

JOGOS DIGITAIS E A MITIGAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

DIGITAL GAMES AND THE MITIGATION OF THE PRINCIPLE OF LEGALITY IN TAX LAW

Aaron Myke Silva Andrade¹¹
Katia Vanessa Marcon Ribeiro¹²

RESUMO

Este artigo se propõe a pesquisar e compreender a importância dos jogos digitais na atualidade e a mitigação ao princípio da legalidade no direito tributário. A hipótese consiste em deduzir se o Governo Federal tem interesse em aquecer o mercado com a compra e venda de jogos eletrônicos e videogames e outros eletrônicos, há, de favorecesse mediante práticas de mitigação, Art. 153 da Constituição Federal vai permitir a flexibilidade quanto a tributação. A problemática concentre-se no fato do governo federal viabilizar ao consumidor a compra ou aquisição de jogos eletrônicos e videogames num aquecimento do mercado mediante mitigação dos impostos instituídos por decretos. A justificativa deste trabalho tem por fundamento prover o consumidor de informações válidas acerca da mitigação de determinados impostos, visando estruturá-lo de informações relevantes quanto à mitigação ao princípio da legalidade no direito tributário, visto que a união é o principal poder que verifica as necessidades econômicas do país. O presente artigo busca apresentar, por meio da análise do referencial jurídico acerca da mitigação ao princípio da legalidade no direito tributário.

Palavras-chave: Jogos Digitais. Mitigação. Legalidade. Alíquotas. Impostos.

ABSTRACT

This article aims to research and understand the importance of digital games today and the mitigation of the principle of legality in tax law. The hypothesis is to deduce whether the Federal Government has an interest in heating the market with the purchase and sale of electronic games and video games and other electronic devices, there is a need to favor it through mitigation practices, Art. 153 of the Federal Constitution will allow flexibility regarding taxation. The problem focuses on the fact that the federal government makes it possible for the consumer to buy or purchase electronic games and video games in a warming up of the market by mitigating the taxes imposed by decrees. The justification of this work is based on providing the consumer with valid information about the mitigation of certain taxes, in order to structure it with relevant information regarding the mitigation of the principle of legality in tax law, since the union is the main power that verifies the needs country's economic conditions. This article seeks to present, through the analysis of the legal framework about the mitigation of the principle of legality in tax law.

Keywords: Digital Games. Mitigation. Legality. Tax rates. Taxes.

INTRODUÇÃO

Os jogos virtuais entram no cenário atual por serem práticos, fáceis de manipulação, têm custo reduzido e promovem o processo de aprendizagem por meio do lúdico, da estimulação, interacionismo e realidade da teoria na prática. Desenvolvem-se, assim, as relações sociais, a curiosidade e o entusiasmo diante do conhecimento, embora possam causar vício no consumidor (HUIZINGA, 2000; MENESES, 2015).

¹¹ Discente do curso de Direito da Faculdade Quirinópolis. E-mail: aaronmyke@gmail.com

¹² (Orientadora) Docente do curso de Direito da Faculdade Quirinópolis. E-mail: katiamarcon.adv@gmail.com

O presente artigo científico possui como temática os jogos digitais e a mitigação ao princípio da legalidade no direito tributário. Nesse aspecto, origina-se a situação-problema: o governo federal viabiliza ao consumidor a compra ou aquisição de jogos eletrônicos e videogames num aquecimento ao mercado mediante redução dos impostos instituídos por decretos.

A justificativa deste trabalho tem por fundamento prover o consumidor de informações válidas acerca da mitigação dos impostos Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), visando estruturá-lo de informações relevantes quanto à mitigação ao princípio da legalidade no direito tributário, visto que a União é o principal poder que verifica as necessidades econômicas do país.

Nesse sentido, esta pesquisa acadêmica serviu-se dos métodos bibliográfico/exploratório na coleta de informações para leituras na aquisição de conhecimentos na formação do contexto estrutural do trabalho científico. Realizou-se a seleção/coleta de artigos, livros e periódicos nacionais mediante a utilização dos descritores Jogos Digitais, Jogos virtuais, Eletrônicos, Art. 153, Jogos eletrônicos, IPI reduzida, ISS, ICMS e Tributação dos jogos digitais.

Este artigo está subdividido em quatro seções, sendo que a primeira diz respeito ao conceito de jogos virtuais e suas categorias, já a segunda retrata aspectos do direito tributário, a relação jurídica nos jogos digitais e os seus tributos. No terceiro item abordar-se-á acerca do princípio da legalidade no direito tributário e adentrar-se-á também em discussões sobre a mitigação no direito tributário e as exceções ao princípio da legalidade que são de competência do poder executivo. Na quarta sessão discorre acerca das exceções ao princípio da legalidade: poder executivo.

1 JOGOS VIRTUAIS: BREVES CONSIDERAÇÕES

Acerca do histórico dos jogos eletrônicos, os videogames existem há aproximadamente setenta anos e ao longo do tempo diversos gêneros e subgêneros surgiram a fim de que inovações de mecânicas, câmeras e jogabilidade pudessem ser generalizadas e novos títulos pudessem ser classificados conforme as inovações.

