



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**

NATÁLIA DE LIMA RODRIGUES

**DECRETO Nº 9.101/2017: (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO AUMENTO DAS
ALÍQUOTAS DE PIS E CONFINS INCIDENTES NOS COMBUSTÍVEIS**

CAMPINA GRANDE/PB

2018

NATÁLIA DE LIMA RODRIGUES

**DECRETO Nº 9.101/2017: (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO AUMENTO DAS
ALÍQUOTAS DE PIS E CONFINS INCIDENTES NOS COMBUSTÍVEIS**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao Centro de Ciências Jurídicas
da Universidade Estadual da Paraíba, como
pré-requisito para a obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientadora: Prof. Me. Herleide Herculano
Delgado.

CAMPINA GRANDE - PARAÍBA

2018

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

R696d Rodrigues, Natalia de Lima.
Decreto nº 9.101/2017 [manuscrito] : (in)
constitucionalidade do aumento das alíquotas de PIS e
CONFINS incidentes nos combustíveis / Natalia de Lima
Rodrigues. - 2018.
32 p.
Digitado.
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) -
Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências
Jurídicas , 2018.
"Orientação : Prof. Me. Herleide Herculano Delgado ,
Departamento de Direito Privado - CCJ."
1. Alíquotas PIS e COFINS. 2. Decreto nº 9101/2017. 3.
Competência Tributária. I. Título
21. ed. CDD 343.04

NATÁLIA DE LIMA RODRIGUES

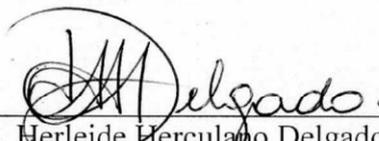
**DECRETO Nº 9.101/2017: (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO AUMENTO DAS
ALÍQUOTAS DE PIS E CONFINS INCIDENTES NOS COMBUSTÍVEIS**

Artigo apresentado a Banca examinadora de TCC da Graduação em Direito da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Aprovada em: 29/11/2018.

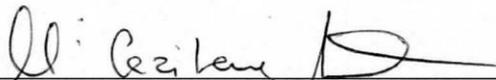
BANCA EXAMINADORA



Prof. Me. Herleide Herculanio Delgado
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Amilton de França
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Me. Maria Cezilene Araujo de Moraes
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Dedico este trabalho a minha filha Mariana que despertou em mim meu melhor lado. Ser sua mãe me realiza, querida.

De igual modo, dedico este trabalho aos meus pais, Maria das Graças e Paulo Rodrigues, que incansavelmente lutaram para que eu tivesse uma educação de qualidade.

AGRADECIMENTOS

E agora, que a glória seja dada a Deus, o qual, por meio do seu poder que age em nós, pode fazer muito mais do que nós pedimos ou até pensamos!

Eféios 3:20.

Agradeço a Deus por ter me dado forças e ter me aberto tantas “portas” para que eu pudesse chegar até aqui. Foi através da fé que pude superar cada adversidade.

Agradeço aos meus queridos pais, Graça Leite e Paulo Rodrigues por nunca terem desistido de mim e terem me apoiado em meus momentos mais difíceis.

Agradeço ao meu esposo, Roberval Cleberton, pelo amor, apoio e paciência a mim depositados.

Agradeço a minha sogra, Denise Soares, ao meu sogro Roberval Costa, a minha cunhada Rafaela Batista e ao meu cunhado do coração Aleks Lima por todo apoio que me deram durante todos esses anos.

Agradeço a minha irmã, Ana Paula, e a minha prima, Denise Nunes, que sempre estiveram comigo nessa jornada acadêmica e me ajudaram a cuidar da minha filha, quando por diversas vezes precisei deixá-la para estudar.

Agradeço a toda minha família em especial as minhas Tias Elza, Irene e Lúcia, como também a minha avó, Anunciada de Lima, por serem sempre meu grande exemplo de perseverança e luta por um futuro melhor. Eu amo vocês!

Agradeço a minha orientadora, Prof. Me. Herleide Herculano, por toda dedicação dispensada. De igual modo aos professores do CCJ que contribuíram para minha formação.

Agradeço aos amigos que a faculdade me permitiu conhecer, Amanda Lima, Andréia Luisa e Liêndson Rodrigues, vocês são presentes de Deus em minha vida, vou guardá-los sempre comigo.

A todos vocês, MEU AMOR, CARINHO E GRATIDÃO!

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR	8
1.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA AS ALÍQUOTAS DE PIS E COFINS.....	12
1.2 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001	13
1.3 RESSALVA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE INSTITUÍDA PELA LEI Nº 9.718/1998.....	16
2 (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO Nº 9.101/2017	17
2.1 VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	20
2.2 VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.....	21
3 INSEGURANÇA JURÍDICA DECORRENTE DA PUBLICAÇÃO DO DECRETO nº 9.101/2017	22
3.1 DECISÕES DO TRF DA 1ª REGIÃO	22
3.2 ADI 5748.....	24
3.3 DECISÕES DO TRF DA 5ª REGIÃO	25
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	27
REFERÊNCIAS	29

DECRETO Nº 9.101/2017: (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO AUMENTO DAS ALÍQUOTAS DE PIS E COFINS INCIDENTES NOS COMBUSTÍVEIS

Natália de Lima Rodrigues¹

RESUMO

Considerando que as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre o preço dos combustíveis foram majoradas substancialmente por meio do Decreto nº 9.101/2017, que teve aplicabilidade imediata, o presente trabalho tem por objetivo analisar a constitucionalidade deste ato do Poder Executivo, visto que tais contribuições só podem ter suas alíquotas estabelecidas, majoradas ou reduzidas por intermédio de Lei. Realizou-se, para tanto, uma pesquisa hipotético-dedutiva, descritiva, de caráter bibliográfico e documental, conceituando o que seria competência tributária e limites constitucionais ao poder de tributar, além de se indicar quais princípios constitucionais foram suprimidos com a publicação do Decreto nº 9.101/2017. Da análise das normas aplicáveis ao caso, verifica-se que, muito embora tenha ocorrido uma “manobra legislativa” com o fim de conferir “legalidade” ao ato do Poder Executivo de alterar as alíquotas do PIS e COFINS incidentes sobre os combustíveis, utilizando-se do disposto no art. 5º, §4º da Lei nº 9.718/98 e art. 23, §5º da Lei nº 10.865/2004, o decreto ora mencionado violou o princípio da legalidade tributária (art. 150, I da CRFB/88) e da anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c”), posto que houve cobrança imediata das alíquotas majoradas após sua publicação. Com efeito, impõe-se o necessário reconhecimento de inconstitucionalidade do Decreto nº 9.101/2017.

Palavras-chave: Alíquotas PIS e COFINS. Inconstitucionalidade. Decreto nº 9.101/2017. Anterioridade.

INTRODUÇÃO

No segundo semestre do ano de 2017, o Presidente da República Federativa do Brasil, Michel Temer, assinou o Decreto de nº 9.101/2017 que aumentou consideravelmente as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre combustíveis. A justificativa dada para tal aumento foi que a meta fiscal precisaria ser mantida e que essa medida asseguraria o crescimento econômico do país.

Contudo, tendo em vista que houve aplicabilidade imediata do Decreto, se faz necessária uma análise mais detalhada sobre a duvidosa constitucionalidade deste ato do Poder Executivo que, além de causar grande repercussão jurídica, afetou diretamente os contribuintes, usuários de combustíveis, e a sociedade como um todo, tendo em vista que o aumento do referido tributo teve impacto em todos os setores da economia.

