

RDIET, Brasília, V. 13, nº 2, p. 57 – 101, Jul-Dez, 2018

A TRIBUTAÇÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS SOBRE OS COMBUSTÍVEIS: UMA ANÁLISE DOS COEFICIENTES DE REDUÇÃO DE ALÍQUOTA À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DA LEGALIDADE E DA ANTERIORIDADE

*THE PIS/PASEP AND COFINS TAXATION ON FUELS:
AN ANALYSIS OF THE TAX RATES COEFFICIENTS OF REDUCTION IN
THE LIGHT OF THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLES OF
TAX LEGALITY AND YEARLY ANTERIORITY*

Luiz Felipe Monteiro Seixas*

Távisson Oliveira Fernandes**

RESUMO: No presente trabalho nos propusemos a estudar os coeficientes de redução de alíquota, instituto previsto no regime especial de apuração e pagamento do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre combustíveis. O artigo objetiva analisar a natureza jurídica dos coeficientes de redução de alíquota, sua observância e conformidade (ou não) aos princípios constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade, aferir se o Decreto n.º 9.101/17 viola diretamente a Constituição Federal ou se consiste em violação reflexa e discorrer acerca dos dispositivos legais que amparam a instituição dos coeficientes de redução de alíquota. Para abordagem do assunto, utilizamos do método dedutivo, quanto ao procedimento, adotamos o método tipológico, por fim, quanto à técnica de trabalho, encontramos amparo na documentação indireta. Concluímos que os coeficientes de redução de alíquota consistem em modalidade de incentivo fiscal, enquanto tratamento diferenciado de natureza tributária, instituto inserido dentro do gênero normas tributárias indutoras. Inferimos, ainda, que a majoração indireta de tributos, por meio da redução/extinção dos coeficientes de redução de

Artigo recebido em 19 de outubro de 2018.

Artigo aceito em 15 de janeiro de 2019.

* Doutor (UFPE) e Mestre (UFRN) em Direito. Professor Adjunto da Universidade Federal Rural do Semi-Árido – UFERSA. Líder do Grupo de Pesquisa “Direito, Economia e Mercados” – DIREM. Consultor jurídico. E-mail: luiz.seixas@ufersa.edu.br

** Graduado em Direito pela Universidade Federal do Semi-Árido – UFERSA. Membro do Grupo de Pesquisa em “Direito, Economia e Mercados” – DIREM. Advogado. E-mail: tavissonkrt@hotmail

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

RDIET, Brasília, . 13, nº 2, p. 57-101, Jul-Dez/2018
e-mail revdiet@bol.com.br

alíquota, ocorrida com a edição do Decreto n.º 9.101/17, viola a ordem jurídica tributária, porquanto contrária aos propósitos consagrados pela Constituição Federal de 1988, notadamente aos princípios constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade.

Palavras-chave: Coeficientes de redução de alíquota. Legalidade tributária. Anterioridade tributária.

ABSTRACT: In the presente work we proposed to study the reduction coefficients of tax rate, legal institute provided by the special arrangements for apuration and payment of PIS/PASEP and also of COFINS on fuels. The purpose of this paper is to analyze the legal nature of the reduction coefficients of tax rate, your observance and conformity (or not) to the tax constitutional principles of legality and anteriority, measure if the Decree n.º 9.101/17 directly infringes the Federal Constitution or if that consists in a reflexive violation and describe the legal provisions that support the institution of the reduction coefficients of tax rate. For the approach this issue, we use the deductive method, about the procedure, we adopt the typological method, and finally, about the technical of work, we found support in the indirect documentation. We conclude the reduction coefficients of tax rate are a tax incentive modality, as a differential treatment of a tax nature, institute inserted into the inductive tax rules gender. We also infer the indirect increase of taxes, by the reduction or extinction of the reduction coefficients of tax rate, occurred with the edition of the Decree n.º 9.101/17, infringes the tax legal order, because that is contrary to the tax constitutional principles of legality and anteriority.

Keywords: Reduction coefficients of tax rate. Tax legality. Tax early anteriority.

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 2. A TRIBUTAÇÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS SOBRE OS COMBUSTÍVEIS; 3. EXAME DOS COEFICIENTES DE REDUÇÃO DE ALÍQUOTA À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DA LEGALIDADE E DA ANTERIORIDADE; 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 6. REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 prevê, em seu artigo 195, que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, mediante recursos provenientes dos entes federados, bem como por meio das contribuições sociais oriundas do exercício do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada, do trabalhador e demais segurados da previdência social, da receita de concursos de prognósticos, bem como do importador, ou indivíduo a ele equiparado.

Com o advento das Leis Complementares n.º 07/1970, n.º 08/1970 e n.º 70/1991, instituiu-se, respectivamente, o Programa de Integração Social (PIS), o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Conforme estabelecido na Lei Complementar n.º 07/1970, o Programa de Integração Social (PIS) se destina a “promover a integração do empregado na vida e desenvolvimento das empresas”, por meio de contribuição devida pela pessoa jurídica de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela lei que rege o imposto de renda.

Quanto ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), sua contribuição é devida por parte dos entes federados e das pessoas jurídicas de Direito Público a eles subordinadas, isto é, suas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações.

Em seu artigo 239, *caput*, a Constituição Federal tratou de delimitar a destinação do produto arrecadado pelo Programa de Integração Social e pelo Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, instituindo que estes financiarão o programa de seguro-desemprego e o abono salarial previsto também no artigo 239, em seu parágrafo terceiro¹. Impende destacar que os referidos programas foram unificados sob a denominação de PIS/PASEP em julho de 1976, por meio da Lei Complementar n.º 26/75.

¹ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. [...] § 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

A Lei n.º 10.637/02, promulgada no ano de 2002, tratou de definir aspectos elementares da cobrança do PIS/PASEP. Inicialmente, estabeleceu-se que a contribuição em questão incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de denominação ou classificação contábil – este total de receitas corresponde, na verdade, ao conceito de renda bruta definido no artigo 12 do Decreto-Lei n.º 1.598/1977². Estabeleceu-se, ainda, como base de cálculo da contribuição, o valor total das rendas auferidas no mês pela pessoa jurídica, sobre a qual incidirá alíquota de 1,65%, à exceção de casos particulares que terão suas alíquotas regulamentadas em legislações específicas, conforme se depreende da leitura dos parágrafos do artigo 2º da Lei n.º 10.637/02.

Por fim, no que diz respeito a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a Lei Complementar n.º 70/1991 estabelece sua contribuição por parte de pessoas jurídicas de Direito Privado, inclusive as equiparadas, para custeio das despesas de atividades-fins das áreas da saúde, previdência e assistência social.

De forma semelhante ao que fora estabelecido para a cobrança do PIS/PASEP, a Lei n.º 10.833/2003 definiu que a COFINS incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de denominação ou classificação contábil, e que este valor constitui a base de cálculo, sobre o qual incidirá a alíquota de 7,6%, para a tributação, à exceção da receita auferida por determinados produtores ou importadores, disciplinados em legislação própria (art. 2º, § 1º e seguintes, da Lei n.º 10.833/03).

² Decreto-Lei n.º 1.598/1977. Art. 12. A receita bruta compreende: I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II – o preço da prestação de serviços em geral; III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Destarte, a Lei n.º 9.718/98, com alterações realizadas pela Lei n.º 10.865/20, fixou alíquotas *ad valorem*, devidas por produtores e importadores, a partir de números percentuais incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de álcool, gasolina (exceto de avião), óleo diesel, gás liquefeito de petróleo – GLP e querosene de aviação, para apuração da contribuição do PIS/PASEP e COFINS.

A Lei n.º 9.718/98, em seu artigo 5º, §4º, e a Lei n.º 10.865/04, em seu artigo 23, preveem, ainda, a existência de um regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS por meio do qual os montantes de contribuição, devidos por produtores e importadores, são obtidos a partir da fixação de um valor, em reais, por metro cúbico de cada um dos combustíveis acima citados.

Ocorre que as Leis n.º 9.718/98 (artigo 5º, §8º) e n.º 10.865/2004 (artigo 23, §5º) atribuíram ao Poder Executivo a possibilidade de instituir coeficientes de redução das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita auferida na venda dos já citados combustíveis, quando os produtores/importadores optarem pelo regime especial de apuração e pagamento.

Utilizando da faculdade conferida pelas supracitadas leis, o então Presidente da República Luís Inácio Lula da Silva expediu os Decretos 5.059 e 6.573, respectivamente, nos anos de 2004 e 2008, fixando coeficientes de redução de alíquota incidentes sobre a importação e comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito (GLP), querosene de avião e venda de álcool³, o que implicou

³ Cumprindo esclarecer que, posteriormente, o Decreto n.º 7.997/2013, alterando o Decreto 6.573/2008, distinguiu os coeficientes de redução aplicáveis aos produtores e importadores, daqueles aplicáveis aos distribuidores.

em uma redução imediata no preço pago pelo consumidor final de tais combustíveis.