Sendo um fenômeno cultural o jogo traz demonstrações e significados diferentes que variam conforme a época, a cultura ou o contexto (PEREIRA, 2020). O que destaca uma situação de jogo é a atividade do sujeito, ou seja, sua intenção em se divertir, entreter e

aprender, ressaltando que no jogo há normas que lhe permitem identificar sua modalidade (HUIZINGA, 2000). A partir de uma visão universal o jogo infantil compreende brincadeiras de faz de conta que aguçam a imaginação, a simulação e a representação (BRANCO, 2011). Os jogos de construção intercedem à manipulação, representação de objetos e composição, além dos jogos de regras, dentre outros (LUCCHESE, RIBEIRO, 2012).

O jogo tem início e fim e, nesse intervalo ocorrem movimentos, sucessões, associações, tensão, equilíbrio, união e mesmo quando chega ao fim, o jogo fica na memória, sendo transmitido e repetido outras vezes, tornando-se uma tradição.

uma atividade ou ocupação voluntária, exercida dentro de certos e determinados limites de tempo e de espaço, segundo regras livremente consentidas, mas absolutamente obrigatórias, dotado de um fim em si mesmo, acompanhado de um sentimento de tensão e de alegria e de uma consciência de ser diferente da vida quotidiana (HUIZINGA, 2000, p. 33).

Um jogo é um sistema formal fundamentado em regras com um resultado quantificável e variável, em que existem distintos resultados concedidos a diferentes valores, o jogador exerce tentativas para influenciar a saída, o jogador apega-se ao resultado, e as consequências da atividade são opcionais e comerciável (PEREIRA, 2020).

O mercado nacional de jogos está se expandindo e de 2010 para 2011 houve o significativo aumento de 50% na venda de consoles consoante uma pesquisa da consultoria GFK. Além do crescimento dos games tradicionais, as redes sociais têm se mostrado uma plataforma promissora. Com a proliferação dos jogos, principalmente no *Facebook*, a receita desse mercado deve aumentar em cinco vezes até 2015, como apontam dados da consultoria Parks Associates.

Segundo a Associação Brasileira dos Desenvolvedores de Jogos Digitais (Abragames) o mercado de produção de jogos virtuais cresceu cerca de 600% em oito anos no Brasil (AGTONLINE, 2017).

Diante deste vertente crescimento dos jogos virtuais oportuno se faz observar e compreender a diferença entre jogo digital e de computador, sendo que o primeiro também conhecido como videogame ou jogo eletrônico tem como termo genérico relativo a jogos *electrónicos* desenhados com a finalidade de se jogar no computador, numa consola ou outra ferramenta tecnológica. Telemóveis pode ser conceituado como um jogo em que ocorre interação entre humano e computador (PIVEC, KEARNEY, 2007).

Já o jogo de computador consiste em um programa de entretenimento, um jogo virtual, sendo a plataforma um computador de uso particular. A partir da conexão entre diversos computadores numa rede foi criada a categoria de jogos online (SILVA, 2016). No próximo tópico, abordar-se-á as categorias dos jogos digitais.

1.1 Categorias de jogos digitais

Os jogos se dividem em jogos de regras fixas e os de construção espontânea. Nos primeiros, ensina-se a jogar, ou seja, compreendem-se as regras e normas e se age conforme elas. No segundo, a liberdade de criação é estimulada desde a construção das regras pelos próprios participantes até os envolvidos. Os contextos limitadores são regras e procedimentos postos antes da partida. O jogo envolve uma série de sentimentos como – curiosidade, medo, insegurança, autoafirmações, cooperação e conflito, ou seja, situações da vida real (CUNHA, 1998).

No que concerne a respeito da classificação dos jogos virtuais, não existe um consenso na literatura científica, coexistindo então classificações distintas. Elas não seguem aos mesmos critérios. A classificação dos jogos, eletrônicos, é feita por meio do agrupamento dos tipos de jogos que se apresentam, ou se enquadram respectivamente as características e critérios semelhantes, entre estas, pode-se citar o objetivo do jogo, o contexto no qual ele está relacionado, se insere o jogador e o modo como conduz o personagem e interage com o meio ambiente.

Crawford (1982) propõe a divisão dos tipos de jogos digitais em duas categorias: ação e estratégia, sendo os jogos de ação aqueles que, na maior parte do tempo, desafiam as habilidades motoras do jogador, isto é, a capacidade do mesmo de reagir diante dos estímulos audiovisuais, sendo essa categoria subdividida em seis grupos a saber — de combate, labirinto, esportes, *paddle*, corrida, miscelânea (LUCCHESI, RIBEIRO, 2012).

Em relação à categoria de estratégia, Crawford (1982) pontua que esta requer a atribuição de habilidades cognitivas e que demandam tempo e esforço para serem concluídos. Essa se subdivide em cinco grupos – Aventura, Role-playing game, Jogos de Guerra, Jogos de Azar e Educacionais e infantis.

A jogabilidade se refere a duas qualidades de câmera, caso o jogo seja de duas ou três dimensões -2D ou 3D- e o de movimentação), o número de jogadores, o estilo narrativo e a conectividade (*online ou offline*) são os principais aspectos que caracterizam a classificação de gêneros.

As classificações são subjetivas, sofrendo mudanças tanto de nomenclatura, quanto um mesmo jogo pode ter classificações ambíguas. Isso fortalece com a ideia de que jogos são uma mídia dinâmica e que um jogo pode ser experienciado de maneiras distintas para cada jogador.

