



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMIÁRIDO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO

ANDRINE DE ARAÚJO PONTE

**O JOGO DAS ALÍQUOTAS DE PIS/COFINS E O PREÇO DO COMBUSTÍVEL:
ANÁLISE DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO 9.101/2017**

MOSSORÓ-RN

2018

ANDRINE DE ARAÚJO PONTE

**O JOGO DAS ALÍQUOTAS DE PIS/COFINS E O PREÇO DO COMBUSTÍVEL:
ANALISE DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO 9.101/2017**

Artigo apresentado ao Centro de Ciências Sociais e Humanas para obtenção do grau de Bacharel em Direito, pela Universidade Federal Rural do Semiárido, no Curso de Direito.

Orientadora: Profa. Me. Julianne Holder da Câmara Silva

MOSSORÓ-RN

2018

O JOGO DAS ALÍQUOTAS DE PIS/COFINS E O PREÇO DO COMBUSTÍVEL: ANÁLISE DA (IN) CONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO 9.101/2017¹

Andrine de Araújo Ponte²

Profa. Me. Julianne Holder da Câmara Silva³

RESUMO: O presente estudo tem como objeto a análise jurídica das alterações das alíquotas das contribuições PIS-PASEP e COFINS promovidas por diversos decretos desde a edição das Leis 10.865 de 2004 e 11.727 de 2008, no que se refere à derivados de petróleo e ao etanol, respectivamente; tendo como foco o último Decreto editado pelo Presidente Michel Temer a respeito da temática, o 9.101 de 20 de julho de 2017, que restabeleceu o valor das alíquotas sobre os combustíveis derivados de petróleo aos patamares fixados pela Lei. Buscou-se estabelecer, ainda, um paralelo entre as alterações instituídas pelo Decreto e sua compatibilidade com os princípios tributários da legalidade estrita em matéria fiscal e da anterioridade nonagesimal. Diante deste cenário, o trabalho visa discutir acerca das práticas do Poder Executivo na seara tributária, buscando trazer à luz o que as fundamenta, verificando se há congruência com o texto constitucional ou se o ordenamento jurídico foi utilizado apenas como instrumento para a consolidação da agenda política/econômica do governo.

Palavras-chave: Alíquotas de PIS e COFINS sobre combustíveis. Constitucionalidade do decreto 9.101. Princípio da anterioridade nonagesimal. Princípio da legalidade tributária.

ABSTRACT: The objective of this study is the legal analysis of the changes in the rates of PIS- PASEP and COFINS contributions promoted by various decrees since the enactment of Laws 10,865 of 2004 and 11,727 of 2008, in respect of petroleum products and ethanol respectively ; focusing on the last Decree issued by President Michel Temer on the subject, 9,101 of July 20, 2017, which restored the value of the rates on fuels derived from petroleum to the levels established by the Law. It was also sought to establish, a parallel between the changes introduced by the Decree and their compatibility with the tax principles of strict legality in tax matters and of nonagesimal anteriority. Given this scenario, the paper aims to discuss the practices of the Executive Branch in the area of taxation, seeking to bring to light what it bases, verifying that there is consistency with the constitutional text or if the legal system was used only as a tool for the consolidation of the political agenda / government economy.

Keywords: Rates of PIS and COFINS on fuels. Constitutionality of decree 9.101. Principle of nonagesimal anteriority. Principle of tax legality.

¹Artigo apresentado ao Centro de Ciências Sociais e Humanas como parte dos requisitos para obtenção do grau de Bacharel em Direito, no curso de Direito da UFERSA.

² Discente do décimo primeiro período do curso de Direito da UFERSA. Email: drine92@hotmail.com

³ Docente do curso de Direito da UFERSA - Professora orientadora. Email: julianne.holder@ufersa.edu.br

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
2. PIS E COFINS SOBRE COMBUSTÍVEIS	6
2.1. LEI 10.865 DE 2004 E O RESTABELECIMENTO DAS ALÍQUOTAS POR DECRETO.....	8
2.2.ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELO DECRETO 9.101 DE 2017	10
3. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E A EXIGÊNCIA IMEDIATA DO TRIBUTO	13
3.1.POSICIONAMENTO DO STF: RE 986.296-PR E ADI nº5.277	17
4. ALTERAÇÃO DAS ALÍQUOTAS COMO MANOBRA POLÍTICA.....	20
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	21
REFERÊNCIAS	22

1. INTRODUÇÃO

Segundo dados da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), o ano de 2017 encerrou sua última semana com um aumento de 9,16% no valor da gasolina. O brasileiro passou a pagar como valor médio pelo litro a quantia de aproximadamente 4,1 reais. Nesta onda de altas de preço, outros combustíveis foram afetados, como o diesel e o etanol, que também tiveram seus preços elevados em 9,01% e 2,39%, respectivamente⁴.

Desta forma, neste trabalho, será analisado o Decreto 9.101 de 2017 que com seu advento foram implementadas alterações nos valores das alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre a renda auferida de produtos derivados de petróleo. Inicialmente tecendo explanações a respeito dos referidos tributos como, por exemplo o tipo de atividades que são financiadas com as contribuições e quem são os destinatários dos recursos angariados por eles. Contudo, a questão central de todo o estudo está na possível inconstitucionalidade do decreto supracitado. E a problemática vai além; o decreto é apenas consequência de dispositivos da Lei 10.865 de 2004 que, por sua vez, possibilitou a alterações das alíquotas de

4 Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/wwwanp/precos-e-defesa/234-precos/levantamento-de-precos/868-serie-historica-do-levantamento-de-precos-e-de-margens-de-comercializacao-de-combustiveis>>. Acesso em: 19 mar. 2018. ANP. Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. Série histórica do levantamento de preços e de margens de comercialização de combustíveis 2018.

PIS e COFINS a qualquer momento por meio de decreto. Como foi possível depreender, houve vários decretos objetivando a alteração das alíquotas desde 2004.

Entretanto, a situação se tornou sensível à população quando o decreto 9.101 foi publicado, assim restaurando os valores originais das alíquotas estabelecidas pela lei anterior, o que representou um salto abrupto para o valor primeiro que havia sido estipulado.

Será feita, inicialmente, uma contextualização da problemática, o que envolve o contexto econômico em que se insere o Brasil, as leis publicadas no mesmo sentido das supracitadas como, por exemplo, a lei 11.727 de 2008 que introduziu na lei 9.718/98 a possibilidade de se alterar as alíquotas de PIS e COFINS sobre o etanol. Além das leis, temos os decretos que foram editados a partir da permissiva dessas leis e passaram a alterar a qualquer tempo as alíquotas das referidas contribuições sociais.

