

RECURSO ESPECIAL Nº 1.901.638 - SC (2020/0273247-8)

RELATOR : **MINISTRO HERMAN BENJAMIN**
RECORRENTE : UNIPLAST S/A
ADVOGADO : CARLOS JANILSON REGO DE FREITAS - SC034434
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. TEMA 1.184. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB) INSTITUÍDA PELA LEI 12.546/2011. EXCLUSÃO PELA LEI 13.670/2018 DE DETERMINADAS ATIVIDADES ECONÔMICAS DO REGIME SUBSTITUTIVO. IRRETRATABILIDADE DA OPÇÃO PARA O EXERCÍCIO DE 2018. ART. 9º, § 13, DA LEI 12.546/2011. DIREITO ADQUIRIDO À DESONERAÇÃO. INEXISTÊNCIA. IRRETRATABILIDADE QUE SE APLICA APENAS AO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE CONDIÇÃO ONEROSA E PRAZO CERTO NA DESONERAÇÃO. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

HISTÓRICO DA DEMANDA

1. Cuida-se de Mandado de Segurança, no qual o Tribunal de origem reformou a sentença e entendeu que a irretratabilidade disposta no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 é dirigida apenas aos contribuintes e não vincula a Administração Tributária.
2. A contribuição previdenciária das empresas, prevista pelo art. 22, I, da Lei 8.212/1991, originalmente incidia sobre a folha de salários. Foi modificada, pela Medida Provisória 540/11, convertida na Lei 12.546/2011, em substituição à aludida base de cálculo, para que o recolhimento se desse sobre a receita bruta (CPRB). Com a edição da Lei 13.161/2015, tais regimes passaram a coexistir, facultando-se ao contribuinte a escolha do regime de tributação sobre a folha de salários ou sobre a receita bruta; contudo, a Lei 13.670/2018, publicada em 30 de março de 2018, reonerou setores que antes foram desonerados no contexto da Lei 12.546/2011.
3. A contribuinte afirma que deveria ser mantido no pagamento da contribuição previdenciária substitutiva prescrita no art. 8º da Lei 12.546/2011 (CPRB), durante todo o ano-calendário de 2018, a despeito da vigência da Lei 13.670/2018, pois a irretratabilidade da opção estabelecida no art. 9º, § 13, da Lei 12.546/2011 também se aplicaria à Administração.

**A IRRETRATABILIDADE DA OPÇÃO DO
CONTRIBUINTE NÃO VINCULA A ADMINISTRAÇÃO,
NEM A SUA REVOGAÇÃO VIOLOU DIREITOS**

4. Verifica-se que a CPRB é contribuição substitutiva, facultativa, em benefício do contribuinte, instituída como medida de política fiscal para incentivar a atividade econômica, cuja **renúncia fiscal é expressiva e da ordem de 83 bilhões de reais**, no período de 2012 a julho de 2017.
5. Não há direito adquirido à desoneração fiscal, a qual constitui, no presente caso, uma liberalidade. O STF já decidiu que não existe direito adquirido a imunidade tributária. Precedentes: STF – RMS 27.396, Rel. Min. Edson Fachin, Primeira Turma, DJe de 2.3.2016; ARE 82.5237 AgR, Rel. Min. Roberto

Barroso, DJe de 3.11.2014; e RMS 26.932, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5.2.2010.

6. A desoneração prevista na Lei 12.546/2011 não era condicional nem por prazo certo, de modo que a sua revogação poderia ser feita a qualquer tempo, respeitando-se a anterioridade nonagesimal, o que ocorreu, haja vista que a Lei 13.670/2018 foi publicada em 30 de maio de 2018, e seus efeitos apenas começaram a ser produzidos em setembro de 2018.