Ressalte-se, por oportuno, que, no mesmo sentido, a Lei n.º 11.116/05, regulamentada pelo Decreto n.º 5.297/2004, concede ao Poder Executivo Federal autorização para fixar coeficientes de redução das alíquotas incidentes na produção e na comercialização de biodiesel. Todavia, em função do recorte metodológico adotado, nos aprofundaremos tão somente no estudo da tributação do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre os demais combustíveis.

Em julho de 2017, o atual Presidente da República Michel Temer expediu o Decreto n.º 9.101/2017, com entrada em vigor na data de sua publicação, que minorou os coeficientes de redução fixados pelos Decretos n.º 5.059/2004 e n.º 6.573/2008, elevando as alíquotas incidentes sobre a importação e comercialização de gasolina e óleo diesel, e sobre a receita bruta auferida na venda de álcool.

Tal situação ensejou a propositura de algumas ações judiciais pelo país questionando a constitucionalidade do Decreto n.º 9.101/17, em razão de suposta ofensa aos princípios constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade nonagesimal, entre outros, a exemplo da Ação Popular n.º 1007839-83.2017.4.01.3400, em trâmite perante o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, e da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 5.748, proposta no Supremo Tribunal Federal pelo Partido dos Trabalhadores.

Tendo em vista o entendimento pacificado no âmbito do Supremo Tribunal Federal, partimos do pressuposto de que os princípios instituídos pela Constituição Federal de 1988 constituem garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo-se em limitações ao poder estatal de imposição de gravame sobre o cidadão.

No caso em apreço, as ações propostas pelo país questionando a constitucionalidade do Decreto n.º 9.101/17 se apoiam em possíveis violações aos princípios constitucionais tributários da legalidade e anterioridade nonagesimal, posto que o referido ato não seria o instrumento hábil à majoração de tributo, tampouco respeitou o prazo mínimo de noventa dias para início da exação.

Todavia, não se olvida que a faculdade de instituição dos coeficientes de redução decorre de previsão expressa em lei. Assim, caso eventual contrariedade à Carta Magna decorra, primariamente, de uma incompatibilidade entre o Decreto n.º 9.101/17 e as leis com as quais encontra substrato verificar-se-ia situação de inconstitucionalidade reflexa, ou oblíqua, o que no entendimento do Supremo Tribunal Federal se limita a uma questão de legalidade.

Considerando este contexto, surgem os seguintes questionamentos: o aumento de tributos de forma indireta, como no caso em apreço, é uma questão de constitucionalidade ou uma crise de legalidade? Qual é a natureza jurídica dos coeficientes de redução de alíquota? Os coeficientes de redução de alíquota constituem instrumento hábil à majoração de tributos e, portanto, em consonância com o princípio da legalidade tributária? Os coeficientes de redução se submetem ao princípio da anterioridade nonagesimal? São constitucionais os dispositivos de lei que preveem a instituição, redução e extinção de coeficientes de redução de alíquota?

Quanto ao método de abordagem, este será o dedutivo, tomando como premissa básica a ideia de que os coeficientes de redução de alíquotas consistem em uma modalidade de incentivo fiscal proposto pelo Estado e que deve atender aos princípios da legalidade e da anterioridade em matéria tributária. Quanto ao procedimento, será adotado o método tipológico para análise acerca das

características fundamentais dos incentivos fiscais, de modo a permitir um estudo aprofundado dos coeficientes de redução de alíquota.

Partindo da conjuntura delineada, o presente trabalho objetiva analisar a natureza jurídica dos coeficientes de redução de alíquota e examinar a condição de conformidade, ou não, do Decreto n.º 9.101/71 em relação à Constituição Federal de 1988. É o que passamos a expor.

2. A TRIBUTAÇÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS SOBRE OS COMBUSTÍVEIS

Conforme discutido por ocasião da introdução deste trabalho, o PIS/PASEP e a COFINS são contribuições sociais que objetivam, de modo geral, o financiamento da seguridade social, incidindo sobre o total das receitas auferidas mensalmente pelas pessoas jurídicas.

Com a edição das Medidas Provisórias n.º 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.865/04, respectivamente, foi instituída a forma não-cumulativa de apuração, destinada às pessoas jurídicas que contabilizem o Imposto de Renda com base no lucro real, de modo que é possível descontar da base de cálculo do contribuinte, apurada sobre a receita bruta, os valores relativos a certos encargos, custos e despesas, para então aplicar a alíquota pertinente⁴.

Também como já discutido alhures, existem dois regimes de apuração quanto às alíquotas, incidentes sobre combustíveis, para cálculo da contribuição do PIS/PASEP e da COFINS. O primeiro tipo de alíquota é *ad valorem*, fixada em

⁴ TORRES, Heleno Taveira. Monofasia e não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e COFINS no setor de petróleo (refinarias). In: TORRES, Heleno Taveira; CATÃO, Marcos André Vinhas (Coord.). **Tributação no setor de petróleo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 182. Ressalte-se que o regime de apuração cumulativo ainda se encontra em vigor, sendo aplicado às empresas que apuram o Imposto de Renda com base no lucro presumido ou lucro arbitrado e a algumas categorias empresariais que, embora possam apurar o Imposto de Renda a partir do lucro real, são legalmente obrigadas a adotar o regime cumulativo

números percentuais para cada tipo de combustível, conforme previsão da Lei n.º 9.718/98:

Art. 4º. As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas:

I – 5,08% (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e 23,44% (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II – 4,21% (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e 19,42% (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de óleo diesel e suas correntes;

III – 10,2% (dez inteiros e dois décimos por cento) e 47,4% (quarenta e sete inteiros e quatro décimos por cento) incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

Parágrafo único. Revogado.

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:

I – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) e 6,9% (seis inteiros e nove décimos por cento), no caso de produtor ou importador;

II – 3,75% (três inteiros e setenta e cinco centésimos por cento) e 17,25% (dezessete inteiros e vinte e cinco centésimos por cento), no caso de distribuidor.

A segunda alíquota é específica, denominada regime especial de apuração e pagamento, e tem por base a unidade de medida adotada na quantificação do combustível. Tal tipo de alíquota, no que se refere à venda de álcool, encontra previsão na Lei n.º 9.718/98:

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.

E, quanto à venda de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo – GLP derivado de petróleo e de gás natural, as alíquotas específicas estão previstas na Lei n.º 10.865/04, nos seguintes termos:

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;

III – R\$ 119,40 (cento e dezenove reais e quarenta centavos) e R\$ 551,40 (quinhentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por tonelada de gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural;

III – R\$ 119,40 (cento e dezenove reais e quarenta centavos) e R\$ 551,40 (quinhentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por tonelada de gás liquefeito de petróleo – GLP, derivado de petróleo e de gás natural;

IV – R\$ 48,90 (quarenta e oito reais e noventa centavos) e R\$ 225,50 (duzentos e vinte e cinco reais e cinquenta centavos), por metro cúbico de querosene de aviação.

Sistemática idêntica fora estabelecida para a tributação do PIS/PASEP e da COFINS incidente sobre a venda de biodiesel, com a fixação de alíquotas *ad valorem* e específicas, respectivamente, nos artigos 3º e 4º, *caput*, ambos da Lei n.º 11.116/05, além da autorização ao Poder Executivo para fixação de coeficientes de redução de alíquota, conforme artigo 5º, também da Lei n.º 11.116/05. Destaque-se que os coeficientes para redução de alíquota, nesse caso, foram estabelecidos pelo Decreto n.º 5.297/04.

Em setembro de 2008, a Receita Federal do Brasil expediu a Instrução Normativa n.º 876/08 regulamentando a opção pelo regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (Recob), de modo que a escolha por este modelo de apuração produzirá efeitos a partir: (a) de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, quando efetuada até o último dia útil do mês de novembro; (b) de 1º de janeiro do ano seguinte ao ano-calendário subsequente, quando efetuada no mês de dezembro; ou (c) 1º (primeiro) dia do mês de opção, quando efetuada por pessoa jurídica que iniciar suas atividades no ano-calendário em curso.

Ainda conforme a aludida instrução, a opção pelo regime especial é irretratável durante o ano-calendário de produção de efeitos, sendo prorrogada automaticamente para o ano-calendário subsequente, caso não haja desistência.

Contudo, caso a pessoa jurídica opte pela desistência do regime especial, esta somente terá efeito a partir do dia 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, quando efetuada até o último dia útil do mês de: (a) outubro, no

caso das importadoras ou fabricantes de gasolina e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo – GLP e querosene de aviação; ou (b) novembro, no caso das produtoras, importadoras ou distribuidoras de álcool, inclusive para fins carburantes ou das importadoras ou fabricantes de biodiesel.

Por fim, caso a desistência do regime especial seja efetuada após os prazos supracitados, somente produzirá efeitos a partir do dia 1º de janeiro do ano seguinte ao ano-calendário subsequente ao da opção.

Agora nos aprofundaremos na técnica de tributação estabelecida no regime especial de apuração e pagamento e na discussão acerca da natureza jurídica dos coeficientes de redução de alíquota.

2.1 Sobre a Técnica de Tributação no Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins e a Natureza Jurídica d Coeficiente de Redução De Alíquota

A Lei n.º 9.718/98, em seu artigo 5º, § 8º, e a Lei n.º 10.865/04, em seu artigo 23, § 5º, preveem que o Poder Executivo poderá fixar coeficientes de redução das alíquotas específicas incidentes no regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS.

Um coeficiente, de modo geral, consiste no fator multiplicativo de um termo dentro de uma expressão algébrica. Em termos práticos, o coeficiente de redução de alíquota deve ser utilizado para, multiplicando o valor da alíquota específica, obter o valor que deverá ser reduzido desta, obtendo-se o valor final da alíquota. Essa situação pode ser demonstrada de forma simples na seguinte expressão:

$$A - (A \times B) = Ap$$

Onde:

A = alíquota prevista no regime especial de apuração e pagamento, expresso em unidade monetária;

B = o valor do coeficiente de redução; e

A_p = alíquota aplicável no regime especial, após a incidência do coeficiente de redução, também expresso em unidade monetária.

Exemplificando o que acabamos de descrever, após a edição do Decreto n.º 5.059/04, o primeiro a executar a faculdade conferida ao Poder Executivo, o coeficiente de redução de alíquota incidente sobre a gasolina e suas correntes, devida pelo importador ou fabricante, foi fixada em 0,6699. Deste modo, considerando que os valores das alíquotas para apuração do valor devido a título de PIS/PASEP e COFINS foram estabelecidos pelo artigo 23, I, da Lei n.º 10.865/04, respectivamente, em 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, temos o seguinte:

$$141,10 - (141,10 \times 0,6699) = 46,577$$

$$651,40 - (651,40 \times 0,6699) = 215,027$$

Ou seja, com a edição do Decreto n.º 5.059/04, importadores e fabricantes passaram a contribuir para o PIS/PASEP e para a COFINS com os valores de R\$ 46,58 (quarenta e seis reais e cinquenta e oito centavos) e R\$ 215,02 (duzentos e quinze reais e dois centavos), respectivamente, por metro cúbico de gasolinas e suas correntes.

Progressivamente os valores dos coeficientes de redução foram suprimidos pelos Decretos n.º 8.395/15, n.º 7.997/13 e n.º 9.101/17, alcançando o valor de zero para a gasolina e suas correntes, para o óleo diesel⁵ e suas correntes e para o álcool vendido por produtores ou importadores.

Como alertado anteriormente, a redução dos coeficientes ao valor de zero ensejou a discussão acerca da constitucionalidade do aumento das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS, sob o argumento principal de que o decreto não é instrumento hábil à majoração dos tributos, tampouco fora respeitado o prazo constitucionalmente estabelecido para a sua cobrança.

Entretanto, o que poucos percebem é que os valores das alíquotas, de fato, não foram alterados. O decreto expedido pelo Presidente Michel Temer limitou-se à redução dos valores dos coeficientes de alíquota, e não das alíquotas propriamente ditas.

A constitucionalidade da alteração dos coeficientes de alíquota perpassa, essencialmente, pela definição da natureza jurídica dos coeficientes de redução, posto que a sujeição destes aos princípios constitucionais tributários depende de como são compreendidos pelo mundo jurídico.

A hipótese assumida neste trabalho é de que o instituto dos coeficientes de redução de alíquota constitui uma espécie de incentivo fiscal, embora não haja qualquer indicação legal expressa neste sentido.

Todavia, para alcançarmos a melhor definição jurídica para os coeficientes de alíquota se faz necessária uma pequena digressão, direcionando nosso olhar para a relação entre Estado e tributo, em particular do ponto de vista da extrafiscalidade.

⁵ O valor do coeficiente de redução de alíquota incidente sobre a venda de óleo diesel e suas correntes, devido por produtores e importadores, foi restabelecido e fixado em 0,23835, por meio do Decreto n.º 9.391/18.

A bem da verdade, não obstante seu papel arrecadatório, que objetiva, primordialmente, o custeio das atividades estatais, denominado fiscalidade, o tributo é utilizado amplamente para intervir na economia privada, “estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens”⁶. Esta faceta intervencionista, com viés fomentador ou desestimulante, do tributo é o que se denomina por extrafiscalidade. É nesse contexto de extrafiscalidade que se situam os incentivos fiscais, dentro dos quais concebemos estar inseridos os coeficientes de redução de alíquota.

Cumpra, no entanto, ressaltar que, conforme mencionada pela literatura especializada⁷, e a partir da classificação proposta por Luís Eduardo Schoueri, a extrafiscalidade é gênero do qual são espécies as normas tributárias indutoras, isto é, normas que objetivam o estímulo ou a repressão de determinada atividade ou comportamento. Dentro da tributação indutora haveria, ainda, uma divisão entre tributos regulatórios, que consistiriam em tributos de orientação desestimuladora, expressando a via repressora de comportamentos, e os incentivos fiscais, que contemplam o estímulo a determinada atividade por meio da desoneração tributária.⁸

Os incentivos fiscais recebem diversas conceituações, haja vista a ausência de uma definição legal, variando, inclusive, sua própria denominação, uma vez que vários doutrinadores, assim como parte da jurisprudência, optam por

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 69.

⁷ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito: Uma Investigação Crítica**. 2017. 229 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 37.

⁸ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito: Uma Investigação Crítica**. 2017. 229 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 39.

denominá-los de "benefícios fiscais". Essas definições acabam por incluir os excluir determinados institutos, a depender da classificação adotada.

Para Marcos André Vinhas Catão, os incentivos fiscais são "instrumentos de desoneração tributária, aprovados pelo próprio ente político autorizado à instituição do tributo, através de veículo legislativo específico, com o propósito de estimular o surgimento de relações jurídicas de cunho econômico"⁹. Em sentido análogo, André Elali destaca que os incentivos fiscais "são os instrumentos hábeis para servir à indução econômica nas hipóteses de benefícios que passam a ser outorgados para incentivar comportamentos específicos"¹⁰.

Malgrado a profusão conceitual quanto aos incentivos fiscais, podemos verificar que, no geral, as definições acerca do tema demonstram que a função essencial deles é a condução comportamental por meio da desoneração do contribuinte. Acrescido a isso, observa-se que a função arrecadatória é relegada a um segundo plano, na medida em que o Estado abre mão de eventuais receitas para estimular o particular.

Desta forma, podemos concluir pela adequação dos coeficientes de redução de alíquota ao modelo de norma tributária indutora, do tipo incentivo fiscal. Outra não poderia ser a conclusão quando avaliamos que a aplicação dos coeficientes implica numa redução de arrecadação direcionada pelo Estado, exclusivamente, às atividades de comercialização de combustíveis praticada por produtores e importadores.

⁹ CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 13.

¹⁰ ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 48.

Corroborando nosso entendimento, destacamos aqui excerto da exposição de motivos da Lei n.º 10.865/04, ainda como Medida Provisória n.º 164/2004, primeira a instituir os coeficientes de redução de alíquota:

10. Objetivando evitar evasão fiscal e regular o mercado de combustível, a proposta altera a alíquota *ad valorem* da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de gasolina e óleo diesel, bem como **estabelece a incidência mediante alíquotas específicas, por opção do contribuinte**. (grifos acrescentados).

Conquanto a exposição de motivos não se refira especificamente aos coeficientes de alíquota, mas tão somente à instituição das alíquotas específicas (regime especial de apuração e pagamento), é de se observar que os coeficientes de redução são instrumentos previstos exclusivamente na dinâmica de tributação por meio da aplicação das alíquotas específicas. Desta forma, os objetivos de combate à evasão fiscal e de regulação do mercado de combustíveis devem ser compreendidos também como finalidades dos coeficientes de redução de alíquota.

