do negócio de maneira a focar na venda de produtos eletrônicos, especialmente os produzidos em território nacional, conforme processo produtivo básico. [...] o simples fato de o varejista privilegiar o produto nacional em detrimento do importado já evidencia a existência da condição" (fls. 493/498e).

Com contrarrazões, o Recurso Especial foi admitido (fls. 559/585e; e fls. 586/587e).

O Ministério Público Federal lançou parecer no sentido do não conhecimento da insurgência (fls. 324/328e).

O Instituto para Desenvolvimento do Varejo - IDV foi admitido na condição de *amicus curiae* (fls. 702/703).

O Sr. Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho, na assentada de 01.12.2020, deu provimento ao Recurso Especial, a fim de declarar o direito da Recorrente de "[...] usufruir do benefício de redução a zero das alíquotas do PIS e da COFINS, estabelecido nos artigos 28 a 30 da Lei 11.196/2005, pelo prazo previsto no art. 5º da Lei 13.097/15, qual seja, 31.12.2018".

Reiniciado o julgamento em 09.03.2021, o Sr. Ministro Gurgel de Faria, ao apresentar voto-vista, inaugurou a divergência, porquanto negou provimento ao Recurso Especial da empresa, essencialmente por entender que, "[...] embora se trate de um incentivo fiscal o programa como um todo, para os varejistas, possui efeitos diversos, diante da peculiaridade de sua atuação, à míngua de onerosidade ou condicionante, razão por que a revogação prematura da alíquota zero em debate não lhes determina vulneração do disposto no art. 178 do CTN".

Após, formulei o pedido de vista dos autos, pleito esse de caráter coletivo, conforme prescreve o art. 161, § 1º, do Regimento Interno deste Superior Tribunal de Justiça (incluído pela Emenda Regimental n.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

33/2019).

**É o relatório. Passo a proferir o voto-vista.**

### **I. Da admissibilidade do Recurso Especial**

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. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

Consigno que as questões federais debatidas se encontram satisfatoriamente prequestionadas.

Ademais, o Recurso Especial acha-se hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes as questões prejudiciais e/ou preliminares a serem examinadas.

Convém assinalar, outrossim, que o exame da pretensão ora veiculada no recurso não demanda reexame fático-probatório, pois todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

O pronunciamento impugnado, por sua vez, dirimiu a controvérsia baseado em fundamentos infraconstitucionais, entendimento, igualmente, adotado pelos Srs. Ministros que me antecederam.

### **II. Do pleito de nulidade do acórdão recorrido por violação aos arts. 489, § 1º, IV; e 1.022, ambos do CPC/2015**

Não se observa omissão acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a nulidade do julgado.

A omissão, definida expressamente pela lei, ocorre na hipótese de a decisão não abarcar manifestações sobre tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em incidente de assunção de competência aplicável ao caso.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Código de Processo Civil prevê omissa a decisão a qual incorra em qualquer uma das condutas descritas no art. 489, § 1º, no sentido de não se considerar fundamentada a decisão que: I) se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida; II) empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso; III) invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão; IV) não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador; V) se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos; e, VI) deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

Sobreleva notar que o inciso IV do art. 489 do Código de Processo Civil de 2015 exige o enfrentamento, pelo órgão julgador, dos argumentos dotados de aptidão, em tese, para infirmar a fundamentação do julgado embargado. Nesse sentido, confira-se a doutrina de Nelson Nery Junior e Rosa Nery:

*Não enfrentamento, pela decisão, de todos os argumentos possíveis de infirmar a conclusão do julgador. Para que se possa ser considerada fundamentada a decisão, o juiz deverá examinar todos os argumentos trazidos pelas partes que sejam capazes, por si sós e em tese, de infirmar a conclusão que embasou a decisão. Havendo omissão do juiz, que deixou de analisar fundamento constante da alegação da parte, terá havido omissão suscetível de correção pela via dos embargos de declaração. Não é mais possível, de lege lata, rejeitarem-se, por exemplo, embargos de declaração, ao argumento de que o juiz não está obrigado a pronunciar-se sobre todos os pontos da causa. Pela regra estatuída no texto normativo ora comentado, o juiz deverá pronunciar-se sobre todos os pontos levantados pelas partes, que sejam capazes de alterar a conclusão adotada na decisão. (Código de Processo Civil Comentado, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 1.249-1.250).*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Esposando tal entendimento, precedentes desta Corte:

**ADMINISTRATIVO. RESPONSABILIDADE CIVIL. ACIDENTE DE TRÂNSITO. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INEXISTENTE. ACÓRDÃO QUE ENFRENTOU TODAS AS QUESTÕES NECESSÁRIAS. PRETENSÃO DE REEXAME FÁTICO-PROBATÓRIO. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N. 7 DA SÚMULA DO STJ.**

*I - Conforme pacífico entendimento desta Corte, o órgão julgador não é obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A determinação contida no art. 489 do CPC/2015 "veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida" (EDcl no MS 21.315/DF, Rel. Ministra DIVA MALERBI (DESEMBARGADORA CONVOCADA TRF 3ª REGIÃO), PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/06/2016, DJe 15/06/2016).*

[...]

*IV - Agravo interno improvido*

*(AgInt no AREsp 1.037.131/SP, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 16.11.2017, DJe 22.11.2017).*

**PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. INEXISTÊNCIA. FAIXA DE DOMÍNIO DE RODOVIA SOB CONCESSÃO. COBRANÇA EM DESFAVOR DE CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO DE TELEFONIA. POSSIBILIDADE.**

[...]

*2. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015, na esteira interpretativa sufragada no Superior Tribunal de Justiça, significa que o julgador deve enfrentar apenas as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida, hipótese aqui não verificada (EDcl no MS n. 21315/DF, Primeira Seção, DJe 15/06/2016).*

[...]