Embora existam dificuldades, conceituar gêneros para jogos é tarefa útil pois facilita ao jogador encontrar com facilidade títulos de sua predileção, procurando por jogos de seu gênero favorito, ademais funciona como um guia para os desenvolvedores, ou seja, se conceitua um ou mais gêneros em que o jogo será encaixado no início do projeto e, logo, desenvolvê-lo de forma a alcançar significativamente o público alvo pertinente ao gênero.

A seguir abordar-se-á acerca do direito tributário, a relação jurídica nos jogos digitais e aspectos da tributação neste âmbito.

2 CONCEPÇÃO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Lima (2014) pontua que Direito tributário é o ramo do direito que trata dos aspectos jurídicos da tributação e arrecada os impostos destinando-os aos cofres públicos, embora não se comprometa com o destino dos recursos arrecadados pelo fisco, em outras palavras, o poder e/ou a administração pública, qualquer ente da administração pública direta (federal, estadual, municipal). Diante do contexto, tratar-se-á nas sessões seguintes a respeito da relação jurídica nos jogos digitais, tributações e mitigação desses.

2.1 Relação jurídica nos jogos digitais

A relação tributária é realizada por meio de uma relação jurídica estabelecida entre o poder legislativo, legítimo instituidor de tributos, e os sujeitos físicos ou jurídicos que exercem o fato previsto em lei. Em suma, é a relação de quem contribui denominado contribuinte e os fiscos que arrecadam (LIMA, 2014).

Sendo o tributo o objeto dessa relação e a prestação devida pelo sujeito passivo ao ativo dentro da relação jurídica tributária sendo originada do na incorrência do fato gerador previsto no art. 114º da Lei nº 5.172 que gera a relação jurídica tributária. A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva. “O fato gerador é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma” (PAULSEN, 2008, p. 137).

A obrigação é compreendida, *a priori* pela relação jurídica entre credor (sujeito ativo) e devedor (sujeito passivo), ressaltando que aquele possui o direito ao recebimento de específica prestação, já o segundo a obrigação de prestá-la (AMARO, 2003).

2.2 Tributos nos jogos digitais

Conforme dados pesquisados os jogos eletrônicos e videogames têm uma das cargas tributárias mais elevadas no Brasil (IBGPT, 2020), sendo de aproximadamente 72% sobre games e consoles de produção nacional, deixando-os entre os 10 (dez) produtos que têm mais tributos no país. Fixa-se, pois, sobre os jogos e games os respectivos tributos:

a) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)- alíquota entre 16% e 40%;

b) Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)- alíquota entre 17% e 25%; c) Contribuição para o Financiamento da seguridade social (COFINS)- alíquota de 7,60%; d) Programa de Integração Social (PIS)- alíquota 1,65%; e) Imposto sobre serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)- alíquota entre 2% e 5%, o que incide nos jogos digitais baixados diretamente na memória de console (IBGPT, 2020, s.p.).

Deve-se observar, ainda, conforme exigido por lei e destacado pelo Instituto Brasileiro de Gestão e Planejamento Tributário (2020) que sobre os jogos e consoles importados existe o imposto de importação, sendo a alíquota de 60% sobre o valor do produto.

Todavia, com a justificativa de que devido à pandemia Covid-19 as crianças permaneceriam mais em casa o Governo Federal reduziu pela segunda vez, o imposto sobre os videogames, via Decreto nº10.532/20, ou seja, reduzido a alíquota de IPI de jogos eletrônicos, os quais passaram a ter uma variação de 6% a 30%, já foi de 40% para 30% sobre consoles e máquinas de vídeos (DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO, 2020).

Nessa proporção, diminui também de 32% para 22% sobre portes e acessórios destes consoles e máquinas. Ainda redução de 16% para 6% a alíquota sobre máquinas de jogos de vídeo com tela incorporada, portáteis ou não, e suas partes (AGUIAR, 2020).

Em 2020, via decreto, o presidente da república Jair Messias Bolsonaro e o ministro da economia Paulo Guedes alteraram as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados (IPI), incidindo nos jogos eletrônicos e representou um avanço, visto que esse produto possui tributos significativamente oneráveis ao consumidor brasileiro por serem considerados supérfluos, além do mercado nacional não potencializar a produção.

Esta notícia fomentou o consumo de jogos eletrônicos, vez que foram mitigadas as alíquotas do imposto sobre IPI, máquinas de jogos e videogames. O decreto 10532 que especifica a redução publicado dia 27 de outubro de 2020 no Diário Oficial da União (DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO, 2020).

Nesse contexto, o mercado de jogos e videogames vem crescendo cada vez mais no Brasil. Com a redução de valores o consumo tende a aumentar e, como as empresas ofertam o com o produto de baixo valor, o cidadão pode adquirir os equipamentos e/ou produtos, o que vai desfavorecer a pirataria (BRASIL, 2020).

Em 2019, o Governo Federal diminuiu a taxa do IPI sobre videogames, todavia não houve maior retração, portanto, não impactou significativamente a indústria, muito menos o preço final para o consumidor. Redução essa de 50% a 40% para consoles¹³, de 40% a 32% para acessórios e de 20% a 16% para portáteis.

O governo federal, no ano de 2020, reduziu as alíquotas dos impostos, IPI (Imposto sobre os Produtos Industrializados) de 40% para 30% sobre consoles e máquinas de vídeo game e de 32% para 22% sobre partes e acessórios destas mercadorias. Houve mitigação ainda de 16% para 6% sobre os impostos de máquinas, de jogos de vídeo, com tela incorporada, portáteis ou não seus acessórios (BRASIL, 2020).

