



## NOTA PGFN/CRJ/Nº 1110/2016

**SIGILO - Informação protegida pelo sigilo profissional.** Lei 8.112/90, art. 116, VIII; Lei 8.906/94, art. 34, VII.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Lei nº 10.865, de 2004. Alteração do art. 3º, V, da Lei nº 10.833, de 2003. Exclusão da possibilidade de descontos de créditos calculados em relação às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Discussão quanto à observância do princípio da anterioridade nonagesimal.

Análise quanto à inclusão do tema na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2º, inciso VII, e §5º, I, da Portaria PGFN nº 502/2016. Inviabilidade. Divergência de entendimento entre as Turmas do STF.

### I

Trata-se de mensagem eletrônica encaminhada em 21/10/2016 pelo Procurador-Chefe da Defesa na 3ª Região, em que solicita a esta Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ/PGFN) a análise quanto à possibilidade de inclusão de tema na lista de jurisprudência consolidada que viabiliza dispensa de contestação e recursos, nos termos do art. 2º, inciso VII, e § 5º, I, da Portaria PGFN nº 502/2016, ou, não sendo o caso, que expeça orientação à carreira.

2. A controvérsia trazida à baila diz respeito à eventual inconstitucionalidade do art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004<sup>1</sup>, na parte em que altera a redação do art. 3º,

---

<sup>1</sup> Art. 21. Os arts. 1º, 2º, 3º, 6º, 10, 12, 15, 25, 27, 32, 34, 49, 50, 51, 52, 53, 56 e 90 da [Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), passam a vigorar com a seguinte redação: (...)

"Art. 3º(...) **V** - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;(..."



V, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003<sup>2</sup>, excluindo a possibilidade de descontar do valor apurado a título de COFINS os créditos calculados em relação às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Atribui-se à modificação empreendida pela lei a pecha de inconstitucionalidade por ter supostamente violado o princípio da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, da Constituição de 1988).

3. A dúvida remonta a determinado processo sob a representação judicial da PRFN3, no bojo do qual foi prolatado acórdão pelo TRF da 3ª Região no sentido de que a dedução de valores suprimida pela lei afetou a base de cálculo da COFINS, implicando majoração de tributo, razão pela qual deveria a alteração legislativa sujeitar-se ao princípio da anterioridade nonagesimal. O acórdão acrescenta que a Lei nº 10.865, de 2004, promovera idêntica alteração em relação ao PIS, sendo que, para tal contribuição, estabelecera a observância do princípio da anterioridade, o que evidenciaria suposta lacuna involuntária da lei.

4. Informa a consulente que, em face desse *decisum*, foram interpostos recursos especial e extraordinário, porém ambos restaram denegados, o primeiro em razão da natureza constitucional da controvérsia, o segundo por força da jurisprudência do STF, à luz das decisões proferidas pela Corte Suprema nos autos do **RE 568.503/RS** e no **ARE 974.577/SP**.

5. Conforme pondera a unidade, embora o RE 568.503/RS não se encaixe perfeitamente à tese discutida no acórdão recorrido, esse mesmo precedente serviu de fundamento para a inadmissão do RE no ARE 974.577/SP, a fim de demonstrar a orientação consolidada da Corte Suprema, decisão essa que não foi objeto de recurso pela Coordenação de Atuação perante o STF - CASTF.

6. Consta ainda do expediente certa discrepância de entendimentos entre Procuradores no tocante à própria higidez constitucional da tese tributária defendida pela União em juízo. Alguns sustentam, de um lado, que seria pertinente cogitar a observância do princípio da anterioridade nonagesimal, já que a exclusão de crédito, ainda que não promova uma modificação da base de cálculo ou da alíquota da COFINS, implicaria alteração no valor final da exação; considerando essa “majoração do tributo”, ter-se-ia plenamente aplicável do

---

<sup>2</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) V - **despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos** e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (...)



princípio da anterioridade nonagesimal, em reforço ao princípio da não-surpresa. Sob tal perspectiva, o sistema não da cumulatividade do PIS e da COFINS não constituiria benefício fiscal, mas decorreria da própria sistemática constitucional de apuração do tributo, ainda que disciplinada pela lei ordinária.

7. Para outros Procuradores, no entanto, aderindo ao mérito da tese fazendária, a supressão dos descontos não importa majoração da base de cálculo ou alíquota, o que afastaria a observância à anterioridade nonagesimal, muito embora a modificação possa redundar no aumento do valor final do tributo. Nessa linha, o art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, seria hipótese de exclusão de crédito ou benefício fiscal e, sob a ótica de parte dos precedentes do STF, a revogação ou revisão de benefícios fiscais, por se tratar de questão atrelada à política econômica, não estaria adstrita à regra da anterioridade (RE 617389; AgR RE 562.669).