7. Não prospera a alegação da recorrente de que a irretratabilidade da opção ao regime da CPRB (art. 9º, § 13, da Lei 12.546/2011) também se aplicaria à Administração. Isso porque seria aceitar que o legislador ordinário pudesse estabelecer limites à competência legislativa futura do próprio legislador ordinário, o que não encontra respaldo no ordenamento jurídico, seja na Constituição Federal, seja nas leis ordinárias. Cito precedente: REsp 575.806/PE, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19.11.2007.

8. Assim, a alteração promovida pela Lei 13.670/2018 não caracteriza violação à segurança jurídica, mas sim a exclusão de uma das opções de regime de tributação que a lei disponibilizava ao contribuinte.

9. De outro lado, a jurisprudência consolidou-se no sentido de que não se revoga isenção tão somente nas hipóteses de prazo certo ou onerosidade predeterminada em forma de condição, o que não é o caso em espécie. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.164.494/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24.2.2010; AgInt no REsp 1.833.502/SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 8.9.2021; AgInt no REsp 1.259.815/PE, Rel. Min. Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 24.4.2018; e REsp 1.310.341/AM, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 25.2.2019.

10. Dessa forma, a regra da irretratabilidade da opção pela CPRB descrita no § 13 do art. 9º, da Lei 12.546/2011 destina-se apenas ao beneficiário do regime, e não à Administração, também não fere direitos do contribuinte, porquanto respeitada a anterioridade nonagesimal. Nessa linha: AgInt nos EDcl no REsp 1.926.246-SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 9.12.2022; AREsp 1.932.059/RS, Rel. Min. Manoel Erhardt – Desembargador Convocado do TRF5 –, Primeira Turma, DJe 30.6.2022; AgInt no REsp 1.965.096/SP, Rel. Min. Og Fernandes, Segunda Turma, DJe de 1º.4.2022; e REsp 1.893.368/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 16.3.2022.

TESES FIXADAS

11. Para fins do presente Recurso Repetitivo, fixam-se as teses: (i) a regra da irretratabilidade da opção pela Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) prevista no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 destina-se apenas ao beneficiário do regime, e não à Administração; e (ii) a revogação da escolha de tributação da contribuição previdenciária pelo sistema da CPRB, trazida pela Lei 13.670/2018, não feriu direitos do contribuinte, tendo em vista que foi respeitada a anterioridade nonagesimal.

SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO

12. No caso dos autos, o acórdão de origem entendeu que “o contribuinte não tem o direito de manter-se no pagamento da contribuição substitutiva até o final de 2018, a pretexto de que, nos termos do § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, sua opção seria irretroatável para todo o ano calendário.” (fl. 198, e-STJ). Como se observa, o aresto *a quo* está de acordo com o entendimento do STJ, de modo

Superior Tribunal de Justiça

que não merece reforma.

CONCLUSÃO

13. Recurso Especial não provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: "A Primeira Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, restando prejudicado o agravo interno n. 571486/2023, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada a seguinte tese, no tema 1184: "(i) a regra da irretratabilidade da opção pela Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) prevista no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 destina-se apenas ao beneficiário do regime, e não à Administração; e (ii) a revogação da escolha de tributação da contribuição previdenciária pelo sistema da CPRB, trazida pela Lei 13.670/2018, não feriu direitos do contribuinte, uma vez que foi respeitada a anterioridade nonagesimal." Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.

Assistiu ao julgamento o Dr. SANDRO LEONARDO SOARES, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL."

Brasília, 14 de junho de 2023(data do julgamento).

MINISTRO HERMAN BENJAMIN
Relator

RECURSO ESPECIAL Nº 1.901.638 - SC (2020/0273247-8)

RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN

RECORRENTE : UNIPLAST S/A

ADVOGADO : CARLOS JANILSON REGO DE FREITAS - SC034434

RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Cuida-se de Recurso Especial, com fundamento no art. 105, III, "a", da Constituição da República, contra acórdão assim ementado:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. ART. 195, § 3º, CF. LEI Nº 12.546/2011. ALTERAÇÃO NO REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO PELA LEI 13.670/18. POSSIBILIDADE.