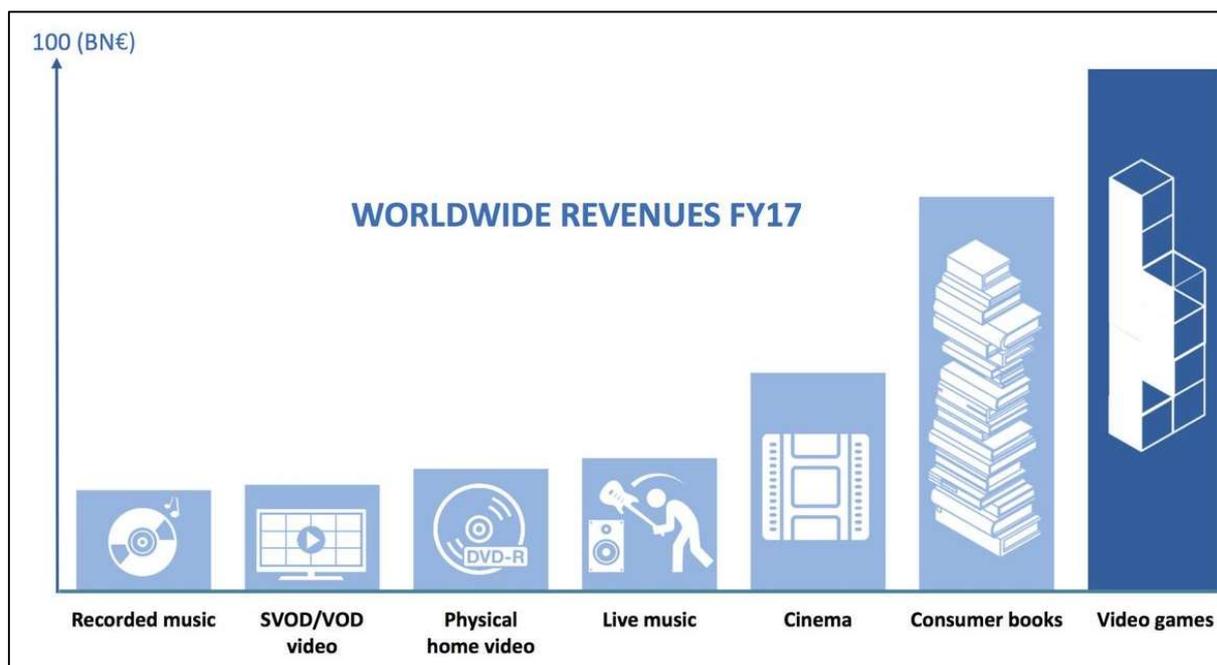
Esta medida de incentivo tributário poderá estimular a produção local reduzir a pirataria, fomentar o mercado nacional, aumentar o consumo e gerar emprego, em virtude de novas contratações, num processo produtivo que beneficia o aquecimento do comércio de jogos eletrônicos e digitais, num processo de cadeia produtiva.

Outrossim, o aumento do acesso a esse produto cultural deve ser democratizado por meio de incentivos fiscais mediante redução dos tributos, visto que os jogos virtuais são uma forma de manifestação cultural, bem como o teatro, a música, a literatura, dentre outros.

É um comércio que vem cativando cada vez mais pessoas de todas as idades, pois favorece o raciocínio e a criatividade. Ademais, Lucas Lima (2020, s.p.) um *Valorant Points* (VP) de Operações da *Wildlife Studios* sustenta que “Jogos eletrônicos já são a principal fonte de entretenimento do mundo”. Atualmente, esse mercado supera cinema e música digital, como mostra a figura 1 (BRAVO, 2020).

¹³ Termo utilizado usualmente para designar aparelhos de videogame. Um console de videogame é o aparelho em si, (seja qual for a plataforma) enquanto o joystick ou controle é um periférico e a televisão, o dispositivo de saída. Disponível em: <<https://www.dicionarioinformal.com.br/console/>>. Acesso em: 5 jan. 2020.

FIGURA 1 – Videogame é o maior segmento de entretenimento



FONTE: SACHS (2018, s. p.).

Ingizza, Guilherme e Agrela (2020, s.p) apontam que “a pandemia abalou vários setores, mas impulsionou ainda mais o mercado de games que soma 2,7 bilhões de usuários e fatura três vezes mais do que o streaming”. O universo eletrônico cresce e evolui substancialmente a cada ano, mas é preciso que pessoas de todas as classes sociais tenham mais acesso a este, sem considerá-lo bem supérfluo. Como o Estado julga ser um bem não essencial esse fato reforça, ainda mais, a necessidade de mitigação dos impostos que incidem nos jogos digitais (BATTAIOLA, 2000; BECKER, 2018).

A Indústria dos videogames alcançou a marca dos US\$ 134 bilhões em 2018, além disso o comércio *smarthphones* ampliou a aceitação para 74% na agregação desses jogos (ABBADÉ, 2019).

No entanto, os impostos acumulados podem chegar a 70% do valor do produto. É sabido que políticas públicas são mais efetivas para aumentar o consumo e a criação de jogos eletrônicos, todavia o governo ainda insiste que esse setor é não essencial e, à vista disso, decorre o aumento dos tributos. Entretanto, os jogos digitais favorecem o raciocínio, oportunizam cargos no trabalho e aquecem o comércio, embora não tenham imunidade tributária e a maioria deles seja importada.