¹ Aluna do curso de bacharelado em Direito pela Universidade Estadual da Paraíba – Campus I.
E-mail: natalia.lima.rl4@gmail.com

Existe pouca pesquisa científica sobre o tema abordado, o que consubstancia a grande necessidade de elaboração do presente trabalho, para a luz da Constituição Federal de 1988, delimitar a competência do executivo para alterar alíquotas de tributos, em especial, as alíquotas das contribuições sociais PIS e COFINS, sem que haja observância dos princípios da anterioridade nonagesimal e da legalidade.

Nesse sentido, busca este estudo analisar a (in)constitucionalidade do Decreto nº 9.101/2017. Para tanto, foi preciso discutir a competência tributária dos entes para instituir, majorar e reduzir tributos, bem como o disposto na legislação tributária sobre o tema. Por conseguinte, se mostrou relevante apontar as decisões dos Tribunais Regionais Federais sobre a suspensão dos efeitos do Decreto nº 9.101/2017, bem como os fundamentos jurídicos utilizados para ora suspender, ora determinar sua vigência.

Da análise do Decreto, foi possível observar que houve uma delegação legislativa para que o ato do Poder Executivo fosse considerado válido, contudo, é preciso pressupor que a lei ordinária, ao permitir a alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo, vai de encontro à Constituição Federal de 1988, posto que excetua o princípio da legalidade, tarefa esta que só cabe ao legislador constituinte, ou seja, tal exceção só seria válida se introduzida no ordenamento jurídico através de emenda à constituição.

Para o desenvolvimento do presente trabalho foi utilizado o método hipotético-dedutivo com o fim de se constatar se o Decreto nº 9.101/2017 é inconstitucional por violação aos princípios da legalidade e anterioridade nonagesimal estabelecidos pela Carta Magna em seu art. 150, I e III, “c”.

Por conseguinte, a presente pesquisa é considerada como descritiva, bibliográfica e documental, pois visa retratar os motivos pelos quais o Decreto nº 9.101/2017 é inconstitucional.

1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

A competência tributária diz respeito à junção de capacidade com a possibilidade de legislar e criar normas jurídicas sobre tributos. A Constituição Federal de 1988 elencou a competência dos entes tributantes, estabelecendo os exatos limites da tributação, a medida em que criou os princípios que devem nortear o legislador ao instituir os referidos tributos.

As normas e princípios surgem como elementos limitadores que reduzem a margem de liberdade do legislador ao criar normas específicas para cada tributo. Assim, tratando sobre o tema, Gonçalves (2002, p. 90-91) preleciona que:

Essa repartição constitucional de competências impositivas é rígida e exaustiva, outorgando a cada pessoa política amplos poderes legislativos nos seus respectivos compartimentos. Não pode haver distorção, alteração ou diminuição desses compartimentos por meio de norma infraconstitucional, pois afetados estariam os princípios da federação e da autonomia municipal, estabelecidos na própria Constituição.

Em decorrência da previsão constitucional, o legislador ordinário, ao editar a norma de instituição do tributo, encontra-se limitado em decorrência da materialidade que a Carta Magna lhe conferiu, ou seja, deve observar rigorosamente a Constituição. Nesse sentido, assevera Santi (2005, p. 282) que:

Nenhum exercício de competência pode apresentar-se como uma carta em branco ao legislador, pois toda competência legislativa, administrativa ou judicial já nasce limitada pelo influxo dos princípios constitucionais que informam o Sistema Tributário Nacional.

Por sua vez, Gama (2003a, p. 65) afirma que a “competência é norma que limita a pessoa ou o órgão de direito público, bem como o procedimento e os limites materiais, que deverão ser observados na criação de outras normas jurídicas”. Portanto, competência nada mais é do que a norma que dispõe sobre o agente e estabelece o modo e os limites de sua atividade.

A norma de competência tributária pode ser compreendida como um instrumento que autoriza as pessoas jurídicas de direito público interno a criarem e editarem normas instituidoras de tributos. Ainda, nas palavras de Carrazza (2009, p. 507), a competência tributária é “a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a constituição confere a determinadas pessoas (as pessoas jurídicas de direito público interno), para que, por meio de lei, tributem”.

Com efeito, ao passo que a norma de competência, instituída pela CRFB/88, determina o ente tributante, ela também limita o exercício ao poder de tributar. A Carta Magna estabelece os princípios norteadores do direito tributário, dentre eles podemos citar o princípio da legalidade, da anterioridade do exercício e nonagesimal, princípio da isonomia, entre outros. Tais princípios tem dupla finalidade, posto que, além de limitarem e estabelecerem normas ao poder de tributar, também visam resguardar as garantias individuais do contribuinte.

O poder de tributar é, nos dizeres de Sabbag (2017, p. 54) “um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à

percepção do tributo”. Assim, pode-se compreender que, muito embora a norma constitucional delegue competência aos entes para instituir e majorar tributos, o poder de tributar se encontra limitado as mesmas normas instituidoras, desta forma, a relação de poder na seara tributária, delimitada pela legalidade, transforma-se em uma relação manifestamente jurídica cujos parâmetros norteadores do “poder” não podem ser absolutos.

Alexandre (2017, p. 126) também dispõe nesse sentido que:

Percebe-se que o Estado possui um poder de grande amplitude, mas esse poder não é ilimitado. A relação jurídico-tributária não é meramente uma relação de poder, pois, como toda relação jurídica, é balizada pelo direito e, em face da interferência que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal.

A Constituição Federal de 1988 estabelece as principais limitações ao exercício da competência tributária, entretanto, não exaustivamente todas. Podemos constatar essa afirmação ao observarmos o art. 150 da CRFB/88 que preceitua que as garantias ali estabelecidas existem “sem prejuízo de outras (...) asseguradas ao contribuinte”. No mesmo sentido, quanto às garantias constitucionais tributárias, Ricardo Alexandre (2017, p. 126) preceitua que:

É lícito afirmar que as garantias ali estatuídas formam um rol não exaustivo, pois existem outras estipuladas em dispositivos diversos da Constituição Federal (art. 5º, inciso, XXXIV, por exemplo), além daquelas que decorrem do regime e dos princípios adotados pela própria Carta ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (CP, art. 5º, § 2º).

É preciso observar que os arts. 150 a 152 da CRFB/88 apresentam verdadeiras garantias aos contribuintes, tais como princípios, imunidades e isenções e que essas garantias não podem ser suprimidas, posto que o art. 60 §4º da Carta Magna (que estabelece as denominadas “cláusulas pétreas”) não proíbe emenda à constituição em matéria tributária, entretanto, veda mudanças que venham a extinguir ou diminuir direitos ali descritos. Portanto, pode-se afirmar que os direitos assegurados aos contribuintes não podem ser mitigados ou extintos.

Dentre as limitações constitucionais ao poder de tributar, merece destaque os princípios da legalidade, isonomia, irretroatividade e anterioridade. Assim, no que tange ao princípio da legalidade, oportuno se torna dizer que tem sua disciplina legal pautada nos arts. 150, I da CRFB/88 e 97 do CTN e defende que nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado senão por intermédio de lei, como também toda majoração, redução, extinção,

definição de fato gerador, fixação de alíquota e base de cálculo, penalidades e hipóteses de suspensão, exclusão ou extinção do crédito tributário, devem obrigatoriamente ser introduzidas no ordenamento jurídico por meio de lei.

Todavia, a Carta Magna constitui ressalvas ao princípio da legalidade, e estabelece no art. 153, §1º, que o II (Imposto sobre Importação), IE (Imposto sobre Exportação), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) e IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros) podem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo.