8. Diante desse contexto, bem como da informação de que a CASTF entende não ser o caso de recorrer das decisões que deliberam pela observância da anterioridade quanto à supressão legal dos descontos de despesas financeiras da COFINS, a PRFN3 aprovou proposta de inclusão do tema na lista regional de dispensas, conforme o art. 3º da Portaria PGFN nº 502, de 2016, e Portaria PRFN3 nº 77, de 2016.

9. Em sequência, decidiu revogar a dispensa regional, a fim de que o tema seja analisado previamente por esta CRJ, nos termos do art. 2º, §7º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

10. É a síntese da demanda. Passa-se à análise.

## II

11. De início, releva notar que a controvérsia em apreço, versando sobre tese defendida nacionalmente pela União em juízo, não ostenta os contornos peculiares que autorizam a edição de dispensa regional, a teor do art. 3º da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Tem-se, portanto, como adequada a pronta revogação do ato de dispensa local.



12. Com efeito, o art. 3º da sobredita Portaria vem permitir que as Procuradorias Regionais da Fazenda Nacional complementem e regulamentem o regime das dispensas em atendimento às peculiaridades locais<sup>3</sup>, vale dizer, questões (residuais) que se refiram mais especificamente à jurisdição de um dos TRF, nas situações em que não seja viável submetê-las à apreciação dos Tribunais Superiores.

13. Além disso - e agora com maior probabilidade de ocorrência -, as dispensas regionais revelam-se cabíveis naquelas situações em que um TRF confira determinada interpretação a precedente obrigatório oriundo do STJ ou do STF e dessa interpretação discorde a Fazenda Nacional. Nesses casos, não havendo perspectiva de êxito da União na demonstração do *distinguishing*, e com o intuito de evitar a aplicação da multa de que trata o § 4º do artigo 1.021 do nCPC, bem como a banalização da via excepcional da reclamação (art. 988, § 5º), poderá a unidade responsável, com fulcro no art. 3º, §3º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, dispensar regionalmente a interposição de agravo interno (1.030, § 2º do nCPC).

14. Sucede que a tese controvertida objeto da presente Nota não se enquadra nos parâmetros estabelecidos no art. 3º da Portaria PGFN nº 502, de 2016, inexistindo qualquer peculiaridade local no caso em tela. Ademais, a dispensa regional, caso levada a efeito no presente caso, ensejaria indesejável falta de uniformidade na defesa da tese da Fazenda Nacional em juízo, o que certamente se buscou evitar com a regulamentação empreendida pela citada portaria.

15. Por outro lado, a inclusão de determinado tema na lista de contestar e recorrer com espeque na jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores - tarefa que compete à CRJ (art. 2º, §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016) -, dá-se mediante o reconhecimento da pacificação de determinada tese jurídica pelos Tribunais Superiores, observando-se a natureza da controvérsia e o Tribunal constitucionalmente competente para dizer, em última análise, o direito aplicável à espécie. Nesses casos, a dispensa, de âmbito nacional, decorre da constatação de que não há perspectiva de êxito de quaisquer recursos que advoguem tese contrária, ante a consolidação da jurisprudência. Não há, pois, adesão ou reconhecimento da correção da tese desfavorável à Fazenda Nacional, mas apenas, de forma mais pragmática, a constatação quanto à inviabilidade de manter-se a sua impugnação em juízo.

---

<sup>3</sup> E, especialmente, nas hipóteses de Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas – IRDR e Incidente de Assunção de Competência – IAC transitados em julgado no tribunal respectivo.



16. Por outro lado, eventual reexame da tese tributária sustentada pela Fazenda Nacional, com o propósito de que eventualmente supere o entendimento que até então vinha sustentando e adira à posição do contribuinte, cabe, no âmbito desta PGFN, à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários - CAT<sup>4</sup>. Assim, conquanto muito bem fundamentada a proposta de dispensa regional sob o aspecto jurídico-tributário, carece a unidade, também sob essa perspectiva, de competência para editá-la.

17. Feitas essas considerações, passemos à apreciação acerca da eventual existência de jurisprudência consolidada da Corte Suprema que possibilite inserir o tema na lista nacional de dispensa de contestação e recursos, nos termos do art. 2º, inciso VII, e § 5º, I, da Portaria PGFN nº 502/2016.

18. Em pesquisa ao repositório de jurisprudência no sítio do STF na *internet*, não foram localizados acórdãos da Corte Suprema que houvessem apreciado de modo específico a questão da aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal ao art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004<sup>5</sup>, na parte em que altera a redação do art. 3º, V, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003<sup>6</sup>, excluindo a possibilidade de descontar do valor apurado a título de COFINS os créditos calculados em relação às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos.