1. O §13º do art. 195 da Constituição Federal atribui competência para a União substituir a contribuição previdenciária sobre a folha de salários, avulsos e contribuintes individuais, prevista nos incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, por uma contribuição incidente sobre a receita ou o faturamento, implementada pela Lei 12.546/11 e alterações posteriores.

2. Embora, nos termos do §13 do art. 9º da Lei 12.546/11, a opção pela tributação substitutiva, manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta relativa a janeiro de cada ano, fosse irrevogável para todo o ano-calendário, houve alteração no regime jurídico tributário.

3. Como a contribuição substitutiva pode ser considerada um benefício tributário de natureza incondicional, uma vez que há um desagravamento relativo às contribuições previdenciárias sobre a folha de salários sem exigir contrapartida do beneficiário, a lei pode revogar o regime mais benéfico para que volte a incidir o regime anterior, mais gravoso, bastando que seja observada a anterioridade especial que rege as contribuições previdenciárias (art. 195, §6º, da CF).

4. Considerando que o elemento temporal do fato que gera a obrigatoriedade do recolhimento da contribuição substitutiva é mensal, a alteração normativa alcança apenas os fatos futuros, mantendo intangíveis os fatos anteriores à mudança do regime jurídico.

A recorrente, nas razões do seu Recurso Especial, afirma que houve violação ao art. 6º, § 1º, da Lei 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro); ao art. 9º, § 13, da Lei 12.546/2011 e aos arts. 110 e 111 do CTN.

Sustenta que a revogação da opção de tributação da contribuição previdenciária pelo sistema da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) pela

Superior Tribunal de Justiça

Lei 13.670/2018 não poderia vigorar ainda no ano-calendário de 2018. Isso porque a opção de sujeição à CPRB, nos termos do art. 9º, § 13, da Lei 12.546/2011, era irrevogável e válida para todo o ano de 2018, o que vincularia não apenas o contribuinte como também o Poder Público, o qual deveria respeitar essa opção até o final do exercício. Afirma que foram violados o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.

Contrarrazões às fls. 259-263, e-STJ.

Decisão da Corte regional admitindo o Recurso às fls. 270-272, e-STJ.

O Recurso foi afetado como Representativo da Controvérsia, com a seguinte questão a ser debatida: “i) Definir se a regra prevista no § 13 do art. 9º da Lei n. 12.546/2011 é dirigida apenas aos contribuintes ou se também vincula a Administração Tributária” e “ii) Definir se a revogação da escolha de tributação da contribuição previdenciária pelo sistema da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) trazida pela Lei n. 13.670/2018 feriu direito do contribuinte ante o caráter irrevogável previsto no § 13 do art. 9º da Lei n. 12.546/2011”.

Parecer do Ministério Público Federal às fls. 394-398, e-STJ.

É o relatório.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.901.638 - SC (2020/0273247-8)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator): Os autos foram recebidos neste Gabinete em 25 de abril de 2023.

1. Histórico da demanda

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

Eis a ementa do julgado:

EMENTA: Recurso extraordinário. Repercussão geral. Contribuição sobre a folha de salários. Artigo 22, I, da Lei nº 8.212/1991. Contribuição substitutiva sobre a receita bruta. Artigos 7º e 8º da Lei nº 12.547/2011. Alterações da Lei nº 13.670/2018. Exclusão de determinadas atividades econômicas do regime substitutivo. Princípio da anterioridade. Ausência de afronta (art. 11 da Lei nº 13.670/18). Direito adquirido e ato jurídico perfeito. Irretratabilidade no exercício de 2018. Questão infraconstitucional. Fatos e provas (Súmula nº 279/STF). Ausência de repercussão geral. É infraconstitucional e depende da análise de fatos e provas, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à alteração legislativa promovida pela Lei nº 13.670, de 2018, que excluiu da opção pela contribuição substitutiva (CPRB) as pessoas jurídicas que fabricam determinados produtos, inclusive no que se refere à irretratabilidade prevista no art. 9º, § 13, da Lei nº 12.546, de 2011.