Para tanto, será apresentada ao leitor a linha do tempo do advento dessas leis e decretos, bem como a forma que se deu a alteração das alíquotas ao longo dos decretos editados, se para reduzir ou restabelecer. Será, ainda, apresentado um comparativo dos valores estipulados para cada produto (gasolina, óleo diesel, entre outros) nos diferentes decretos e a lei anterior.

Somente depois de vistos esses assuntos é que se passará ao tratamento da questão propriamente dita, na qual se discutirá a constitucionalidade dos dispositivos tendo como parâmetro os princípios tributários da anterioridade nonagesimal ou noventena e da legalidade estrita em matéria tributária ou legalidade tributária, além das exceções aos princípios, que também se encontram na Carta Magna.

Quanto ao posicionamento jurisprudencial, será feita uma abordagem resumida dos desdobramentos jurídicos, como o RE 986.296 e a ADI nº 5.277, para, a seguir, empreender uma discussão sobre o conteúdo, na medida em que se faz contraponto entre o entendimento que propõe este estudo e o entendimento majoritário do Supremo Tribunal Federal (STF).

Desta forma, será iniciada uma crítica a respeito da edição dos decretos, o auxílio do Poder Legislativo e a conivência aparente do Poder Judiciário diante do claro desrespeito à norma constitucional, ponto em que se passa a questionar o caráter de manobra política dessas decisões que possibilitaram a perpetuação de leis que possuem dispositivos inconstitucionais e seus efeitos, como os diversos decretos editados a partir delas.

A relevância da temática se mostra no cotidiano de cada contribuinte nas situações em que é preciso encurtar o orçamento para que sejam atendidas as despesas diárias.

Os combustíveis e os produtos derivados de petróleo, de forma geral, estão enraizados no dia-a-dia de qualquer indivíduo. O aumento do valor da gasolina, por exemplo, implica no aumento de toda uma cadeia de consumo, pois o tipo de transporte mais utilizado no Brasil necessita de combustível, e nossas vias mais utilizadas são as rodovias, as quais recebem um volume crescente de veículos movidos à gasolina, diesel e álcool, principalmente. De forma que é impossível um indivíduo se desvincular do impacto que o aumento do valor das alíquotas de PIS e COFINS sobre os combustíveis, no geral, provoca na sociedade, ainda mais se essa sofre com instabilidade econômica.

2. PIS E COFINS SOBRE COMBUSTÍVEIS

A contribuição social para o Programa de Integração Social⁵ (PIS), consolidada pelo artigo 239 da Constituição Federal⁶ de 1988, tem como finalidade o custeio do Programa do Seguro-Desemprego, do Abono Salarial e ao financiamento de Programas de Desenvolvimento Econômico pelo Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES)⁷.

Usualmente, a sigla PIS aparece acompanhada por PASEP, tendo sido unificadas no binômio PIS-PASEP pela Lei Complementar nº 26, de 1975. Todavia, não se trata de tributos diferenciados; a duplicidade da nomenclatura reside na destinação dos recursos angariados que possuem públicos alvo diferentes, quais sejam, os funcionários de empresas privadas (PIS) e os servidores públicos federais (PASEP).

Por sua vez, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), como sua própria sigla traz, visa financiar a seguridade social, englobando a previdência social, a assistência e a saúde. Assim como o PIS, essa contribuição foi autorizada pela CF/88,

⁵ Neste trabalho, sempre que se falar em PIS, se incluirá também PASEP, ainda que não seja de forma expressa. 6 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. (Regulamento)

⁷ **Fundo PIS-PASEP.** Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/fundo-pis-pasep >. Acesso em: 09 jan. 2018.

no art. 195, inciso I, alínea b⁸, e ambas passaram a vigor sob uma única legislação com o advento da Lei 9.718 de 1998.

Por força da referida lei, em seu artigo 2º, as contribuições são devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, e o seu valor será calculado com base no faturamento⁹. Dentre as diretrizes estipuladas pela Lei 9.718/98, temos estabelecidos os percentuais devidos pelo produtores e importadores, para fins de PIS e COFINS, no que tange a cada tipo de produto. De acordo com a proposta deste tópico, trataremos especificamente da incidência de PIS e COFINS sobre a receita bruta proveniente das vendas dos produtos derivados de petróleo, disposto no artigo 4º da mesma lei.

Se consideramos a ocorrência da elevação do valor das alíquotas de PIS e COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo, teríamos como consequência o aumento do valor dos combustíveis pagos pelo consumidor final (e não só por ele).

Tal situação hipotética já ocorreu e continua a ocorrer, tantas vezes quantas forem consideradas necessárias, em virtude da Lei 10.865 de 2004 que trouxe, além de disposições que versam sobre variadas questões tributárias a respeito das contribuições (situações de incidência do tributo, fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, alíquotas, entre outros), a autorização para que o Poder Executivo pudesse fixar coeficientes de redução das alíquotas, bem como sua alteração para mais ou para menos, a qualquer tempo¹⁰, conforme consta no parágrafo 5º do artigo 23.

⁸ **Art. 195.** A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
[...]

b) a receita ou o faturamento;

⁹ Nas palavras do ministro LUIZ FUX ao relatar o RE 826841 SP, faturamento e receita bruta são termos sinônimos e que correspondem à receita auferida da comercialização de produtos, serviços ou ambos. Vale ressaltar, ainda, que é a a partir dela que é estabelecida a base de cálculo para a incidência de PIS e COFINS. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 826841. Reclamante: VIGEL MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA. Reclamado: UNIÃO, 30 de março de 2015. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178773872/recurso-extraordinario-re-826841-sp-sao-paulo-0004879-3620024036119>>. Acesso em: 03 de março. 2018.

BRASIL. **Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 01 março. 2018.

¹⁰ BRASIL. 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 importa. **Lei 10.865.** Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm>. Acesso em: 25 de fev. 2017.

A mesma autorização foi incluída na Lei 9.718/98 quatro anos mais tarde, a partir da Lei 11.727/08, mas tendo como alvo da incidência a receita auferida da venda do álcool, inclusive o combustível. Os parágrafos acrescentados (8º, 9º, 10 e 11 do art. 5º da Lei nº 9.718), justamente por conta deste tipo de autorização concedida ao Poder Executivo, acabaram se tornando objeto de uma ADI que será abordada posteriormente.

2.1.LEI 10.865 DE 2004 E O RESTABELECIMENTO DAS ALÍQUOTAS POR DECRETO

Conforme foi dito de forma introdutória no item anterior, a Lei 10.865/04 inaugurou no âmbito de PIS/COFINS a disposição que autoriza as alterações das alíquotas pelo Poder Executivo. Não se trata de uma alteração sem parâmetro; o reestabelecimento das alíquotas acontece com base numa lei anterior que fixa um determinado percentual para cada alíquota e o Poder Executivo poderia zerar esse percentual, reduzir, aumentar até o limite do que foi posto na lei anterior ou simplesmente voltar ao percentual de origem, por isso falamos em reestabelecimento.

A controvérsia que circunda essa prática tem uma de suas origens na atual Constituição Federal, em seu artigo 150, parágrafo 1º, que celebra o princípio da legalidade no âmbito do Direito Tributário. Em sua máxima expressão, temos que seria vedado a qualquer ente federado exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, embora a própria CF disponha sobre casos excetuados a esse princípio, como é o caso dos impostos extrafiscais¹¹ e das contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), especificamente sobre combustíveis¹². No mesmo sentido está o artigo 97 do Código

¹¹ Imposto sobre Importação (II), Imposto sobre Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

¹² 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:

[...]

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

Tributário Nacional quando elenca situações sujeitas à reserva legal, entre elas a majoração de tributos ou sua redução¹³.

Entretanto, nem a CF e nem o CTN incluem em suas exceções ao princípio da legalidade as contribuições sociais alvos deste estudo, o que nos leva à conclusão de que a prática do restabelecimento das alíquotas não seria cabível a esses, principalmente por a Constituição Federal trazer expressamente a autorização de reduzir ou restabelecer as alíquotas quando fala da CIDE sobre combustíveis¹⁴, por exemplo, e nada falar a respeito de outros tributos, além dos que ela excetuou.

Atualmente, a lei que está sendo utilizada como parâmetro para o restabelecimento das alíquotas de PIS e COFINS sobre combustíveis é a referida Lei 10.865/04, tendo como alíquotas os seguintes valores somados¹⁵: 0,7925 reais por litro de gasolina (exceto a de aviação); 0,4615 reais por litro de óleo diesel e derivados; 0,6708 por quilograma de gás liquefeito de petróleo (GLP) e 0,2744 reais por litro de querosene de aviação¹⁶.

Desde a vigência da lei, três decretos foram editados com o fim de alterar as alíquotas supracitadas, nos anos de 2004 e 2015, embora todos eles fixassem valores bem abaixo do que os que a lei original estipulasse.

No ano de 2017 houve um brusco aumento das alíquotas com a edição do decreto 9.101/17, fazendo com que o valor disparasse em relação aos valores anteriores. Diante disso, é possível ilustrar o aumento dos valores das alíquotas com base nos decretos no seguinte gráfico:

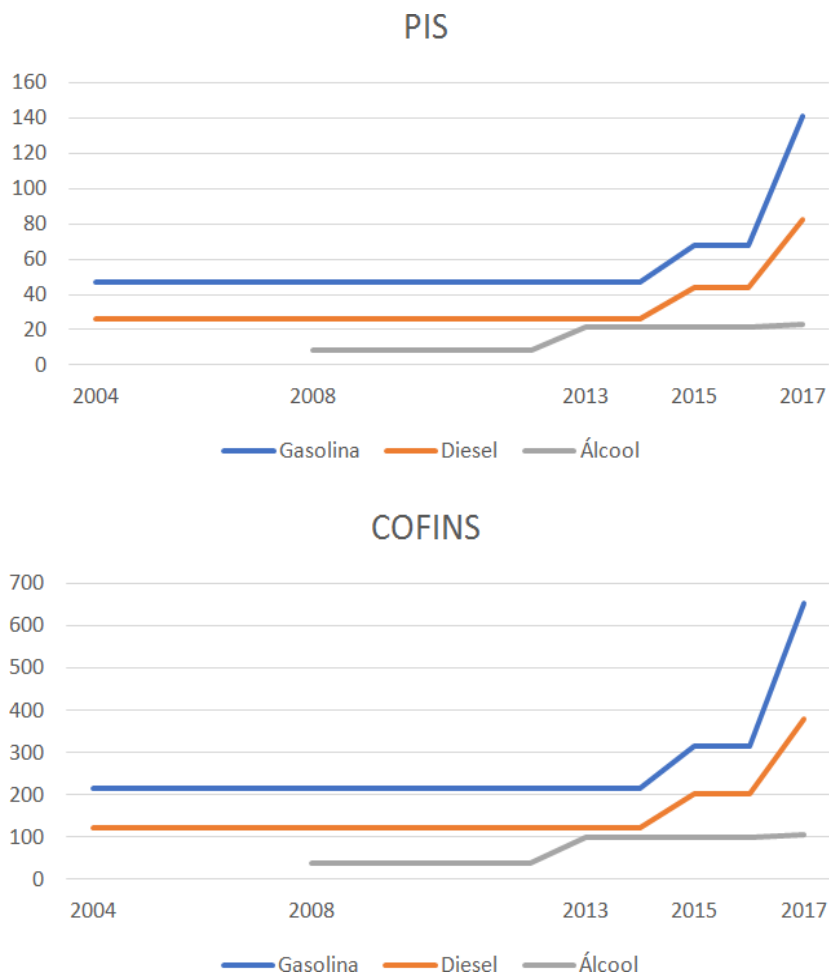
¹³ Art. 97 do Código Tributário Nacional - Lei 5172/66. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 01 de março de 2018.

¹⁴ **Art. 177, §4, “b” da Constituição Federal de 88.** Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/1241734/artigo-205-da-constituicao-federal-de-1988>>. Acesso em: 01 de março de 2018..

¹⁵ Trata-se dos valores das alíquotas das contribuições devidas a título de PIS e COFINS somadas, para facilitar o entendimento.

1. ¹⁶ ALEXANDRE, Ricardo. **Tributação de combustíveis no Brasil: Um histórico de reiteradas inconstitucionalidades.** 2017. Disponível em: < <http://genjuridico.com.br/2017/08/03/tributacao-de-combustiveis-no-brasil/> >. Acesso em: 01 de março. 2017.

Figura 1 Gráfico das alíquotas de PIS e COFINS



Fonte: NUNES, Cleucio. Aumento dos combustíveis é afronta à Constituição Federal¹⁷

Como foi demonstrado, houve um disparo do valor das contribuições, pois pela primeira vez desde 2004, restabeleceu-se em sua totalidade as alíquotas da gasolina e do óleo diesel ao valor originalmente estipulado pela lei, acarretando grave prejuízo ao consumidor.

2.2.ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELO DECRETO 9.101 DE 2017

Baseando-se na autorização concedida pelas leis 10.865/04 e 9.718/98, o decreto 9.101/17 veio com a finalidade de alterar o valor das alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre a gasolina e o álcool, que outrora já tinham sido alterados pelos decretos 5.059/04 e

¹⁷ NUNES, Cleucio. **Aumento dos combustíveis é afronta à Constituição Federal**. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-26/cleucio-nunes-aumento-combustiveis-afronta-constituicao-federal/>>. Acesso em: 01 de março. 2017.

6.573/08. Consoante ao que foi exposto, todos os decretos que introduziram alterações dos tributos sempre estipularam os valores bem abaixo do que dispunha as leis originais (10.865/04 e 11.728/08 no caso do etanol).

Inicialmente, a possibilidade de alterar as alíquotas a qualquer tempo pela presidência foi revestida por um discurso de que se tratava de uma política favorável à população, até mesmo pela utilização do texto constitucional como fundamentação, empregando termos como “reduzir” e “restabelecer”, dificultando o entendimento geral de que seria possível haver, na realidade, o aumento das alíquotas e não só sua redução.

Ocorre que ao se estudar a legislação que autoriza o Poder Executivo a instituir as modificações nas alíquotas, as motivações de cunho econômico e as alterações promovidas pelos decretos, pouco se nota o embasamento jurídico, tampouco qualquer lastro de benevolência com a população. Não há qualquer menção no texto constitucional a respeito da medida de alteração das alíquotas por ato monocrático, a não ser nos casos em que a própria Constituição Federal autorizou que, vale ressaltar, não incluem de forma alguma as contribuições para o PIS e a COFINS.

Valendo-se da analogia para explicar de forma mais didática a problemática central, as exceções ao princípio da legalidade que a CF traz seriam como peças de um quebra-cabeça, as quais só teriam encaixes compatíveis àqueles espaços vazios correspondentes aos tributos que a mesma excetuou (II, IE, IPI, IOF, CIDE e ICMS¹⁸ sobre combustíveis). Entretanto, o Poder Legislativo resolveu, através de leis, aplicar a “peça da exceção constitucional” a tributos cujos espaços eram incompatíveis, pois não se encontram no rol das exceções ao princípio da legalidade tributária¹⁹.

Ademais, por meio da leitura do próprio texto constitucional, na seção que trata das exceções mencionadas, é evidente o porquê desses tributos específicos serem excetuados, posto que são capazes de dar margem a alterações na economia, sendo completamente coerente a disposição constitucional que faculta ao Poder Executivo a possibilidade de manejar as alíquotas desses tributos, como no caso da CIDE sobre combustíveis, em que a própria sigla sinaliza sua finalidade intervencionista, e no caso dos impostos extrasfiscais que

¹⁸ Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

¹⁹ Cabe destacar que neste momento apenas foi feito um breve paralelo entre as exceções ao princípio da legalidade e as contribuições sociais PIS e COFINS. Os demais princípios tributários e suas relações com esses tributos serão objeto de discussão no decorrer trabalho.

possuem como finalidade basilar a regulação de setores econômicos. Todavia, não somente o princípio da legalidade tributária foi desrespeitado pelo legislador, mas também foi alvo de violação o princípio da anterioridade nonagesimal que será discutido mais adiante.

O atual governo, ciente da crise econômica que se alastra pelo país, por meio do decreto 9.101, utilizou-se da faculdade de alterar as alíquotas de PIS e COFINS, embora atribuída erroneamente, na tentativa de reequilibrar a economia nacional ao repassar o ônus da má gestão à população.

Na tabela abaixo estão dispostas as alíquotas somadas de PIS e COFINS e sua evolução com o advento de alguns decretos, de 2004 até 2017, em especial o 9.101/17 – que revogou as alíquotas que estavam reduzidas e restabeleceu as alíquotas originais – em paralelo com suas respectivas leis basilares:

Tabela 1 Alíquotas de PIS e COFINS nos combustíveis

PRODUTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO	ALÍQUOTAS ORIGINAIS (LEI 10.865/2004)	ALÍQUOTAS REDUZIDAS			
		DECRETO 5.059/2004	DECRETO 8.395/2015 (A PARTIR DE 01/02/2015)	DECRETO 8.395/2015 (A PARTIR DE 01/05/2015)	DECRETO 9.101/2017
Gasolinas e suas correntes (exceto gasolina de aviação)	R\$ 0,7925/L	R\$ 0,2616/L	R\$ 0,48161/L	R\$ 0,3816/L	Sem alíquotas reduzidas
Óleo diesel e suas correntes	R\$ 0,4615/L	R\$ 0,148/L	R\$ 0,298/L	R\$ 0,248/L	Sem alíquotas reduzidas
Gás liquefeito de petróleo (GLP)	R\$ 0,6708/Kg	R\$ 0,1677/Kg	R\$ 0,1677/Kg	R\$ 0,1677/Kg	R\$ 0,1677/Kg
Querosene de aviação	R\$ 0,2744/L	R\$ 0,0712/L	R\$ 0,0712/L	R\$ 0,0712/L	R\$ 0,0712/L

ETANOL	ALÍQUOTAS ORIGINAIS (LEI 11.727/2008)	ALÍQUOTAS REDUZIDAS		
		DECRETO 6.573/2008	DECRETO 7.997/2013	DECRETO 9.101/2017
Produtor ou importador	R\$ 0,1309/L	R\$ 0,048/L	R\$ 0,12/L	Sem alíquotas reduzidas
Distribuidor	R\$ 0,32725/L	R\$ 0,12/L	R\$ 0,00/L	R\$ 0,19635/L

20

Fonte: **ALEXANDRE, Ricardo**. Tributação de combustíveis no Brasil: Um histórico de reiteradas inconstitucionalidades. 2017.16

Ao observar a tabela acima é possível depreender que as leis que estipulam as alíquotas originais são elaboradas com o intuito de estabelecer valores máximos, acima dos níveis praticáveis, para que possam ser restabelecidas no caso de uma crise econômica, como a que estamos passando atualmente, com o fim de elevar a arrecadação dos cofres públicos,

²⁰ Somatório das alíquotas de PIS e COFINS

fato esse que nem mesmo seria possível em face das contribuições que abordamos, por respeito aos princípios da legalidade e da anterioridade nonagesimal, assunto que será abordada mais à frente.

Além disso, é visível a principal alteração trazida pelo decreto 9.101/17, que seria a total remoção das reduções aplicadas anteriormente, levando o valor das alíquotas da gasolina, óleo diesel e etanol (para produtor ou importador) ao patamar máximo; e mantendo-as nos demais casos (GLP e querosene de avião).

3. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E A EXIGÊNCIA IMEDIATA DO TRIBUTO

O Direito Tributário, assim como os demais ramos do direito público, baseia-se em normas constitucionais para estabelecer limites à atuação dos órgãos administrativos quando exercem as prerrogativas da administração pública. Sendo a função de tributar uma das prerrogativas estatais — ou privilégios, como pontua Cretella Júnior²¹ — derivada do seu poder de império, é necessária a presença dos princípios, que são as normas constitucionais incorporadas ao ramo do direito que se estuda, para que se possa suavizar a verticalização das relações entre o Estado e as pessoas de direito privado.

A Constituição Federal estabelece uma série de vedações e limitações ao poder de tributar dos Municípios, Estados, Distrito Federal e União. As normas que possuem esse teor restritivo são tidas como princípios do Direito Tributário, pois trazem em sua essência garantias ao contribuinte ao passo que limitam a ação do Estado, garantindo que o contribuinte seja resguardado.

Neste estudo já se falou amplamente a respeito do princípio da legalidade tributária ou em matéria tributária. A especificidade do termo se justifica por conta da dúplici acepção que a palavra “legalidade” assume, podendo ser interpretada no sentido amplo ou estrito²²; o conceito de legalidade se subdivide por conta da sua expressividade na formação do Estado de Direito, funcionando como base para a construção de a toda ordem jurídica, uma vez que está

²¹ CRETELLA JÚNIOR, José. Prerrogativas e sujeições da administração pública. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 66, p. 175-199, jan. 1971. ISSN 2318-8235. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66626/69236>>. Acesso em: 14 mar. 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.11606/issn.2318-8235.v66i0p175-199>.

²² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Princípio da legalidade. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edicao-1/principio-da-legalidade>

presente nas mais diversas searas, tendo o constituinte reservado diversos capítulos e seções que o invocam. Por fim, é a ordem que rege todas as relações jurídicas, inclusive as do âmbito tributário, como aponta Di Pietro²².

Foi explicado de forma resumida, anteriormente, o conceito estrito de legalidade que engloba o princípio da legalidade em matéria tributária, posto que os dispositivos constitucionais que versam sobre matéria tributária sempre fazem menção à legalidade e às suas exceções, a depender do tipo de tributo que disciplinam e quanto às suas finalidades.

As finalidades do tributo podem ser classificadas como fiscais, parafiscais e extrafiscais. Em suma, a finalidade fiscal tem como função preponderante a arrecadação com fins de custear o Estado, suas atividades e contraprestações; a extrafiscal tem como finalidade além da arrecadação, a intervenção social/econômica; a parafiscal tem como fim a arrecadação de recursos para manutenção e implementação de programas, atividades realizadas por entidades, caso que se aplica ao PIS e à COFINS.

Muito embora os tributos possam ter mais de uma característica, de modo que um tributo pode possuir tanto características fiscais quanto extrafiscais ou parafiscais, com preponderância de uma característica ou outra. Sendo assim, as finalidades atribuídas ao tributo não são excludentes.

Assim, o Estado recebe um direcionamento de como atuar perante cada finalidade de tributo. Como já foi dito, os tributos que se constituem como exceções ao princípio da legalidade e à noventena, em geral, são aqueles que visam manobras econômicas/políticas rápidas (fiscais e extrafiscais) — as quais não poderiam surtir efeito com agilidade na economia ou na sociedade se precisassem dispor do tempo e das condições que os princípios tributários demandam — por isso existe certa congruência entre o objetivo do tributo e a atuação do Estado em face dele. Como parafiscais, o PIS e a COFINS não visam como objetivo principal o tipo de arrecadação que financia o Estado e suas atividades próprias ou por contraprestação, bem como a intervenção socioeconômica²³.

²³ O Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região entendeu no julgamento de uma apelação que as contribuições PIS e COFINS têm finalidade extrafiscal, voltada para o fomento da indústria automobilística, portanto a Lei 10.865/04 e os decretos que foram editados com fulcro nessa, estariam obedecendo os ditames constitucionais. Em seus argumentos, o contribuinte alega que houve uma má interpretação por parte do TRF e que os impostos extrafiscais são aqueles elencados no artigo 153, parágrafo 1º da CF; entendimento esse que se harmoniza com o exposto neste estudo. Confira a seguir a ementa do acórdão:

“DIREITO PROCESSUAL CIVIL - DIREITO TRIBUTÁRIO - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA - PIS/COFINS - DECRETO 8.426/2015 - LEI 10.865/2004 - MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE - VIOLAÇÃO - INOCORRÊNCIA - CREDITAMENTO - APELAÇÃO NÃO PROVIDA. 1. O PIS e a Cofins não-cumulativos foram instituídos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, nas quais estão previstas a hipótese de incidência, a base de cálculo e as alíquotas. 2. Ambos os decretos - de redução a zero e restabelecimento da alíquota - decorrem de autorização legislativa prevista na

A crítica que se faz neste trabalho reside na distorção que a legislação vigente passou a gerar no âmbito do PIS e COFINS sobre combustíveis, porquanto deu tratamento de tributo preponderantemente fiscal/extrafiscal para as referidas contribuições sociais²⁴.

Lei nº 10.865/2004. [...]9. Se houvesse inconstitucionalidade na alteração da alíquota por decreto com obediência aos limites fixados na lei instituidora do tributo e na lei que outorgou tal delegação, a alíquota zero que a apelante pretende ver restabelecida sequer seria aplicada, vez que foi igualmente fixada por decreto. Isto porque ambos os decretos, tanto o que previu alíquota zero, como aquele que restabeleceu alíquotas, tiveram o mesmo fundamento legal, cuja eventual declaração de inconstitucionalidade teria por efeito torná-las ambas inexistentes, determinando a aplicação da alíquota prevista na norma instituidora das contribuições, em percentuais muito superiores aos que foram fixados no decreto ora impugnado. [...] 14. A possibilidade do desconto de tais créditos deixou de ser prevista em lei para passar a ser definida pelo Poder Executivo, através de critérios administrativos, reforçando o caráter extrafiscal outorgado a tal tributo a partir de tal alteração. Exatamente pela possibilidade de ser definido o desconto de tais créditos pelo Poder Executivo, através de tais critérios, é que não cabe antever ilegalidade no Decreto 8.426/2015 que, afastando a alíquota zero, deixou de prever tal desconto. 15. Não cabe cogitar de qualquer ofensa à legislação ou à constituição federal no decreto executivo impugnado. 16. Apelação não provida. (TRF-3 - Ap: 00046262720154036108 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL NERY JUNIOR, Data de Julgamento: 06/12/2017, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:15/12/2017)

²⁴De acordo com Frederico de Moura Theophilo:

“Sustentam algum ser de natureza extrafiscal a exigência das contribuições sociais ao PIS e à Cofins e, sendo assim, tais tributos podem ser excluídos, por lei, do princípio da legalidade, o que não é verdadeiro. Preliminarmente deve ser esclarecido que tais contribuições são duas contribuições distintas e não uma só contribuição, pois vinculadas a fins diversos. O PIS tem sustentação de validade no artigo 239 da Constituição Federal e 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. Já a Cofins está prevista no artigo 195, I, “b” da Constituição e destina-se ao financiamento da seguridade social. Portanto trata-se de duas contribuições distintas. É que as “contribuições” são tributos vinculados a um fim e/ou a um órgão e distinguem-se umas das outras exatamente por suas destinações.

Ora, o tributo extrafiscal é aquele que tem fins diversos da satisfação de arrecadação, como o IPI, o ICMS e os impostos sobre as importações (II) e sobre as exportações (IE) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Tais tributos por estarem abarcados pelos princípios da seletividade e essencialidade ou por se destinarem à regulação do comércio exterior, bem como, interferir no mercado financeiro, estes têm carga extrafiscal.

O PIS e a Cofins jamais terão de obedecer a essencialidade ou à seletividade de bem ou serviço, bem como, regular qualquer comércio, indústria ou serviço.

Assim, tal afirmação carece de qualquer fundamento, quer doutrinário quer jurisprudencial devendo ser acrescentado mais um detalhe de importância vital para destroçar tal alegação. ”

THEOPHILO, Frederico de Moura. Aumento da PIS/COFINS por decreto viola princípio da legalidade. In: **Revista Consultor Jurídico**, 25 de julho de 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-25/frederico-theophilo-aumento-pisconfins-decreto-viola-legalidade>>. Acesso em 15 mar 2018.

Em razão disso, foi relevante trazer previamente, ainda que de forma esparsa, os princípios aos que se fez referência e sua relação com as medidas praticadas (redução e reestabelecimento das alíquotas de PIS e COFINS por decreto) pelo legislativo, que também se alia à política de arrecadação desenfreada adotada pelo governo atual, juntamente com a interpretação conivente do judiciário em relação aos desígnios dos demais poderes.

Retomando a questão central acerca dos princípios tributários, além da legalidade tributária, temos o princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena. Esses dois princípios, entre todos os que permeiam o Direito Tributário, são aqueles que retiram o argumento em prol da constitucionalidade dos decretos que reduzem ou restabelecem as alíquotas de PIS e COFINS, bem como as leis anteriores que os autorizam, como veremos no decorrer do estudo.

De forma mais específica do que a legalidade tributária, a anterioridade nonagesimal limita o poder estatal quanto ao período de tempo para se proceder a arrecadação do tributo após a data de publicação da lei. Ou seja, ainda que publicada a lei que instituiu um novo tributo ou que o tenha majorado, é necessário que se aguarde 90 dias para que essa atinja sua eficácia e o tributo possa ser cobrado.

Para que o período de 90 dias possa ser desconsiderado, o tributo, necessariamente, deve ter sido excetuado pela Constituição Federal. No entanto, novamente foi verificado o seu descumprimento, posto que os tributos excetuados à noventena são o II, IE, IR²⁵, IOF, Empréstimo compulsório de guerra, Impostos extraordinários de guerra, IPVA²⁶ e IPTU²⁷ (quanto à base de cálculo)²⁸.

Embora as contribuições sociais PIS e COFINS não façam exceção aos dois princípios supracitados (legalidade tributária e noventena), constituem exceção somente a um princípio tributário, qual seja o da anterioridade do exercício financeiro²⁹. Como a nomenclatura do princípio sinaliza, deve ser respeitada a conclusão de um exercício financeiro até o primeiro dia do início de um novo para que se possa cobrar um tributo que foi instituído ou majorado por lei.

²⁵ Imposto de Renda.

²⁶ Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores.

²⁷ Imposto Predial e Territorial Urbano.

²⁸ OLIVEIRA, Alexandre Machado de. Princípios do Direito Tributário. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 76, maio 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7866>. Acesso em 15 mar 2018.

²⁹ As contribuições para a Seguridade, que incluem o PIS e a COFINS, por determinação constitucional, apenas se submetem à noventena e não ao princípio da anterioridade. Em outras palavras, quando uma lei os institui ou majora, não é necessário que se aguarde até o início do próximo exercício financeiro para que tenha sua eficácia. É necessário apenas que se aguarde os 90 dias a partir da data de publicação da lei.

Todavia, ainda que não seja necessário aguardar um novo exercício financeiro para cobrar PIS e COFINS majorados por lei, é imperativo que se aguarde ao menos os 90 dias da publicação da lei de que fala a anterioridade nonagesimal.

Diante disso, temos que a publicação de quaisquer dos decretos que alteram/alteraram as alíquotas sempre os tornaram vigentes de pronto, sem qualquer respeito ao período de 90 dias que garante a noventena. Tanto a legalidade em matéria tributária, como a anterioridade nonagesimal, coadunam-se com o princípio da não surpresa, que é como um instrumento na consolidação da segurança jurídica. Os indivíduos que vivem em sociedade, que contribuem para a manutenção do Estado, não podem estar alheios ao conhecimento dos tributos que lhes serão cobrados, dificultando o planejamento econômico.

Em contra-argumentos o STF, em decisões que trataremos posteriormente, posicionou-se a favor da interpretação de que não houve desrespeito aos ditames constitucionais no dispositivo da lei 10.865/04 que autorizou a redução e o restabelecimentos das alíquotas de PIS e COFINS sobre derivados de petróleo.

3.1. POSICIONAMENTO DO STF: RE 986.296-PR E ADI nº5.277

O recurso extraordinário com agravo nº 986.296 foi interposto perante o STF em decorrência do decreto 8.436/15, sendo um dos que foram editados após a permissiva da lei 10.865/04 quanto à alteração (redução e restabelecimento) das alíquotas das contribuições já aludidas.

O reclamante alegou o desrespeito ao princípio da legalidade tributária, pois, assim como neste estudo, verificou que o próprio legislador constituinte estipulou expressamente quando algum tributo pudesse ser reduzido ou restabelecido por ato do Poder Executivo.

O questionamento que se faz é o seguinte: Se a Constituição Federal declarou expressamente a respeito dos tributos que poderiam ser alterados pelo Poder Executivo (II, IE, IPI, IOF, CIDE e ICMS sobre combustíveis) deixaria o PIS e a COFINS sem essa menção por descuido? À espera de que o legislado infraconstitucional atribuísse a mesma exceção aos demais? O STF entendeu que “sim”. Rebateu em sua decisão que a lei tinha sido instituída respeitando todo o processo legislativo e que não ia de encontro ao princípio da legalidade tributária por não criar e nem majorar os tributos. Alegou, ainda, que não houve delegação quanto à criação de fato gerador, alíquotas e base de cálculo.

É bem verdade que o texto constitucional traz vedação quanto à instituição e majoração de tributos que não sejam por meio de lei, sendo a máxima do princípio da legalidade tributária. Contudo, é de grande relevância que se observe o princípio em sua integralidade, posto que é formado de sua máxima e de suas exceções. Se o constituinte estabeleceu exceções, elas têm sua razão de ser; elas demonstram o fundamento que serve de limitação ao princípio.

Um exemplo disso são as exceções já mencionadas, que, como dito anteriormente, tratam-se de tributos que tem fim majoritariamente intervencionista e de arrecadação, necessitando que sejam alterados de forma mais célere, aos mandos e desmandos do Poder Executivo, para que surtam os efeitos esperados nessas searas e no tempo certo. Ou seja, entende-se que o constituinte estabeleceu exceções pontuais por conta de sua real utilidade; não foi ao acaso. Tampouco se entende que cabe ao legislador comum estender essas exceções.

Ainda que existam leis anteriores aos decretos que estipulam as alíquotas de PIS e COFINS tanto nos derivados de petróleo quanto no etanol, fato que já descartaria, aparentemente, a violação à máxima da legalidade tributária, tem que se inquirir a respeito do intuito que teve o constituinte ao estabelecer expressamente os casos em que as alterações seriam possíveis.

Um bom exemplo disso seria a CIDE sobre combustíveis, em que a Constituição autorizou, via ato do Poder Executivo, a redução e o restabelecimento das alíquotas fixadas em lei. Isto é, a mesma situação que passou a ocorrer com PIS e COFINS, entretanto os últimos sem autorização constitucional. O que nos leva a inferir que se a autorização fosse algo dispensável, que pudesse ser feita por meio de lei ordinária, não haveria necessidade de o legislador constituinte expressar tal autorização quando tratou da CIDE sobre combustíveis. Diante disso, também é possível inferir que exista uma relação estreita entre a finalidade preponderante do tributo e a autorização constitucional, visto que a CIDE tem caráter intervencionista, o que demonstra o interesse do constituinte em viabilizar a intervenção estatal na economia por meio dela.

Quanto à ação direta de inconstitucionalidade nº 5.277, pode-se dizer que abordou a mesma temática, tendo o mesmo relator, o Ministro Dias Toffoli. A lei que foi alvo do questionamento foi a 9.718/98, que, como já exposto neste trabalho, sofreu alterações em seus dispositivos no ano de 2008, através da lei 11.727.

A lei 11.727/08 estava para o álcool assim como a lei 10.864/05 estava para os derivados de petróleo. Em outras palavras, modificou a lei 9.718 para que as alíquotas de PIS e COFINS incidentes sobre etanol pudessem ser alteradas da mesma forma como ocorreu com aqueles.

Diante o exposto, os dispositivos introduzidos pela lei 11.727 na lei 9.718/98³⁰ foram considerados inconstitucionais pela Procuradoria Geral da República (PGR) que propôs a ADI. Em suas palavras, é taxativo o rol de exceções ao princípio da legalidade tributária, não sendo cabível que seja ampliado³¹. Tendo em vista que a ação continua em curso e ainda não foi julgada, não se sabe ainda qual posicionamento o STF adotará, embora seja provável que decidam da mesma forma que o RE 986.296.

Essas não foram as únicas ações a questionar a constitucionalidade desses dispositivos e decretos que alteram as alíquotas de PIS e COFINS sobre os combustíveis. Em uma delas, a 20ª Vara de Brasília, suspendeu os efeitos do decreto 9.101/17 e em seus argumentos apontou o descumprimento tanto da legalidade tributária, como da noventena³².

Alguns doutrinadores já se manifestaram a respeito da temática, como Paulo de Barros Carvalho citado por Roque Antônio Carraza que, em outras palavras, assevera a respeito da flagrante inconstitucionalidade que se apresenta com o deferimento de atribuições legais a normas hierarquicamente inferiores³³; fato que ocorre quando se atribui ao legislativo e ao executivo a atividade de complementar legislação tributária, embora não haja espaço para complementação. Na verdade, o que ocorre é a ampliação do rol taxativos de exceções que a Constituição Federal estabelece.

Por fim, ainda que se aceitasse o argumento do STF quando diz que o princípio da legalidade tributária não foi desrespeitado por conta da existência das leis anteriores que estipulam as alíquotas, o princípio da noventena ainda faria barreira à exigência imediata das contribuições sociais.

³⁰ Parágrafos 8º, 9º, 10 e 11 do artigo 5º da Lei 9.718/1998, incluídos pela Lei 11.727/2008

³¹ **AUMENTO DE PIS/COFINS DE COMBUSTÍVEIS POR DECRETO É INCONSTITUCIONAL.** Editora Consultor Jurídico: Consultor Jurídico, 25 mar. 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-ago-22/opinioao-aumento-pisconfins-decreto-inconstitucional> >. Acesso em: 16 mar. 2018.

³² ROMANO, Rogério Tadeu. Ação popular não substitui ação direta de inconstitucionalidade. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5140, 28 jul. 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/59362>>. Acesso em: 16 mar. 2018.

³³ CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 264-268

4. ALTERAÇÃO DAS ALÍQUOTAS COMO MANOBRAS POLÍTICAS

De forma que restou demonstrado que não há qualquer indício de argumento constitucional que valide a alteração das alíquotas de PIS e COFINS sobre combustíveis por decreto, o único fundamento que se poderia vislumbrar para que tais medidas tenham sido propostas seria a intervenção econômica.

Ao analisar as leis anteriores (10.865/04 para derivados de petróleo e 11.727/08 para o etanol) e os decretos posteriores a essas, é possível identificar uma relação entre a política tributária dos governos e a elaboração das leis e decretos. Como é sabido, o governo do ex-presidente Lula foi marcado por várias bandeiras no âmbito dos combustíveis e, por muitos anos, a produção de etanol como fonte de energia renovável foi carro chefe, em parte por conta da crise internacional financeira que atingiu seu ápice no ano de 2008, ponto em que o preço do barril de petróleo estava em alta.

Sendo que dois anos antes, em 2006, houve a confirmação de recursos petrolíferos na zona do pré-sal que também, por muito tempo, foi uma das bandeiras do governo Lula por conta da perspectiva de autossuficiência e que acabou por frear a investida do etanol anos mais tarde.

Diante do contexto, é possível inferir que era de interesse político que se pudesse alterar conforme as oscilações do mercado a tributação a respeito desses dois tipos de combustíveis. Tanto que quando se observa o quadro com o valor das alíquotas trazido anteriormente, é possível observar que só houve reduções das alíquotas - pelo menos até o ano de 2015, momento em que o Brasil já começa a se aprofundar na crise econômica – pois era de interesse do governo que se estimulasse o consumo interno para que não acabássemos sendo afetados pela crise mundial, bem como a busca por novas formas de energia mais baratas.

Ocorre que todas as iniciativas no setor energético começaram a ruir por volta de 2014, juntamente com a economia brasileira. Segundo dados do jornal El País³⁴, entre os anos de 2007 a 2010, 76 usinas de cana-de-açúcar foram construídas no Brasil; e só nos anos de 2011 e 2012, 27 unidades foram encerradas. Ou seja, a ascensão do etanol só foi possível por conta

³⁴ . **Fim do sonho doce do etanol brasileiro.** Disponível em: <https://brasil.elpais.com/brasil/2013/12/10/economia/1386635197_164006.html>. Acesso em: 16 mar. 2018.

da crise internacional, por conta da busca dos países por combustíveis mais baratos que o petróleo naquele momento. Assim, a política brasileira engajou-se na questão e logo a lei 11.727 veio para fixar os percentuais de PIS e COFINS sobre o álcool, bem como admitir a possibilidade de que as alíquotas fossem alteradas por decreto.

Da mesma forma ocorreu com os derivados de petróleo no ano de 2004, com o advento da lei 10.865 que também dispunha sobre a mesma autorização. Portanto, é possível encontrar mais fundamento para as alterações tributárias a que nos referimos no plano político-econômico do que no plano constitucional/legal; tendo em vista que as oscilações dos percentuais das alíquotas sempre estiveram atreladas às condições econômicas e sobre o que se almejava estimular/frear no mercado.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o presente estudo, buscou-se a análise da (in) constitucionalidade das alterações das alíquotas de PIS e COFINS sobre combustíveis promovidas por decreto, em especial o 9.101/17. Para tanto perpassamos pelo estudo dos princípios tributários atrelados diretamente a temática, de mesmo modo que se procedeu diversas análises comparativas acerca dos percentuais alterados pelos decretos e os fixados pelas leis anteriores (10.865/04 e 11.727/08).

Restou evidenciado a existência de dispositivos flagrantemente inconstitucionais nas leis³⁵, que desrespeitam os princípios da legalidade tributária e da anterioridade nonagesimal, pois concedem indevida autorização para que se altere as alíquotas de PIS e COFINS por decreto.

Ainda que o posicionamento do Supremo Tribunal Federal em face do recurso extraordinário 986.296 – que trata sobre a autorização para alterar as alíquotas concedida pela lei 10.865/04 e o decreto 8.436/15 – seja de que não há desrespeito aos princípios tributários, à medida que concede ao Poder Executivo a faculdade de reduzir ou restabelecer as alíquotas de PIS e COFINS sobre combustíveis, identificou-se que a própria Constituição Federal dispõe expressamente o rol de tributos que fazem exceção aos princípios supracitados, não fazendo menção ao PIS e à COFINS. Diante disso, não poderiam ser alteradas as alíquotas de

³⁵ Art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004 e parágrafos 8º, 9º, 10 e 11 do artigo 5º da Lei 9.718/1998, incluídos pela Lei 11.727/2008.

PIS e COFINS por decreto sem disposição constitucional expressa, uma vez que as exceções aos princípios tributários de que falamos fazem parte de um rol taxativo.

Verificou-se, ainda, que o fundamento que dá suporte à problemática em questão não se encontra no texto constitucional, e sim nos interesses políticos que envolvem tais medidas, ao passo que se faz a contextualização entre o momento político/econômico e as leis e decretos que foram editados nesta perspectiva de alteração das alíquotas de PIS e COFINS.

Por conseguinte, restou plenamente demonstrado que a política de redução e restabelecimento das alíquotas de PIS e COFINS sobre combustíveis ignora os princípios tributários que, por sua vez, constituem-se como garantias ao contribuinte, evidenciando o desrespeito que o Estado e seus três poderes têm perante a Constituição Federal – que deveria ser a lei máxima de todo o Poder Público – e o povo, à medida que utiliza tributos que carecem de finalidade precipuamente intervencionista para implementar alterações de cunho imediatista na economia.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/wwwanp/precos-e-defesa/234-precos/levantamento-de-precos/868-serie-historica-do-levantamento-de-precos-e-de-margens-de-comercializacao-de-combustiveis>>. Acesso em: 19 mar. 2018. ANP. Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. **Série histórica do levantamento de preços e de margens de comercialização de combustíveis.**

ALEXANDRE, Ricardo. **Tributação de combustíveis no Brasil:** Um histórico de reiteradas inconstitucionalidades. 2017. Disponível em: <<http://genjuridico.com.br/2017/08/03/tributacao-de-combustiveis-no-brasil/>>. Acesso em: 01 de março. 2017.

BRASIL. **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 importa. Lei 10.865. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm>. Acesso em: 25 de fev. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 826841.** Reclamante: VIGEL MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA LTDA. Reclamado: UNIÃO, 30 de março de 2015. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178773872/recurso-extraordinario-re-826841-sp-sao-paulo-0004879-3620024036119>>. Acesso em: 03 de março. 2018.

BRASIL. **Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 01 de março. 2018.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 264-268

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - **Lei 5172/66**. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 01 de março de 2018. Constituição Federal de 88. Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/1241734/artigo-205-da-constituicao-federal-de-1988>>. Acesso em: 01 de março de 2018.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Prerrogativas e sujeições da administração pública**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 66, p. 175-199, jan. 1971. ISSN 2318-8235. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66626/69236>>. Acesso em: 14 mar. 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.11606/issn.2318-8235.v66i0p175-199>.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Princípio da legalidade**. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edicao-1/principio-da-legalidade>

JUSBRASIL JURISPRUDÊNCIA (Org.). **Apelação Cível n. ° Ap 00046262720154036108 SP**. Disponível em: <<https://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/532145445/apelacao-civel-ap-46262720154036108-sp>>. Acesso em: 20 mar. 2018.

NUNES, Cleucio. **Aumento dos combustíveis é afronta à Constituição Federal**. 2017. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2017-jul-26/cleucio-nunes-aumento-combustiveis-afronta-constituicao-federal/>>. Acesso em: 01 de março. 2017.

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Princípios do Direito Tributário**. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIII, n. 76, maio 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7866>. Acesso em 15 mar 2018.

ROMANO, Rogério Tadeu. **Ação popular não substitui ação direta de inconstitucionalidade**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, n. 5140, 28 jul. 2017. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/59362>>. Acesso em: 16 mar. 2018.

TESOURO NACIONAL. **Fundo PIS-PASEP**. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt_PT/fundo-pis-pasep >. Acesso em: 09 jan. 2018.

THEOPHILO, Frederico de Moura. **Aumento da PIS/COFINS por decreto viola princípio da legalidade**. In: Revista Consultor Jurídico, 25 de julho de 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-jul-25/frederico-theophilo-aumento-pis-cofins-decreto-viola-legalidade>>. Acesso em 15 mar 2018.

VANINI, Felipe. **Fim do sonho doce do etanol brasileiro**. Disponível em: <https://brasil.elpais.com/brasil/2013/12/10/economia/1386635197_164006.html>. Acesso em: 16 mar. 2018.

VARGAS, Jorge de Oliveira; PEIXOTO, David Willian. **Aumento de PIS/Cofins de combustíveis por decreto é inconstitucional**. 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-22/opinioao-aumento-pis-cofins-decreto-inconstitucional>>. Acesso em: 16 mar. 2018.