19. Nos autos do ARE 974.577/SP, Rel. Min. Celso de Mello, que versavam exatamente sobre a questão ora analisada, o recurso extraordinário da União fora denegado monocraticamente sob o fundamento de existir jurisprudência consolidada do STF sobre a questão, a qual teria sido reafirmada em repercussão geral, por ocasião do julgamento do RE 568.503-RG/RS (rel. Min. Carmen Lúcia), tese que seria supostamente aplicável à controvérsia em enfoque.

---

<sup>4</sup> Em tais circunstâncias, a dispensa de impugnação em juízo assenta-se no art. 2º, III, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

<sup>5</sup> Art. 21. Os arts. 1º, 2º, 3º, 6º, 10, 12, 15, 25, 27, 32, 34, 49, 50, 51, 52, 53, 56 e 90 da [Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), passam a vigorar com a seguinte redação: (...)

"Art. 3º(...) V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES;(..."

<sup>6</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...) V - **despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos** e o valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (...)



20. Sucede que, ao debruçarmo-nos sobre o acórdão proferido no RE 568.503/RS (tema 278 de repercussão geral), **concluimos tratar-se de paradigma inaplicável ao caso**. De fato, o *decisum* versava sobre a eventual incidência da anterioridade nonagesimal prevista no § 6º do art. 195 da Constituição da República à contribuição para o PIS/PASEP incidente sobre água mineral, **cuja alíquota foi majorada** pela Lei nº 10.865, de 2004. Nesse contexto, assentou o STF, com repercussão geral, a aplicabilidade do art. 195, § 6º, da Constituição da República, à contribuição ao PIS e a necessidade de observância desse dispositivo **quando houver majoração de alíquota** durante a conversão de medida provisória em lei.

21. O caso ventilado na presente consulta, embora igualmente discuta a obediência à anterioridade nonagesimal, diz respeito à aplicação desse princípio à nova lei que **promove a supressão de determinados descontos (despesas financeiras de empréstimos e financiamentos) do valor apurado a título de COFINS**, sem que haja majoração da alíquota ou da base de cálculo da exação. Sob a ótica da Fazenda Nacional, a hipótese não se subsume à regra do art. 195, § 6º, da CF/88, já que não houve a instituição de uma nova contribuição ou modificação dos aspectos essenciais da incidência tributária, mas mera alteração da forma de se contabilizar a não-cumulatividade da COFINS. Além disso, em se tratando de benefício fiscal, a sua supressão ou revisão poderia ser levada a efeito a qualquer tempo.

22. Entende-se, pois, que o tema abordado na presente consulta gravita em torno da **definição quanto à eventual equivalência entre a supressão de benefício fiscal e a instituição ou majoração de tributo, para fins da incidência do princípio da anterioridade nonagesimal e, portanto, é distinto daquele decidido nos RE 568.503/RS**. Essa distinção, inclusive, foi considerada na decisão proferida pela Ministra Carmen Lúcia nos autos do RE 629.478/RS. Por conseguinte, deve a Fazenda Nacional recorrer contra tal aplicação indevida do paradigma de repercussão geral, no intento de demonstrar o *distinguishing*.

23. Ademais, há julgados de ambas as Turmas do STF que, seguindo a tradicional jurisprudência da Corte, reafirmam que a revisão ou revogação de benefício fiscal, por se tratar de questão vinculada à política econômica e, portanto, passível de ser revista pelo Estado a qualquer momento, não está adstrita às regras da anterioridade tributária previstas na Constituição. Nesse sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO.



CONSTITUCIONALIDADE. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTES DO PLENÁRIO SOBRE O TEMA CONSTITUCIONAL DEBATIDO. JULGAMENTO DA MATÉRIA NOS TERMOS DO ART. 557, CAPUT, DO CPC. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores caracteriza benefício fiscal cuja restrição ou ausência não importa ofensa ao texto constitucional. **II - A revisão ou revogação de benefício fiscal, por se tratar de questão vinculada à política econômica que pode ser revista pelo Estado a qualquer momento, não está adstrita à observância das regras de anterioridade tributária previstas na Constituição.** III – **A existência de orientação do Plenário da Corte sobre a questão constitucional debatida legitima o julgamento monocrático do recurso** nos termos do art. 557 do CPC. IV - Agravo regimental improvido. (RE 617389 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 08/05/2012, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-099 DIVULG 21-05-2012 PUBLIC 22-05-2012)