Alicerçados nas definições explanadas anteriormente, verificamos que os coeficientes de redução de alíquota acarretam diminuição da carga tributária suportada pelos contribuintes, foram instituídos pelo legislador ordinário federal e regulados por instrumento legislativo específico, qual seja, o decreto, e que objetivam a condução do mercado e a adoção de comportamentos específicos pretendidos pelo Estado para desenvolvimento do setor de combustíveis, de modo que se mostra indiscutível a natureza de incentivo fiscal ostentada pelos coeficiente de redução.

O que se percebe é que os incentivos fiscais alteram ou eliminam a reg-matriz de incidência de tributária, implicando na redução do tributo devido, com

o objetivo de fomentar determinado setor/atividade¹¹, e, neste sentido, os coeficientes se amoldam perfeitamente, posto que sua aplicação altera a regra geral de incidência tributária do PIS/PASEP e da COFINS sobre combustíveis, resultando em um valor menor a ser pago pelo produtor/importador, como forma de estimular este setor.

Contudo, várias são as espécies de incentivos fiscais e para a correta definição da natureza jurídica dos coeficientes de redução de alíquota se revela importante sua classificação exata.

Elcio Fiori Henriques¹², denominando-os como “benefícios fiscais”, classifica-os em “concessões tributárias estruturais” (que incluem as imunidades), “não instituição do tributo”, “isenção/não incidência/alíquota zero”, “reduções de base de cálculo”, “reduções de alíquota”, “créditos de tributo”, “postergação do pagamento de tributos”, “perdão do débito tributário” e “restituição dos tributos”.

Por sua vez, Luiz Felipe Monteiro Seixas¹³ divide os incentivos fiscais em “subvenções”, “crédito presumido”, “subsídios”, “isenções/não incidência/alíquota zero”, “diferimento no pagamento do tributo”, “remissão e anistia”, “imunidades”, “redução da base de cálculo”, “redução de alíquota”,

¹¹ DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Fellipe Cianca. Incentivos fiscais no STJ. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 273-274.

¹² HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 127-195.

¹³ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito: Uma Investigação Crítica**. 2017. 229 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 49-65.

"depreciação acelerada", "regimes especiais de tributação"¹⁴, "zonas econômicas especiais/zonas francas"¹⁵, "*tax holidays*" e "*state aid* ou auxílios de Estado".

Ainda quanto à divisão dos incentivos fiscais, Luciana Montenegro Matos¹⁶ os organiza da seguinte forma "remissão e anistia", "subsídio", "crédito presumido", "isenção em caráter não geral", "alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo" e "benefícios que correspondam a tratamento diferenciado".

Não nos aprofundaremos nas definições destes vários institutos, mas tão somente daqueles que podem representar uma melhor classificação dos coeficientes de redução.

Primeiro, destacamos a figura da "redução/alteração da base de cálculo". Segundo Elcio Fiori Henriques, a base de cálculo é o núcleo do tributo, de modo que, em tese, existe uma base de cálculo para cada tributo, não podendo ser aumentada para além dos limites do fato gerador, sob pena de extrapolação da competência conferida constitucionalmente¹⁷. Entretanto, nada impede que o ente adote uma base de cálculo inferior àquela originalmente fixada.

No caso em apreço, os coeficientes não atuam sobre a base de cálculo, mas sim sobre as alíquotas que, posteriormente, incidirão sobre aquela, portanto, não se adequam a este modelo. Merece ser destacado, no entanto, que no regime

¹⁴ O autor destaca que os regimes especiais de tributação não se configuram, por si só, como espécie autônoma de incentivos fiscal, mas podem congregam normas que concedem incentivos fiscais.

¹⁵ O autor faz o mesmo alerta anterior para defender que as zonas especiais/francas não constituem hipótese de incentivos fiscal específico, mas agrupam outros incentivos fiscais.

¹⁶ MATOS, Luciana Montenegro. **Regime jurídico dos incentivos fiscais: uma análise à luz da Ordem Econômica brasileira**. 2014. 157 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014, p. 25-38.

¹⁷ HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 165-168.

especial de apuração e pagamento do PIS/PASEP e da COFINS ocorre uma alteração da base de cálculo.

Originalmente, as alíquotas (*ad valorem*) para cálculo da contribuição devida a título de PIS/PASEP e COFINS incidem sobre a receita bruta auferida na venda dos combustíveis. Caso opte pelo regime especial, as alíquotas (específicas) incidirão sobre o metro cúbico do combustível, ou sobre a tonelada, no caso do gás liquefeito de petróleo – GLP. Ocorre que a mera alteração da base de cálculo não importa, por si só, em incentivo fiscal, visto que a diferença paga em cada regime levará em conta outros fatores, especialmente quanto ao valor pago pelos importadores, como variação cambial e preço do barril de petróleo.

Outro instituto que deve ser sublinhado é a “redução de alíquotas”. Assim como a base de cálculo, a alíquota é outro fator quantitativo da relação jurídico-tributária, podendo o ente político reduzi-la “diminuindo a arrecadação e concedendo vantagem fiscal ao contribuinte, no intuito de direcionar comportamentos”¹⁸.

A decisão de não classificar os coeficientes de redução como “redução de alíquota” reside no fato de que, a despeito de, em termos práticos, a aplicação dos coeficientes resultar em um menor valor de contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS, as alíquotas permanecem as mesmas, tanto é que se os coeficientes de redução forem extintos as alíquotas serão cobradas em sua integralidade, porquanto sempre se mantiveram inalteradas.

Nos parece mais acertada a classificação dos coeficientes de redução de alíquota enquanto “tratamento diferenciado de natureza tributária”.

¹⁸ SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito: Uma Investigação Crítica**. 2017. 229 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017, p. 58.

De acordo com Luciana Montenegro Matos, a Carta Magna, além de outros institutos, estabeleceu benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia que, juntos, “constituem o conjunto de benefícios fiscais que importam em tratamento diferenciado”¹⁹. Especificamente a respeito dos benefícios de natureza tributária, a autora sustenta que “são considerados benefícios tributários os dispositivos que criam regras tributárias especiais em relação à regra tributária geral, com objetivo específico de beneficiar grupos relativamente restritos de contribuintes, setores econômicos ou regiões político-econômicas”²⁰.

Destarte, podemos inferir que os coeficientes de redução de alíquota, em razão da sua capacidade de diminuir o montante pago pelos contribuintes sem, contudo, alterar o valor real das alíquotas, se demonstra como verdadeira regra especial à regra-matriz tributária do PIS/PASEP e da COFINS, criando situação vantajosa aos produtores/importadores de combustíveis.

À vista do exposto, sustentamos que os coeficientes de redução de alíquota consistem em incentivos fiscais, enquanto tratamento diferenciado de natureza tributária, que objetivam a condução do mercado de combustíveis e o combate às práticas de evasão fiscal, por meio da redução da carga tributária, no âmbito do PIS/PASEP e da COFINS, suportada pelos produtores e importadores de combustíveis.

2.2 Breves Considerações Acerca do Decreto n.º 9.101/2017

Para a correta compreensão da problemática em questão, mormente quanto à definição se o aumento de tributos de forma indireta, como ocorre pela

¹⁹ MATOS, Luciana Montenegro. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**: uma análise à luz da Ordem Econômica brasileira. 2014. 157 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014, p. 35.

²⁰ MATOS, Luciana Montenegro. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**: uma análise à luz da Ordem Econômica brasileira. 2014. 157 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014, p. 36.

redução/extinção dos coeficientes de redução de alíquota, é uma questão de constitucionalidade ou de legalidade, devemos nos debruçar sobre o Decreto n.º 9.101/2017 para aferir sua conformidade (ou não) com as leis que regulamenta.

O já citado Decreto n.º 9.101, promulgado em 20 de julho de 2017, se propõe à alteração dos Decretos n.º 5.059/2004 e n.º 6.573/2008, conferindo nova redação a alguns de seus dispositivos.

O artigo 1º do Decreto n.º 9.101/2017 assim dispõe:

Art. 1º. O Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 1º [...].

I – zero para as gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II – zero para o óleo diesel e suas correntes; [...]”

“Art. 2º [...]

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; [...]”

O *caput* do artigo 1º, do Decreto n.º 5.059/04, acima suprimido, prevê a fixação dos coeficientes de redução da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS nos valores descritos em seus incisos, que, como visto, foram zerados²¹ pelo Decreto n.º 9.101/2017, ocasionando o retorno das alíquotas ao seu valor original.

Ocorre que a Lei n.º 10.865/04 conferiu ao Poder Executivo a faculdade de criar tais coeficientes de redução, ou mesmo extingui-los, a qualquer tempo, consoante destacamos:

²¹ Conforme já alertado em outro momento, o valor do coeficiente de redução de alíquota incidente sobre a venda de óleo diesel e suas correntes, devido por produtores e importadores, previsto no artigo 1º, II, do Decreto 5.059/04, foi restabelecido e fixado em 0,23835, por meio do Decreto n.º 9.391/18.