*5. Agravo interno desprovido, com aplicação de multa.*

*(AgInt no AREsp 1.079.824/SP, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06.02.2018, DJe 07.03.2018).*

Depreende-se da leitura do acórdão recorrido que a controvérsia foi examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

disciplina normativa e cotejo ao firme posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

O procedimento encontra amparo em reiteradas decisões no âmbito desta Corte Superior, cujo teor merece destaque a rejeição dos embargos declaratórios, uma vez ausentes os vícios do art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015 (v.g. Corte Especial, EDcl no AgRg nos EREsp n. 1.431.157/PB, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJe de 29.06.2016; 1ª Turma, EDcl no AgRg no AgRg no REsp n. 1.104.181/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe de 29.06.2016; e 2ª Turma, EDcl nos EDcl no REsp n. 1.334.203/PR, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, DJe de 24.06.2016).

### III. Delimitação da controvérsia

A contribuinte varejista insurge-se quanto à submissão aos efeitos do 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 em lei.

Tal desoneração foi disciplinada pela Lei n. 11.196/2005 para as vendas efetuadas até 31.12.2009 (arts. 28; e 30, II), e, posteriormente, para as alienações até:

(i) 31.12.2014, pelo disposto na MP n. 472/2009, convertida na Lei n. 12.249/2010; e

(ii) 31.12.2018, em razão da superveniência da MP n. 656/2014, convertida na Lei n. 13.097/2015.

De fato, há que se verificar a consequência da prematura cessação da *incidência da alíquota zero* das contribuições em tela para a Impetrante, empresa varejista submetida aos ditames da legislação tributária para a sua fruição, *inclusive sujeitando-se ao limite de valor* para a negociação dos produtos descritos no Programa de Inclusão Digital - PID



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(art. 28, § 1º da Lei n. 11.196/2005).

A pretensão vertida no Recurso Especial enseja, outrossim, a análise, como premissa, da aplicação do *art. 178 do Código Tributário Nacional* - CTN à hipótese em comento, porquanto se trata de fixação de *alíquota zero* e não de concessão de isenção.

### **IV. Moldura constitucional: princípio da segurança jurídica e seus desdobramentos**

A Constituição da República proclama que "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 [...]" (art. 5º, *caput* – destaquei).

Da exata compreensão desse comando constitucional extrai-se que a segurança jurídica, valor maior do ordenamento, constitui tanto um direito fundamental quanto uma garantia do exercício de outros direitos fundamentais.

Geraldo Ataliba pontua ser a segurança jurídica a essência do próprio Direito. Constituindo mesmo, decorrência do próprio Estado Democrático de Direito, que se estriba nos postulados de certeza e da igualdade (*República e Constituição*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985, pp. 142-160).

Esse princípio, de eficácia abrangente, compreende, dentre outros, os seguintes desdobramentos: (i) a *proteção da confiança* nos atos do Poder Público, os quais deverão ser regidos pela *boa-fé* e razoabilidade; (ii) a estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na *conservação de direitos em face da lei nova*; e (iii) a previsibilidade dos comportamentos, tanto no sentido geral e abstrato – a *proteção da confiança* –, quanto no individual e concreto – o resguardo da *boa-fé*.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Na dicção de José Joaquim Gomes Canotilho:

*Estes dois princípios – segurança jurídica e proteção da confiança – andam estreitamente associados a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção de confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexas com elementos objetivos da ordem jurídica – garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito – enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjetivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos atos dos poderes públicos.*

*A segurança e a proteção da confiança exigem, no fundo: (1) fiabilidade, clareza, racionalidade e transparência dos atos do poder; (2) de forma que em relação a eles o cidadão veja garantida a segurança nas suas disposições pessoais e nos efeitos jurídicos dos seus próprios atos.*

*(Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 2ª ed., Coimbra: Almedina, 1998, p. 250 – destaquei).*

Assentada a diretriz constitucional, prossigo com a apreciação da disciplina infraconstitucional que envolve a pretensão deduzida.

### V. Disciplina infraconstitucional da controvérsia

De início, impende destacar a disciplina do Código Tributário Nacional quanto ao instituto da isenção, notadamente na modalidade *condicionada e por prazo certo, in verbis*:

*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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)*

A isenção condicionada e por prazo certo não pode, assim, ser extinta pela pessoa política tributante, antes do termo final assinalado, sob pena de ofensa ao direito adquirido, uma das expressões do princípio da



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

segurança jurídica.

Não obstante a controvérsia não diga respeito à isenção, destaca-se a convergência das compreensões externadas pelos Srs. Ministros que me antecederam quanto à aplicação do art. 178 do CTN à hipótese de fixação, por prazo certo e em função de determinadas condições, de alíquota zero das exações, orientação essa à qual me filio, como passo a detalhar.

O manejo da alíquota dos tributos expressa mecanismo de extrafiscalidade dinâmico, pois ato do Poder Executivo viabiliza a medida nas situações previstas constitucionalmente (arts. 153, § 1, e 177, § 4º, I, b, CR); sendo, outrossim, "constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei n. 10.865/2004, 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" (cf. tese firmada na sistemática da repercussão geral – Tema n. 939 – RE n. 1.043.313/RS, PLENO, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, julgamento em 10.12.2020, DJe 25.03.2021).

Além disso, o fato de a alíquota zero resultar em inexigência de tributo, atrai, como regra, em razão da nítida equivalência prática de tais situações, a regência de normas concretizadoras das garantias dos contribuintes concebidas, inicialmente, para a isenção, como é o caso do art. 178 do CTN.

Com efeito, revela-se desarrazoado afastar-se a aplicação de tal dispositivo legal na hipótese da alíquota zero, pois 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.

Consoante já observado, o dissenso instaurado, na assentada pretérita, entre os eminentes pares, refere-se à presença da *onerosidade do incentivo tributário* instituído por lei em relação, especificamente, aos *varejistas* dos produtos por ela descritos.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Conquanto a MP n. 252/2005 tenha perdido eficácia em 13.10.2005, suas disposições restaram encampadas pela Lei n. 11.196/2005, valendo registrar as razões declinadas pelo Executivo Federal para sua edição (EM Interministerial n. 84/2005 - MF/MDIC, de 2005):

*17. O programa de inclusão digital – previsto nos arts. 28 a 30 – reduz a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a comercialização, no varejo, de unidade de processamento digital, com o objetivo de reduzir o custo de aquisição de computadores pessoais. Esta medida faz parte de um programa mais amplo de inclusão digital das camadas de menor renda, que tem como objetivo contribuir para a redução da desigualdade social através da viabilização do acesso desta parcela da população a bens e serviços de informática.*