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REVISÃO OU REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. POLÍTICA ECONÔMICA. POSSIBILIDADE DE REVISÃO PELO ESTADO. DESNECESSIDADE DE OBSERVAÇÃO DAS REGRAS DE ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTAS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AGRAVO IMPROVIDO. **I – A revisão ou revogação de benefício fiscal, por se tratar de questão vinculada à política econômica que pode ser revista pelo Estado a qualquer momento, não está adstrita à observância das regras de anterioridade tributária previstas na Constituição. Precedentes.** II – Agravo regimental improvido. (RE 562669 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 03/05/2011, DJe-094 DIVULG 18-05-2011 PUBLIC 19-05-2011 EMENT VOL-02525-03 PP-00410)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. LC 122/06. BENEFÍCIO FISCAL. POLÍTICA TRIBUTÁRIA. DESNECESSIDADE DE OBSERVAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. PRECEDENTE. OPERAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS DE ICMS. **I – A Corte firmou entendimento segundo o qual a revisão ou extinção de um benefício fiscal, que por se tratar de política econômica que pode ser revista a qualquer momento pelo Estado, não está restrita à observância dos princípios constitucionais da anterioridade e da irretroatividade.** Precedente. II - A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que não enseja ofensa ao princípio da não cumulatividade a situação de inexistência de direito a crédito de ICMS pago em razão de operações de consumo de energia elétrica, de utilização de serviços de comunicação ou de aquisição de bens destinados ao ativo fixo e de materiais de uso e consumo. Precedentes. III – Agravo regimental improvido. (AI 783509 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 19/10/2010, DJe-220 DIVULG



16-11-2010 PUBLIC 17-11-2010 EMENT VOL-02432-01 PP-00149 RDDT n. 186, 2011, p. 181-185 LEXSTF v. 32, n. 384, 2010, p. 144-152 RT v. 100, n. 904, 2011, p. 125-129).

24. Não se desconhece, entretanto, que, em julgados mais recentes, a Primeira Turma do STF trilhou entendimento diverso, senão vejamos:

**IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – LEI COMPLEMENTAR Nº 102/2000 – MODIFICAÇÃO DA SISTEMÁTICA DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS FISCAIS – ÔNUS – AGRAVAMENTO – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – OBSERVÂNCIA – NECESSIDADE – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da alteração do regime de apuração de créditos fiscais, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150 da Carta.** Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. (AI 689912 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 12/08/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-167 DIVULG 28-08-2014 PUBLIC 29-08-2014)

**IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta.** Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil. (RE 564225 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-226 DIVULG 17-11-2014 PUBLIC 18-11-2014)

25. Nesse último julgamento (RE 564.225 AgR/RS), mais recente, o voto vencido do Min. Dias Toffoli bem sintetiza a orientação tradicional da Corte sobre a questão, cumprindo ressaltar, aliás, que a divergência manifestada no seu voto, juntamente com a da Ministra



Rosa Weber, conduziram ao afastamento da multa aplicada pelo Relator por agravo manifestamente infundado:

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:**

Trata-se de agravo regimental no recurso extraordinário. O apelo extremo foi aviado em face de aresto do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que entendeu pela inconstitucionalidade dos Decretos nºs 39.596/99 e 39.697/99, os quais restringiram benefício de redução de base de cálculo concedido com base em autorização no Convênio ICMS nº 05/1995. Em síntese, o referido Convênio autorizou os Estados a reduzirem até no mínimo 5%, a base de cálculo do ICMS. Inicialmente o Regulamento do ICMS reduziu a base de cálculo para 20% e, em seguida, ajustou-a para 48%.

Em suma, aponta o Tribunal de origem que a redução de base de cálculo é modalidade de isenção. Sendo assim, como a diminuição da redução implica revogação, ainda que parcial da isenção, os decretos questionados não teriam observado o princípio da anualidade (ou melhor, da anterioridade).

O eminente Ministro Relator registrou que a Corte **a quo** concluíra no sentido de haver aumento indireto do imposto, haja vista a redução do benefício fiscal outrora concedido. Valendo-se da medida cautelar na ADI nº 2.325/DF, afirmou que o presente caso deve observância ao mencionado princípio e que essa é a posição contemporânea desta Corte. Após o voto do Ministro Relator, pedi vista dos autos para refletir sobre o tema.

A questão resume-se em saber se a redução do benefício fiscal, no caso de redução de base de cálculo, que equivale a revogação parcial de isenção, está sujeita à observância da anterioridade tributária, constante do art. 150, III, **b**, da Constituição Federal.

**A meu sentir, a jurisprudência desta Corte tem andado em sentido diametralmente oposto ao entendimento adotado pelo eminente Relator.** Antigos julgados desta Corte, proferidos sob a égide da Carta anterior, apontavam que a isenção fiscal cingia-se ao regime da legislação ordinária e que o instituto retratava a dispensa de pagamento de tributo devido e não hipótese de não incidência. Assim, com a revogação da isenção, entendia-se não haver instituição ou majoração de tributo (ou extensão de sua incidência), uma vez que a exação já existia e persistia, embora com a dispensa legal de pagamento. Nesse sentido:

“ICM. REVOGAÇÃO DE ISENÇÃO. - Não se aplica à revogação da isenção do ICM o princípio constitucional da anualidade. A revogação não cria tributo novo. O Fisco tem o direito de cobrar, logo após a revogação, o ICM autorizado no orçamento e previsto em lei anterior cuja exigibilidade se achava apenas suspensa pela isenção. Recurso extraordinário conhecido e provido” (RE nº 99.430/RJ, Primeira Turma, Relator o Ministro Soares Munoz, DJ de 18/3/83).