Desse modo, compete ao STJ a resolução da questão.

A Contribuição Previdenciária a cargo das empresas está prevista originalmente no art. 22 da Lei 8.212/1991, a qual incide sobre a folha salarial. A Lei 12.546/2011, objetivando desonerar a folha salarial, possibilitou a algumas atividades econômicas que a

contribuição passasse a incidir sobre a receita bruta (CPRB). Em seu art. 9º, § 13, dispôs que a opção é irretratável. *Verbis*:

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

(...)

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

Contudo, a Lei 13.670/2018, publicada em 30 de março de 2018, reonerou setores que antes foram desonerados no contexto da Lei 12.546/2011.

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

Assim, a presente controvérsia consiste em saber se a irretratabilidade prevista no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 é dirigida apenas aos contribuintes ou se também vincula a Administração Tributária, bem como se a revogação da escolha de tributação da contribuição previdenciária pelo sistema da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB), trazida pela Lei 13.670/2018, feriu direitos do contribuinte.

2. A irretratabilidade da opção do contribuinte não vincula a Administração, nem a sua revogação viola seus direitos

A contribuição previdenciária das empresas, estabelecida pelo art. 22, I, da Lei 8.212/1991, originalmente incidia sobre a folha de salários. Foi modificada, através da Medida Provisória 540/11, convertida na Lei 12.546/2011, em substituição à aludida base de cálculo, para que o recolhimento se desse sobre a receita bruta (CPRB), ao passo que, com a edição da Lei 13.161/2015, tais regimes passaram a coexistir, **facultando-se ao contribuinte a escolha** do regime de tributação sobre a folha de salários ou sobre a receita bruta.

Dessa forma, verifica-se que a CPRB é contribuição substitutiva, facultativa, em benefício do contribuinte, instituída como medida de política fiscal para incentivar a atividade

Superior Tribunal de Justiça

econômica, cuja renúncia fiscal é expressiva e da ordem de 83 bilhões de reais, no período de 2012 a julho de 2017. Contudo não há direito adquirido à desoneração fiscal, a qual se constitui, no presente caso, como uma liberalidade.

O STF já decidiu que não existe direito adquirido a imunidade tributária.

Cito precedentes:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTIDADE FILANTRÓPICA. IMUNIDADE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL - CEBAS. RENOVAÇÃO PERIÓDICA. CONSTITUCIONALIDADE. AUSÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO.

1. A ausência de provas idôneas que afastem quaisquer dúvidas quanto à aplicação do percentual de 20% da receita bruta da entidade em gratuidade evidencia a impossibilidade de se reconhecer direito líquido e certo eventualmente titularizado por ela à imunidade tributária.

2. A jurisprudência do STF é firme no sentido de que **não existe direito adquirido à regime jurídico de imunidade tributária**. A Constituição Federal de 1988, no seu art. 195, § 7º, conferiu imunidade às entidades beneficentes de assistência social, desde que atendidos os requisitos definidos por lei. Precedentes.

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF, RMS 27.396, Rel. Min. Edson Fachin, Primeira Turma, DJe de 2.3.16, grifei)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. IMPOSTO DE RENDA. IMUNIDADE. PROVENTOS DE APOSENTADORIA E PENSÃO. REVOGAÇÃO. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20/1998. POSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

Não há direito adquirido a regime jurídico de imunidade tributária. Ademais, nos termos da jurisprudência da Corte, a disposição revogada não consagrava direito ou garantia fundamental. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STF, ARE 825237 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 3.11.14)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE ENTIDADE BENEFICENTE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE - CEBAS EMITIDO E PRETENSAMENTE RECEPCIONADO PELO DECRETO-LEI 1.752/1977. DIREITO ADQUIRIDO. ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO. DISCUSSÃO SOBRE O QUADRO FÁTICO. ATENDIMENTO OU NÃO DOS REQUISITOS LEGAIS.