Ademais, a Emenda Constitucional 33/2001 apresentou dois novos tributos que podem ter suas alíquotas alteradas pelo referido poder, quais sejam, CIDE – Contribuição de intervenção no Domínio Econômico Combustível (art. 177, §4, I, “b”) e o ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (155, § 4º, IV, “C”) nas operações com combustíveis e lubrificantes previstos em lei complementar federal.

No que se refere ao princípio da isonomia, pode-se dizer que consiste no tratamento igualitário perante o ordenamento jurídico, tratando os iguais igualmente e os desiguais na medida de suas desigualdades, conforme exposto no caput do art. 5º da CRFB/88. Para o direito tributário, esse princípio é aplicado de forma que é proibido tratamento desigual para contribuintes que possuam situação equivalente.

Em relação ao princípio da irretroatividade, observa-se que sua disposição legal se encontra consolidada no art. 150, II, “a” da Carta Magna, que por sua vez estabelece a proibição de tributação sobre fatos geradores não introduzidos anteriormente em lei, ou seja, é defeso aos entes (União, Estados e Municípios) cobrar tributo sobre fato gerador ocorrido antes da lei que o instituiu.

Contudo, o art. 106 do Código Tributário Nacional excetua o princípio da irretroatividade ao permitir que a lei retroaja nos casos em que a norma é meramente interpretativa ou quando a legislação posterior for mais benéfica em matéria de infração, desde que, neste último caso, o ato não esteja definitivamente julgado.

Já à luz do princípio da anterioridade, convém salientar que está disposto no art. 150, III, “b” e “c” da CRFB que o tributo que for instituído ou majorado em determinado exercício financeiro, só poderá ser exigido no próximo exercício, desde que transcorridos 90 (noventa) dias da data da publicação da lei que os instituiu ou aumentou.

Com efeito, a própria Carta Magna cria exceções ao princípio da anterioridade do exercício e nonagesimal ao determinar que não se aplica o princípio da anterioridade do exercício (Art. 150, III, “b”) os seguintes tributos: imposto extraordinário guerra, o empréstimo compulsório guerra ou calamidade pública, II (Imposto sobre Importação), IE

(Imposto sobre exportação), IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), IOF (Imposto Sobre Operações Financeiras), além dos casos de redução e reestabelecimento das alíquotas da CIDE combustível e ICMS combustível e as Contribuições Sociais, bem como não seria aplicável à anterioridade nonagesimal aos seguintes tributos: o imposto extraordinário guerra, empréstimo compulsório guerra ou calamidade pública, II (Imposto sobre Importação), IE (Imposto sobre exportação), IOF (Imposto Sobre Operações Financeiras), IR- Imposto de Renda e a alteração de base de cálculo do IPTU e do IPVA.

Sendo assim, é de fácil percepção que os princípios e normas que limitam os entes tributantes, são verdadeiras garantias constitucionais que protegem o contribuinte do poder de tributar do Estado de forma arbitrária.

1.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA AS ALÍQUOTAS DE PIS E COFINS

A Constituição da República, em seu art. 195, I, “b”, qualificou a União Federal como sujeito competente para instituir o PIS e a COFINS sobre o faturamento ou a receita da pessoa jurídica.

O PIS e a COFINS são espécies do gênero contribuições sociais, tributos que têm como finalidade a arrecadação de recursos para o custeio da previdência social, da assistência social e da saúde, que devem ser instituídos e alteradas suas alíquotas por meio de lei (art. 150, I CRFB/88). Porém, deve ser esclarecido que tais contribuições são distintas por serem vinculadas a fins diversos.

O PIS (contribuição para o programa de integração social) tem sustentação de validade no artigo 239 da Constituição Federal os seus recursos destinam-se ao pagamento do seguro-desemprego e o abono salarial de que trata o § 3º do mesmo artigo da Constituição, destinado àqueles que ganham até 2 (dois) salários mínimos mensais, tal contribuição tem regulamentação fundamentada na Lei Complementar nº 7/70 e tem como fato gerador a obtenção de faturamento mensal para pessoas jurídicas de direito privado, o pagamento de salários para as entidades sem fins lucrativos e a arrecadação de receitas ou transferências correntes e de receitas de capital para as pessoas de direito público interno (SABBAG, 2017).

Já a COFINS está prevista no artigo 195, I, “b” da Constituição Federal e está regulamentada na Lei nº 10833/2003, tendo como fato gerador o auferimento de fatura mensal, assim compreendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica e, como já mencionado, destina-se ao financiamento da seguridade social.

Nesse sentido pode-se compreender que o faturamento, disposto pela Constituição, decorre do resultado obtido pelas pessoas jurídicas das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, seja para pagamento à vista, seja para pagamento a prazo.

As contribuições sociais, mais especificamente o PIS e a COFINS podem ter suas alíquotas estabelecidas, majoradas ou reduzidas por meio de lei, posto que, obedecem ao princípio da legalidade (art. 150, I CRFB/88) e também ao princípio da anterioridade nonagesimal. Posto isto, é compreensível que a Carta Magna define o princípio da legalidade e excetua certos tributos (II, IE, IPI, IOF, ICMS combustível e CIDE combustível) da obrigatoriedade de estabelecer suas alíquotas por intermédio de lei, contudo, o PIS e a COFINS não fazem parte da exceção, mas sim da regra, portanto, não podem ter suas alíquotas estabelecidas para mais ou para menos por ato do poder executivo, sem que a Constituição Federal lhe permita.

1.2 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 33/2001

A Emenda Constitucional 33/2001 inovou o sistema jurídico tributário ao conferir nova redação aos arts. 149, 155 e 157 da Constituição, e por sua vez, acrescentar dois casos de exceção ao princípio da legalidade tributária. Tal mudança constitucional teve como justificativa a extrafiscalidade dos tributos (CIDE combustível e ICMS combustível), alterando o texto constitucional para permitir a redução e o restabelecimento de alíquotas por ato do Poder Executivo.

Os tributos objeto da emenda foram a CIDE – Combustível e o ICMS – Combustível. A CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico), incidente sobre os combustíveis, é tributo federal, instituído no Brasil, em 2001, com fundamento na emenda supracitada e na Lei n. 10.336/2001. De acordo com o art. 149, § 2º, II, e art. 177, § 4º, I, “b”, ambos da Constituição, pode, o Poder Executivo, reduzir e restabelecer as alíquotas do tributo por meio de ato próprio, neste caso, por meio de decreto presidencial.

Contudo, a alteração feita por decreto não deve ultrapassar o patamar originário da alíquota, que foi estabelecido por lei, sob pena de violar o princípio da legalidade, ou seja, o ato do poder executivo está adstrito aos limites mínimo e máximo das alíquotas estabelecidas em lei. Vejamos:

Art. 177, § 4º. A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I – a alíquota da contribuição poderá ser: [...]

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, [...]

Nesse sentido, Sabbag (2017, p. 82) preceitua que:

A mitigação da legalidade tributária consiste apenas na possibilidade de o Poder Executivo reduzir a alíquota e restabelecê-la ao limite máximo fixado inicialmente pela lei. A majoração, em si, da alíquota da CIDE - Combustível deve avocar a presença da lei, passando ao largo da ressalva ora estudada.

Quanto ao ICMS – Combustível, a Emenda 33/2001 alterou a redação do art. 155, §4º. IV, “c” da CRFB para permitir a redução e restabelecimento de suas alíquotas por meio de convênio interestadual. Com efeito, a mitigação ao princípio da legalidade feita pela citada emenda não se refere ao “ICMS” em si, mas a um tipo particular desse imposto, assim entendido como ICMS de incidência monofásica, que incidirá uma única vez, nas operações com combustíveis e lubrificante previstos em lei complementar federal, conforme disposto no texto constitucional. Senão vejamos:

Art. 155, § 4º. Na hipótese do inciso XII, “h”, observar -se -á o seguinte: [...]