Na mesma direção: RE nº 97.482/RS, Primeira Turma, Relator o Ministro Soares Munoz, DJ de 17/12/82; RE nº 97.455/RS, Segunda Turma, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 6/5/83; RE nº 99.908/SP, Segunda Turma, Relator o Ministro Rafael Mayer, DJ de 5/8/83; RE nº 102.993/SP, Segunda Turma, Relator o Ministro Aldir Passarinho, DJ de 31/5/85.



Essa orientação tem sido mantida sob a atual Constituição Federal. Por ocasião do julgamento do RE nº 204.062, Segunda Turma, o Ministro Carlos Velloso, Relator, deixou consignado o seguinte (DJ de 19/2/96):

“EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO: REVOGAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE.

I. – Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente.

II. – Precedentes do Supremo Tribunal Federal.

III – R.E. conhecido e provido” (grifei).

**O tema também foi debatido quando do julgamento da medida cautelar na ADI nº 4.016/PR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 24/4/09 (portanto, posterior ao mencionado precedente utilizado pelo eminente Relator). Naquela assentada, afirmou-se que o Supremo Tribunal Federal não tem confundido a instituição ou o aumento dos tributos com a revogação de isenções fiscais. Segundo essa lógica, não estariam submetidas à regra da anterioridade média as revogações das isenções fiscais (não onerosas) nem as majorações indiretas de tributos.**

Recentemente, a temática foi trazida à baila no RE nº 682.631/MGAgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Roberto Barroso, DJe de 2/5/14. Por esclarecedor, extraio a seguinte passagem do voto condutor:

“O Supremo Tribunal Federal definiu sua jurisprudência no sentido de que a revogação de isenções e as demais majorações indiretas de tributos não estão sujeitas ao princípio da anterioridade. Veja-se a ADI 4.016-MC, Rel. Min. Gilmar

Mendes. Neste julgado ficou definido que se até mesmo a revogação de uma isenção não pode ser equivalente a instituição ou majoração para fins de incidência da anterioridade, a revogação de um desconto também não estaria acobertada pela tutela da não surpresa.”

Corroborando esse entendimento, menciono os seguintes acórdãos: RE nº 562.669/MG-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 19/5/11; AI nº 783.509/SP-AgR, Primeira Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 17/11/10.

No mesmo sentido, as seguintes decisões monocráticas: AI nº 747.391/MG, Relatora a Ministra Rosa Weber, DJe de 30/8/13; AI nº 259.646/BA, DJe de 30/11/11 e AI nº 650.966/SP, DJe de 15/08/11, de minha relatoria; RE nº 492.781/MG, Relator o Ministro Celso de Mello, DJe de 18/3/10.

O presente caso se enquadra perfeitamente nessas orientações. Se a revogação pura e simples de isenção não está submetida ao princípio da anterioridade, com igual razão também não estará a revisão do benefício fiscal de redução de base de cálculo, caracterizada, no entendimento da Corte, como uma isenção parcial.

Não vejo maiores razões para alterar a jurisprudência desta Corte. (grifos não originais).



26. Ademais, os julgados mais recentes da Primeira Turma, acima transcritos, invocam como precedente acórdão do Plenário proferido na Medida Cautelar na ADI nº 2325/DF, onde se discutia a constitucionalidade de lei complementar que postergara a utilização de créditos tributários então permitidos, oportunidade em que o STF entendeu pela aplicação do princípio da anterioridade. Entretanto, é possível sustentar a superação desse entendimento, **tendo em vista julgamentos posteriores do Plenário** (Medida Cautelar na ADI nº 4.016/PR<sup>7</sup>, Relator Ministro Gilmar Mendes, e RE 545.308/SP, Red. para acórdão Min. Carmen Lúcia)<sup>8</sup>.

27. Além dos julgados oriundos da Primeira Turma do STF que afirmaram a necessidade de observância da anterioridade na hipótese de revogação ou revisão de benefício fiscal, **não foram localizados quaisquer precedentes da Segunda Turma nesse mesmo sentido**. Parece estar mantida, portanto, no âmbito da Segunda Turma do STF, a orientação firmada no RE 617.389/SP, quanto à não incidência do princípio da anterioridade no caso de revogação ou revisão de benefício fiscal. Tal julgado suscita inclusive precedentes do Plenário do STF na mesma linha por ele propugnada (RE 344.994/PR e RE 545.308/SP).

28. A despeito da divergência constatada, decisões monocráticas recentes no âmbito do STF têm afirmado que a revogação de benefício fiscal constitui aumento indireto de tributo, razão pela qual deveria submeter-se à anterioridade, com base em suposta jurisprudência pacificada pela Corte (RE 775.181/SC, ARE 985.209/RO, RE 979.957, AI 713.194).