Superior Tribunal de Justiça

1. Nenhuma imunidade tributária é absoluta, e o reconhecimento da observância aos requisitos legais que ensejam a proteção constitucional dependem da incidência da norma aplicável no momento em que o controle da regularidade é executado, na periodicidade indicada pelo regime de regência.

2. Não há direito adquirido a regime jurídico relativo à imunidade tributária. A concessão de Certificado de Entidade Beneficente - Cebas não imuniza a instituição contra novas verificações ou exigências, nos termos do regime jurídico aplicável no momento em que o controle é efetuado. Relação jurídica de trato sucessivo.

(...)

4. Não cabe mandado de segurança para discutir a regularidade da entidade beneficente se for necessária dilação probatória. Recurso ordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

(STF, RMS 26932, Segunda Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJe de 5.2.10)

O mesmo raciocínio deve ser aplicado à desoneração por lei ordinária.

A desoneração prevista na Lei 12.546/2011 não era condicional nem por prazo certo, de modo que a sua revogação poderia ser feita a qualquer tempo, respeitando-se a **anterioridade nonagesimal**, o que ocorreu, porquanto a Lei 13.670/2018 foi publicada em 30 de maio de 2018 e seus efeitos apenas começaram a ser produzidos em setembro de 2018.

Dessa forma, não prospera a alegação da recorrente de que a irretratabilidade da opção ao regime da CPRB (art. 9º, § 13, da Lei 12.546/2011) também se aplicaria à Administração. Isso porque seria aceitar que o legislador ordinário pudesse estabelecer **limites à competência legislativa futura** do próprio legislador ordinário, o que não encontra respaldo no ordenamento jurídico, seja na Constituição Federal, seja nas leis ordinárias.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. IPI. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. COMPANHIA HIDROELÉTRICA DO SÃO FRANCISCO - CHESF. DECRETO-LEI 8.031/45. ISENÇÃO. REQUISITOS PARA IRREVOGABILIDADE. ART. 178, DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. LEI 8.032/90. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

(...) 2. A irrevogabilidade da isenção concedida, nos termos do art. 178, do CTN, só ocorrerá se atendidos, cumulativamente, os requisitos de prazo certo e condições determinadas. Precedentes. Situação não configurada nos autos.

3. Admitir-se a irrevogabilidade de uma isenção concedida por prazo indeterminado é **aceitar que o legislador de 1945 pudesse suprimir a competência legislativa de todas as legislaturas futuras com relação à matéria** o que, a toda evidência, infringe princípios básicos da Democracia

Superior Tribunal de Justiça

Representativa e do Estado Republicano.

4. Com o advento da Lei 8.032/90 operou-se a revogação da isenção à CHESF.

5. Recurso Especial provido. (REsp 575.806/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/11/2007, grifei)

Assim, a alteração promovida pela Lei 13.670/2018 não caracteriza violação à segurança jurídica, mas sim a exclusão de uma das opções de regime de tributação que a lei disponibilizava ao contribuinte.

De outro lado, a jurisprudência consolidou-se no sentido de que não se revoga isenção tão somente nas hipóteses de prazo certo ou onerosidade pré-determinada em forma de condição, o que não é o caso em espécie.

Nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO. REQUISITOS PARA IRREVOGABILIDADE. ART. 178 DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. LEI 7.713/1988. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. A irrevogabilidade da isenção concedida, nos termos do art. 178 do CTN, só ocorrerá se atendidos os requisitos de prazo certo e condições determinadas. Situação não configurada nos autos.

2. O art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76 fixa o termo inicial do benefício fiscal (após cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação), não determinando o termo final, ou seja, é isenção por prazo indeterminado, revogável, portanto, por lei posterior.