*18. Além de incentivar a inclusão digital, estas medidas contribuem para aumentar a produção de computadores no País, gerando ganhos de escala e produtividade no setor e aumentando a competitividade das indústrias brasileiras de hardware.*

Nesse panorama, sobreleva ressaltar como o Estado promoveu, no bojo da Lei n. 11.196/2005 – a denominada "Lei do Bem" –, a política fiscal, de cunho social, presente no Programa de Inclusão Digital, a qual teve como objetivo central o acesso aos bens de informática pelo consumidor de baixa renda, sendo estabelecida para o período inicial de 22.11.2005 até 31.12.2009:

*Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo:*

*I - de unidades de processamento digital classificadas no código 8471.50.10 da Tabela de Incidência do IPI - TIPI;*

*II - de máquinas automáticas para processamento de dados, digitais, portáteis, de peso inferior a 3,5Kg (três quilos e meio), com tela (écran) de área superior a 140cm<sup>2</sup> (cento e quarenta centímetros quadrados), classificadas nos códigos 8471.30.12, 8471.30.19 ou 8471.30.90 da Tipi;*

*III - de máquinas automáticas de processamento de dados, apresentadas sob a forma de sistemas, do código 8471.49 da Tipi, contendo exclusivamente 1 (uma) unidade de processamento digital, 1 (uma) unidade de saída por vídeo*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(monitor), 1 (um) teclado (unidade de entrada), 1 (um) mouse (unidade de entrada), classificados, respectivamente, nos códigos 8471.50.10, 8471.60.7, 8471.60.52 e 8471.60.53 da Tipi;

IV - de teclado (unidade de entrada) e de mouse (unidade de entrada) classificados, respectivamente, nos códigos 8471.60.52 e 8471.60.53 da Tipi, quando acompanharem a unidade de processamento digital classificada no código 8471.50.10 da Tipi.

§ 1º Os produtos de que trata este artigo atenderão aos termos e condições estabelecidos em regulamento, inclusive quanto ao valor e especificações técnicas.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também às aquisições realizadas por pessoas jurídicas de direito privado ou por órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal e do Distrito Federal, direta ou indireta, às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público e às demais organizações sob o controle direto ou indireto da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal.

§ 3º O disposto no caput deste artigo aplica-se igualmente nas vendas efetuadas às sociedades de arrendamento mercantil leasing.

[...]

Art. 30. As disposições dos arts. 28 e 29 desta Lei:

[...]

II - aplicam-se às vendas efetuadas até 31 de dezembro de 2009.

[...]

(texto original, publicado em 22.11.2005 – destaques meus).

Por seu turno, a MP n. 535/2011, convertida na Lei n. 12.507/2011, acrescentou o parágrafo 4º ao mencionado art. 28 da Lei n. 11.196/2005, que contempla a exigência, para toda a cadeia econômica – produtor; atacadista; e varejista –, da inserção, nas notas fiscais emitidas, da expressão "Produto fabricado conforme processo produtivo básico", com a especificação do ato de aprovação:

§ 4º *Nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista relativas à venda dos produtos de que trata o inciso VI do caput, deverá constar a expressão "Produto fabricado conforme processo produtivo básico", com a especificação do ato que aprova o processo produtivo básico respectivo. (Redação dada pela Lei nº 12.507, de 2011)*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

No plano infralegal, a condição, de cunho oneroso, concernente ao valor de venda, prevista, desde a redação original, no § 1º do multicitado art. 28 da Lei n. 11.196/2005, restou minudenciada no Decreto n. 5.602/2005, e suas alterações ulteriores:

*Art. 2º Para efeitos da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o art. 1º, o valor de venda, a varejo, não poderá exceder a:*

*I - R\$ 2.000,00 (dois mil reais), no caso do inciso I do caput do art. 1º;*

*II - R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), no caso do inciso II do caput do art. 1º; (Redação dada pelo Decreto nº 6.023, de 2007)*

*III - R\$ 4.000,00 (quatro mil reais), no caso dos sistemas contendo unidade de processamento digital, monitor, teclado e mouse de que trata o inciso III do caput do art. 1º; (Redação dada pelo Decreto nº 7.715, de 2012)*

*IV - R\$ 2.100,00 (dois mil e cem reais), no caso de venda conjunta de unidade de processamento digital, teclado e mouse, na forma do inciso IV do caput do art. 1º; (Redação dada pelo Decreto nº 7.715, de 2012)*

*V - R\$ 200,00 (duzentos reais), no caso do inciso V do caput do art. 1º; (Redação dada pelo Decreto nº 7.981, de 2013)*

*VI - R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), no caso do inciso VI do caput do art. 1º. (Incluído pelo Decreto nº 7.715, de 2012)*

*VII - R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais), no caso do inciso VII do caput do art. 1º; e (Incluído pelo Decreto nº 7.981, de 2013)*

*VIII - R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais), no caso do inciso VIII do caput do art. 1º. (Incluído pelo Decreto nº 7.981, de 2013)*

*Art. 2º-A. No caso dos incisos I, II, III, VI e VII do caput do art. 1º e observado o disposto no art. 2º, a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS alcança somente os bens produzidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido em ato conjunto dos Ministérios do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, e da Ciência, Tecnologia e Inovação. (Redação dada pelo Decreto nº 7.981, de 2013)*

*Parágrafo único. Nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista relativas às vendas dos produtos de que trata o caput, deverá constar a expressão “Produto fabricado conforme processo produtivo básico”, com a especificação do ato que aprova o processo produtivo básico*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*respectivo. (Incluído pelo Decreto nº 7.715, de 2012)*

*Art. 2º-B. No caso do inciso VIII do caput do art. 1º, e observado o disposto no inciso VIII do caput do art. 2º, a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS alcança somente os roteadores digitais desenvolvidos e produzidos no País conforme processo produtivo básico estabelecido em ato conjunto dos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, e da Ciência, Tecnologia e Inovação. (Incluído pelo Decreto nº 7.981, de 2013)*

*§ 1º Para os fins do disposto no caput, consideram-se desenvolvidos no País os bens que obtiveram o reconhecimento desta condição conforme ato do Ministro de Estado da Ciência, Tecnologia e Inovação. (Incluído pelo Decreto nº 7.981, de 2013)*

*§ 2º Nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista relativas às vendas dos produtos de que trata o caput, deverá constar a expressão "Produto fabricado conforme processo produtivo básico e com tecnologia desenvolvida no País", acompanhada da especificação do ato que aprova o processo produtivo básico e do ato que reconhece o desenvolvimento tecnológico correspondente. (Incluído pelo Decreto nº 7.981, de 2013) (destaquei).*

Assinale-se que a fruição da redução da alíquota a zero sujeitava a empresa varejista: (i) à restrição de fornecedores, apenas os nacionais com adoção do processo produtivo indicado pelo Poder Executivo poderiam ser contratados; e (ii) à limitação do preço de venda.