29. Ainda assim, diante do contexto marcado pela divergência de entendimentos entre acórdãos da Primeira e da Segunda Turmas do STF, ambas suscitando a consolidação da jurisprudência da Corte Suprema no sentido de suas conclusões, e considerando a

---

<sup>7</sup> EMENTA: Medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 3º da Lei nº 15.747, de 24 de dezembro de 2007, do Estado do Paraná, que estabelece como data inicial de vigência da lei a data de sua publicação. 3. Alteração de dispositivos da Lei nº 14.260/2003, do Estado do Paraná, a qual dispõe sobre o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA. 4. **Alegada violação ao art. 150, III, alínea "c", da Constituição Federal.** 5. **A redução ou a extinção de desconto para pagamento de tributo sob determinadas condições previstas em lei, como o pagamento antecipado em parcela única, não pode ser equiparada à majoração do tributo em questão, no caso, o IPVA. Não-incidência do princípio da anterioridade tributária.** 6. Vencida a tese de que a redução ou supressão de desconto previsto em lei implica, automática e aritmeticamente, aumento do valor do tributo devido. 7. Medida cautelar indeferida. (ADI 4016 MC, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2008, DJe-075 DIVULG 23-04-2009 PUBLIC 24-04-2009 EMENT VOL-02357-01 PP-00047 RDDT n. 165, 2009, p. 187-193)

<sup>8</sup> Essa superação foi suscitada pelo Min. Dias Toffoli no RE 564.225, bem como pelo Min. Ricardo Lewandowski no AI 783.509.



existência de precedentes anteriores do Plenário a favor da tese fazendária, afasta-se, por ora, a viabilidade de inclusão do tema em análise na lista nacional de dispensa de contestar e recorrer prevista no art. 2º, inciso VII, e § 5º, I, da Portaria PGFN nº 502/2016.

30. Registre-se que, conquanto a discussão ao derredor da **observância do princípio da anterioridade no caso de revogação ou revisão de benefício fiscal** seja visivelmente mais ampla que a controvérsia versada neste expediente (**supressão dos descontos de despesas financeiras de empréstimos e financiamentos do valor apurado a título de COFINS**), é possível antever que a consolidação da interpretação constitucional a ser dada no primeiro caso (mais amplo) definirá o entendimento a ser aplicável no segundo (supressão de descontos na COFINS).

31. Por fim, cumpre mencionar que, nos autos do **RE 629.478/RS**, interposto pela Fazenda Nacional, no qual se discute questão bastante similar à presente com relação ao PIS (se a exclusão de alegado benefício fiscal relativo ao PIS deve se submeter ao princípio da anterioridade nonagesimal<sup>9</sup>), **a Ministra Carmen Lúcia, então relatora, proferiu decisão em que evidencia a divergência de entendimentos entre as Turmas do STF**. Nessa decisão, de 26.08.2015, a Ministra determinou o prosseguimento do feito, com a oitiva da Procuradoria-Geral da República, revendo decisão anterior que remetia os autos ao Tribunal de origem para adequação ao RE 568.503/RS, nos termos do então vigente art. 543-B do CPC/73.

32. Ou seja, a decisão em questão é relevante sob as seguintes perspectivas: procede à distinção com relação ao RE 568.503/RS, conforme suscitado linhas atrás, evidencia a divergência de entendimentos entre as Turmas do STF e admite o prosseguimento do recurso extraordinário, com chances de que seja submetido ao Plenário para pacificação da controvérsia. Transcreve-se, por oportuno, trecho do *decisum* em comento:

DESPACHO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL – PIS. EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. VISTA AO PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA.

(...)

5. No julgamento de mérito do Recurso Extraordinário n. 568.503/RS, de minha relatoria, este Supremo Tribunal reconheceu a sujeição da “contribuição para o PIS/PASEP (...) à regra do art. 195, § 6º, da Constituição da República, exigindo-se a

---

<sup>9</sup> Eventual inconstitucionalidade do art. 68, inciso II, da Lei n.º 10.637/02, que determinou a produção de efeitos do art. 3º do referido diploma legal, cuja redação foi alterada em relação àquela prevista na Medida Provisória n.º 66/02, agravando a situação do contribuinte, a partir de 1º de dezembro de 2002, por ofensa ao disposto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.



observância do prazo nonagesimal quando a majoração da alíquota do tributo ocorre na conversão de medida provisória em lei”: **“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. § 6º DO ART. 195, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA: APLICAÇÃO À CONTRIBUIÇÃO AO PIS. LEI DE CONVERSÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA. DISPOSITIVO SUSCITADO AUSENTE DO TEXTO DA MEDIDA PROVISÓRIA: CONTAGEM DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL A PARTIR DA PUBLICAÇÃO DA LEI. 1. A contribuição ao PIS sujeita-se à regra do § 6º do art. 195 da Constituição da República. 2. Aplicação da anterioridade nonagesimal à majoração de alíquota feita na conversão de medida provisória em lei. 3. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento”** (Plenário, DJe 14.3.2014).