3. Com o advento da Lei 7.713/88 operou-se a revogação da isenção. Precedentes do STJ.

4. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 1164494/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24/02/2010)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. AUSÊNCIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. NATUREZA CONSTITUCIONAL. PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL (PID). PIS E COFINS. ALÍQUOTA 0 (ZERO). "LEI DO BEM". DESONERAÇÃO FISCAL ONEROSA E POR PRAZO CERTO. REVOGAÇÃO PREMATURA. EXISTÊNCIA.

(...)

3. O Programa de Inclusão Digital (PID) - instituído pela Lei n. 11.196/2005, denominada "Lei do Bem", que estabeleceu alíquota 0 (zero) da Contribuição ao PIS e da COFINS incidente sobre a receita bruta de vendas a varejo de produtos de informática até 31/12/2018, conforme prorrogação dada pela Lei n. 13.097/2015 - foi prematuramente revogado, em 31/12/2016, pela Medida Provisória n. 690/2015, posteriormente convertida na Lei n. 13.241/2015.

4. A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, em sessão de julgamento de 08/06/2021, nos autos dos REsp 1.725.452/RS, 1.849.819/PE e 1.845.082/SP, **reconhecendo ofensa ao art. 178 do CTN pela revogação prematura da desoneração fiscal onerosa e por prazo certo** em tela, assegurou, por maioria de votos, aos contribuintes atacadistas e varejistas que foram beneficiados pelo Programa de Inclusão Digital (PID), o direito de usufruir do incentivo fiscal até 31/12/2018, conforme previsto na Lei n. 13.097/2015. Ressalva do ponto de vista do relator.

5. Agravo interno provido em parte.

(AgInt no REsp 1833502/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 08/09/2021, grifei)

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/73. ALEGAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. ISENÇÃO. DECRETO-LEI Nº 8.031/45. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE. ART. 178 DO CTN.

(...)

2. O acórdão recorrido entendeu que a isenção concedida à CHESF em relação ao IPI e ao II sobre importação de materiais e equipamentos destinados às suas instalações e conservações, prevista na primeira parte do art. 8º do Decreto-Lei nº 8.031/45, foi revogada pelo art. 1º da Lei nº 8.032/90, vigente à época da declaração de importação. Posicionamento esse que se alinha à jurisprudência do STJ, segundo a qual perfeitamente possível a revogação da isenção em tela, visto que não configurado o atendimento dos dois requisitos insertos no art. 178 do CTN, a saber, a existência de "prazo certo" e "em função de determinadas condições". Precedentes: AREsp 236.650/PE, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 05/02/2018; REsp 575.806/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ 19/11/2007, p. 217.

3. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp 1259815/PE, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 24/04/2018)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. TERMINAIS MÓVEIS. TELEFONIA CELULAR. ZONA FRANCA DE MANAUS. TECNOLOGIA DIGITAL. POSTERIOR RECLASSIFICAÇÃO. BEM DE INFORMÁTICA. BENEFÍCIO FISCAL. CONCESSÃO SOB CONDIÇÃO ONEROSA. REVOGAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. À luz do art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, os benefícios fiscais concedidos por prazo certo e em função de determinadas condições não podem ser revogados ou modificados por legislação superveniente, sob pena de violação do direito adquirido e do princípio constitucional da segurança jurídica.

2. Mutatis mutandis: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas" (Súmula 544 do STF).

(...)

6. Recurso da Fazenda Nacional não provido.

(REsp 1.310.341/AM, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 25/02/2019)

Superior Tribunal de Justiça

Por fim, note-se que a Lei 3.670/2018 foi editada com o objetivo de implementar medidas tributárias voltadas ao alcance do equilíbrio das contas públicas, em respeito à lei de responsabilidade na gestão fiscal. É o que se extrai da sua Exposição de Motivos 00107/2017 MF, a qual acompanha o Projeto de Lei 8.456/2017, *in verbis*:

(...)

3. **O motivo da revogação é que o quadro atual aponta para a necessidade de redução do déficit da previdência social** pela via da redução do gasto tributário, com o conseqüente aumento da arrecadação.

4. Tramita no Congresso Nacional a PEC 287/2016 que altera regras na concessão de benefícios, tornando-as mais rígidas. No entanto, somente o ajuste na concessão de benefícios não é suficiente para o equilíbrio nas contas da Previdência Social, havendo também a necessidade urgente de reduzir o dispêndio com desonerações setoriais, que é o que se propõe com a presente proposta.

(...)

6. Em cumprimento ao disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, informa-se que a redução da renúncia fiscal decorrente da revogação da CPRB, conforme proposto no Projeto de Lei, é da ordem de **R\$ 1.048,82/mês em 2018, cerca de R\$ 12.585,88 milhões no ano; de R\$ 13.580,16 milhões em 2019 e de 14.639,41 milhões em 2020.** (...).

7. O efeito líquido da medida ora proposta no Projeto de Lei é a de redução da renúncia fiscal estimada em R\$ 10.036,58 milhões em 2018, R\$ 10.854,83 milhões em 2019 e R\$ 11.728,37 milhões em 2020 (grifei).

Dessarte, a regra da irretratabilidade da opção pela CPRB disposta no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 destina-se apenas ao beneficiário do regime, e não à Administração, e tampouco fere direitos do contribuinte, pois foi respeitada a anterioridade nonagesimal.

Nessa linha:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA - CPRB (CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA). ART. 9º, §13, DA LEI N. 12.546/2011. IRRETRATABILIDADE DA OPÇÃO PARA TODO O ANO CALENDÁRIO. APLICAÇÃO DOS ARTS. 1º E 11, DA LEI N. 13.670/2018.

1. O art. 9º, §13, da Lei n. 12.546/2011, ao estabelecer que "a opção pela tributação substitutiva prevista nos arts. 7º e 8º [...] será irretratável para todo o ano calendário", se refere à irretratabilidade da opção. Isto é, quem fez a opção (o contribuinte) não pode voltar atrás (se retratar). Já o legislador pode sim alterar a lei para modificar o regime da relação jurídico-tributária, desde

que em atenção a suas competências constitucionais. Dito de outra forma, o comando legal não vincula o legislador que somente deve obediência à Constituição Federal. Sendo assim, a norma legal invocada (art. 9º, §13, da Lei n. 12.546/2011) não permite que o contribuinte permaneça no regime anterior de tributação simplesmente porque fez a opção. Precedentes: AREsp. n. 1.932.059/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Manoel Erhardt (Des.Fed. conv.), julgado em 23.06.2022; REsp. n. 1.893.368/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 15.02.2022.

2. O STF, no julgamento do RE n. 1.286.672/RS (Plenário, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 05.11.2020, DJe de 26.02.2021), sob o regime de repercussão geral (Tema 1.109), examinando a mesma controvérsia dos autos, conforme certidão de julgamento, "reconheceu a inexistência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional".

3. Agravo interno provido para conhecer do recurso especial e negar-lhe provimento, nos termos da retificação de voto.

(AgInt nos EDcl no REsp 1.926.246-SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 09/12/22)

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

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

(...)

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

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

10. Outrossim, da leitura do dispositivo tido por violado, constata-

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

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

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

(AREsp 193.2059/RS, Rel. Min. Manoel Erhardt – Desembargador Convocado do TRF5 –, Primeira Turma, DJe 30/06/2022).