No âmbito nacional, o comércio de jogos eletrônicos mobilizou US\$ 1,5 bilhão em 2019, aproximadamente R\$ 5,6 bilhões, conforme estatística da consultoria *Newzoo*. A nível

mundial, a pesquisa pontua que o Brasil é o 13º maior mercado e está no patamar entre os latino-americanos (LARGHI, 2019).

3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O Estado é uma instituição soberana e exerce seu poder de atuação em diversos setores, mas, a fim de conseguir estruturar os campos sociais que dele depende, firmou-se um pacto com os contribuintes para a arrecadação de recursos financeiros que devem ser aplicados nas mais diversas áreas, como educação e saúde. O poder de tributar é legitimidade estatal.

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (art. 39). Esse conceito quis explicitar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza não sancionatória de ilicitude (AMARO, 2006, p. 17).

Diante desse significado se estabelece que tributo é o pagamento de um valor determinado de forma compulsória mediante força constitucional do ordenamento jurídico. O artigo 150 da Constituição Federal reforça acerca das limitações do poder de tributar.

O Estado Democrático de Direito é apoiado pelo princípio da legalidade e foi conquistado por meio de lutas, sendo aplicável aos cidadãos em defesa de sua integridade física e psicológica e a fim de evitar injustiças (ARAÚJO, 2007). É imprescindível, portanto, cumprir as normas previstas em lei, sem exceção.

O princípio da legalidade também é conhecido como princípio da reserva legal e está contido na Constituição de 1988 e no artigo primeiro do Código Penal. Este princípio limita significativamente o poder punitivo do Estado e está intrínseco ao princípio da anterioridade. Importa aqui destacar que não há pena, sem prévia combinação legal. Tem natureza constitucional e o intuito de proteger o cidadão contra o arbítrio do poder punitivo estatal, visto que deve existir correspondência fidedigna acerca da conduta praticada e a previsão legal (AGUIAR, 2015).

A respeito do princípio da legalidade no direito tributário, a Lei n. 5.172/1966 institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios

assegurando ao contribuinte a existência de uma lei para criar e cobrar o tributo, visto que, antes de imputar uma obrigação tributária ao contribuinte, as autoridades competentes para a arrecadação deverão analisar as disposições legais quanto a criação e cobrança deste.

Os limites inerentes ao poder de tributar devem ser observados sob pena de inconstitucionalidade, o princípio da legalidade busca embargar arbitrariedades que os fiscos venham a cometer autoridades e prováveis discricionariedade na cobrança dos tributos (BRASIL, 1996).

Os princípios da Reserva Legal e da anterioridade estão evidenciados no primeiro artigo do código penal e neste, quando não existe crime, sem lei anterior que o defina, consiste na anterioridade. Não existe pena, reserva legal, sem prévia combinação legal, anterioridade (SABBAG, 2010).

A mitigação do princípio da legalidade tributária no que tange à modificação das alíquotas desses impostos é fundamental, pois a regulação dos setores econômicos necessita de respostas rápidas por parte do poder público (BRASIL, 1940).

3.1 Mitigação: redução e impacto do desastre

Reserva-se à mitigação a legalidade da atuação dos valores das alíquotas de determinados tributos. O Poder Executivo, nesse caso, tem a liberdade de alterar os valores conforme um parâmetro pré-fixado em lei (ALEXANDRE, 2010).

A regra da mitigação está no artigo 153, §1, da Constituição Federal - CF/88 referente aos respectivos impostos federais: Imposto de Importação (II, artigo 153, I); Imposto de Exportação (IE, artigo 153, II); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI, artigo 153, IV) e Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF, artigo 153, V) (CONSTANTINO, 2014).

Segundo Machado (2015, p.196) “o princípio da Legalidade tributária delimita que a criação e a majoração de tributo somente poderão ser feitas por meio de Lei”, no entanto existem tributos que podem ter suas alíquotas majoradas ou reduzidas em quantidade previamente disposta na lei por meio de decretos do poder executivo federal. Esse instituto é chamado de mitigação do princípio da legalidade tributária e, ainda que não estabelecido em lei, tem caráter essencial na manutenção do sistema tributário, permitindo assim um maior controle do executivo na economia.

Nesse sentido, Ávila (2008) destaca que não é relativo uma atuação arbitrária da autoridade administrativa, entretanto explícita atuação legalmente cercada. A regra da

mitigação está no artigo 153, §1, da Constituição Federal de 1988 e institui a possibilidade do poder executivo federal alterar as alíquotas referentes aos impostos federais II, IE, IPU e IOF.

Todos os tributos estão sujeitos ao princípio da legalidade, embora, em relação a alguns, sob as vestes de uma “aparente exceção”, nos dizeres de José Eduardo Soares de Melo, o princípio se mostre mitigado, com relação às alíquotas (e não com relação à base de cálculo!). Significa dizer que, em certas circunstâncias – e dentro dos limites legais –, não se submetem “completamente” ao princípio da legalidade tributária. Com efeito, há limites legais, dentro dos quais o Poder Executivo alterará as alíquotas dos tributos considerados “exceções” (SABBAG, 2016, p.79).

Desta forma, em outubro de 2020, foi publicado pelo então presidente da República o decreto de n. 10.532 que alterou a tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados – alterando o IPI imposto sobre produtos industrializados incidentes nos consoles e seus periféricos, variando de 6% para cartões de jogos a 30% para consoles e máquinas de jogos digitais. O último decreto ocorreu em 14 de agosto de 2019, sendo o 9971.

O Poder Legislativo deve cumprir a sua função acerca das legislações tributárias e penalizar, casos em que as alíquotas excedam valores que não compactuam com o mercado econômico de determinado processo histórico. Este controle fica a cargo do Judiciário, visando evitar a mitigação não somente da legalidade tributária, mas também dos fundamentos do princípio lógico constitucional.

4 EXCEÇÕES AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE: PODER EXECUTIVO

Conforme o art. 153, §1º da Constituição Federal, quatro impostos federais poderão sofrer alteração nas alíquotas majoradas (ou reduzidas) por ação do Poder Executivo Federal, o que ocorre usualmente por decreto presidencial ou portaria do Ministério da Fazenda, a saber – imposto de importação e exportação, IPI e IOF.

A primeira exceção ao princípio da legalidade consta no artigo 153, parágrafo primeiro da Constituição Federal – “§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V” (BRASIL, 2016, p. 96), ou seja, do II, IE, IPI e IOF.

Neste íterim, um decreto, portaria ou resolução do Poder Executivo poderão majorar, ou seja, aumentar a alíquota dos impostos supracitados. Estes tributos são de natureza extrafiscal e procuram provocar mudanças no mercado como, por exemplo, pode-

se supor que caso os jogos digitais sejam aumentados, isso poderá provocar desestímulo no consumo destes produtos.

Essa exceção determina que o poder executivo poderá, por intermédio de decreto, portaria, ou via resolução majoral modificar alíquotas dos impostos já destacados.

A segunda exceção referente ao princípio da legalidade, consta no artigo 177, § 4º e o artigo 155, § 4º da Carta Magna, os quais expõem a despeito da CID Combustíveis e do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços. O Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é de competência dos Estados e do Distrito Federal (ÁVILA, 2012).

Sua regulamentação constitucional está prevista na Lei Complementar 87/1996 (a chamada “Lei Kandir”), alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/2000. O ICMS devido é informado na nota fiscal, em coluna própria. A alteração poderá ser realizada pelo poder executivo, mediante decreto, redução ou reestabelecer a alíquota do ICMS e da Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis (Cide-combustíveis) (BRASIL, 2001).

Já a terceira exceção da reserva legal se encontra no artigo 62, § 2º, da CF: “§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada” (BRASIL, 2016, p. 54). Este artigo estabelece que o Poder Executivo terá arbítrio por meio de medida provisória, na criação ou majoração de tributos, o que amplia significativamente a potencialidade da administração em instituir impostos, no entanto, esta criação deverá ser submetida a dois critérios.

O primeiro estipula que a medida provisória não poderá abordar temáticas que demandam lei complementar para a sua aprovação, ou seja, estará submetida à lei ordinária, enquanto o segundo critério exprime que a alíquota alterada do imposto de renda exige Lei ordinária. A Lei complementar exige para a sua instituição quatro exceções - contribuições residuais, empréstimos compulsórios, impostos de grandes fortunas e impostos residuais (SABBAG, 2016).

Sobre a quarta exceção, do referido princípio, essa se situa no art. 97, § 2º do Código Tributário Nacional (CTN) e estabelece que a atualização da base de cálculo de um tributo

não expressa aumento, tratando-se de uma reposição inflacionária, assim não será feita por meio de lei, mas por via de decreto ou portaria.

Conforme a Súmula 160 do Supremo Tribunal de Justiça (BRASIL, 1996, s. p.) “é defeso ao município, atualizar o IPTU mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”. Esta súmula expressa que se torna proibido ao município ajustar o percentual superior aos índices da lei ordinária mediante decreto. Nesse sentido, a recomposição do capital poderá ser feita via decreto respeitando os índices e indexadores oficiais.

A quinta exceção ao princípio da legalidade esclarece que no art. 1º da lei complementar 24975 a alteração na data de pagamento não necessita ser feita mediante lei, podendo ser feita por decreto. As alterações de benefícios fiscais concedidas aos contribuintes estão em consonância com o princípio da legalidade por via do intitulado paralelismo das formas (BRASIL, 1995).

O Artigo 97, inciso I expressa que apenas por intermédio de lei se estabelece a instituição de tributos ou a sua extinção. No inciso II tem-se que a majoração de tributos ou a redução, salvo o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65. O artigo 150, § 6º da CF estabelece:

RECIFAQUI
Revista Científica da Faculdade de Direito da UFPE

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, 'g' (BRASIL, 2006, p.96).

Ressalta-se neste que tributo só pode ser instituído por lei, embora existam as exceções apresentadas neste tópico e advindas do poder executivo, como a alteração na base de cálculo da alíquota do ICMS (BRASIL, 1995).

Nesta exceção a lei ordinária não poderá reduzir a alíquota base de cálculo ou estabelecer incentivos ao ICMS, visto que este é um tributo de competência dos estados. Porém, a fim de que não ocorram disputas entre os estados acerca deste tributo e a atração de empresas a alteração só poderá ocorrer mediante votação do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o qual permite modificação do ICMS, especificamente benefícios decorrentes de ICMS (CONFAZ, 2020).