IV – as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, “g”, observando - se o seguinte: [...]

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, [...]

Art. 155, § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...]

XII – cabe à lei complementar: [...]

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, “b”; [...]

Assim, caberá à lei complementar federal instituir quais os combustíveis e lubrificantes sofrerão a incidência desse imposto, bem como as alíquotas do ICMS incidentes sobre eles. Os convênios interestaduais serão celebrados no âmbito do CONFAZ (Conselho de Política Fazendária) e os mesmos poderão instituir e modificar (reduzir e restabelecer) as alíquotas do ICMS – Combustível sem a existência de lei (SABBAG, 2017). Ademais, pode-se concluir que o caso em questão é o único em que as alíquotas são fixadas (e não só restabelecidas) por ato do poder executivo.

No que se refere ao princípio da anterioridade, a emenda também fez ressalvas, posto que estabelece nos arts. 155, §4º, IV, “c” e 177, §4º, I, “b” da CRFB/88 a inaplicabilidade do princípio da anterioridade do exercício (art. 150, II, “b”) a CIDE – combustível e ao ICMS – combustível, podendo os mesmos serem exigidos noventa dias após a publicação da lei que os instituiu ou majorou, conquanto devem observar o princípio da anterioridade nonagesimal disposto no art. 150, III, “c” da CF/88. Vejamos o que dispõe os arts. 155, §4º, IV, “c” e 177, §4º, I, “b” da CRFB/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, **não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b. (grifos nossos).**

Art. 177. Constituem monopólio da União:

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, **não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b. (grifos nossos)**

Para melhor compreender da motivação desta emenda, menciona-se, nesta oportunidade, o caráter extrafiscal do tributo asseverado por Alexandre (2017, p. 115) ao afirmar que “o tributo possui finalidade extrafiscal quando objetiva fundamentalmente intervir numa situação social ou econômica”. É este o caso dos tributos inseridos por esta emenda. A CIDE combustível e o ICMS combustível possuem natureza extrafiscal porque além de arrecadar o tributo, o Estado procura regular a ordem econômica e financeira além atender ao protecionismo econômico dos setores da economia.

Dado o exposto, é possível constatar que a emenda ora discutida foi um marco no direito tributário, pois o poder legislativo, utilizando-se do caráter extrafiscal dos tributos, acrescentou ao texto constitucional duas exceções ao princípio da legalidade e da anterioridade do exercício.

1.3 RESSALVA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE INSTITUÍDA PELA LEI Nº 9.718/1998

Por outro lado, a Lei nº 9.718/98 regulamentou e instituiu as alíquotas específicas para o cálculo do PIS e da COFINS, para tanto, estabeleceu, em seu art. 5º, §4º que o produtor, importador ou distribuidor de álcool poderia optar pelo regime especial de apuração e pagamento das contribuições, segundo o qual as alíquotas eram diferenciadas. Vejamos o dispositivo da lei:

Art. 5º. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, serão calculadas com base nas alíquotas, respectivamente, de [...]

§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em:

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$ 107,52 (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador.

II – R\$ 58,45 (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e R\$ 268,80 (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por distribuidor.

Mais adiante, o legislador estabelece que, por ato do poder executivo, as alíquotas estabelecidas no § 4º, poderão ser alteradas para mais ou para menos, ou seja, a lei ordinária estabelece uma exceção ao princípio da legalidade. O texto legal assim dispõe:

[...]

§ 8º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no caput e no § 4º deste artigo, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização

O § 8º do art. 5º da Lei nº 9718/98 inova o sistema jurídico tributário, pois excetua um princípio que a Carta Magna estabelece. É preciso ressaltar que as exceções ao princípio da legalidade tributária estão consubstanciadas na Constituição, pois o legislador constituinte, ao tempo em que estabeleceu os princípios, também os excetuou.

O art. 23, § 5º da Lei nº 10865/ 2004, também traz consigo a premissa de alteração, por ato do poder executivo, das alíquotas do PIS e COFINS sobre os preços dos derivados de petróleo, portanto, guarda patente inconstitucionalidade tendo em vista que excetua também o princípio da legalidade.

Ademais, conforme frisado no subitem anterior, a Emenda 33/2001 criou exceções ao princípio da legalidade tributária, todavia, tal norma foi introduzida no ordenamento jurídico como norma constitucional. Nesse contexto, é descabido cogitar que uma norma infraconstitucional (lei ordinária) possa delimitar exceções aos princípios estabelecidos pela Constituição Federal, princípios estes que são verdadeiras garantias que o contribuinte tem para que se evite o excesso do poder de tributar.

2 (IN)CONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO Nº 9.101/2017

Em julho de 2017, o Presidente da República Michel Temer sancionou o Decreto nº 9.101/2017 que alterou os Decretos nº 5.059/2004 e 6.573/2008 que reduziam as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e álcool.

Como é de fácil constatação, o decreto assinado por Michel Temer majorou as alíquotas de PIS e COFINS sobre os combustíveis gerando grande repercussão acerca da inconstitucionalidade do decreto por violação aos princípios da legalidade tributária e da anterioridade nonagesimal.

O Decreto nº 9.101/2017 tem sustentação legal na Lei 9.718/98 e Lei nº 10.865/2004, posto que, referidas leis, conferem ao executivo o poder de alterar as alíquotas de PIS e COFINS sobre o preço dos derivados do petróleo (Art. 23, §5º da Lei 10.865/2004), bem como sobre o preço do álcool (Art. 5º §8º da Lei 9718/98) sem a necessidade de lei, ou seja, por meio de decreto. Nesse sentido, é válido apresentar os dois dispositivos legais que excetam o princípio da legalidade. Vejamos:

Lei nº 10.865/2004:

Art. 23, §5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas neste artigo, os quais poderão ser alterados, para mais ou para menos, ou extintos, em relação aos produtos ou sua utilização, a qualquer tempo.

Lei nº 9.718/98:

Art.5º § 8º. Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas no caput e no § 4o deste artigo, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização.

Para uma melhor compreensão sobre a origem da inconstitucionalidade do Decreto nº 9.101/2017, se faz necessário traçar uma linha do tempo com as leis pertinentes e os

decretos que ora reduzem e ora aumentam as alíquotas de PIS e COFINS sobre o preço dos combustíveis derivados do petróleo e do álcool.

- Linha do Tempo das alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre o preço do álcool:

Art. 5º, §4º da Lei nº 9718/98:

§ 4º O produtor, o importador e o distribuidor de que trata o caput deste artigo poderão optar por regime especial de apuração e pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual as alíquotas específicas das contribuições são fixadas, respectivamente, em:

I – **R\$ 23,38** (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e **R\$ 107,52** (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, **no caso de venda realizada por produtor ou importador**.