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. (grifos acrescidos).

A redução total dos coeficientes e a consequente restauração do valor das alíquotas podem representar, na prática, a extinção dos coeficientes e aumento no valor do tributo exigido do contribuinte.

Todavia, a atuação do Chefe do Poder Executivo encontra amparo nas prerrogativas outorgadas pela Lei n.º 10.865/04, em aparente conformidade com as normas e princípios de cunho constitucional.

O valor da alíquota incidente, fixado em lei, permanece, de fato, inalterado, fica suprimida apenas a incidência de um fator que auxiliava para que o contribuinte pagasse um montante de tributo menor.

A seu turno, o artigo 2º do Decreto n.º 9.101/2017 estabelece:

Art. 2º O Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 1º O coeficiente de redução das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que trata o § 8º do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, aplicável às alíquotas específicas de que trata o § 4º do art. 5º, fica fixado em:

I – zero para produtor ou importador; e

II – 0,4 (quatro décimos) para o distribuidor.”

“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.”

Conforme se observa, o artigo 2º do Decreto n.º 9.101/2017 zerou os coeficientes de redução da alíquota incidentes sobre a recita bruta auferida na venda de álcool para contribuição do PIS/PASEP e da COFINS, devida por produtores e importadores, ao mesmo tempo em que reduziu tais coeficientes em relação ao tributo devido pelos distribuidores.

Também pautada em lei, a redução dos aludidos coeficientes encontra substrato no seguinte dispositivo da Lei n.º 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. (grifos acrescidos).

Entretanto, diferentemente do caso anterior, o permissivo legal limita-se a dispor que é possível a fixação de coeficientes de redução e sua alteração para mais ou para menos, não se verifica, deste modo, a competência para extinção daqueles.

Muito embora o coeficiente reduzido a zero possa ser novamente alterado, com sua elevação e consequente redução do valor do tributo, é certo que este nível de redução implica, em termos práticos, em uma verdadeira extinção, posto que o valor da alíquota será aplicado integralmente, isto é, nada obstante não tenha havido a extinção formal do instituto, ocorreu sua revogação material.

O que se constata, neste caso, é uma extrapolação dos poderes conferidos pelo legislador ao Poder Executivo.

Nesta primeira análise, de índole meramente superficial, observa-se uma aparente regularidade na edição do Decreto n.º 9.101/17, posto que encontraria fundamento jurídico nas Leis n.º 10.865/04 e n.º 9.718/98, violando esta última somente acerca da impossibilidade de extinção dos coeficientes de redução da alíquota incidentes sobre a recita bruta auferida na venda de álcool, todavia, considerando a natureza jurídica dos coeficientes delineada no tópico anterior, devemos atentar para os princípios constitucionais tributários que norteiam a instituição, majoração, redução e extinção dos tributos.

3. EXAME DOS COEFICIENTES DE REDUÇÃO DE ALÍQUOTA À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS DA LEGALIDADE E DA ANTERIORIDADE

3.1 Aspectos Gerais Relacionados aos Princípios Constitucionais Tributários

Como podemos inferir da leitura da Constituição Federal de 1988, o constituinte originário tratou de explicitar muitos dos princípios que norteariam o estudo e execução das normas tributárias. Em determinados pontos podemos constatar verdadeiro preciosismo do constituinte ao estabelecer delimitações deveras específicas, entretanto, é certo que tais orientações normativas constituem verdadeira garantia de limitação da ingerência estatal sobre a sociedade, principalmente no que tange ao direito tributário, haja vista que este regulamenta a invasão do Estado sobre o patrimônio do particular.

Desta forma, alguns autores, assim como o Supremo Tribunal Federal²², conceituam as limitações constitucionais ao poder de tributar estatal como verdadeiras garantias fundamentais individuais, haja vista que o rol estampado

²² Neste sentido, vide Recurso Extraordinário n.º 587.008/SP, Relator: Min. Dias Toffoli, Plenário, DJ, 02 fev. 2011, Diário da Justiça Eletrônico, 05 mai. 2011, e Recurso Extraordinário n.º 603.917/SC, Relatora: Min. Ellen Gracie, Plenário, DJ, 07 abr. 2011, Diário da Justiça Eletrônico 05 ago. 2011.

no Título II da Constituição Federal não é exaustivo e outras garantias podem advir dos princípios adotados constitucionalmente.

Em que pese a existência de discussão doutrinária (e mesmo jurisprudencial) quanto à natureza das limitações constitucionais ao poder de tributar, filiamo-nos ao entendimento de que as referidas limitações constituem princípios de natureza constitucional tributária, uma vez que norteiam a edição, a interpretação e a aplicação das leis tributárias.

A análise dos coeficientes de redução de alíquota a partir deste prisma principiológico demonstra relevância quando verificamos que a dissonância entre um ato normativo e a disciplina, valores e propósitos veiculados pela Constituição expressa uma inconstitucionalidade material, isto é, se constata uma ofensa ao conteúdo material previsto constitucionalmente²³.

No caso em estudo, acerca da majoração indireta de tributos, convém observar que a inconstitucionalidade pode ser dita direta, quando a violação é aferida tomando-se a Constituição como parâmetro sem que haja intermédio de outro instrumento normativo, ou indireta, aperfeiçoando-se quando verificada a inconstitucionalidade de norma situada entre a Constituição e o ato normativo que com esta se relaciona. Esta modalidade de inconstitucionalidade divide-se em dois tipos: (a) inconstitucionalidade por arrastamento ou consequente; e, (b) inconstitucionalidade reflexa ou por via oblíqua²⁴.

Na situação "a", é possível que o Supremo Tribunal Federal declare a inconstitucionalidade de determinada norma e, por existência de correlação, conexão ou interdependência com outra norma, declare também esta última como inconstitucional.

²³ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 928.

²⁴ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 1088-1091.

A seu turno, a situação “b” reflete, nas palavras de Bernardo Gonçalves Fernandes, a “incompatibilidade de uma norma infralegal, como um decreto expedido pelo Chefe do Executivo (ou uma resolução), com a lei que o mesmo se relaciona ou se reporta e, por via reflexa ou mediata (indireta), com a própria Constituição”²⁵ (2014, p. 1091).

Imperioso destacar que, como bem lembrado pelo próprio doutrinador supra, o Supremo Tribunal Federal possui entendimento reiterado de que este segundo tipo de inconformidade se trata de quadro típico de ilegalidade e não de inconstitucionalidade, não cabendo sequer recurso extraordinário, a teor do que dispõe a Súmula 636 da Suprema Corte²⁶. O entendimento exposto é de suma relevância como questão de ordem prática, mormente pelo seu caráter determinante sobre a via adequada para que seja atacada a ilegalidade ou inconstitucionalidade de lei ou ato normativo derivado do poder regulamentar do Chefe do Executivo, a teor do caso sob exame.

Assentadas estas premissas, nos concentraremos agora nas definições de princípio constitucionais tributários da legalidade e da anterioridade, à luz dos quais realizaremos a análise dos coeficientes de redução de alíquota.

3.2. O Coeficiente de Redução de Alíquota e a Legalidade Tributária

O princípio da legalidade pode ser pensado primeiramente como uma decorrência do artigo 5º, II, da Constituição Federal: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Essa concepção consagra a garantia da liberdade individual, em detrimento da ingerência estatal, permitindo a formação de um Estado Democrático de Direito, em que a ação do

²⁵ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2014, p. 1091.

²⁶ Súmula 636, STF. Não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida.

Estado na esfera de intimidade dos particulares está condicionada aos limites estabelecidos previamente em lei.

Contudo, em se tratando de matéria tributária, o princípio da legalidade possui tons mais precisos, uma vez que resulta da limitação ao poder de tributar instituída no artigo 150, I, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça [...].

Como se percebe, o princípio da legalidade desdobra-se na necessidade imperativa de que eventuais tributos sejam criados ou majorados por meio de lei. Segundo Paulo de Barros Carvalho, a lei, *lato sensu*, deve ser sempre o mecanismo de introdução do tributo no ordenamento, mas mais do que isso, aquela deve delimitar também os “elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”²⁷. Isto é, o instrumento normativo deve definir as elementares do tributo, quais sejam, fato gerador, base de cálculo, alíquota, sujeito ativo e sujeito passivo da relação tributária, para que se possa precisar, em um caso concreto, quem deve pagar, quanto deve ser pago, porquê se deve pagar e a quem se pagará.

A importância de que o tributo se origine, ou seja majorado, em lei decorre da ideia de autorregulação da sociedade. Explicamos. A lei, enquanto resultado da atividade legiferante do Estado, expressa a vontade da sociedade, por intermédio de seus representantes, estabelecendo as condições limítrofes de invasão na propriedade e liberdade de cada indivíduo²⁸.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 169.

²⁸ Roque Antônio Carrazza leciona neste mesmo sentido de imperatividade da lei, porquanto “expressão da vontade geral”, possuindo primazia sobre os atos praticados pelos demais Poderes: “A Constituição reforçou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar

Observa-se, deste modo, que, no âmbito do direito tributário, a legalidade exprime a permissão conferida pela sociedade ao Estado para que este proceda à distribuição da carga tributária e a consequente afetação do patrimônio particular, nos limites do que for estabelecido em lei.

Por conseguinte, há de se concluir que a lei que cria tributo, enquanto resultante da manifestação de vontade da coletividade, somente pode resultar do exercício do Poder Legislativo, não se cogitando delegação desta capacidade a qualquer outro dos Poderes, em especial, ao Executivo. Essa é a posição de Roque Antônio Carrazza, ao afirmar que “resta evidente, portanto, que o Executivo não poderá apontar – nem mesmo por delegação legislativa – nenhum aspecto essencial da norma jurídica tributária, sob pena de flagrante inconstitucionalidade”²⁹.

Convém mencionar que, a despeito de a Constituição prever de forma expressa unicamente a imperatividade de instituição e majoração de tributo por meio de lei, levando à conclusão imediata de que a extinção ou minoração de tributo prescinde de lei, esta não parece a interpretação mais arrazoada. Nesse sentido, partilhamos do entendimento segundo o qual a previsão esculpida no artigo 150, I, da Constituição Federal expressa uma relação indissociável entre instituição/extinção e aumento/redução de tributo.

Podemos concluir, em síntese, que o princípio da legalidade tributária expressa a inafastabilidade de edição de lei para que se possa criar, majorar,

tributos, consagrando, assim, a ideia de *autotributação*. Esta – como melhor veremos nos próximos itens – se manifesta: a) no consentimento dos representantes das pessoas que devem suportar os tributos; e b) na estrita vinculação à lei, seja do lançamento, seja da cobrança das exações. Com tais medidas, os contribuintes tiveram melhor salvaguardado o direito de propriedade, contra o qual a tributação, de algum modo, investe.” CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 285.

²⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 285.

minorar ou extinguir um tributo, sendo impossível a delegação desta faculdade a qualquer dos poderes, porquanto consiste no resultado da exteriorização de vontade da sociedade, por meio de seus representantes (legisladores).

Entretanto, o próprio texto constitucional mitiga a imperatividade da legalidade tributária, estabelecendo exceções à sua aplicação. Em seu artigo 153, §1º, a Constituição Federal faculta ao Poder Executivo alterar as alíquotas de quatro impostos federais, conforme se observa:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV – produtos industrializados;

V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI – propriedade territorial rural;

VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 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. (grifos acrescidos).³⁰

O constituinte originário outorgou, portanto, uma faculdade ao Poder Executivo para regular um dos fatores quantitativos dos impostos que possuem natureza eminentemente extrafiscal, qual seja, a alíquota, porquanto são tributos que exigem celeridade na exação em razão da dinâmica das relações sobre as quais incidem.

³⁰ Este é o tipo de dispositivo que, de acordo com Leandro Paulsen, “[...] autorizam de modo inequívoco a utilização extrafiscal de tributos: [...] nas exceções às anterioridades de exercício e/ou nonagesimal mínima e nas atenuações à legalidade relativamente a impotos capazes de atuar como reguladores da produção de bens (IPI), do comércio internacional (II e IE) e da demanda monetária (IOF), atribuindo-se ao Executivo prerrogativas para a ágil alteração da legislação respectiva; [...]”. PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 21.

O rol de impostos descritos no §1º do artigo 153 tem natureza taxativa, haja vista constituir exceção à legalidade tributária, que, como visto, possui status de garantia fundamental individual. Deste modo, como as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS não foram incluídas pelo legislador originário, tem-se que sua alteração é expressamente vedada.

Não se olvida que o constituinte derivado, por ocasião da promulgação da Emenda Constitucional n.º 33/2001, dispôs que a alíquota incidente sobre a 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 (CIDE-Combustíveis) poderia ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo³¹. E, ainda, definiu que as alíquotas incidentes no caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes poderiam ser definidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal³².

Isto é, o Poder Legislativo, imbuído do poder constituinte derivado, já se debruçou sobre as exceções à legalidade tributária, instituindo novas ressalvas, com a possibilidade de alteração de alíquotas por instrumento infralegal, mas em nada manifestando-se quanto às contribuições sociais.

Malgrado o abrandamento da legalidade tributária para regulamentação dos coeficientes de redução de alíquota possa aparentar vantagem ao

³¹ Constituição Federal. 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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

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; [...].

³² Constituição Federal. 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, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

contribuinte, pela existência de um mecanismo de redução do montante a ser pago, na verdade o que se verifica é uma fragilização das garantias constitucionais do cidadão.

Este comportamento de flexibilização permite ao Poder Executivo manejar o valor real das alíquotas³³, entre zero e o máximo fixado em lei, podendo cobrar qualquer valor dentro deste espectro, sem necessidade de edição lei.

Tal situação conduz o contribuinte a um quadro de insegurança, visto que poderá ser tributado a qualquer momento, segundo o arbítrio do chefe do Poder Executivo, geralmente sob a égide da necessidade de arrecadação para cumprimento dos compromissos orçamentários do Estado, quando na verdade o que a Carta Magna objetivou, ao instituir as limitações ao poder de tributar, foi estabelecer um contexto de segurança jurídica em que o contribuinte tenha plenas condições de conhecer suas obrigações tributárias e planejar-se para o seu pagamento³⁴.

Não se olvida, por oportuno, que o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal é de que a concessão de “benefícios fiscais” se subordina ao princípio da legalidade³⁵. Esse posicionamento decorre de interpretação do artigo 150, § 6º, da Constituição Federal que prevê a necessidade de lei específica para a concessão de “qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a

³³ Entenda-se o “valor real das alíquotas” como valor resultante da aplicação dos coeficientes de redução e que será efetivamente pago pelo contribuinte.

³⁴ A segurança jurídica, conforme sustentado por José Soares Eduardo de Melo, “objetiva, principalmente, zelar e garantir pela aplicação e efetividade dos princípios que regulam o direito, de forma a limitar a atuação dos entes políticos em suas esferas de atuação, por meio da subordinação à sua estrita observância” MELO, José Eduardo Soares de. *Incentivos fiscais de ICMS: aspectos críticos*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007.

³⁵ STF – RE 414249 AgR/MG. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Julgado em 31/08/10. DJe 16/11/10.

impostos, taxas ou contribuições”, isto é, de incentivos fiscais, a ser editada pelo ente responsável pelo recolhimento do tributo sobre o qual recaia o incentivo.

Desta forma, inferimos que a atribuição da faculdade de instituição dos coeficientes de redução de alíquota, por parte do legislador ordinário ao Poder Executivo, viola o princípio da legalidade tributária na medida em que contribui para a deflagração de um contexto de insegurança jurídica, caracterizado pela possibilidade de exação do contribuinte segundo a conveniência da Administração Pública, situação esta que não fora concebida pela Constituição Federal de 1988.

3.3. O Coeficiente de Redução de Alíquota e a Anterioridade Tributária

O artigo 150 da Constituição Federal, que estipula algumas das limitações ao poder estatal de tributar, previa originariamente apenas a vedação de cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da lei que os houvesse instituído ou majorado.

Com a edição das Emendas Constitucionais 03/1993 e 42/2003 foram acrescidas as vedações à cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que fora publicada a lei de criação ou majoração deste, e, ainda, à cobrança antes de decorridos noventa dias da publicação da lei que instituiu ou majorou o tributo, conforme previsão contida no art. 150, inciso III, alíneas *b* e *c*.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...] III – cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

Devemos atentar, de plano, para o fato de que as disposições constantes das alíneas *a*, *b* e *c* do inciso III do artigo 150 são tratadas por parte da doutrina como princípios relativamente independentes que não se confundem, mas que se complementam.

A alínea *a* consagra o princípio da irretroatividade que consiste na impossibilidade de a exação alcançar fatos anteriores à instituição ou majoração do próprio tributo. Algo semelhante ao que ocorre na aplicação da lei penal, em que esta não poderá retroagir, salvo em benefício do réu³⁶. É o que Hugo de Brito Machado denomina como espécie de “irretroatividade qualificada”³⁷.

A seu turno, a alínea *b* trata da inexigibilidade do tributo no mesmo exercício financeiro em que houver sido instituído (ou majorado), o chamado princípio da anterioridade, ou, mais especificamente, princípio da anterioridade anual. Consiste não só em limitação ao poder de tributar, mas também em salvaguarda ao contribuinte que não será surpreendido durante o exercício financeiro com o surgimento de novo tributo.

Por fim, a alínea *c* fixa um período mínimo de tempo entre a instituição do tributo e a sua efetiva cobrança. É o que a doutrina comumente define como princípio da anterioridade nonagesimal.

Depreende-se que não basta apenas a cobrança do tributo em exercício financeiro diverso daquele que o instituiu, deve ainda ser observado um lapso temporal mínimo de noventa dias entre a publicação da lei e a efetiva arrecadação daquele.

Essa garantia encontra respaldo nas situações em que, nada obstante o respeito a não exação no mesmo exercício financeiro, persiste a sensação de

³⁶ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 5º, XL. A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 36.

sobressalto na cobrança ao contribuinte. Exemplo disso seria a publicação, em 29 de dezembro de 2018, de lei instituindo a cobrança de determinado tributo. Se fosse observada exclusivamente a regra estabelecida no artigo 150, III, *b*, da Constituição, este tributo poderia ser exigido já no dia 1º de janeiro de 2019, ou seja, apenas três depois de sua criação.

Importante frisar que, muito embora a Constituição tenha utilizado unicamente a expressão “lei”, qualquer espécie normativa que, em termos práticos, conduza à majoração do tributo deve se submeter ao princípio da anterioridade, seja ela anual e/ou nonagesimal.³⁸

Atente-se que alguns doutrinadores concebem a anterioridade nonagesimal meramente como um desdobramento, ou componente, do princípio da anterioridade, outros não lhe conferem nem sequer tal caráter. É o caso, por exemplo, de Kiyoshi Harada, para quem a anterioridade nonagesimal “se assemelha a um prazo de carência concedido pelas instituições bancárias, para o início de resgate das importâncias mutuadas”³⁹. Ainda conforme o entendimento daquele, a anterioridade nonagesimal deve ser interpretada de forma sistêmica, de modo que não pode ser obstada a cobrança dos tributos que

³⁸ Este é o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo: “Conquanto o texto constitucional se reporte à expressão ‘lei’, ‘o princípio da anterioridade da lei tributária aplica-se às normas em sentido amplo, incluindo as instruções normativas, que são normas complementares à legislação tributária, a teor do que preceitua o artigo 100, I, do CTN’ (STJ, 1ª S., EDiv no REsp 327.683/RJ, Rel. Min. Castro Meira, j. em 24/8/2004, DJ de 27/9/2004). Pode parecer estranho que uma instrução normativa se sujeite à anterioridade, não por não ser uma lei em sentido estrito, mas porque por meio dela não se pode instituir ou aumentar tributo. No caso de que se cuida, porém, tratava-se de IN que, de acordo com o STJ, teria amparo na lei (a qual estaria apenas sendo regulamentada), mas que, de qualquer modo, deveria observar a anterioridade. Seja como for, a ideia permanece válida para outros atos, diversos da lei, que eventualmente podem conduzir à majoração (validamente) de um tributo, a exemplo de resoluções do Senado (quando a certas alíquotas do ICMS.” SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017, p. 47.

³⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 393.

atendam à anterioridade anual prevista no artigo 150, III, *b*, sob pena de surgimento de impasse político-administrativo.

Divergências doutrinárias à parte, inferimos que o princípio da anterioridade nonagesimal representa a garantia prática de que o contribuinte não será surpreendido com a cobrança repentina de um tributo, mesmo quando este guardar observância à anterioridade anual.

Merece ser ressaltado, por fim, que, por expressa previsão constitucional, as contribuições sociais (que são o cerne deste trabalho) não se sujeitam à anterioridade anual, mas tão somente à anterioridade nonagesimal⁴⁰.

De forma semelhante ao ocorrido com o princípio da legalidade, quando da promulgação da Emenda Constitucional n.º 33/2001, o princípio da anterioridade também sofreu restrições.

Ao prever que as alíquotas incidentes sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes poderiam ser alteradas por deliberação dos Estados e DF, e que as alíquotas incidentes sobre a 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 (CIDE-Combustíveis) poderiam ser alteradas por ato do Poder Executivo, a aludida Emenda Constitucional também estipulou a dispensa de observância, tão somente, à anterioridade anual nestes casos. Todavia, permanece incólume a obrigação de cumprimento do período da noventena.

Isto é, mesmo quando o constituinte derivado instituiu as alterações supracitadas, excepcionando o princípio da anterioridade anual, manteve

⁴⁰ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. 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*”.

inalterada a submissão à anterioridade nonagesimal. Além do mais, o constituinte derivado restringiu sua atuação, limitando as exceções tão somente à CIDE-Combustíveis e ao ICMS monofásico sobre combustíveis e lubrificantes.

A instituição imediata dos coeficientes de redução de alíquota, como regra, torna despiciendo o acatamento do princípio da anterioridade nonagesimal, posto que o resultado desta aplicação será a redução da carga tributária paga pelo contribuinte. De outro modo, a redução ou extinção de um coeficiente já em aplicação implica no aumento do montante devido pelo contribuinte, de forma que é inconcebível excepcionar a anterioridade nonagesimal, uma vez que o objetivo maior deste princípio é justamente resguardar o contribuinte da exação repentina.

Mesmo o Poder Executivo preocupou-se com a observância do período nonagesimal quando da edição da Medida Provisória n.º 164/2004, posteriormente convertida na Lei n.º 10.865/04, primeira a instituir os coeficientes de redução de alíquota, conforme destacado no seguinte excerto da exposição de motivos da citada MP:

11. Em obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto no § 6º art. 195 da Constituição Federal, propõe-se que a Medida Provisória entre em vigor na data de sua publicação, **produzindo efeitos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação.** (grifos acrescentados).

Os primeiros decretos regulamentadores dos coeficientes de redução entraram em vigor poucos dias após sua publicação⁴¹, o que se coaduna ao que

⁴¹ O Decreto n.º 5.059/04, que regulamenta os coeficientes de redução das alíquotas incidentes sobre o PIS/PASEP e COFINS devido por produtores/importadores de gasolina, óleo diesel, GLP e querosene de avião, entrou em vigor em 30 de abril de 2004, data de sua publicação, produzindo efeitos em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de maio de 2004. Já o Decreto n.º 6.573/08, que regulamenta os coeficientes de das alíquotas incidentes sobre o PIS/PASEP e COFINS devido por produtores/importadores/distribuidores de álcool, entrou em vigor em 19 de setembro de 2008, data de publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de outubro de 2008.

defendemos há pouco quanto à desnecessidade de observância ao período de noventena, posto que esta instituição dos coeficientes somente poderá resultar em uma redução no valor do tributo. De outro modo, a redução/extinção dos coeficientes com produção de efeitos imediata, como operada por meio do Decreto n.º 9.101/17, que entrou em vigor na data de publicação, viola frontalmente a não surpresa, corolário do princípio da anterioridade, haja vista a elevação instantânea na carga tributária.

Ademais, o Supremo Tribunal Federal vem sedimentando o entendimento de que a majoração indireta de tributos, decorrente da revogação de benefícios fiscais, se submete aos princípios da anterioridade e anterioridade nonagesimal⁴². Essa compreensão é recente e se contrapõe, de certo modo, ao posicionamento da Corte quanto à desnecessidade de observância ao princípio da anterioridade nos casos de revogação de isenção fiscal, sob o argumento de que na revogação não houve instituição de tributo, apenas a restauração do direito de cobrá-lo.

Destarte, não se pode conceber que o legislador ordinário excepcione princípios de natureza constitucional, entregando a capacidade de alteração de aspectos elementares do tributo ao Poder Executivo, posto que esta é uma atribuição que decorre da “autorização” dada pelos cidadãos aos seus representantes para determinar como se dará a exação do patrimônio particular em favor do Estado.