Corroborando o já afirmado o poder executivo tem o papel de regular o mercado nacional por intermédio de alterações nas alíquotas de impostos pertencentes às exceções

ao princípio da legalidade desde que esteja de acordo com princípio da legalidade e não comprometa onerosamente o consumidor.

CONCLUSÃO

Após a leitura sistemática dos textos selecionados sobre o assunto notou-se que as instituições nacionais que trabalham com o comércio de jogos digitais ainda não possuem definições concretas acerca da mitigação dos impostos nos jogos digitais, sendo sempre um risco competirem nos mercados nacional e internacional.

É imprescindível compreender que a União deve instituir princípios tributários que não desaqueçam a economia de mercado dos jogos eletrônicos e/ou virtuais, vez que eles são fundamentais para o funcionamento salubre do ordenamento. Dessa forma, os princípios devem ser construídos e criteriosamente esclarecidos ao contribuinte a fim de que este não leve desvantagem frente às concorrências e ao próprio comércio de jogos digitais.

Os jogos eletrônicos e videogames possuem uma das cargas tributárias mais altas do Brasil, mas no ano de 2020 o governo federal estabeleceu um decreto reduzindo os impostos inerentes aos games. Esta medida, apesar de não ser valores expressivos quanto à mitigação, favorece o consumo dos brasileiros pois estimula a compra de consoles e afins, tanto para entretenimento quanto para competições.

O crescimento da indústria de jogos digitais hodiernamente tomou proporções exponenciais, poderá superar o futebol, sendo que já ultrapassou o setor de música e livros, mobilizando expressivos capitais e sendo um setor que cresceu até mesmo durante a pandemia Covid 19. Nesse viés, a atuação do poder executivo em fomentar este comércio beneficia o mercado nacional brasileiro, sendo que estas alterações são executadas por via de decretos e de acordo com o princípio da legalidade no caput tributário.

Pretendeu-se com este trabalho frisar que a atuação da autoridade responsável pelo fisco é regida pelo princípio da legalidade, considerando-se as exceções de atribuição do Poder Executivo em alterar as alíquotas. Esta alteração ocorre tanto na forma de majoração quanto na forma de mitigação. Em vista disso tais exações são impostos regulatórios ou reguladores do mercado, sofrendo adequações conforme o cenário econômico social e político.

REFERÊNCIAS

ABBADE, João. **Indústria dos videogames bate recordes e fatura US\$ 134 bilhões**. 2019. Disponível em: <<https://jovemnerd.com.br/nerdbunker/industria-dos-videogames-bate-recordes-nos-eua-e-fatura-us-43-bilhoes/>>. Acesso em: 3 dez. 2020.

AGÊNCIA SENADO. **Isenção de impostos sobre videogames pode ser votada após recesso**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/01/20/isencao-de-impostos-sobre-videogames-pode-ser-votada-apos-recesso>>. Acesso em: 8 out. 2020.

AGTONLINE. **Número de desenvolvedores de games cresce 600**. 2017. Disponível em: <<https://agtonline.com.br/numero-de-desenvolvedores-de-games-cresce-600/>>. Acesso em: 5 jan. 2020.

AGUIAR, Leonardo. **Princípio da Legalidade**. 2015. JUSBRASIL. Disponível em: <<https://leonardoaaaguiar.jusbrasil.com.br/artigos/333118862/principio-da-legalidade>>. Acesso em: 2 set. 2020.

AGUIAR, Valéria. **Governo reduz imposto sobre videogames**. Decreto n. 10.532, de 26 de outubro de 2020. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2020-10/governo-reduz-imposto-sobrevideogames#:~:text=Entre%20as%20novas%20al%C3%ADquotas%20est%C3%A1,com%20tela%20incorporada%2C%20port%C3%A1teis%20ou.>>>. Acesso em: 10 dez. 2020.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

ARAÚJO, José Carlos evangelista de. **O estado democrático de direito, em face do princípio da igualdade e as ações afirmativas**. 2007. 582 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado Constitucional) — Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007.

ÁVILA, Alexandre Rossato. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2008.

ÁVILA, Humberto (org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

BARROSO, George Hamilton Lins. **A Magna Carta de João-Sem-Terra (1215), a Petição de Direitos (1628) e o “Devido Processo Legal”**. 2009. Disponível em: <<https://georgelins.com/2009/08/09/a-magna-charta-de-joao-sem-terra-1215-a-peticao-de-direitos-1628-e-o-devido-processo-legal/>>. Acesso em: 8 dez. 2020.

BATTAIOLA, A. L. Jogos por computador: histórico, relevância tecnológica e mercadológica, tendências e técnicas de implementação. **Anais do XIX Jornada de Atualização em Informática**, p. 83–122, 2000.

BECKER, Keiffer. **Direito autoral e jogos digitais: um estudo acerca da regulamentação do direito autoral dos jogos digitais no direito brasileiro**. 2018. 71 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade do Sul de Santa Catarina, Palhoça, 2018.

BRANCO, Marsal Ávila Alves. **Jogos digitais: teoria e conceitos para uma mídia indisciplinada**. 171 f. 2011. Tese (Doutorado em Ciências da comunicação). Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2011.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2016.

BRASIL. Decreto n. 10.532, de 26 de outubro de 2020. **Diário Oficial da União**. n. 206, terça-feira, 27 out. 2020. Disponível em: <<http://www.in.gov.br/autenticidade.html>>. Acesso em: 3 dez. 2020.