II – **R\$ 58,45** (cinquenta e oito reais e quarenta e cinco centavos) e **R\$ 268,80** (duzentos e sessenta e oito reais e oitenta centavos) por metro cúbico de álcool, **no caso de venda realizada por distribuidor**. (grifos nossos)

Decreto nº 6.573/2008:

Art. 2º. As alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, com a utilização do coeficiente fixado no art. 1º, ficam fixadas, respectivamente, no valor de:

I - **R\$ 8,57** (oito reais e cinquenta e sete centavos) e **R\$ 39,43** (trinta e nove reais e quarenta e três centavos) por metro cúbico de álcool, **no caso de venda realizada por produtor ou importador**;

II - **R\$ 21,43** (vinte e um reais e quarenta e três centavos) e **R\$ 98,57** (noventa e oito reais e cinquenta e sete centavos) por metro cúbico de álcool, **no caso de venda realizada por distribuidor**. (grifos nossos)

Decreto nº 7.997/2013:

Art. 2º. As alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, com a utilização do coeficiente fixado no art. 1º, ficam fixadas, respectivamente, no valor de:

I - **R\$ 21,43** (vinte e um reais e quarenta e três centavos) e **R\$ 98,57** (noventa e oito reais e cinquenta e sete centavos) por metro cúbico de álcool, **no caso de venda realizada por produtor ou importador**; e

II - **zero real e zero real no caso de venda realizada por distribuidor**. (Redação dada pelo Decreto nº 7.997, de 2013). (grifos nossos)

Decreto nº 9.101/2017:

Art. 2º. As alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 1998, com a utilização do coeficiente fixado no art. 1º, ficam fixadas, respectivamente, no valor de:

I - **R\$ 23,38** (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e **R\$ 107,52** (cento e sete reais e cinquenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, **no caso de venda realizada por produtor ou importador**; e

II - **R\$ 35,07** (trinta e cinco reais e sete centavos) e **R\$ 161,28** (cento e sessenta e um reais e vinte e oito centavos) por metro cúbico de álcool, **no caso de venda realizada por distribuidor**. (grifos nossos)

- Linha do tempo das alíquotas de PIS e COFINS sobre o preço dos derivados do petróleo:

Art. 23 da Lei nº 10.865/ 2004:

Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei no 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:

I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes; (grifos nossos)

Decreto nº 5059/2004:

Art. 2º. As alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, com a utilização dos coeficientes determinados no art. 1º, ficam reduzidas, respectivamente, para:

I - R\$ 46,58 (quarenta e seis reais e cinquenta e oito centavos) e R\$ 215,02 (duzentos e quinze reais e dois centavos) por metro cúbico de gasolinas e suas correntes;

II - R\$ 26,36 (vinte e seis reais e trinta e seis centavos) e R\$ 121,64 (cento e vinte e um reais e sessenta e quatro centavos) por metro cúbico de diesel e suas correntes; (grifos nossos)

Decreto nº 8.395/2015:

Art. 2º. As alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, com a utilização dos coeficientes determinados no art. 1º, ficam reduzidas, respectivamente, para:

I - R\$ 67,94 (sessenta e sete reais e noventa e quatro centavos) e R\$ 313,66 (trezentos e treze reais e sessenta e seis centavos) por metro cúbico de gasolinas e suas correntes, a partir de 1º de maio de 2015

II - R\$ 44,17 (quarenta e quatro reais e dezessete centavos) e R\$ 203,83 (duzentos e três reais e oitenta e três centavos) por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes, a partir de 1º de maio de 2015; (grifos nossos)

Decreto nº 9.101/2017:

Art. 2º. As alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, com a utilização dos coeficientes determinados no art. 1º, ficam reduzidas, respectivamente, para:

I - R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos) por metro cúbico de gasolinas e suas correntes;

II - R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos) por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes; (grifos nossos)

Nesse contexto, pode-se observar que as alíquotas incidentes sobre os derivados do petróleo foram instituídas em um patamar muito alto, posteriormente tiveram uma queda

brusca, em seguida aumentaram novamente, tendo o Decreto nº 9.101/2017 restabelecido suas alíquotas para o estágio inicialmente determinado.

Quanto às alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre o preço do álcool, ocorreu de igual forma, posto que, foram instituídas em alto valor, posteriormente sofreram uma redução e o Decreto nº 9.101/2017 restabeleceu as alíquotas ao status inicial.

Contudo, é importante frisar que as leis supracitadas, que permitem a alteração das alíquotas de PIS e COFINS por ato do poder executivo, são leis infraconstitucionais e, portanto, não devem excetuar o princípio da legalidade tributária, posto que isto fere a materialidade da norma constitucional.

2.1 VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Outro motivo que fundamenta o questionamento acerca da inconstitucionalidade do Decreto nº 9.101/2017 é a violação ao princípio da legalidade tributária. Este princípio encontra-se pautado no art. 150, I da CRFB/88, e estabelece que é proibido aos entes exigir ou aumentar tributo a não ser por meio de lei.

Há quem defenda que não houve majoração de tributo via decreto, houve apenas a retirada da redução anteriormente estabelecida e o reestabelecimento das alíquotas ao patamar instituído por lei, o que justificaria a utilização do instrumento normativo, decreto. Entretanto, tal manobra do legislativo para conceder ao executivo poder, além do qual a Constituição Federal lhe outorga, é inconstitucional, justamente porque a exceção ao princípio da legalidade foi feita por lei ordinária e não por emenda à constituição. O art. 97 do Código Tributário Nacional estabelece que somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e sua base de cálculo.

Ademais, consubstanciado no princípio do paralelismo das formas, as alíquotas mesmo que majoradas indiretamente, não poderiam ter sido modificadas por ato do poder executivo, posto que, tal princípio defende que se uma matéria foi instituída por um determinado ato normativo, só poderá ser alterada ou extinta por um ato normativo de igual hierarquia ou de hierarquia superior. Nesse sentido Alexandre (2017, p. 131) menciona que:

Existe um princípio em direito denominado paralelismo das formas. Tal princípio impõe que se um instituto jurídico foi criado por meio de uma regra jurídica de determinada hierarquia, para promover sua alteração ou extinção é necessária a edição de um ato de hierarquia igual ou superior. Assim, se uma lei criou determinado tributo, somente outra lei - ou uma Emenda Constitucional - pode extingui-lo, sendo irracional imaginar a extinção de um tributo por meio, por exemplo, de um decreto. A Consequência imediata é que, no ponto em que a Constituição exige lei para a instituição de tributos, também o faz, implicitamente,

para a respectiva extinção. Na mesma linha, a exigência de lei para a majoração de tributo traz ínsito o mesmo requisito para a respectiva redução.

Diante do exposto, restou comprovado que o Decreto mitigou o princípio da legalidade, tentando de forma indireta suprimir uma garantia constitucional do contribuinte.

2.2 VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

O princípio da anterioridade nonagesimal é uma garantia dada pela Constituição, que veda a exigência de tributo antes de decorridos noventa dias da data da publicação da lei que os instituiu. Sobre o tema, Cunha (2017, p. 35) ensina que como princípio da anterioridade nonagesimal foi estabelecido pela Constituição federal de 1988, somente ela pode excetuar os casos em que não se aplicará tal princípio. Vejamos:

As exceções ao princípio da anterioridade só podem ser previstas por norma constitucional, não se admitindo lei complementar para tanto. A Constituição de 1967 (pela EC n. 8, de 1977) autorizava o alargamento das exceções nela previstas por lei complementar. A Constituição de 1988 não autoriza o alargamento por norma infraconstitucional.

Nesse sentido, podemos afirmar que a CRFB/88 determina e excetua a obediência aos princípios constitucionais tributários por ela estabelecidos, garantindo ao contribuinte e aos entes (União, Estados e Municípios) plena segurança jurídica.

As contribuições para o financiamento da seguridade social, dentre elas o PIS e a COFINS, observam o princípio da anterioridade nonagesimal e não precisam atender a anterioridade no exercício. Nesse sentido, Alexandre (2017, p. 166) comenta:

As contribuições para financiamento da seguridade social, desde a promulgação da Constituição, sujeitam-se à regra específica de não surpresa: o princípio da noventena, posteriormente estendido pela EC 42/2003 para os demais tributos (com exceções). Assim, da mesma forma que o IPI, tais contribuições estão livres da anterioridade do exercício financeiro e sujeitas à noventena (ou anterioridade nonagesimal).