Deste modo, a não observância do princípio da anterioridade nonagesimal, notadamente quando passado um extenso lapso temporal desde a última alteração no valor real das alíquotas, traz ao contribuinte, novamente, um

⁴² Ag. Reg. no RE 1.081.068/PR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, Julgado em 06/03/2018, DJe 19/03/2018; STF – Ag. Reg. no RE 564.225/RS, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, Julgado em 02/09/2014, DJe 18/11/2014; RE 775.181/SC, Rel. Min. Gilmar Mendes, DJe 21/10/16; RE 1.026.463/RS, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 10/3/17; ARE 985.209/RO, Rel. Min. Marco Aurélio, DJe 18/8/16.

contexto de insegurança jurídica, haja vista o sobressalto na tributação. Logo, outra não poderia ser a conclusão senão pela inconstitucionalidade da produção imediata de efeitos quando da redução ou extinção dos coeficientes de redução de alíquota.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pudemos verificar que os coeficientes de redução de alíquota, previstos no regime especial de apuração e pagamento do PIS/PASEP e da COFINS, consistem em modalidade de incentivo fiscal, enquanto tratamento diferenciado de natureza tributária, instituto inserido dentro do gênero “normas tributárias indutoras”, uma vez que a sua função primordial é a regulação do mercado de combustíveis e o combate à evasão fiscal, objetivos estes de natureza eminentemente extrafiscal. Aliado a isso, não se olvida a renúncia de receitas, efetuada pelo Estado, decorrente desta desoneração do particular, o que evidencia o deslocamento da função arrecadatória a um patamar secundário nesta dinâmica.

Visto sob um prisma formal, a redução ou extinção dos coeficientes de redução de alíquota poderia representar meramente questão de legalidade, uma inconstitucionalidade reflexa, e não uma violação direta ao texto constitucional, vez que a atuação do Poder Executivo, por meio do Decreto n.º 9.101/2017, encontra amparo nas Leis n.º 10.865/04 e n.º 9.718/98, mas teria extrapolado os poderes que lhe foram conferidos por estes diplomas legais.

O aludido decreto apenas violaria parte das disposições da Lei n.º 9.718/98, porquanto seu artigo 2º zerou os coeficientes de redução da alíquota incidente sobre a receita bruta auferida na venda de álcool para contribuição do PIS/PASEP e COFINS, devida por produtores e importadores, conduzindo a uma

extinção material dos coeficientes, competência esta que não fora outorgada pelo legislador ordinário.

Entretanto, considerando que os coeficientes de redução consistem em modalidade de incentivo fiscal, a análise de sua regulação deve partir de uma ótica constitucional, com especial atenção aos princípios que lastreiam a ordem tributária.

Neste sentido, o presente estudo ficou adstrito aos princípios da legalidade e anterioridade tributária, ainda que tangencialmente perpassasse por elementos como “segurança jurídica” e “não surpresa” que podem, eventualmente, ser denominados como princípios autônomos.

Como visto, os princípios constitucionais são limitações estabelecidas pelo constituinte originário para abalizar a atuação estatal na criação, extinção, majoração e redução de tributos, possuindo, segundo o Supremo Tribunal Federal, *status* de garantias fundamentais individuais, o que decerto não mitiga sua força normativa, pelo contrário reforça a obrigatoriedade de sua observância por parte do Estado.

Quanto ao princípio da legalidade tributária, este expressa a imperiosidade da lei para instituição, extinção, majoração e redução de tributos, ou definição de quaisquer de seus aspectos elementares, porquanto a atividade legiferante, exercida de forma típica pelo Poder Legislativo, exterioriza a vontade popular por meio dos representantes eleitos.

Assim, ao atribuir ao Poder Executivo a faculdade de criar um incentivo fiscal que, na verdade, denota um subterfúgio estatal às limitações ao poder de tributar, permitindo a manipulação do valor real das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre combustíveis, ocorreu grave violação à legalidade tributária, pois o legislador ordinário estendeu o rol de exceções que havia sido elencado pelo constituinte originário.

Mesmo o constituinte derivado, que criou novas hipóteses de inobservância ao princípio da legalidade tributária, não previu que as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS pudessem ser alteradas através de instrumento infralegal.

A seu turno, o princípio da anterioridade tributária busca proteger o contribuinte de cobranças ou aumentos repentinos, de modo que este possa conhecer com antecedência a carga tributária sobre a qual está submetido. Como discutido alhures, qualquer instrumento legal ou infralegal que conduza à instituição ou majoração dos tributos deve resguardar o período de noventa dias para início da exação.

Isto posto, a cobrança imediata dos tributos após a majoração indireta decorrente da revogação de incentivos fiscais, no caso em apreço, dos coeficientes de redução de alíquota, ataca frontalmente o princípio da anterioridade tributária ao violar o corolário da não surpresa do contribuinte.

Destarte, percebe-se que a questão de constitucionalidade envolvendo os coeficientes de redução de alíquota está para além do objeto das ações judiciais que almejam a simples declaração de inconstitucionalidade do Decreto n.º 9.101/17. A retirada deste ato do ordenamento jurídico não obstará a edição de novos decretos, amparados pelas Leis n.º 9.718/98, n.º 10.865/04 e n.º 11.116/05, regulamentadores dos coeficientes de redução de alíquota.

Conquanto não existam princípios absolutos, as exceções aos princípios tributários se encontram no próprio texto constitucional. Tais princípios integram o rol de garantias fundamentais que resguarda os cidadãos da ingerência estatal sobre o seu patrimônio, de modo que é inconcebível sua flexibilização pelo legislador ordinário.

Embora a redução do valor das alíquotas possa aparentar vantagem ao contribuinte, na medida em que seria pago sempre um valor menor ou igual ao

devido, os coeficientes de redução de alíquota, de fato, representam a fragilização dos princípios que norteiam a atividade tributária estatal.

A redução ou extinção dos coeficientes, que formalmente apenas restaura o valor original das alíquotas, mas que, em termos concretos, majora o tributo, não se compatibiliza com propósitos consagrados pela Constituição Federal de 1988.

Assim, constata-se a inconstitucionalidade material parcial das Leis n.º 9.718/98, n.º 10.865/04 e n.º 11.116/05 atinente aos dispositivos legais que preveem a faculdade de instituição dos coeficientes de redução de alíquota do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre combustíveis, uma vez que este instituto se mostra em desconformidade com garantias fundamentais estampadas na Constituição Federal, consistentes nos princípios da legalidade e da anterioridade tributária.

5. REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARTINE, Caio. **Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da União**, p. 01, col. 01, 05 out. 1988.

BRASIL. Decreto n.º 5.059. 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. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra, 30 abr. 2004.

BRASIL. Decreto n.º 6.573. 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. **Diário Oficial da União**, Seção 1, p. 01, 22 set. 2008.

BRASIL. Decreto n.º 7.997/2013. Altera o Decreto n.º 6.573, de 19 de setembro de 2008. **Diário Oficial da União**, Seção 1, p. 02, 08 mai. 2013.

BRASIL. Decreto n.º 9.101/2017. Altera o Decreto n.º 5.059, de 30 de abril de 2004, e o Decreto n.º 6.573, de 19 de setembro de 2008. Brasília/DF, 20 de julho de 2017. **Diário Oficial da União**, Seção 1, p. 01, 21 jul. 2017.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.598/1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da União**, Seção 1, p. 17957, 27 dez. 1977.

BRASIL. Lei Complementar n.º 07/1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, p. 7801, 8 set. 1970.

BRASIL. Lei n.º 9.718/98. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília/DF, 27 de novembro de 1998. **Diário Oficial da União**, Seção 1, p. 02, 28 nov. 1998.

BRASIL. Lei n.º 10.560/2002. Dispõe sobre o tratamento tributário dispensado às empresas de transporte aéreo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, p. 07, 14 nov. 2002.

BRASIL. Lei n.º 10.637/2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra, p. 02, 31 dez. 2002.

BRASIL. Lei n.º 10.833/2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra – A, p. 01, 30 dez. 2003.

BRASIL. Lei n.º 10.865/2004. 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. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra, p. 01, 30 abr. 2004.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa n.º 876/2008. Aprova o aplicativo de opção pelo Regime Especial de Apuração e Pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre Combustíveis e Bebidas (Recob). **Diário Oficial da União**, 23 set. 2008.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CATÃO, Marcos André Vinhas. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

DINIZ, Marcelo de Lima Castro; FORTES, Fellipe Cianca. Incentivos fiscais no STJ. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Ed., 2007.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Ed., 2007.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 6. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HENRIQUES, Elcio Fiori. **O regime jurídico do gasto tributário**. 2009. 221 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2013.

MATOS, Luciana Montenegro. **Regime jurídico dos incentivos fiscais: uma análise à luz da Ordem Econômica brasileira**. 2014. 157 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. Incentivos fiscais de ICMS: aspectos críticos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal**. São Paulo: MP Ed., 2007.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Código Tributário Nacional**: anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 6. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2017.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação, Finanças Públicas e Políticas Fiscal**: uma análise sob a óptica do Direito e Economia. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. **Tributação Indutora e Análise Econômica do Direito**: Uma Investigação Crítica. 2017. 229 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2017.

TORRES, Heleno Taveira. Monofasia e não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e COFINS no setor de petróleo (refinarias). In: TORRES, Heleno Taveira; CATÃO, Marcos André Vinhas (Coord.). **Tributação no setor de petróleo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.