BRASIL. **Decreto-lei n. 2.848**, de 7 de dezembro de 1940. 2020. Disponível em: <<https://www.direitohd.com/cp-v1>>. Acesso em: 5 dez. 2020.

BRASIL. **Lei n. 5.172/1966**. Lei do Código Tributário Nacional. Brasília: ME, 1996. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei5172-1966-codigo-tributario-nacional-ctn.htm>>. Acesso em: 5 dez. 2020.

BRASIL. Ministério da economia. **Lei n. 10.336/2001**. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/cide>>. Acesso em: 15 out. 2020.

BRASIL. **Superior tribunal de justiça. Controle concentrado de constitucionalidade. 1995**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp?item=1388>>. Acesso em: 5 dez. 2020.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 160 - STJ**. 1996. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula160.pdf>. Acesso em: 8 set. 2020.

BRAVO, Luiza; LIMA, Lucas. **A disputa pelo mercado de games no Brasil. Jogos eletrônicos movimentam US\$ 1,5 bilhão por ano no país e estimulam o surgimento de novas profissões**. 2020. Disponível em: <<https://www.whow.com.br/negocios/disputa-mercado-games-brasil/>>. Acesso em: 5 dez. 2020.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA (CONFAZ). Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 15 dez. 2020.

CONSTANTINO, Giuseppe Luigi Pantoja. A mitigação do princípio da legalidade tributária. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 19 ago. 2014. Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/40556/a-mitigacao-do-principio-da-legalidade-tributaria>>. Acesso em: 20 out. 2020.

CRAWFORD, C. **The Art of Digital Game Design**. Washington State University, Vancouver, 1982.

GOV.BR. GOVERNO DO BRASIL. ECONOMIA. **Jogos eletrônicos têm a alíquota de IPI reduzida**. Disponível em: <<https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2020/10/jogos-eletronicos-tem-a-aliquota-de-ipi-reduzida>>. Acesso em: 4 set. 2020.

CUNHA, N. H. S. **Brinquedo, Desafio e Descoberta**. Rio de Janeiro: FAE, 1998.

HUIZINGA, Johann. **Homo Ludens: o jogo como elemento da cultura**. São Paulo: Perspectiva, 2000.

INGIZZA, Carolina; GUILHERME; AGRELA, Lucas. O fantástico mercado dos games. **Rev. Exame**. Ago, 2020. Disponível em: <<https://exame.com/revista-exame/o-fantastico-mercado-dos-games/>>. Acesso em: 7 set. 2020.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GESTÃO E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Jogos eletrônicos e videogames têm uma das cargas tributárias mais altas do Brasil**. Disponível em: <<https://ibgpt.com.br/jogos-eletronicos-e-videogames-tem-uma-das-cargas-tributarias-mais-altas-do-brasil/>>. Acesso em: 4 ago. 2020.

LARGHI, Nathália. Brasil é o 13º maior mercado de games do mundo e o maior da América Latina País promove campeonatos milionários e movimenta R\$ 5,6 bilhões por ano. **Valor Investe**, São Paulo, jul. 2019. Disponível em: <<https://valorinveste.globo.com/objetivo/empreenda-se/noticia/2019/07/30/brasil-e-o-13o-maior-mercado-de-games-do-mundo-e-o-maior-da-america-latina.ghtml>>. Acesso em: 8 set. 2020.

LIMA, Kelly Iara Bezerra. **Breve estudo sobre obrigação tributária e seus elementos**. Nov. 2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/33833/breve-estudo-sobre-obrigacao-tributaria-e-seus-elementos>>. Acesso em: 16 dez. 2020.

LUCCHESI, Fabiano; RIBEIRO, Bruno. **Conceituação de jogos digitais**. 2012. 16 f. FEEC. Cidade Universitária Zeferino Vaz, Universidade Estadual de Campinas, Campinas, SP, Brasil, Universidade Estadual de Campinas, 2012. Disponível em: <<http://www.dca.fee.unicamp.br/~martino/disciplinas/ia369/trabalhos/t1g3.pdf>>. Acesso em: 8 dez. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MENESES, Guilherme Pinho. **Videogame é droga? Controvérsias em torno da dependência de jogos eletrônicos**. 2015. 324 f. Dissertação (Mestrado em Antropologia

Social) – Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

O QUE SÃO JOGOS DIGITAIS? Disponível em: < <https://statics-shoptime.b2w.io/sherlock/books/firstChapter/116914795.pdf>>. Acesso em: 5 nov. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: livraria do Advogado, 2008.

PEREIRA, Leonardo Tórtoro. **Introdução aos Jogos Digitais**. 2020. Disponível em: <<https://central3.to.gov.br/arquivo/453377/>>. Acesso em: 5 out. 2020.

PIVEC, M.; KEARNEY, P. Games for Learning and Learning from Games. **Informática** v. 31, p. 419-23, 2007.

PORTAL TRIBUTÁRIO. ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. **Lei Complementar 87/1996**. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/icms.html>>. Acesso em: 24 out. 2020.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico, 2. ed. Novo Hamburgo - RS, Associação Pró-Ensino Superior em Novo Hamburgo - ASPEUR Universidade Feevale, 2013.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, Samara Salete da. **Jogos Eletrônicos: contribuições para o processo de aprendizagem**. 2016. 29 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Psicopedagogia) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016.

Enviado em: 14/04/2021.

Artigo pré-aprovado nas bancas de defesa FAQUI 2020/2.