O art. 195, §6º da CRFB/88, dispõe sobre as contribuições sociais e estabelece este tributo como exceção ao princípio da anterioridade do exercício, bem como aduz sobre a observância dos noventa dias após a publicação da lei, para exigência da Contribuição:

Art. 195, § 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

Por sua vez, o Decreto nº 9.101/2017 foi publicado no Diário Oficial da União no dia 21/07/2017, contudo, as alíquotas de PIS e COFINS foram exigidas imediatamente após a publicação do decreto, fato este que vai de encontro ao princípio da anterioridade nonagesimal e fere a garantia constitucional que o contribuinte tem de não sofrer com a surpresa da exação do tributo, visto que o lapso temporal de 90 (noventa) dias, estabelecido pelo legislador constituinte, serve para que o contribuinte adapte seu orçamento, preparando-se para o aumento de carga tributária. Nas palavras de Paulsen (2012, p. 100-101):

Anterioridade é garantia de conhecimento antecipado da lei tributária mais gravosa. Não se trata apenas de prover previsibilidade ou não surpresa. [...] A anterioridade apresenta-se não como princípio, mas como regra clara e inequívoca condicionante da válida incidência das normas que instituem ou majoram tributos.

Com efeito, o aumento das alíquotas das contribuições PIS e COFINS sobre o preço dos combustíveis sem observância ao princípio da anterioridade nonagesimal, causou grandes transtornos aos contribuintes, além de violar materialmente a Constituição Federal. Nesse aspecto, a dignidade do contribuinte restou afetada ao ponto que o aumento nos preços dos combustíveis afetou diretamente o bolso e o planejamento econômico de cada um.

3 INSEGURANÇA JURÍDICA DECORRENTE DA PUBLICAÇÃO DO DECRETO nº 9.101/2017

É compreensível que em razão do aumento substancial das alíquotas de PIS e COFINS sobre o preço dos combustíveis, tenham surgido muitas decisões liminares dos TRFs suspendendo a eficácia do Decreto nº 9.101/2017 e posteriormente revogando tais liminares. A insegurança jurídica se instaurou e o primeiro a decidir sobre o tema foi o TRF da 1ª Região. Em seguida, foi ajuizada no Supremo Tribunal Federal uma ação direta de inconstitucionalidade, proposta pelo partido dos trabalhadores – PT. Ainda, o TRF da 5ª Região também se manifestou sobre a suspensão dos efeitos do decreto, acatando a liminar proposta pela Advocacia Geral da União para que decreto produzisse seus efeitos.

3.1 DECISÕES DO TRF DA 1ª REGIÃO

Em 25/07/2017, o juiz da 20ª Vara Federal do Distrito federal, Renato Coelho Borelli, deferiu pedido de tutela provisória de urgência em Ação Popular de nº 1007839-83.2017.4.01.3400, para suspender os efeitos do Decreto nº 9.101/2017, sob o fundamento de

que “o instrumento legislativo adequado à criação e à majoração do tributo é, sem exceção, a Lei, não se prestando a tais objetivos outras espécies legislativas”.

Em sua decisão, o juiz Borelli afirmou que o ato de majorar as alíquotas era lesivo, posto que o estado não poderia legislar abusivamente, suprimindo garantias fundamentais, pois não pode a arrecadação estatal representar lesão a direito. Segue fundamentando que o reestabelecimento dos coeficientes de redução das alíquotas importou na majoração de tributo por meio de decreto, ferindo o princípio da legalidade tributária e que “não pode o governo, sob justificativa de arrecadação, violar os princípios constitucionais que são os instrumentos dos direitos humanos”.

No mesmo dia em que a decisão foi proferida, a Advocacia Geral da União recorreu ao TRF da 1ª Região para que fosse suspensa a concessão da tutela provisória deferida pela 20ª Vara Federal do Distrito Federal.

Em suas razões a AGU defendeu que o decreto impugnado se adequa a uma série de medidas adotadas pela União para estabelecer o equilíbrio das contas públicas e que “a concessão da liminar representa um prejuízo diário de mais de R\$ 78 milhões de reais”. Assim, argumentou, em síntese, que a decisão proferida apresenta perigo de grave lesão à economia e grande prejuízo ao erário.

Quanto ao princípio da legalidade, a AGU aduziu que há possibilidade de uma lei estabelecer a alíquota máxima de um tributo e permitir que um decreto a reduza e restabeleça, tendo até mesmo o STF firmado tese sobre o assunto. Declara ainda que o STF também já se manifestou favorável a dispensa da observância ao princípio da anterioridade nonagesimal em casos de redução ou revogação de benefício fiscal. Por fim, finaliza o recurso informando que a alíquota estava previamente fixada em lei e que os contribuintes que aderiram ao regime de benefício do art. 23 da Lei nº 10.865/ 2004 e do art. 5º §4º da Lei nº 9.718/98 estavam cientes que estariam se submetendo a cláusulas de livre alteração. Defendem que não houve violação aos princípios da anterioridade e legalidade, razão pela qual afirmam ser constitucional o Decreto nº 9.101/2017.

Por sua vez, o TRF da 1ª Região, em 26/07/2017, decidiu pela concessão da medida liminar para determinar a suspensão da tutela provisória concedida pelo juízo da 20ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal nos autos da Ação Popular nº 1007839-83.2017.4.01.3400.

O desembargador Hilton Queiroz foi quem proferiu a decisão, afirmando que mesmo sem adentrar ao mérito da decisão atacada, acredita ser duvidosa a alegada afronta aos princípios da legalidade tributária e anterioridade nonagesimal, tomando por base os

precedentes esposados pela união em seu recurso. Todavia acredita estarem preenchidos os requisitos para a concessão da liminar, qual sejam, a grave lesão à ordem pública, jurídica, administrativa e econômica.

3.2 ADI 5748

Em 26/07/2017 foi protocolado junto ao Supremo Tribunal Federal a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5748 contra o Decreto nº 9.101/2017, proposta pelo Partido dos Trabalhadores – PT. A ADI explana que a norma afronta o princípio constitucional da anterioridade nonagesimal (artigo 150, inciso III, alínea “c”), pelo qual se exige que a lei que institua ou majore tributo aguarde noventa dias para repassar a cobrança ao contribuinte. Aponta também que o referido decreto não obedeceu ao princípio constitucional da legalidade tributária (artigo 150, inciso I) que preceitua que a instituição ou majoração de tributo somente pode ser feita por meio de lei. O partido defende que tanto o PIS/PASEP quanto a COFINS se submetem ao princípio da anterioridade nonagesimal e que quando majoradas, as alíquotas foram cobradas imediatamente.

A ADI foi recebida pela então presidente do STF Ministra Cármen Lúcia e distribuída para a relatora, Ministra Rosa Weber, que proferiu despacho requisitando informações à Presidência da República, dando vistas posteriormente a Advocacia Geral da União e à Procuradoria Geral da República.

A Presidência da República, em 18/06/2017, apresentou sua manifestação arguindo preliminares acerca do não cabimento da ação direta de inconstitucionalidade por atacar ato normativo secundário (decreto) e por não impugnar todo complexo normativo. No mérito, argumentou que “para o cumprimento da legalidade tributária basta a fixação de teto e parâmetros razoáveis para a exação na lei”. Quanto a anterioridade nonagesimal, atestou que o coeficiente de redução de alíquota refere-se a benefício fiscal que pode ser revisto ou revogado sem necessidade de sujeição ao disposto no art. 150, III, c, e 195, § 6º, da Constituição Federal.