6. Na espécie, além do ponto sobre a aplicabilidade do art. 195, § 6º, da Constituição da República, que serviu de fundamento para a devolução destes autos ao Tribunal de origem, nos termos da repercussão geral reconhecida no RE n. 568.503/RS, discute-se sobre questão antecedente, qual seja, a possibilidade de equivalência entre supressão de benefício fiscal e instituição ou majoração de tributo, para incidência do princípio da anterioridade nonagesimal. Nesse específico tema, a Recorrente sustenta que “o art. 3º não define nenhum dos aspectos essenciais da hipótese de incidência tributária, mas, sim, trata-se de um crédito presumido, (...) tratando-se de benefício fiscal, o mesmo não pode ser comparado à majoração de tributos ou alteração da hipótese de incidência”.

7. Essa questão já foi julgada pela Segunda Turma deste Supremo Tribunal, que assentou que “a revisão ou revogação de benefício fiscal (...) não está adstrita à observância das regras de anterioridade tributária previstas na Constituição”: **“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. COMPENSAÇÃO. PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTES DO PLENÁRIO SOBRE O TEMA CONSTITUCIONAL DEBATIDO. JULGAMENTO DA MATÉRIA NOS TERMOS DO ART. 557, CAPUT, DO CPC. POSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A possibilidade de compensação de prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores caracteriza benefício fiscal cuja restrição ou ausência não importa ofensa ao texto constitucional. II - A revisão ou revogação de benefício fiscal, por se tratar de questão vinculada à política econômica que pode ser revista pelo Estado a qualquer momento, não está adstrita à observância das regras de anterioridade tributária previstas na Constituição. III – A existência de orientação do Plenário da Corte sobre a questão constitucional debatida legitima o julgamento monocrático do recurso nos termos do art. 557 do CPC. IV - Agravo regimental improvido”** (RE n. 617.389-AgR, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, DJe 22.5.2012). Em julgado mais recente, a Primeira Turma deste Supremo Tribunal reconheceu que, “promovido aumento indireto (...) por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal”: **“IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES. Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. MULTA – AGRAVO – ARTIGO 557, § 2º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Surgindo do exame do agravo o caráter manifestamente infundado, impõe-se a aplicação da multa prevista no § 2º do artigo 557 do Código de Processo Civil”** (RE 564.225-AgR, Relator o Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, DJe 18.11.2014).

8. Pela especificidade da controvérsia posta neste recurso e considerado o princípio da celeridade processual, determino vista ao Procurador-Geral da República (art. 52, inc. XV, do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal). Publique-se. Brasília, 26 de



agosto de 2015. Ministra CÁRMEN LÚCIA Relatora (RE 629478, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 26/08/2015, publicado em DJe-193 DIVULG 25/09/2015 PUBLIC 28/09/2015)

33. Após manifestação da PGR, os autos do RE 629.478/RS foram conclusos ao novo relator, Ministro Ricardo Lewandowski, em 13.09.2016. É possível, então, que a tese seja finalmente consolidada por ocasião do julgamento do mencionado recurso.

### III

34. Ante o exposto, conclui-se que:

a) a controvérsia em apreço, versando sobre tese defendida nacionalmente pela União em juízo, não ostenta os contornos peculiares que autorizam a edição de dispensa regional, a teor do art. 3º da Portaria PGFN nº 502, de 2016.

b) compete à CRJ a inclusão de determinado tema na lista de contestar e recorrer, com espeque na jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, nos termos do art. 2º, §4º, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Ademais, eventual reexame da tese tributária sustentada pela Fazenda Nacional, com o propósito de que eventualmente supere o entendimento que até então vinha sustentando e adira à posição do contribuinte, cabe, no âmbito desta PGFN, à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários – CAT. Tem-se, portanto, como adequada a pronta revogação do ato de dispensa regional editado pela PRFN3;

c) no tocante à aplicação do princípio da anterioridade nonagesimal à lei nova que excluiu a possibilidade de descontar do valor apurado a título de COFINS os créditos de despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos<sup>10</sup>, não foram localizados acórdãos da Corte Suprema que houvessem apreciado de modo específico a questão abordada na presente nota;

d) o tema analisado gravita em torno da **definição quanto à eventual equivalência entre a supressão de benefício fiscal e a instituição ou majoração de tributo, para fins da incidência do princípio da anterioridade nonagesimal e, portanto, é**

<sup>10</sup> Art. 21 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, na parte em que altera a redação do art. 3º, V, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003<sup>10</sup>.