Estampandas, desse modo, as condições para a fruição da exoneração tributária, revestidas de nítido caráter oneroso, especialmente, no ambiente da economia de livre mercado.

A respeito, oportuna a lição de Fábio Konder Comparato, segundo a qual "[...] todo e qualquer controle de preços" deve ser examinado à luz da Constituição da República, "[...] pois sob qualquer manifestação que este apareça há uma *inegável restrição à liberdade empresarial*" (destaquei).  
E prossegue:

*Não resta dúvida, por conseguinte, que o controle público de preços no mercado não pode ser considerado, em tese, como*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*uma medida violadora da ordem constitucional econômica. Tal não significa, porém, como é óbvio, que todo e qualquer tipo de controle de preços seja conforme à Constituição. Não se pode esquecer que a liberdade empresarial é, entre nós, um princípio constitucional positivo. [...]*

*[...]*

*Já é tempo de se colocar a delicada questão do controle público de preços no mercado em seu devido lugar, isto é, não no terreno político-ideológico, onde ela vem sendo calorosamente debatida, mas precisamente no campo técnico-jurídico.*

*Creio haver demonstrado que o sistema constitucional brasileiro, analogamente a todos os demais sistemas contemporâneos, ainda que de tradição, não retira ao Estado o poder de regulação dos mercados, especialmente por meio do controle de preços.*

*Mas, para que essa restrição ao princípio da liberdade empresarial possa legitimar-se em nome da justiça social, é indispensável que sejam observadas as exigências inerentes ao sistema de um Estado de direito democrático, vale dizer, a legalidade, a igualdade e a proporcionalidade.*

*O que se exige dos juízes, diante desse “novo direito constitucional”, é que tenham suficiente sensibilidade jurídica e bastante compreensão econômica para fazerem aplicar a Constituição no sentido da efetiva realização dos fins sociais a que ela se destina, no respeito às liberdades fundamentais.*

*[Regime Constitucional do Controle de Preços no Mercado. In CLÈVE, Clèmerson Merlin (Org.); e BARROSO, Luís Roberto (Org.). Constituição financeira, econômica e social. – Doutrinas essenciais. Direito constitucional –, v. 6, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, pp. 429/446 – destaque].*

Em sequência, a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS e da Cofins, incidentes sobre a receita bruta de vendas a varejo, veio a ser prorrogada pela Lei n. 12.249/2010, resultante da conversão da MP n. 472/2009, para as alienações efetuadas até 31 de dezembro de 2014.

Com o advento da MP n. 656/2014, convertida na Lei n. 13.097/2015, prorrogou-se, uma vez mais, o incentivo, dessa feita, para alcançar os negócios realizados até 31 de dezembro de 2018.

Todavia, com a edição da MP n. 690/2015, convertida na Lei n. 13.241/2015, determinou-se a extinção antecipada de tal estímulo com efeitos a partir de 01.12.2016, *in verbis*:



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### MP n. 690/2015

*Art. 9º Ficam revogados os arts. 28 a 30 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.*

*Art. 10. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir:*

*I - do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação, quanto ao disposto nos art. 1º ao art. 7º e art. 9º; e [...]*

(Texto publicado no DOU de 31.08.2015, edição extra – destaquei).

### Lei n. 13.241/2015

*Art. 11. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir:*

*I - (VETADO);*

*II - (VETADO).*

*Art. 12. Fica revogado o inciso II do art. 30 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.*

(Texto publicado no DOU de 31.12.2015, edição extra – destaquei).

A justificativa mencionada para o término precoce da exoneração apontada, conforme a Exposição de Motivos, consiste, tão somente, no aumento de arrecadação da Contribuição ao PIS e da Cofins:

*16. [...] A revogação do Programa de Inclusão Digital gerará aumento de arrecadação tributária em 2016 da ordem de R\$ 6,7 bilhões. [...]. (EM n. 117/2015 - MF, 30.08.2015, cf. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20690-15.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20690-15.pdf), acesso em 05.04.2021).*

Visto o regramento infraconstitucional aplicável à controvérsia, cabe delinear o quadro jurisprudencial pertinente.

## VI. Panorama jurisprudencial



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Embora a pretensão em debate aporte de modo inaugural nesta Turma, as premissas para o seu assertivo exame encontram-se firmadas em precedentes do Supremo Tribunal Federal, inclusive no que tange ao primeiro ponto a ser aventado: a equivalência prática entre isenção e sujeição à alíquota zero:

**IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. INSUMOS OU MATÉRIAS PRIMAS TRIBUTADOS. SAÍDA ISENTA OU SUJEITA À ALÍQUOTA ZERO. ART. 153, § 3º, INC. II, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11 DA LEI N. 9.779/1999. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO AO CREDITAMENTO: INEXISTÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO.**

[...]

3. Embora a isenção e a alíquota zero tenham naturezas jurídicas diferentes, a consequência é a mesma, em razão da desoneração do tributo.

[...]

(RE 475.551/PR, PLENO, Rel. p/ o acórdão Ministra CÁRMEN LÚCIA, julgado em 06.05.2009, publicado em 13.11.2009 – destaque meu).

**[...] DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUTOS COM SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS. JUÍZO DE RETRATAÇÃO.**

[...]

2. Apesar de possuírem naturezas jurídicas díspares, não há diferenciação nas situações em que os produtos estão sujeitos a saídas isentas, não tributadas ou reduzidas à alíquota zero, pois a consequência jurídica é a mesma dentro da cadeia produtiva, em razão da desoneração tributária do produto final.

[...]

(AgR no AgR no RE 379.843/PR, SEGUNDA TURMA, Rel. Ministro EDSON FACHIN, julgado em 07.03.2017, publicado em 27.03.2017 – destaques meus).

Tal compreensão afina-se com a conclusão, abraçada neste voto-vista, segundo a qual se aplica o art. 178 do CTN à hipótese da desoneração fiscal por prazo certo e em função de determinadas condições que reduzam a zero a alíquota da Contribuição ao PIS e da Cofins.

Noutro vértice, primordial anotar que o Supremo Tribunal



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Federal, há muito, cristalizou, em sua Súmula n. 544, de 1969, o entendimento de que as "isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

Nessa direção, leciona Aliomar Baleeiro acerca da imbricação dos princípios consagrados pela jurisprudência a qual ensejou a edição do apontado verbete e a norma radicada no multicitado art. 178 do CTN:

*Sem dúvida, em princípio, a regra deve ser a revogabilidade ou a redutibilidade da isenção em qualquer tempo em que o Estado entenda que ela já não corresponde ao interesse público do qual promanou. Contudo, há exceções, quando a isenção, pelas condições de sua outorga conduziu o contribuinte a uma atividade que ele não empreenderia se estivesse sujeito aos tributos da época. Então ela foi onerosa para o beneficiário. Nesses casos, a revogabilidade total ou parcial, seria um ludíbrio à boa-fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado. [...]*

[...]

*O art. 178 veio, pois, consagrar princípios que a jurisprudência já construíra, passa a passo, nos anos imediatamente anteriores à sua promulgação.*

*(Direito Tributário Brasileiro - CTN Comentado. 14ª ed., rev. atual. e ampl., Rio de Janeiro: Forense, 2018, pp. 1.372/1.373, atualizado por Misabel Derzi – destaques meus).*

No âmbito deste Superior Tribunal de Justiça, a Corte Especial, conquanto em exame perfunctório próprio do pleito de suspensão de segurança, indeferiu o pedido formulado pela Fazenda Nacional contra acórdão do TRF/1, cuja apreciação envolveu a revogação do próprio incentivo fiscal em análise, com fundamento no princípio da proteção da confiança:

**AGRAVO INTERNO. PEDIDO DE SUSPENSÃO DE LIMINAR. PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL. AÇÃO DECLARATÓRIA. TUTELA RECURSAL PARA SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DA COBRANÇA TRIBUTÁRIA (PIS E COFINS). GRAVE LESÃO À ORDEM E À ECONOMIA PÚBLICA. INEXISTÊNCIA.**

[...]

*2. Hipótese em que o acórdão sub judice restabeleceu o incentivo fiscal previsto no art. 5.º da Lei n.º 13.097/2015 até*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*ulterior decisão do magistrado de 1.º grau sobre o pedido de antecipação da tutela. A referida norma garantiu o não pagamento do PIS e Cofins incidentes sobre a receita bruta das vendas a varejo de produtos produzidos e comercializados por associadas da ora interessada "às vendas efetuadas até 31 de dezembro de 2018". Benefício fiscal revogado pela Medida Provisória n.º 690/2015, convertida na Lei n.º 13.241/2015.*

*3. Pleito suspensivo que demanda o exame aprofundado do mérito da controvérsia. Impossibilidade.*

*4. A revogação do Programa de Inclusão Digital, sem dúvida, arranha o princípio da confiança, que deve ser preservado no sistema tributário. Em outras palavras, o contribuinte tem expectativas que devem ser conservadas.*

*5. Agravo interno desprovido.*

*(Aglnt na SLS 2.161/DF, Rel. Ministra LAURITA VAZ, CORTE ESPECIAL, julgado em 16.11.2016, DJe 06.12.2016 – destaque meu).*

A par disso, cumpre anotar que esta Turma reconheceu, diante da norma descrita no art. 178 do CTN, a *onerosidade* da isenção do Imposto sobre a Renda relativo ao lucro auferido por pessoa física pela venda de cotas de participação societária, se a alienação ocorresse *após cinco anos da sua subscrição ou aquisição*:

**[...] IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO CONCEDIDA SOB DETERMINADAS CONDIÇÕES. REVOGAÇÃO. ART. 58 DA LEI N. 7.713/88. SÚMULA N. 544/STF. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO.**

*1. A controvérsia da presente demanda está alicerçada na eventual lesão ao direito do contribuinte em face da isenção do imposto de renda de pessoa física, veiculada nos arts. 1º e 4º, "d", do Decreto-Lei n. 1.510, de 27 de dezembro de 1976, e revogada pela Lei n. 7.713/88.*

*2. Da leitura do art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei n. 1.510/76, constata-se que o referido dispositivo legal estabelecia isenção do imposto de renda sobre o lucro auferido por pessoa física pela venda de cotas de participação societária se a alienação ocorresse após cinco anos da sua subscrição ou aquisição. Essa foi a condição onerosa imposta pela lei ao contribuinte para a fruição da isenção tributária.*

*3. Implementada a condição onerosa exigida para a concessão da isenção antes da vigência da norma revogadora, ou seja, feita a alienação após transcorridos cinco*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

*anos da subscrição ou da aquisição da participação societária, não há falar em incidência do imposto de renda. Inteligência da Súmula 544/STF: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas". [...]*

*4. Agravo regimental não provido.*

(AgRg no REsp 1.164.768/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24.05.2011, DJe 01.06.2011 – destaquei).

Nesse sentido, destaco, ainda, julgado da 2ª Turma, o qual assenta expressa referência ao *direito adquirido do contribuinte à isenção se atendidas as condições impostas*:

**TRIBUTÁRIO [...] ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS - DECRETO-LEI 1.510/76 - REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/88 - DIREITO ADQUIRIDO - RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.**

[...]

*2. Tem prevalecido nesta Corte o entendimento de que a isenção conferida pelo Decreto-lei nº 1.510/1976, art. 4º, 'd', é isenção onerosa, hipótese em que, nos termos do art. 178 do CTN e da Súmula 544/STF não poderia ser revogada se atendidos os seus requisitos, configurando-se direito adquirido à isenção. Precedentes.*

*3. Recurso especial parcialmente provido.*

(REsp 1.241.131/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 27.08.2013, DJe 04.09.2013 – destaque meu).

Assentada nesta Corte, portanto, a presença da onerosidade, nos moldes exigidos pelo art. 178 do CTN, na hipótese de transcurso do prazo de cinco anos sem alienação de bem, situação nitidamente mais benévola do que a analisada no caso em tela, com mais intensidade revela-se, em meu sentir, a onerosidade na exigência de a submissão a preços máximos de venda de produtos por varejistas, com restrição de fornecedores, tal como delineada.

Remarcado o panorama jurisprudencial, adentro ao exame da pretensão vertida no Recurso Especial.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### VII. O caso concreto

*In casu*, ganha relevo o contexto de economia de livre mercado, guiado pela livre iniciativa, a qual resguarda aos agentes econômicos a liberdade de atuação nas transações comerciais, sendo franqueada a compra e venda de bens e serviços sem interferências do Poder Público.

A *proteção da confiança no âmbito tributário*, uma das faces do princípio da segurança jurídica, prestigiado pela norma do art. 178 do CTN, deve ser homenageada na apreciação deste recurso, sob pena de olvidar-se a boa-fé da contribuinte, que aderiu à política fiscal de inclusão social, concebida mediante condições onerosas para o gozo do incentivo da alíquota zero de tributos (Contribuição ao PIS e a Cofins).

Assim, a sujeição ao limite de preço, somada à restrição na contratação dos fornecedores, revela a contrapartida da empresa no que tange à ação governamental voltada à democratização do acesso aos meios digitais, porquanto esteve a contribuinte submetida ao efeito próprio da restrição à liberdade empresarial – 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.

Nessa direção, registram Fernando Scaff e Ivan Allegretti:

*O que se quer mostrar é que, pelas próprias características do Programa de Inclusão Digital, as "determinadas condições" a que se refere o artigo 178 do CTN não são de caráter individual e isolado, sendo impostas a todos os elos e ao conjunto dos agentes econômicos.*

*O atendimento das condições legais não pode ser aferido individualmente porque a lei impõe exigências que propositalmente alcançam todos os agentes da cadeia econômica, inclusive porque a finalidade perseguida pelo benefício fiscal era fazer chegar ao consumidor das camadas mais pobres um bem de informática cujo valor não superasse aquele fixado pelo Estado.*

*(<https://www.conjur.com.br/2021-mar-26/scaff-allegretti-stj-revo-gacao-antecipada-lei-bem>, acesso em 30.04.2021 – destaquei).*



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Deveras, a presença de efetivo ônus à contribuinte, no caso em tela, atrai a proteção do direito adquirido ao benefício afiançado pelo Estado, uma vez que exsurge, como notório, o encargo estabelecido pela legislação de regência do incentivo fiscal (Lei n. 11.196/2005, e alterações posteriores), incidindo, como exposto, a norma prescrita no art. 178 do CTN.

Ademais, consistindo a previsibilidade das consequências decorrentes das condutas adotadas pela Administração outro desdobramento da segurança jurídica, como sublinhado, configura ato censurável a prematura extinção do regime de alíquota zero para tais contribuições, 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.

Logo, em meu sentir, a açodada revogação da alíquota zero da Contribuição ao PIS e da Cofins vulnera, frontalmente, o art. 178 do CTN, o qual dá concretude ao princípio da segurança jurídica no âmbito das isenções condicionadas e por prazo certo.

Posto isso, com a licença do Sr. Ministro Gurgel de Faria, **acompanho** o voto do Sr. Ministro Relator, com acréscimo de fundamentação, para **CONHECER** do Recurso Especial, e **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, nos termos expostos.

**É o voto.**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2019/0319933-8      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.845.082 / SP**

Números Origem: 00238178220154036100 00280136220154030000 238178220154036100  
50170096820184036100

PAUTA: 04/05/2021

JULGADO: 11/05/2021

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : CARLOS SARAIVA IMPORTACAO E COMERCIO S/A  
OUTRO NOME : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
ADVOGADOS : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO - SP113570  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO E OUTRO(S) - SP302659  
RAFAEL ANGELO DE SALES SILVA - MG164793  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS  
CURIAE"  
ADVOGADOS : ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA E OUTRO(S) - SP140204  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, após o voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa conhecendo do recurso especial e dando-lhe parcial provimento, acompanhando o Sr. Ministro Relator com acréscimo de fundamentação, permaneceram em vista coletiva os Srs. Ministros Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina, em razão do pedido de prorrogação do prazo formulado pelo Sr. Ministro Benedito Gonçalves, nos termos do art. 161, § 2º do RISTJ.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**RECURSO ESPECIAL Nº 1.845.082 - SP (2019/0319933-8)**

**RELATOR** : **MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**  
**RECORRENTE** : CARLOS SARAIVA IMPORTACAO E COMERCIO S/A  
**OUTRO NOME** : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
**ADVOGADOS** : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO - SP113570  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO E OUTRO(S) - SP302659  
RAFAEL ANGELO DE SALES SILVA - MG164793  
**RECORRIDO** : FAZENDA NACIONAL  
**INTERES.** : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO -  
"AMICUS CURIAE"  
**ADVOGADOS** : ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA E OUTRO(S) - SP140204  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766

### EMENTA

**TRIBUTÁRIO. RECUSO ESPECIAL. ARTIGO 178 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ALÍQUOTA-ZERO. APLICABILIDADE. LEI Nº 11.196/2005. "LEI DO BEM". PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL. LIMITES DE PREÇOS NA VENDA A VAREJO. CONDIÇÃO ONEROSA. AUSÊNCIA. RECURSO NÃO PROVIDO, ACOMPANHANDO A DIVERGÊNCIA INAUGURADA PELO E. MIN. GURGEL DE FARIA.**

### VOTO-VISTA

**O EXMO. SR. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES:** Trata-se de recurso especial interposto por CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA, com fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região.

Debate-se o direito à continuidade do benefício fiscal da Lei nº 11.196/2005 (Lei do Bem), que estabeleceu alíquota-zero da Contribuição ao PIS e COFINS até 31/12/2018 (por sucessivas prorrogações), alegando-se ilegalidade da superveniente MP 690/2015, convertida na Lei nº 13.241/2015, que restabeleceu as alíquotas integrais de PIS e COFINS incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo de produtos eletrônicos e de informática, com efeitos a partir de 31/12/2016. Antecipou-se, portanto, o fim da alíquota-zero da Lei do Bem, **para os varejistas**, de 31/12/2018 para 31/12/2016.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Instituto para Desenvolvimento do Varejo – IDV e a Associação Brasileira da Indústria Elétrica e Eletrônica foram admitidos no feito na condição de *amicus curiae* (fls. 702/703).

Na sessão de julgamento de 1º/12/2020, o eminente Ministro Relator, Napoleão Nunes Maia Filho, votou pelo conhecimento e provimento do recurso especial, entendendo aplicável o art. 178 do CTN à alíquota-zero e declarando o direito da recorrente de “usufruir do benefício de redução a zero das alíquotas do PIS e da COFINS, estabelecido nos arts. 28 a 30 da Lei n. 11.196/2005, pelo prazo previsto no art. 5º da Lei 13.097/2015, qual seja, 31/12/2018”.

Em 09/03/2021, o Ministro Gurgel de Faria trouxe voto-vista no sentido de que o princípio da segurança jurídica e o princípio da confiança recomendam que a irrevogabilidade da isenção onerosa por prazo certo (art. 178 do CTN) também seja assegurada aos casos de alíquota-zero, quando concedida por prazo certo e sob certas condições. Nisto, portanto, concordou com o relator.

Todavia, divergiu do relator para afirmar que o Programa de Inclusão Digital (PID) promove repercussões distintas entre industriais e varejistas: aos industriais foi imposta a produção segundo um Processo Produtivo Básico (PPB) enquanto aos varejistas não se constata a imposição de condições onerosas, que gerassem investimentos relevantes ou gastos financeiros extraordinários. Enquanto a adaptação do PPB envolve readequação do parque produtivo com seus desdobramentos operacionais e financeiros, a condição imposta aos varejistas para usufruir da alíquota-zero consistiu apenas em certas limitações de preços finais praticados que, no entender da divergência inaugurada, não configuram o tipo de onerosidade a que se refere o art. 178 do CTN (esforço dispendioso, obra cara, imobilização de capitais, conforme lição de Souto Maior Borges citada no voto).

A Ministra Regina Helena Costa apresentou voto-vista na sessão de 11/05/2021. A par de entender, assim como os excelentíssimos Ministros que a antecederam, que o art. 178 do CTN se aplica às hipóteses de revogação de alíquota-zero, a eminente Ministra acompanhou a posição do relator, acrescentando à fundamentação que “a fruição da redução da alíquota a zero sujeitava a empresa varejista: (i) à restrição de fornecedores, apenas os nacionais com adoção do processo produtivo indicado pelo Poder Executivo poderiam ser contratados; e (ii) à limitação do preço de venda”, condições cujo caráter entende nitidamente oneroso, diante da inegável restrição à liberdade



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

empresarial.

A eminente Ministra cita acórdão da Corte Especial na SLS 2.161/DF, que rejeitou o pedido da Fazenda Nacional para suspender liminar que acolheu a pretensão dos contribuintes de manter o incentivo fiscal em análise. Cita também decisões da 1ª e 2ª Turmas da Primeira Seção deste STJ, a respeito da isenção de imposto de renda sobre alienação de ações societárias (Decreto-Lei 1.510/76), que entenderam onerosa a condição de permanecer por cinco anos com a posse das ações para auferir a isenção.

Diante da robustez dos votos apresentados, estando o feito em vista coletiva, solicitei prazo para melhor análise.

É o relatório.

Quanto ao conhecimento, me alinho aos eminentes Ministros que me antecederam. Passo, então, ao mérito.

Acompanho o nobre relator quanto à premissa de aplicação do art. 178 do CTN às hipóteses de fixação de alíquota-zero sob condição onerosa e por prazo certo.

Muito embora o dispositivo trate de isenção, o aspecto relevante ao caso é a ressalva que ele enuncia (“*salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições*”), sendo certo que sua inspiração vem de valores constitucionais elevados como os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, materializando requisitos de estabilidade e previsibilidade mínimos que se espera do ordenamento jurídico tributário.

Assim, se a Lei concede desoneração, seja na forma de isenção, seja alíquota-zero, por prazo determinado e com a exigência de “contrapartida” onerosa do contribuinte para sua fruição, há de ser observada a ressalva do art. 178 do CTN, assim como a Súmula 544/STF, quanto à sua revogação.

Neste sentido, sigo o consenso dos nobres Ministros que já votaram.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Entretanto, peço vênia ao eminente relator e à eminente Ministra Regina Helena Costa para acompanhar a divergência inaugurada pelo Ministro Gurgel de Faria, no que toca ao caráter oneroso da alíquota-zero instituída no Programa de Inclusão Digital, particularmente quanto aos contribuintes varejistas.

Ao que se vê, foram apontadas três “condições” aplicáveis ao varejo, no que diz respeito ao Programa de Inclusão Digital: i) restrição de fornecedores: apenas produtos nacionais feitos com adoção do Processo Produtivo Básico (PPB) indicado pelo Poder Executivo poderiam usufruir do benefício (art. 28 e incisos, da Lei 11.196/05); ii) atestar na nota fiscal que se trata de produto fabricado conforme PPB aprovado (art. 28, §4º); iii) observar determinados limites de preços na venda a varejo (art. 28, §1º e Decreto 5.602/2005, art. 2º)

De largada, não vejo condição onerosa aos varejistas na restrição do benefício à receita bruta advinda da venda de produtos de fornecedores nacionais, que tenham adotado processo produtivo indicado pelo Poder Executivo.

Trata-se, a meu ver, de mera delimitação do âmbito objetivo de incidência do benefício, isto é, a **definição das características dos produtos cuja revenda é desonerada, não restringindo o varejista** de forma alguma na escolha de seus fornecedores – ele permanece livre para negociar tanto com fabricantes que atendam o mencionado PPB quanto aqueles que não atendam.

Quanto à informação do PPB na nota fiscal do varejista, trata-se de mera obrigação acessória com o fim de operacionalizar e facilitar o controle e a fiscalização do benefício, sem qualquer caráter de condição onerosa.

Por fim, na limitação do preço de venda, aí sim, reside alguma inquietude.

Entendo, todavia, que a definição de um preço máximo a ser praticado na revenda pelo varejista, para fins do gozo do benefício, não configura uma “contrapartida” onerosa exigida deste contribuinte. Não envolve esforço particularmente dispendioso, obra cara, adaptação de instalações ou imobilização de capitais.

Como bem destacou o Ministro Gurgel de Faria em seu voto, eventuais reforços de



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

estoque, publicidade e ampliação de pessoal para fazer frente à **expectativa de aumento nas vendas** decorrente da redução de preços ao consumidor final, **não são decorrência imediata da exigência contida na Lei para o gozo do benefício** (preço-limite), como é, por exemplo, a adequação do parque industrial a determinado Processo Produtivo Básico.

Trata-se de decorrências da estratégia comercial, adotada por cada contribuinte à sua maneira, visando o melhor aproveitamento do benefício. São decisões e riscos inerentes ao próprio exercício da atividade empresarial, e não imposições da Lei que concede o benefício.

Pelo incentivo fiscal em apreço, o Poder Público busca e se compromete com a redução dos preços ao consumidor final pela desoneração fiscal, mas não particularmente com o aumento de vendas que, embora esperado, pode vir a não acontecer, apesar da desoneração, pelas mais diversas razões de ordem econômica. Isto confirma, a meu ver, a compreensão de que esforços empreendidos no sentido de planejamento comercial, reforço de estoque, veiculação de publicidade, entre outros, não configuram condição onerosa vinculada à fruição da alíquota-zero, apta a atrair a vedação de revogação inferida a partir do art. 178 do CTN e da Súmula 544/STF.

Quanto aos precedentes desta Corte a respeito da isenção tratada no Decreto-Lei 1.510/76 (ganho de capital na alienação de ações mantidas por mais de 5 anos), entendo que muito embora, de fato, os julgados façam menção à onerosidade da isenção e à Súmula 544/STF, a situação ali tratada era significativamente diversa.

Isto porque a isenção do Decreto-Lei 1.510/76 se referia a um fato gerador futuro e específico (ganho de capital quando da alienação de ação), a ser desonerado tão logo fosse cumprida a condição estabelecida em Lei. Desta forma, a ultratividade da isenção decorria sobretudo do **cumprimento prévio e integral da condição, antes do advento da norma revogadora** – aspecto consignado em praticamente todos os acórdãos sobre o tema. Por exemplo, colhe-se do AgRg no REsp 1.164.768/RS, mencionado no voto-vista da eminente Ministra Regina Helena Costa:

Da minuciosa leitura do art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei n. 1.510/76 constata-se que o referido dispositivo legal estabelecia isenção do imposto de renda sobre lucro auferido por pessoa física pela venda de ações se a alienação ocorresse após cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária.

**Portanto, implementada a condição pelo contribuinte antes da norma**



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

**revogadora, ou seja, feita a alienação após transcorridos cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária, não há falar em incidência do imposto de renda de pessoa física.**

[...]

Aliás, este Superior Tribunal, em diversas oportunidades, por ambas as Turmas que compõem a 3ª Seção, já se manifestou no sentido de que, **cumpridos os requisitos para o gozo da isenção condicionada, tem o contribuinte direito adquirido ao benefício fiscal.**

(Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 01/06/2011).

Na situação ora em apreço, diferentemente, a alíquota-zero incide sobre vários fatos geradores no decurso do tempo, cada qual a ela fazendo jus concomitantemente ao implemento do requisito de fruição (vendas a varejo a preço menor que o teto estabelecido). Neste cenário, não há que se falar em direito adquirido relativo a fatos geradores posteriores à norma revogadora, como acontecia no Decreto-Lei 1.510/76. E quanto ao caráter oneroso da presente alíquota-zero, no que tange aos varejistas, o entendo inexistente, pelas razões já mencionadas.

Ante o exposto, pedindo vênias ao nobre relator, acompanho a divergência inaugurada pelo eminente Ministro Gurgel de Faria para negar provimento ao recurso especial.

É como voto.



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

### CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2019/0319933-8      **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.845.082 / SP**

Números Origem: 00238178220154036100 00280136220154030000 238178220154036100  
50170096820184036100

PAUTA: 08/06/2021

JULGADO: 08/06/2021

#### **Relator**

Exmo. Sr. Ministro **NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO**

#### **Relatora para Acórdão**

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **BENEDITO GONÇALVES**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ANTÔNIO CARLOS FONSECA DA SILVA**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

#### **AUTUAÇÃO**

RECORRENTE : CARLOS SARAIVA IMPORTACAO E COMERCIO S/A  
OUTRO NOME : CARLOS SARAIVA IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA  
ADVOGADOS : GLÁUCIA MARIA LAULETTA FRASCINO - SP113570  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
MARCELO GUIMARÃES FRANCISCO E OUTRO(S) - SP302659  
RAFAEL ANGELO DE SALES SILVA - MG164793  
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL  
INTERES. : IDV - INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO - "AMICUS  
CURIAE"  
ADVOGADOS : ROQUE ANTÔNIO CARRAZZA E OUTRO(S) - SP140204  
GABRIELA SILVA DE LEMOS - SP208452  
PAULO CAMARGO TEDESCO - SP234916  
ARIANE COSTA GUIMARÃES - DF029766

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Sociais - PIS

#### **CERTIDÃO**

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Prosseguindo o julgamento, a Primeira Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Benedito Gonçalves(voto-vista) e Gurgel de Faria(voto-vista), deu provimento ao recurso especial a fim de se declarar o seu direito de usufruir do benefício de redução a zero das alíquotas do PIS e



## SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

da COFINS, estabelecido nos artigos 28 a 30 da Lei 11.196/2005, pelo prazo previsto no art. 5o. da Lei 13.097/15, qual seja, 31.12.2018, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Lavrará o acórdão a Sra. Ministra Regina Helena Costa(art. 52, IV, b, RISTJ).

Os Srs. Ministros Sérgio Kukina e Regina Helena Costa votaram com o Sr. Ministro Relator.

Não participou do julgamento o Sr. Ministro Manoel Erhardt (Desembargador convocado do TRF-5ª Região).