A Advocacia-Geral da União manifestou-se em 23/08/2017 e requereu o não conhecimento da ação direta de inconstitucionalidade, por ausência de interesse de agir, defendendo no mérito a improcedência do pedido.

Em 22/10/2018 a Procuradoria Geral da República emitiu parecer sobre a ADI, pugnando pela procedência parcial da ação, defendendo que apenas o princípio da anterioridade nonagesimal havia sido violado pelo Decreto nº 9.101/2017.

A Procuradora Geral da República Raquel Elias Ferreira Dodge, fundamentou sua decisão defendendo que é cabível o ajuizamento de ADI contra ato normativo secundário. Ademais, defendeu ser inconstitucional a redução ou o restabelecimento de coeficiente das alíquotas de PIS/PASEP e da COFINS por ato do poder executivo, posto que usurpa matéria reservada constitucionalmente a lei em sentido estrito. Citou ainda a ADI 5.277/DR ajuizada pela Procuradoria Geral da República contra o art. 5º, §§ 8º a 11, da Lei 9.718/1998.

Quanto ao princípio da anterioridade nonagesimal, defende que a majoração das alíquotas realizadas pelo Decreto nº 9.101/2017 não consubstancia redução ou revogação de benefício fiscal e, portanto, sujeitam-se ao princípio da anterioridade nonagesimal. Merece destaque um trecho do parecer da Procuradora:

De toda sorte, não poderia ato infralegal do Poder Executivo conceder/revogar benefício fiscal em matéria tributária. A outorga de qualquer benefício fiscal em matéria tributária está sujeita ao princípio da estrita legalidade e somente se afigura constitucional quando veiculado em lei específica (CF, art. 150, § 6º).⁷ A exigência desta evita que desonerações tributárias sejam utilizadas como moeda de barganha por autoridades públicas e visa a assegurar o papel do Legislativo na regulamentação do tema, de modo a permitir controle democrático sobre o patrimônio público.

Desse modo, opinou a Procuradora Geral da República pela procedência parcial do pedido, apenas para afirmar a necessidade de sujeição do Decreto nº 9.101/2017 ao princípio da anterioridade nonagesimal, muito embora tenha defendido e explanado em seu parecer que houve violação ao princípio da legalidade.

A ADI 5748 encontra-se conclusa a relatoria aguardando julgamento.

3.3 DECISÕES DO TRF DA 5ª REGIÃO

O sindicato do comércio varejista de derivados de petróleo no Estado da Paraíba impetrou Mandado de Segurança coletivo de nº 0805640-17.2017.4.05.8200 contra o Decreto nº 9.101/2017, tendo o juízo da 1ª Vara Federal da Paraíba deferido a tutela de urgência determinando a suspensão dos efeitos do decreto, bem como o restabelecimento das alíquotas aos patamares anteriores a publicação do referido decreto.

O juiz João Pereira de Andrade Filho foi quem proferiu a decisão, em 01/08/2017, e utilizou como fundamento, a violação aos princípios da anterioridade nonagesimal e legalidade tributária. Para tanto, o juiz argumentou que “a Lei nº 10.865/04 promoveu uma verdadeira delegação legislativa em matéria que a Constituição Federal não admite tal espécie de procedimento”. Acrescentou também que a adesão a regimes tributários diferenciados não

retira do contribuinte garantias constitucionalmente estabelecidas. Se assim fosse, poder-se-ia admitir que a adesão a um regime tributário diferenciado implicaria também na imediata renúncia as garantias constitucionais tributárias.

Contudo, a Advocacia Geral da União, em 02/08/2017, apresentou recurso ao TRF da 5ª Região defendendo a ilegitimidade ativa do sindicato impetrante e também a grave ofensa à ordem jurídica, econômica e administrativa decorrente da suspensão dos efeitos do Decreto nº 9.101/2017. Ademais, citou a decisão do TRF da 1ª Região, que havia concedido liminarmente ineficácia a decisão que suspendia os efeitos do decreto supracitado, argumentando que não houve violação aos princípios da legalidade e anterioridade nonagesimal.

O TRF da 5ª Região por sua vez, suspendeu a decisão proferida pela 1ª Vara Federal da Paraíba em 02/08/2017. O desembargador Cid Marconi Gurgel de Souza argumentou em síntese que mesmo sem apreciar o mérito quanto a majoração dos tributos e quanto à eventual ilegitimidade do Sindicato impetrante, a suspensão dos efeitos do Decreto nº 9.101/2017 implica em lesão à ordem e à economia públicas e que por sua vez afeta o cumprimento da lei orçamentária e obsta o fornecimento de serviços e programas sociais, diante do impedimento à arrecadação de vultosos valores aos cofres públicos.

Desse modo, decidiu o desembargador pela suspensão da tutela provisória, concedida em sede de mandado de segurança coletivo, proferida pelo juízo da 1ª Vara Federal da Paraíba.

Diante da análise das decisões proferidas, conclui-se que os desembargadores, ao determinarem a suspensão da decisão liminar (que suspendia os efeitos do Decreto nº 9.101/2017) das varas federais, tomaram por base o risco de dano irreparável e a grave lesão ao erário decorrente do não recolhimento das contribuições sociais (PIS/PASEP e COFINS) com alíquotas majoradas.

Ocorre que a União não pode, sob argumento de atingir a meta fiscal, ignorar garantias conferidas pela Constituição Federal. Os princípios constitucionais tributários servem para limitar o poder tributante dos entes, e para tanto, devem ser observados. O Decreto nº 9.101/2017 violou os princípios da legalidade e anterioridade nonagesimal e, portanto, deve ser declarado inconstitucional pelo STF (Supremo Tribunal Federal), que, como guardião da Constituição Federal, não pode permitir tamanha violação a garantias fundamentais por ela estabelecidas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Decreto nº 9.101/2017, publicado no segundo semestre de 2017, foi “alvo” de grande discussões diante da repercussão social gerada, sendo, inclusive, objeto de Ação Direta de Inconstitucionalidade. O motivo pelo qual respectivo decreto foi tão questionado diz respeito à violação aos princípios da legalidade tributária (art. 150, I da CRFB/88) e anterioridade nonagesimal (art. 150, III, “c” da CRFB/88) por ter sido lhe conferido aplicabilidade imediata.

A presente pesquisa, objetivou analisar se o decreto supracitado violou a Constituição Federal e em quais aspectos se configura a inconstitucionalidade. De fato, restou evidenciado o desrespeito as garantias conferidas constitucionais do contribuinte, quais sejam, a majoração de tributo por meio de lei (princípio da legalidade) e a exigência da exação após 90 dias da publicação do ato (princípio da anterioridade nonagesimal).

A violação constitucional ocorreu devido a majoração das alíquotas do PIS e COFINS sobre o preço dos combustíveis, fundamentada nos arts. 5º, §8º da lei nº 9.718/98 e art. 23 §5º da lei nº 10.865/04, que outorgam ao executivo a faculdade de alterar as alíquotas das contribuições sociais PIS e COFINS para mais ou para menos. Contudo, a Constituição Federal é objetiva quanto as exceções aos princípios da anterioridade nonagesimal e legalidade tributária ao dispor que as referidas contribuições sociais não integram as exceções previstas.

Portanto, a hipótese ora levantada no início da pesquisa, confirma-se, neste ato, pela comprovação da violação a Constituição Federal pelo decreto nº 9.101/2017. Ao longo da pesquisa, foi realizado um levantamento dos fundamentos das decisões judiciais proferidas que determinaram a suspensão ou eficácia do decreto em comento. Nessa perspectiva, pode-se compreender que os fundamentos que levaram a decisão de suspensão do decreto são consistentes e possuem validade, em contraponto, os argumentos favoráveis ao decreto tentam justificar a violação no *défict* das contas públicas e da obrigatoriedade de controlar a economia atigindo a meta fiscal estabelecida.

É de fácil percepção que os resultados da pesquisa realizada levam ao reconhecimento da inconstitucionalidade do decreto. Nesse aspecto é válido ressaltar que os resultados obtidos se deram por meio de análise da Constituição Federal e das decisões e pareceres pro e contra o Decreto nº 9.101/2017.

Cumprе ressaltar que a pouquíssima de produção científica sobre o tema ocasiona certa insegurança quanto a constitucionalidade e os efeitos do decreto analisado, fato este que

se corrobora por decisões judiciais em sentidos distintos. Portanto, a importância da presente pesquisa reside na necessária análise dos fundamentos que levaram e que permitem concluir a inconstitucionalidade do decreto que afetou a sociedade como um todo.

DECREE Nº 9.101/2017: (IN) CONSTITUTIONALITY OF THE INCREASE OF PIS
ALIQUOTES AND CONFINED INCIDENTS IN FUELS

ABSTRACT

Considering that the rates of PIS and COFINS levied on fuel prices were substantially increased through Decree nº. 9.101/2017, which was immediately applicable, the objective of this study is to analyze the constitutionality of this act of the Executive Power, since such contributions can only have their rates established, increased or reduced by means of Law. A hypothetical-deductive, descriptive, bibliographic and documentary research has been carried out, conceptualizing what would be tax jurisdiction and constitutional limits to the power to tax, besides indicating which constitutional principles were suppressed with the publication of Decree nº 9.101 / 2017. From the analysis of the rules applicable to the case, it is verified that, even though a "legislative maneuver" occurred in order to confer "legality" on the executive branch's act to change the PIS and COFINS tax rates on fuels, the provisions of art. 5, paragraph 4 of Law 9,718 / 98 and art. 23, paragraph 5 of Law 10.865 / 2004, the decree referred to above violated the principle of tax legality (article 150, I of CRFB / 88) and nonagesimal precedence (article 150, III, "c"), since there was an immediate recovery of the increased tax rates after its publication. In fact, it is necessary to recognize the unconstitutionality of Decree nº. 9.101/2017.

Keywords: PIS and COFINS rates. Unconstitutionality. Decree nº 9.101/2017. Previousity.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 2015. 51 p.

_____. Decreto n. 5.059, de 30 de abr. de 2004. **DECRETO Nº 5.059, DE 30 DE ABRIL DE 2004. Reduz as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP) e querosene de aviação.** Brasília, abr. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Decreto/D5059.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Decreto n. 6.573, de 19 de set. de 2008. **DECRETO Nº 6.573, DE 19 DE SETEMBRO DE 2008. Fixa coeficiente para redução das alíquotas específicas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool e estabelece os valores dos créditos dessas contribuições que podem ser descontados na aquisição de álcool anidro para adição à gasolina.** Brasília, set. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6573.htm>. Acesso em: 14 nov. 2018.

_____. Decreto n. 7.997, de 07 de maio de 2013. **DECRETO Nº 7.997, DE 7 DE MAIO DE 2013. Altera o Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008, que fixa coeficiente para redução das alíquotas específicas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool e estabelece os valores dos créditos dessas contribuições que podem ser descontados na aquisição de álcool anidro para adição à gasolina.** Brasília, maio. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/D7997.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Decreto n. 8.395, de 28 de jan. de 2015. **DECRETO Nº 8.395, DE 28 DE JANEIRO DE 2015. Altera o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004, que reduz as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo e querosene de aviação, e o Decreto nº 5.060, de 30 de abril de 2004, que reduz as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool etílico combustível.** Brasília, jan. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Decreto/D8395.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Decreto n. 9.101, de 20 de jul. de 2017. **DECRETO Nº 9.101, DE 20 DE JULHO DE 2017. Altera o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004, e o Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008, que reduzem as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), quer osene de aviação e álcool.** Brasília, jul. 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9101.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Lei n. 10.865, de 30 de abr. de 2004. **LEI Nº 10.865, DE 30 DE ABRIL DE 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências.** Brasília, abr. 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Lei n. 9.718, de 27 de nov. de 1998. **LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998.. Altera a Legislação Tributária Federal..** Brasília, nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. 1ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Estado da Paraíba. **Decisão Liminar em Mandado de Segurança Coletivo. Proc. nº 0805640-17.2017.4.05.8200**, Prolator: Juiz Federal Substituto João Pereira De Andrade Filho, João Pessoa, 01 de agosto de 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/dl/suspensao-decreto-combustivel-jf-pb.pdf>> Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. 20ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal. **Decisão Liminar em Ação Popular nº 1007839-83.2017.4.01.3400**, Prolator: Juiz Federal Renato Coelho Borelli, Brasília, 25 de Julho de 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/dl/gasolina-acao-popular-decisao.pdf>> Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Advocacia Geral da União. **Pedido de Suspensão de Tutela Provisória.** Ação Popular nº 1007839-83.2017.4.01.3400, Brasília, 25 de Julho de 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/dl/recurso-agu.pdf> > Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Advocacia Geral da União. **Pedido de Suspensão de Tutela Provisória.** Mandado de Segurança Coletivo. Proc. nº 0805640-17.2017.4.05.8200, Recife, 02 de agosto de 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/dl/paraiba-gasolina.pdf>> Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Procuradoria Geral da República. **Parecer Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.748/DF.** Procuradora Geral da República: Raquel Elias Ferreira Dodge. Brasília, 22 de

outubro de 2018. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15338893538&ext=.pdf>> Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5748**. Relator(a): Ministra Rosa Weber. Brasília, 26 de Julho de 2017. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5231008>> Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. **Suspensão de Liminar ou Antecipação de Tutela nº 1007839-83.2017.4.01.0000/DF**. Prolator: Desembargador Federal Presidente Hilton Queiroz, Brasília, 26 de Julho de 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/decisao-trf1-gasolina.pdf>> Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. **Suspensão de Liminar ou Antecipação de Tutela nº 0805640-17.2017.4.05.8200**. Relator: Desembargador Federal Manoel de Oliveira Erhardt, Magistrado Convocado: Desembargador Federal Cid Marconi Gurgel De Souza, Recife, 02 de agosto de 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/trf-suspende-decisao-mantem-aumento.pdf>> Acesso em: 15 nov. 2018.

CARRAZZA Antônio. Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 25 ed. Malheiros: São Paulo, 2009.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 2017. – (Coleção sinopses jurídicas ; 16)

FEITOSA, Marcos. Antônio. Nepomuceno. **PIS E COFINS e os Regimes De Tributação Cumulativo, Não-Cumulativo e Monofásico**: Limites e Pressupostos. 2010. 163 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Pontifícia Universidade Católica De São Paulo, São Paulo, 2010.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária**: fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Noeses, 2009.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MINARDI, Josiane. **Tributário Teoria e Prática**. 8. ed. Salvador: Juspodivm, 2018.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário completo. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo : Saraiva, 2017.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Compensação e restituição de tributos**. Repertório de Jurisprudência IOB, 1. quinzena fev. 1996.

_____. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005

SCOCUGLIA, Lívia. **O governo pode aumentar tributo por decreto?** Ação sobre PIS/Cofins de receitas financeiras pode influenciar discussão sobre combustíveis. **JOTA**, Brasília, 2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/impostos-podem-ser-aumentados-por-decreto-27072017>>. Acesso em: 22 abr. 2018.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 16.ed., São Paulo: Atlas, 2016.

_____. **Métodos de pesquisa em administração**. 6. Ed., São Paulo: Atlas, 2015.