**distinto daquele decidido no RE 568.503-RG/RS.** Essa distinção, inclusive, foi considerada na decisão proferida pela Ministra Carmen Lúcia nos autos do RE 629.478/RS. Por conseguinte, **deve a Fazenda Nacional recorrer contra tal aplicação indevida do paradigma de repercussão geral, no intento de demonstrar o *distinguishing*,**

- e) a jurisprudência tradicional do STF, na linha defendida pela Fazenda Nacional, é no sentido de que a revisão ou revogação de benefício fiscal, por se tratar de questão vinculada à política econômica que pode ser revista pelo Estado a qualquer momento, não está adstrita às regras da anterioridade tributária previstas na Constituição. Atualmente, verifica-se divergência de entendimentos entre acórdãos da Primeira<sup>11</sup> e da Segunda<sup>12</sup> Turmas do STF, ambas sustentando as suas conclusões com base na jurisprudência da Corte;
- f) considerando a divergência vigente no âmbito do STF, bem como a existência de precedentes anteriores do Plenário a favor da tese fazendária<sup>13</sup>, **afasta-se, por ora, a viabilidade de inclusão do tema em análise na lista nacional de dispensa de contestar e recorrer prevista no art. 2º, inciso VII, e § 5º, I, da Portaria PGFN nº 502/2016.**
- g) é possível que a contenda acerca da aplicação do princípio da anterioridade à lei que promove a supressão ou revisão de benefício fiscal (tese que impactará na solução da controvérsia objeto da presente nota) seja apreciada nos autos do **RE 629.478/RS**, no qual se discute questão bastante similar à presente com relação ao PIS (se a exclusão de alegado benefício fiscal relativo ao PIS deve se submeter ao princípio da anterioridade nonagesimal<sup>14</sup>).

35. Por derradeiro, propõe-se o encaminhamento de cópia da presente nota, caso aprovada, à PRFN3, para conhecimento, cabendo-lhe, se entender pertinente, requerer o acompanhamento especial do tema à CASTF. Sugere-se ainda a remessa de cópia da presente nota à CASTF, para ciência e providências que julgar cabíveis, em especial a análise quanto à eventual estratégia de atuação da Fazenda Nacional nos autos do RE 629.478/RS.

<sup>11</sup> AI 689912 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 12/08/2014; RE 564225 AgR, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 02/09/2014.

<sup>12</sup> RE 617389 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 08/05/2012.

<sup>13</sup> Medida Cautelar na ADI nº 4.016/PR, Relator Ministro Gilmar Mendes, e RE 545.308/SP, Red. para acórdão Min. Carmen Lúcia.

<sup>14</sup> Eventual inconstitucionalidade do art. 68, inciso II, da Lei n.º 10.637/02, que determinou a produção de efeitos do art. 3º do referido diploma legal, cuja redação foi alterada em relação àquela prevista na Medida Provisória n.º 66/02, agravando a situação do contribuinte, a partir de 1º de dezembro de 2002, por ofensa ao disposto no art. 195, § 6º, da Constituição Federal.



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ  
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

Registro PGFN Docs nº 00414682/2016

36. Recomenda-se a ampla divulgação desta manifestação às projeções da PGFN, inclusive com a disponibilização do respectivo arquivo na *intranet*.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 17 de novembro de  
2016.

**GEILA LÍDIA BARRETO BARBOSA DINIZ**  
Procuradora da Fazenda Nacional



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional  
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional – CRJ  
Coordenação de Consultoria Judicial – COJUD

Registro PGFN Docs nº 00414682/2016

DESPACHO PGFN/CRJ/ S/N /2016

**Documento:** Registro Nº 00414682/2016

**Interessado:** PGFN/CRJ

**Assunto:** SIGILO - Informação protegida pelo sigilo profissional. Lei 8.112/90, art. 116, VIII; Lei 8.906/94, art. 34, VII.

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Lei nº 10.865, de 2004. Alteração do art. 3º, V, da Lei nº 10.833, de 2003. Exclusão da possibilidade de descontos de créditos calculados em relação às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos. Discussão quanto à observância do princípio da anterioridade nonagesimal.

Análise quanto à inclusão do tema na lista de dispensa de contestação e recursos de que trata o art. 2º, inciso VII, e §5º, I, da Portaria PGFN nº 502/2016. Inviabilidade. Divergência de entendimento entre as Turmas do STF.

Trata-se de NOTA PGFN/CRJ/Nº 1110/2016, da lavra da Procuradora GEILA LÍDIA BARRETO BARBOSA DINIZ, com a qual manifesto minha concordância.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 21 de novembro de 2016.

**ROGÉRIO CAMPOS**

Coordenador-Geral da Representação Judicial  
da Fazenda Nacional

Aprovo. Dê-se o encaminhamento proposto.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 22 de novembro de 2016.

**CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO**

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário