



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
PRÓ-REITORIA DE GRADUAÇÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO

TÁVISSON OLIVEIRA FERNANDES

**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**

MOSSORÓ/RN
2018

TÁVISSON OLIVEIRA FERNANDES

**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**

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

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas.

MOSSORÓ/RN
2018

TÁVISSON OLIVEIRA FERNANDES

**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**

Artigo apresentado ao Centro de Ciências
Sociais Aplicadas e Humanas para obtenção do
grau de Bacharel em Direito, pela Universidade
Federal Rural do Semi-Árido, no curso de
Direito.

APROVADO EM: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Doutor Luiz Felipe Monteiro Seixas (UFERSA)
Presidente

Prof^a. Mestra Lizziane Sousa Queiroz Franco de Oliveira (UFERSA)
Primeiro Membro

Prof. Mestre Ulisses Levy Silvério dos Reis (UFERSA)
Segundo Membro

MOSSORÓ/RN
2018

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço à toda minha família pelo amor incondicional que sempre me foi despendido.

Aos meus pais, pelo milagre da vida e por nunca deixarem que eu me desviasse do caminho da educação.

À minha irmã, pelo seu carinho em todos esses anos.

A todos meus amigos da amada Macau, pelo apoio e incentivo durante estes anos em que estive distante.

Aos amigos com os quais fui agraciado após chegar em Mossoró, vocês ajudaram a tornar mais leve esse período longe de casa.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas, por ajudar no meu amadurecimento acadêmico, pelas contribuições para a vida profissional e por todo suporte no desenvolvimento deste trabalho.

Um agradecimento especial ao meu amigo Luís Eduardo Viana Fernandes, por dividir momentos de angústia, somar planos e multiplicar objetivos.

Aos professores Sebastião Alves Maia, Gelmar de Matos Rodrigues, Pe. Lenilson Silva das Chagas, José Evangelista Fagundes, Liliane de Lima Gurgel, Varelio Gomes dos Santos, Robson Nunes e Mário Sérgio Falcão Maia, que permitiram partilhar de seus conhecimentos e me mostraram que o saber está muito além dos limites da sala de aula.

Aos companheiros de curso, com os quais pude unir forças para superar os desafios que surgiram ao longo desta jornada.

A todos os servidores, docentes, técnicos, supervisores de estágio, enfim, todos aqueles com quem tive a satisfação e a honra de trabalhar, pelas colaborações e ensinamentos na concretização deste sonho.

O meu muito obrigado a todos, este trabalho é tão meu quanto de vocês.

*À minha mãe, Alzenir Oliveira da Silva,
ao meu pai, Maraildo Zuza Fernandes,
e à minha irmã, Tamara Oliveira Fernandes,
minha razão de viver.*

*“No Direito e, especialmente, no Direito Tributário,
os princípios surgem ainda com mais vigor,
já que não são apenas fruto de pesquisa do cientista,
mas objeto da atividade do legislador.”*

Luís Eduardo Schoueri

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. A monografia em apreço 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. Concluimos 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 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 monography 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 Anteriority.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	09
2. A TRIBUTAÇÃO DO PIS/PASEP E DA COFINS SOBRE OS COMBUSTÍVEIS.....	13
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 do coeficiente de redução de alíquota.....	16
2.2. Breves considerações acerca do Decreto n.º 9.101/2017.....	25
3. EXAME DOS COEFICIENTES DE REDUÇÃO DE ALÍQUOTA À LUZ DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS.....	27
3.1. Compatibilidade normativa vertical (controles de constitucionalidade e de legalidade).....	29
3.2. Princípio da Legalidade Tributária.....	31
3.3. Princípio da Anterioridade Tributária.....	36
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	41
REFERÊNCIAS.....	43

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.

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,

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.

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 ss, da Lei n.º 10.833/03).

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.

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.

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 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 Miguel Elias Temer Lulia, doravante apenas 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 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.

³ Cumpre 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.

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? 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?

Os métodos e técnicas adotados no presente trabalho encontram substrato no trabalho de LAKATOS (2003).

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.

Por fim, quanto à técnica de trabalho, faremos uso da documentação indireta, por meio da qual pesquisaremos fontes primárias, especialmente leis e decretos do Poder Executivo Federal, e fontes secundárias, compostas, basicamente, pela doutrina tributarista, além de julgados do Poder Judiciário.

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.

No capítulo dois, denominado *A tributação do PIS/COFINS sobre os combustíveis*, abordaremos a tributação incidente sobre os combustíveis com ênfase nas contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, com especial análise sobre a tributação no regime especial de apuração e pagamento destas contribuições. Por fim, discutiremos acerca da natureza jurídica dos coeficientes de redução de alíquota no regime especial de contribuição ao PIS/PASEP e COFINS, além de tecermos algumas considerações sobre o Decreto n.º 9.101/2017.

Já no capítulo três, intitulado *Exame dos coeficientes de redução de alíquota à luz dos princípios constitucionais tributários*, nos debruçaremos acerca dos coeficientes de redução de alíquota, em um estudo acerca de sua conformidade com o ordenamento jurídico pátrio a partir da observação daqueles sob o prisma dos Princípios constitucionais tributários da Legalidade e da Anterioridade.

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

No Brasil incidem, atualmente, quatro tributos sobre as operações em torno dos combustíveis, quais sejam, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de competência estadual, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE e as contribuições devidas a título de PIS/PASEP e COFINS, estas três últimas de competência da União.

No que tange ao ICMS, a Lei Complementar n.º 87/96 (Lei Kandir) dispõe que incidirá sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais. Dispõe, ainda, que o local da operação é o do Estado onde estiver localizado o adquirente, considerando-se ocorrido o fato gerador com a entrada do combustível nesta Unidade da Federação.

Quanto à CIDE incidente sobre combustíveis, a Constituição Federal (artigo 177, §4º, II) prevê a vinculação da sua receita ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo, ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

Ainda acerca da CIDE, importante destacar que o texto constitucional (artigo 150, III, b) prevê que sua alíquota poderá ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo em situação similar ao que ocorre no caso em apreço, não lhe sendo aplicável a vedação à cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Finalmente, 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 pertinente (TORRES, 2005, p. 182).

Ressalte-se, no entanto, 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 cumulativo⁴.

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

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.

⁴ As empresas obrigadas à apuração por meio do regime cumulativo estão previstas no artigo 8º da Lei n.º 10.637/02 e no artigo 10 da Lei n.º 10.833/03.

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 do 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

Ap = 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

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.

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.

No entendimento de SEIXAS (2016, p. 25-26), a angariação de recursos para financiamento das necessidades coletivas remonta às sociedades primitivas, mas foi com o advento da Idade Moderna e do Estado de Direito que passou a existir uma estrutura institucionalizada para a obtenção de fundos estatais pautada em normas jurídicas.

Sem aprofundarmo-nos em regressões históricas muito distantes, observamos que o Estado passa por transformações profundas com a derrocada do sistema feudal, no qual estava enraizado um modelo de Estado em que não havia distinção quanto às suas finanças e às finanças do soberano, período em que fora denominado “Estado Patrimonial”. Paulatinamente, este modelo foi substituído pelo “Estado Policial”, no qual o Estado mantém as características anteriores, mas passa a exercer papel intervencionista na economia. Todavia, este modelo foi suplantado pelo denominado “Estado Fiscal”. Em um primeiro momento, a atuação do Estado foi mínima, em decorrência da influência do liberalismo e seus ideais de autorregulação do mercado, vez que não se concebia a intervenção estatal na economia, haja vista que a ingerência do Estado criaria distúrbios na distribuição de renda. Este modelo foi sucedido pelo “Estado Fiscal Social” que continua a ser fiscal, na medida em que depende precipuamente da tributação como fonte de renda, mas agora o Estado exerce um papel protagonista na redução das desigualdades, o que faz crescer sua necessidade de recursos (SCHOUERI, 2012, p. 27-41).

TORRES (1991, p. 01) assim sintetiza estes modelos de Estado:

- a) o Estado Patrimonial, que vive precipuamente das rendas provenientes do patrimônio do príncipe, que convive com a fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja e que historicamente se desenvolveu até o final do século XVII e início do século XVIII;
- b) o Estado de Polícia, que aumenta as receitas tributárias e centraliza a fiscalidade na pessoa do soberano e corresponde à fase do absolutismo esclarecido (século XVIII);
- c) o Estado Fiscal, que encontra o seu substrato na receita proveniente do patrimônio do cidadão (tributo) e que coincide com a época do capitalismo e do liberalismo;
- d) o Estado Socialista, que vive do patrimônio público, especialmente das rendas industriais, e no qual o tributo, pela quase inexistência de propriedade privada, exerce papel subalterno.

Como pontua SEIXAS (2016, p. 29), “o agigantamento do Estado [Fiscal] Social também resultou em seu declínio”, posto que “o crescimento do Estado não correspondia necessariamente a uma melhoria na redistribuição de renda ou na promoção do desenvolvimento econômico”.

Ainda conforme SEIXAS (2016, p. 29), a crise ocasionada pelo declínio do modelo de Estado Social abriu espaço para a ascensão do denominado “Estado Democrático Fiscal”, surgido no final do século XX, caracterizado pela diminuição do Estado e de sua intervenção na economia.

De modo geral, a denominação “Estado Fiscal” (ou “Estado Tributário”) ainda é utilizada para caracterizar este modelo de Estado que tem as necessidades supridas, em sua maior parte, pela arrecadação de tributos, conjectura que, segundo PAULSEN (2013, p. 20), caracteriza a quase totalidade dos Estados Modernos.

Ainda segundo PAULSEN (2013, p. 15 e 19), a tributação é um instrumento social inafastável para que qualquer Estado, seja ele totalitário ou democrático, consiga alcançar seus objetivos. Na concepção do autor, “resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos”.

Diversos autores enfatizam esse caráter financiador das atividades estatais como característica primordial e, praticamente, definidora de sua natureza. A exemplo disso, BARTINE (2012, p. 89) destaca que o tributo é “espécie de receita para fazer frente ao custeio de atividades gerais ou específicas”. Para AMARO (2014, p. 47), o tributo é prestação pecuniária “devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”.

Todavia, MACHADO (2013, p. 69) alerta para o fato de que raramente um tributo é dotado de função meramente fiscal, pelo contrário, esse pode até ser o seu foco, mas não constituirá seu único objetivo.

A bem da verdade, nada 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” (MACHADO, 2013, p. 69).

Esta faceta intervencionista, com viés fomentador ou desestimulante, do tributo é o que se chama extrafiscalidade.

Preliminarmente, CATÃO (2004, p. 25) assevera que a extrafiscalidade incorpora a atividade arrecadatória, transformando-se em instrumento indispensável à “consecução dos objetivos sociais e econômicos”.

OLIVEIRA *apud* SCHOUERI (2005, p. 32) leciona que:

[...] tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.

E CATÃO (2004, p. 24-25) arremata:

[...] a tributação extrafiscal se oporia à ideia primitiva de uma tributação neutra, estanque do esforço do legislador em criar condições para uma sociedade mais justa e distributiva. Com base na extrafiscalidade, libera-se o administrador a comandar a atividade fiscal não só no sentido arrecadatório, mas sim em finalidades múltiplas, dentro de diretrizes políticas, morais, econômicas e sociais.

É nesse contexto de extrafiscalidade que se situam os incentivos fiscais, dentro dos quais concebemos estar inseridos os coeficientes de redução de alíquota.

Cumpre, no entanto, ressaltar que, conforme salientado por SEIXAS (2017, p. 37), 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, SEIXAS (2017, p. 39) propõe, 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.

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

Para CATÃO (2004, p. 13), 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”.

Em esclarecedora lição, ELALI (2007, p. 48) acentua 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”.

ATALIBA e GONÇALVES *apud* MELO (2007, p. 229) concluem que:

Os incentivos fiscais manifestam-se assim sob várias formas jurídicas, desde a forma imunitória até a de investimentos privilegiados, passando pelas isenções, alíquotas reduzidas, suspensão de impostos, manutenção de créditos, bonificações, créditos especiais – dentre eles, os chamados crédito-prêmio – e outros tantos mecanismos, cujo fim último é sempre o de impulsionar ou atrair os particulares para a prática das atividades que o Estado elege como prioritárias, tornando, por assim dizer, os particulares em participantes e colaboradores da concretização das metas postas como desejáveis ao desenvolvimento econômico e social por meio da adoção do comportamento ao qual são condicionados.

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.

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. [...]. (grifamos).

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 regra-matriz de incidência de tributária, implicando na redução do tributo devido, com o objetivo de fomentar determinado setor/atividade (DINIZ e FORTES, 2007, p. 273-274), 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.

HENRIQUES (2009, p. 127-195), 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, SEIXAS (2017, p. 49-65) 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”, “depreciação acelerada”, “regimes especiais de tributação”⁶, “zonas econômicas especiais/zonas francas”⁷, “*tax holidays*” e “*state aid* ou auxílios de Estado”.

Ainda quanto à divisão dos incentivos fiscais, MATOS (2014, p. 25-38) 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 HENRIQUES (2009, p. 165-168), 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 constitucionalmente. 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 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 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” (SEIXAS, 2017, p. 58).

⁶ 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.

⁷ 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.

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”.

De acordo com MATOS (2014, p. 35), a Carta Magna⁸, 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”.

Especificamente a respeito dos benefícios de natureza tributária, MATOS (2014, p. 36) defende 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”.

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.

Esse contexto de vantagem econômica em decorrência da desoneração tributária foi o meio planejado pelo legislador como a forma de regular o mercado brasileiro de combustíveis e combater a evasão fiscal, como já exposto.

À vista do exposto, resta clarividente 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.

⁸ Constituição Federal. Artigo 165, §6º. O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

2.2 Breves considerações acerca do Decreto n.º 9.101/2017

Para a correta apreciação da problemática em questão, mormente quanto à definição se o aumento de tributos de forma indireta, como ocorre pela 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 dispõe, *in verbis*:

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 zerados⁹ 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:

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. (grifamos).

⁹ 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.

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. (grifamos).

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

Em geral, os princípios são compreendidos pela doutrina como uma das espécies contidas no gênero “norma”, sendo as “regras” a segunda dessas espécies. Predomina a distinção entre estas com fundamento em dois critérios (embora existam muitos outros): (a) generalidade – a partir desta, o princípio é entendido como norma mais abstrata; e (b) determinabilidade – da qual se infere o grau de aplicabilidade das normas, sendo a “regra” de aplicabilidade imediata, enquanto o princípio requer mecanismos de aplicabilidade.

Ademais, abstemo-nos de adentrar na discussão de regras e princípios no âmbito da teoria geral do direito para atermo-nos ao contexto da dogmática constitucional, partindo do entendimento de que os princípios, implícitos ou explícitos, possuem um caráter de generalidade e que em razão disto se localizam em posição de superioridade hierárquica em relação às demais espécies normativas, determinando a interpretação e aplicação destas.

Como podemos inferir da apreciação 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 conceituam as limitações constitucionais ao poder de tributar estatal como verdadeiras garantias fundamentais individuais, haja vista que o rol estampado no Título II da Constituição Federal não é exaustivo e outras garantias podem advir dos princípios adotados constitucionalmente.

Esse é o entendimento conferido pelo Supremo Tribunal Federal, conforme destacamos:

Recurso extraordinário – Emenda Constitucional nº 10/96 – Art. 72, inciso III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) - Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) – Alíquota de 30% (trinta por cento) - Pessoas jurídicas referidas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 – Alegada violação ao art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

1. O poder constituinte derivado não é ilimitado, visto que se submete ao processo consignado no art. 60, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal, bem assim aos limites materiais, circunstanciais e temporais dos §§ 1º, 4º e 5º do aludido artigo.

2. A anterioridade da norma tributária, quando essa é gravosa, representa uma das garantias fundamentais do contribuinte, traduzindo uma limitação ao poder impositivo do Estado.

[...]

(STF – RE 587.008/SP. Rel. Min. Dias Toffoli. Plenário. Julgado em 02/02/2011. DJe 06/05/2011).

DIREITO TRIBUTÁRIO. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL MÍNIMA (ART. 150, III, A, DA CF). ADIAMENTO DO “TERMO A QUO” PARA A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE ICMS NAS ENTRADAS DESTINADAS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA.

A questão constitucional apresenta relevância jurídica, porquanto diz respeito à extensão da garantia constitucional da anterioridade da lei tributária. Sua análise permitirá definir se o conhecimento antecipado da lei que institui ou majora tributo, assegurado ao contribuinte, também abrange as normas relativas à apropriação e utilização de créditos. Também apresenta relevância econômica na medida em que teria reflexo nas finanças dos contribuintes do ICMS de todo o país e de todos os Estados-Membros. A questão extrapola, portanto, os interesses das partes. Repercussão geral reconhecida por esta Corte. Recurso extraordinário admitido para que seu mérito seja analisado pelo Plenário.

(STF – RE 603.917/SC. Rel. Min. Ellen Gracie. Plenário. Julgado em 07/04/2011. DJe 05/08/2011).

Salientamos, ainda, parte do pronunciamento do Ministro Marco Aurélio quando do julgamento Recurso Extraordinário 603.917/SC, acima citado:

Conforme ressaltado pela relatora, Ministra Ellen Gracie, trata-se de situação concreta que, além de envolver norma constitucional, mostra-se passível de repetir-se em inúmeros processos. O princípio da anterioridade relativamente aos tributos é garantia maior e, assim sendo, deve merecer reflexão voltada à concretude. (grifamos).

Malgrado a existência de discussão doutrinária, e mesmo jurisprudencial, quanto à natureza das limitações constitucionais ao poder de tributar – se princípios ou garantias fundamentais individuais –, é certo que tal distinção não influi na força normativa de tais institutos, porquanto constitucionalmente previstos.

De todo modo, 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. Assim, tentaremos desenvolver um conceito do que vem a ser Princípio da Legalidade e Princípio da Anterioridade Nonagesimal para que possamos adentrar na discussão quanto à constitucionalidade da majoração indireta de tributos, decorrente da redução/extinção dos coeficientes de redução de alíquota.

Todavia, se faz necessário um exame perfunctório acerca do fenômeno da inconstitucionalidade, vez que é imperioso delimitar um arcabouço teórico a fim de aferir se a situação abordada neste trabalho, de aumento indireto de tributos por meio da redução/extinção de tributos, consiste em questão de inconstitucionalidade ou de ilegalidade.

3.1 Compatibilidade normativa vertical (controles de constitucionalidade e de legalidade)

A análise da coerência de determinado ordenamento jurídico perpassa, *a priori*, pelo enfoque do binômio legalidade/ilegalidade. Contudo, em razão da força normativa que a dogmática moderna tem conferido ao texto constitucional, sobretudo com base nos pressupostos da supremacia hierárquica e a rigidez constitucional, ganha destaque a noção de constitucionalidade/inconstitucionalidade da legislação infraconstitucional, de modo que é a partir desta percepção que o legislador ordinário encontrará a forma e o fundamento para a edição de ato normativo.

Segundo a lição de MORAES (2013, p. 720-721), a constitucionalidade de uma lei, ou outro ato normativo, consiste na aferição de compatibilidade entre esta e a Constituição, com base em requisitos formais e materiais. Estes primeiros requisitos se dividem em subjetivos, se referem à capacidade de iniciativa do processo legislativo, e objetivos, tratam dos aspectos

constitutivo e complementar da ação legiferante. Já os requisitos materiais (ou substanciais) consistem na análise de conformidade do conteúdo da norma em relação à Constituição.

Desta forma, a depender da espécie de requisito violado, o ato normativo pode ser dito eivado de inconstitucionalidade formal, quando infringir os aspectos formais de feitura, ou de inconstitucionalidade material, constatada ofensa ao conteúdo material previsto constitucionalmente.

Acerca da inconstitucionalidade material, SARLET, MARINONI E MITIDIERO (2014, p. 928) acrescentam que esta se verifica “quando a lei não está em consonância com a disciplina, valores e propósitos da Constituição”.

Logo, a inconstitucionalidade material pode decorrer da desconformidade de determinada norma em relação às disposições expressas da Constituição, como também das diretrizes estatuídas em seus princípios.

O fenômeno da inconstitucionalidade, além desta divisão básica em formal e material, pode ser considerada a partir de diversos outros prismas, entretanto, não compete tal aprofundamento em nosso estudo. Deste modo, iremos nos ater somente a duas classificações imprescindíveis à análise constitucional em apreço.

A primeira diz respeito à extensão da desconformidade do ato normativo em relação à Constituição. De acordo com FERNANDES (2014, p. 1088-1089), a inconstitucionalidade do ato normativo pode limitar-se a um ou vários dispositivos, ou, ainda, apenas a partes destes dispositivos, situação denominada inconstitucionalidade parcial. Pode também todo o ato normativo se encontrar inquinado de vício, situação em que verificar-se-á inconstitucionalidade total.

Acompanhando, ainda, a lição de FERNANDES (2014, p. 1090-1091), a inconstitucionalidade pode ser dita direta (ou imediata) ou indireta. No primeiro caso, a inconstitucionalidade é aferida tomando-se a Constituição como parâmetro sem que haja intermédio de outro instrumento normativo, isto é, existe discrepância (total ou parcial) direta entre o ato normativo e a Constituição Federal.

No segundo caso, a inconstitucionalidade indireta se aperfeiçoa 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 oblíqua.

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.

A seu turno, a situação “b” reflete, nas palavras do próprio 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” (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 Corte¹⁰.

A exemplo disto, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 608661, que encontra sua origem em decisão denegatória de seguimento a Recurso Extraordinário, o então Ministro Relator Joaquim Barbosa sublinhou em seu voto que “[...] o Supremo Tribunal Federal entende pacificamente que, quando um decreto executivo vai além de regular a lei que lhe dá fundamento de validade, não se tem um problema de inconstitucionalidade, mas sim de ilegalidade [...]”.

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 da Legalidade e Princípio da Anterioridade, a luz dos quais realizaremos a análise do Decreto 9.101/2017 e dos coeficientes de redução de alíquota.

3.2 Princípio da 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

¹⁰ 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.

Democrático de Direito, em que a ação do Estado na esfera de intimidade dos particulares está condicionada aos limites estabelecidos previamente em lei.

Corroborando nosso entendimento, encontramos achegas na lição de MENDES (2014, p. 838):

O princípio da legalidade, assim, opõe-se a qualquer tipo de poder autoritário e a toda tendência de exacerbação individualista e personalista dos governantes. No Estado de Direito impera o governo das leis, não o dos homens (*rule of law, not of men*). [...] A legalidade também não pode ser dissociada, dessa forma, da ideia de “Império da Lei” (*force de loi*), que submete todo poder e toda autoridade à soberania da lei. Não há poder acima ou à margem da lei. Todo o Direito está construído sobre o princípio da legalidade, que constitui o fundamento do Direito Público moderno. [...] Não há como negar, portanto, que o Estado de Direito esteja construído sobre esse conceito de lei. O princípio da legalidade permanece insubstituível como garantia dos direitos e como fundamento e limite a todo funcionamento do Estado.

Contudo, em se tratando de Direito Tributário, 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, *ipsis litteris*:

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 o professor CARVALHO (2014, p. 169), 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”. 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 indivíduo.

CARRAZA (2017, p. 285) leciona neste mesmo sentido de imperatividade da lei, porquanto “expressão da vontade geral”, possuindo primazia sobre os atos praticados pelos demais Poderes, senão vejamos:

A Constituição reforçou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar 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.

Observa-se, deste modo, que, em sede de Direito Tributário, o Princípio da 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. Outra não é a lição do professor CARRAZA (2017, p. 285): “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”.

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. Acompanhamos o posicionamento de SABBAG (2014, p. 59), 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 expressa a inafastabilidade de edição de lei para que se possa criar, majorar, 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. (grifamos).

Este é o tipo de dispositivo que, de acordo com PAULSEN (2013, p. 21):

[...] 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 impostos 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; [...].

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.

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 Executivo¹¹. E, ainda, definiu que as alíquotas

¹¹ 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; [...].

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 Federal¹².

Isto é, o Poder Legislativo, imbuído do poder constituinte derivado, já se debruçou sobre as exceções ao Princípio da Legalidade, 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 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 alíquotas¹³, 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 pagamento.

Esta segurança jurídica “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”, como defende MELO (2007, p. 141).

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 Legalidade”¹⁴. 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

¹² 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*.

¹³ Entenda-se o “valor real das alíquotas” como valor resultante da aplicação dos coeficientes de redução e que será efetivamente pago pelo contribuinte.

¹⁴ STF - RE 414249 AgR/MG. Rel. Min. Joaquim Barbosa. Segunda Turma. Julgado em 31/08/10. DJe 16/11/10.

remissão, relativos a 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 Princípio da 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. Passemos a leitura do dispositivo:

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 réu¹⁵. É o que BRITO (2013, p. 36) denomina como espécie de “irretroatividade qualificada”.

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 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. Este é o magistério de alguns doutrinadores, como SEGUNDO (2017, p. 47), de quem ressaltamos a seguinte passagem:

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)

¹⁵ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 5º, XL. A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.

de um tributo, a exemplo de resoluções do Senado (quando a certas alíquotas do ICMS).

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, do professor HARADA (2014, p. 393) para quem a anterioridade nonagesimal “se assemelha a um prazo de carência concedido pelas instituições bancárias, para o início de resgate das importâncias mutuadas”. 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 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 nonagesimal¹⁶.

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.

¹⁶ **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*”.

Isto é, mesmo quando o constituinte derivado instituiu as alterações supracitadas, excepcionando o Princípio da Anterioridade Anual, manteve 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 efetivos a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao de sua publicação.

[...]. (grifamos).

Os primeiros decretos regulamentadores dos coeficientes de redução entraram em vigor poucos dias após sua publicação¹⁷, o que se coaduna ao que defendemos há pouco quanto à desnecessidade de observância ao período de noventa, 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.

¹⁷ 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.

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 nonagesimal.

Corroborando o alegado, destacamos:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. PIS e COFINS. Alteração de coeficientes de redução de alíquota pelo Poder Executivo. Majoração indireta. Anterioridade nonagesimal. Observância.

1. A Corte possui o entendimento de que não só a majoração direta de tributos atrai a aplicação da anterioridade nonagesimal, mas também a majoração indireta decorrente de revogação de benefícios fiscais.

2. Agravo regimental não provido. Não se aplica ao caso dos autos a majoração dos honorários prevista no art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem.

(STF – Ag. Reg. no RE 1.081.068/PR. Rel. Min. Dias Toffoli. Segunda Turma. Julgado em 06/03/2018. DJe 19/03/2018). (grifamos).

IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – DECRETOS Nº 39.596 E Nº 39.697, DE 1999, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL – REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL – PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE – DEVER DE OBSERVÂNCIA – PRECEDENTES.

Promovido aumento indireto do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS por meio da revogação de benefício fiscal, surge o dever de observância ao princípio da anterioridade, geral e nonagesimal, constante das alíneas “b” e “c” do inciso III do artigo 150, da Carta. Precedente – Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.325/DF, de minha relatoria, julgada em 23 de setembro de 2004. [...]

(STF – Ag. Reg. no RE 564.225/RS. Rel. Min. Marco Aurélio. Primeira Turma. Julgado em 02/09/2014. DJe 18/11/2014). (grifamos).

Reiterando este posicionamento foram proferidas também diversas decisões monocráticas¹⁸.

Essa compreensão é recente e se contrapõe de certo modo ao entendimento 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.

¹⁸ 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.

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 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, 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 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 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 atinentes 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.

REFERÊNCIAS

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

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

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988, com as alterações determinadas pelas Emendas Constitucionais de Revisão nos 1 a 6/94, pelas Emendas Constitucionais nos 1/92 a 99/2017. Brasília/DF, 05 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

_____. **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. Brasília/DF, 30 de abril de 2004. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/decreto/d5059.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

_____. **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. Brasília/DF. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Decreto/D6573.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

_____. **Decreto n.º 7.997/2013.** Altera o Decreto n.º 6.573, de 19 de setembro de 2008. Brasília/DF, 07 de maio de 2013. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/D7997.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

_____. **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. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9101.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

_____. **Decreto-Lei n.º 1.598/1977.** Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília/DF, 26 de dezembro de 1977. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

_____. **Lei Complementar n.º 07/1970.** Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. Brasília/DF, 07 de setembro de 1970. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp07.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

_____. **Lei n.º 9.718/98.** Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília/DF, 27 de novembro de 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

_____. **Lei n.º 10.560/2002.** Dispõe sobre o tratamento tributário dispensado às empresas de transporte aéreo, e dá outras providências. Brasília/DF, 13 de novembro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10560.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

_____. **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). Brasília/DF, 30 de dezembro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

_____. **Lei n.º 10.833/2003.** Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília/DF, 29 de dezembro de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

_____. **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. Brasília/DF, 30 de abril de 2004. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm>. Acesso em: 10 abr. 2018.

CARRAZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 31. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 285.

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

CATÃO, M. A. V. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

DINIZ, M. de L. C.; FORTES, F. C. **Incentivos fiscais no STJ**. In: MARTINS, I. G. da S.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007.

ELALI, A. **Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais**. In: MARTINS, I. G. da S.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007.

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

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

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

LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

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

MATOS, L. M. **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, J. E. S. de. **Incentivos fiscais de ICMS: aspectos críticos**. In: MARTINS, I. G. da S.; ELALI, A.; PEIXOTO, M. M. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007.

MENDES, G. F. **Curso de Direito Constitucional**. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

MORAES, A. de. **Direito Constitucional**. 29. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

SABBAG, E. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SARLET, I. W.; MARINONI, L. G.; MITIDIERO, D. **Curso de Direito Constitucional**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

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

SCHOUERI, L. E. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEGUNDO, H. de B. M. **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, L. F. M. **Tributação, Finanças Públicas e Políticas Fiscal: uma análise sob a óptica do Direito e Economia**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

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

TORRES, H. T. **Monofasia e não-cumulatividade das Contribuições ao PIS e COFINS no setor de petróleo (refinarias)**. In: TORRES, H. T.; CATÃO, M. A. V. (Coord.). **TRIBUTAÇÃO NO SETOR DE PETRÓLEO**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, R. L. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.