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

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

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

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

4. Agravo interno a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 1.965.096/SP, Rel. Min. Og Fernandes, Segunda Turma, DJe de 1º/4/2022)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS. CONTRIBUIÇÃO SUBSTITUTIVA SOBRE A RECEITA BRUTA (CPRB) INSTITUÍDA PELA LEI 12.546/2011. EXCLUSÃO PELA LEI 13.670/2018 DE DETERMINADAS ATIVIDADES ECONÔMICAS DO REGIME SUBSTITUTIVO. IRRETRATABILIDADE DA OPÇÃO PARA O EXERCÍCIO DE 2018. ART. 9º, §13 DA LEI 12.546/2011. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL, CONFORME DECIDIDO PELO STF (TEMA 1.109). DIREITO ADQUIRIDO

À DESONERAÇÃO. INEXISTÊNCIA. IRRETRATABILIDADE QUE SE APLICA APENAS AO CONTRIBUINTE. AUSÊNCIA DE CONDIÇÃO ONEROSA E PRAZO CERTO NA DESONERAÇÃO. RECURSO ESPECIAL NÃO PROVIDO.

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

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

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

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

10. De outro lado, a jurisprudência consolidou-se no sentido de que não se revoga isenção tão somente nas hipóteses de prazo certo ou onerosidade pré-determinada em forma de condição, o que não é o caso em espécie (AgRg no REsp 1.164.494/RS, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24/2/2010, AgInt no REsp 1.833.502/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 8/9/2021, AgInt no REsp 1.259.815/PE, Rel. Ministro Sérgio Kukina, Primeira Turma, DJe 24/4/2018 e REsp 1.310.341/AM, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 25/2/2019).

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

12. Recurso Especial não provido. (REsp 1.893.368/RJ, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 16.3.22)

3. Teses fixadas

Para fins do presente Recurso Repetitivo, fixam-se as teses: (i) a regra da irretratabilidade da opção pela Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) prevista no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 destina-se apenas ao beneficiário do regime, e

não à Administração; e (ii) a revogação da escolha de tributação da contribuição previdenciária pelo sistema da CPRB, trazida pela Lei 13.670/2018, não feriu direitos do contribuinte, uma vez que respeitada a anterioridade nonagesimal.

4. Solução do caso concreto

No caso dos autos, o acórdão de origem entendeu que “o contribuinte não tem o direito de manter-se no pagamento da contribuição substitutiva até o final de 2018, a pretexto de que, nos termos do § 13 do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, sua opção seria irrevogável para todo o ano calendário.” (fl. 198, e-STJ).

Como se observa, o aresto *a quo* está de acordo com o entendimento desta Corte Superior, de modo que não merece reforma.

5. Conclusão

Por todo o exposto, **nego provimento ao Recurso Especial.**

Tendo em vista o julgamento do Tema, **fica prejudicado o Agravo Interno às fls. 624-633, e-STJ.**

É como **voto.**

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA SEÇÃO**

Número Registro: 2020/0273247-8 **PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.901.638 / SC**

Número Origem: 50157189820184047201

PAUTA: 14/06/2023

JULGADO: 14/06/2023

Relator

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **BRASILINO PEREIRA DOS SANTOS**

Secretária

Bela. **MARIANA COUTINHO MOLINA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : UNIPLAST S/A
ADVOGADO : CARLOS JANILSON REGO DE FREITAS - SC034434
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições - Contribuições Previdenciárias

SUSTENTAÇÃO ORAL

Assistiu ao julgamento o Dr. **SANDRO LEONARDO SOARES**, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL.

CERTIDÃO

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

A Primeira Seção, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, restando prejudicado o agravo interno n. 571486/2023, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Foi aprovada a seguinte tese, no tema 1184: "(i) a regra da irretratabilidade da opção pela Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB) prevista no § 13 do art. 9º da Lei 12.546/2011 destina-se apenas ao beneficiário do regime, e não à Administração; e (ii) a revogação da escolha de tributação da contribuição previdenciária pelo sistema da CPRB, trazida pela Lei 13.670/2018, não feriu direitos do contribuinte, uma vez que foi respeitada a anterioridade nonagesimal."

Os Srs. Ministros Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Regina Helena Costa, Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator.