

A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO PRESIDENCIAL 9.101/2017

MUNHOZ, Ejhone Aparecido¹
FILHO, Odair Duarte Gonçalves²

RESUMO:

O presente trabalho tem como objetivo de forma sucinta expor a questão da inconstitucionalidade do Decreto Presidencial 9.101 de julho de 2017. Verifica-se a inconstitucionalidade pelo fato que ao majorar as alíquotas das contribuições da PIS/PASEP e da COFINS, tal decreto afrontou o princípio da legalidade tributária, sendo que, ao impor a imediata cobrança feriu também o princípio da anterioridade especial. A alteração ou majoração de tributos, salvas raras exceções na própria Constituição, somente se procede mediante a edição de lei, via de regra lei ordinária, devendo ainda, respeitar os lapsos temporais que a Constituição e as demais leis estabelecem, tudo em prol de uma atuação fiscal legítima e respeitosa do Estado, garantindo aos contribuintes proteção frente a tal atividade, bem como proporcionando a todos segurança jurídica diante de tal execução.

PALAVRAS-CHAVE: Decreto, Inconstitucionalidade, Legalidade Tributária.

THE UNCONSTITUTIONALITY OF THE PRESIDENTIAL DECREE 9.101/2017

ABSTRACT:

The purpose of this paper is to briefly expose the unconstitutionality of Presidential Decree 9,101 of July 2017. The unconstitutionality is verified by the fact that, by increasing the rates of PIS / PASEP and COFINS contributions, this decree addressed the principles of the tax legality and in imposing the immediate collection also hurt the principle of nonagesimal precedence. The amendment or increase of taxes, with the exception of exceptions in our Constitution, is only carried out by law, as a rule, ordinary law, and must also respect the temporal lapses that the Constitution and other laws establish, all for the sake of legitimate and respectful fiscal action of the Treasury, guaranteeing to the taxpayer protection against such activity, as well as providing all legal certainty in the scope of the collection activity of the State.

KEYWORDS: Decree, Unconstitutionality, Tax Legality.

1 INTRODUÇÃO

O Presidente da República utilizando da faculdade que o artigo 84, *caput* e inciso IV, da Constituição Federal lhe confere, editou o decreto nº 9.101 com o objetivo de elevar as alíquotas das contribuições sociais da PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre os principais combustíveis. Embora o ordenamento jurídico pátrio permitir em algumas raras situações a majoração de tributos por meio de decreto, tratam-se de casos extremamente excepcionais, em que a própria Constituição Federal assim permite, pois em regra a alteração de tributos somente se faz por meio de lei, sendo tal lei, em maioria dos casos, lei ordinária.

¹Acadêmico do 9º período, turma T03N, sala 4219, do curso de Direito do Centro Universitário FAG. E-mail: ejhone271@gmail.com.

²Professor Orientador, docente do curso de Direito do Centro Universitário FAG. E-mail: Odaduarte@hotmail.com.

A imposição de aumentos tributários por meio de decreto constitui uma afronta direta ao princípio da legalidade tributária, tida por muitos como um dos princípios mais importantes do direito tributário.

Além da legalidade tributária, houve também afronta ao princípio da anterioridade especial, uma vez que a cobrança do aumento, implementado pelo respectivo decreto, não respeitou o lapso temporal de 90 dias para a efetiva cobrança, conforme manda a Constituição Federal, importando em uma verdadeira surpresa para todos os brasileiros.

Tal matéria já era objeto de discussão na Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº5.277/2015 e agora com a entrada em vigor desse novo decreto, voltou a ser objeto de uma nova ADI, que tramita sob nº 5.748/2017, sendo que ambas aguardam julgamento pelo Supremo Tribunal Federal – STF.

O aumento de tributos por meio de decreto reflete em uma grave afronta ao próprio Estado Democrático de Direito, tendo em vista que qualquer aumento tributário deve partir de um regular processo legislativo, no qual deve-se respeitar todas as disposições legais e constitucionais no âmbito da instituição ou majoração de tributos.

2 DECRETO Nº 9.101/2017 E O DESRESPEITO AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

2.1 QUAL A FINALIDADE E OS EFEITOS DO DECRETO Nº 9.101/2017

O Decreto Presidencial nº 9.101 entrou em vigor no dia 20 de julho de 2017 e promoveu alterações significativas no campo da tributação dos combustíveis, uma vez que refletiu na majoração das alíquotas de PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre os mesmos.

Entre os combustíveis que sofreram alteração em suas alíquotas das PIS/PASEP e COFINS, está o álcool, sendo que suas alíquotas se encontram previstas no artigo 5º, parágrafo 4º, incisos I e II, da Lei 9.718/1998 (BRASIL, 1998).

Outros combustíveis que sofreram alterações em suas alíquotas de PIS/PASEP e COFINS foram: a gasolina e suas correntes e o óleo diesel e suas correntes, sendo que as alíquotas para tais produtos se encontram estabelecidas no artigo 23, incisos I e II, da Lei 10.865/2004 (BRASIL, 2004).

Para fins de regulamentação da cobrança da PIS/PASEP e COFINS sobre tais combustíveis, existem outros dois Decretos que regulam as alíquotas estabelecidas nas leis supracitadas, sendo o

Decreto 5.059/2004 para os combustíveis descritos no artigo 23, incisos I a IV, da Lei 10.865/2004 e o Decreto 6.573/2008 para os combustíveis estabelecidos no artigo 5º, parágrafo 4º, incisos I e II, da Lei 9.718/1998.

Ocorre que, ambas as leis possuem em sua redação um preceito que possibilita ao Poder Executivo alterar, tanto para mais quanto para menos, os coeficientes das alíquotas para cálculo dos tributos em questão, mais especificamente, tais permissões encontram-se estampadas nos artigos 5º, parágrafo 8º, da Lei 9.718/1998 e artigo 23, parágrafo 5º, da Lei 10.865/2004.

Com base em tais permissivos legais, o Presidente da República editou o Decreto 9.101/2017, que em seu artigo 1º, alterou os artigos 1º e 2º do Decreto 5.059/2004, nos seguintes termos:

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 (BRASIL, 2017).

Com efeito, tais alterações refletiram no aumento das alíquotas da PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a gasolina e suas correntes e óleo diesel e suas correntes.

Já o artigo 2º do Decreto em questão, alterou os artigos 1º e 2º do Decreto 6.573/2008, conforme segue:

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 (BRASIL, 2017).

Consequentemente, tais modificações refletiram no aumento das alíquotas incidentes sobre o álcool combustível, previstas no artigo 5º, parágrafo 4º, incisos I e II, da Lei 9.718/1998.

As alterações proporcionadas pelo Decreto 9.101/2017 acabaram por gerar um aumento significativo no custo de vida dos brasileiros, uma vez que, aumentada a carga tributária para os fabricantes de combustíveis, os mesmos repassaram imediatamente tal aumento para o próximo na cadeia de cobrança, até que, inevitavelmente, chega aos consumidores finais, comprometendo ainda mais o orçamento dos mesmos. Considerando ainda o fato de que em um país que o escoamento de mercadorias é essencialmente pelo meio rodoviário, qualquer aumento no custo desse transporte gera o aumento do valor final do produto, que certamente será repassado para o consumidor.

2.2 DA PIS/PASEP E DA COFINS

Inicialmente cabe clarificar que a PIS/PASEP e a COFINS possuem natureza jurídica de contribuições, sendo estas voltadas ao custeio da seguridade social. Tais contribuições são classificadas como tributos de arrecadação vinculada, ou seja, os valores arrecadados possuem uma destinação específica, não podendo ser utilizados para outros fins (AMARO, 2014).

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), foram criados inicialmente como fruto de leis complementares distintas sendo que a partir de julho de 1976 unificaram-se, passando-se a serem chamadas apenas de PIS/PASEP, sendo que com a entrada em vigor da Constituição Federal de 1988, passaram a ter aparo constitucional. Trata-se de uma forma, estabelecida na própria Constituição, bem como reguladas por diversas outras leis, de reduzir as desigualdades sociais e econômicas, por meio de

uma atuação estatal voltada ao amparo do trabalhador, seja da iniciativa privada por meio da PIS, seja da iniciativa pública por meio da PASEP (SABBAG, 2015).

Ambas possuem a função de custear o programa de Seguro – Desemprego e o Abono Salarial, estando tal finalidade estampada no artigo 239, parágrafo 3º da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

No que concerne à Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), seu próprio nome já induz qual é a sua finalidade, ou seja, financiamento da seguridade social. A Constituição Federal, em seu artigo 194 traduz o conceito de seguridade social, estabelecendo que “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (BRASIL, 1988).

Da apreciação do artigo 194 da Constituição, conclui-se que a seguridade social, no Brasil, é composta por um conjunto de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, que objetivam garantir a saúde, a previdência e a assistência social (IBRAHIM, 2015). Dessa forma, uma das maneiras de custear tais ações é por meio da COFINS.

2.3 AUMENTO DE TRIBUTOS POR MEIO DE DECRETO E O DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Adentrando ao tema do princípio da legalidade tributária, cabe em primeiro lugar destacar o momento para o qual se tem como o nascimento do respectivo princípio. Muitos estudiosos do direito tributário entendem que o princípio da legalidade tributária nasceu com o advento da *Magna Charta Libertatum* ou como é conhecida: Carta do Rei João Sem Terra, datada do ano de 1215.

Eduardo Sabbag ao iniciar o estudo do respectivo princípio, trata da questão histórica do mesmo, e, em suas palavras, afirma:

O princípio da legalidade é multissecular, com previsão inaugural na Carta Magna inglesa, de 1215, do Rei João Sem Terra. À época, a nobreza e a plebe, reunindo esforços e se insurgindo contra o poder unipessoal de tributar, impuseram ao príncipe João um estatuto, visando inibir a atividade tributária esmagadora do governo. Em outras palavras, objetivavam impor a necessidade de aprovação prévia dos súditos para a cobrança dos tributos, do que irradiou a representação “*no taxation whithout representation*” (2015, p. 59).

Douglas Yamashita também destaca a *Magna Charta Libertatum*, como sendo a possível origem do princípio da legalidade tributária, nos seguintes termos:

Uma das clássicas manifestações históricas do princípio da legalidade tributária encontra-se no art. XII da *Carta Magna Libertatum*, sancionada em Runnymede, em 15 de junho de 1215, *in verbis*: “nenhum auxílio ou contribuição se estabelecerá em nosso Reino sem o consentimento de nosso Conselho do Reino.” Esta faceta do princípio da legalidade tornou-se célebre pela frase inglesa “*no taxation without representation*” (YAMASHITA, 2014, p. 55).

Desde a Carta Inglesa de 1215 até os dias atuais, o direito sofreu muitas modificações fruto de uma sociedade que evoluiu, tanto intelectualmente, quanto tecnologicamente. Mas, mesmo com todas as mudanças ocorridas ao longo dos séculos, ainda sim, nos dias atuais, pode-se notar a influência que a respectiva Carta exerce sobre o direito tributário atual. Com o tempo o princípio da legalidade ganhou mais força, encontrando-se atualmente positivado em nosso ordenamento jurídico, tanto na Constituição Federal de 1988, quanto na lei 5.172 de 1966 - Código Tributário Nacional – CTN.

Buscando preservar valores reputados como de extrema importância, a Constituição Federal fixou balizamentos com vista à proteção das garantias individuais, dessa forma a partir do artigo 150, destinou um capítulo especial dedicado às limitações ao poder de tributar (AMARO, 2014).

O artigo 150, inciso I, abre o rol de limitações ao poder de tributar, com a seguinte redação:

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;
[...] (BRASIL, 1988)

Tal disposição consagrou o princípio da legalidade tributária e impôs a qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno a necessidade de lei para a instituição e majoração de tributos (CARVALHO, 2007).

Nessa mesma linha, o artigo 97 do Código Tributário Nacional, estabelece que:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades (BRASIL, 1966).

Respeitando as disposições constitucionais e legais, o Estado legitima sua atividade fiscal, com a finalidade de arrecadar e financiar toda a sua atuação. No entanto, não pode o Estado na sua ânsia arrecadatória se valer de práticas arbitrárias e abusivas, impondo aos contribuintes a cobrança de tributos sem a devida previsão legal (SABBAG, 2015).

A Constituição e o CTN impõem a necessidade de lei para instituição ou majoração de tributos, pelo fato de que tal cobrança é uma prática estatal que invade a propriedade privada do cidadão. Dessa forma, considerando que a República Federativa do Brasil se constitui em um Estado Democrático de Direito, como fruto dessa democracia, nada mais justo do que o próprio povo, por meio de seus representantes, autorizarem a instituição ou elevação de um tributo. Isso ocorre quando o Poder Legislativo discute e aprova a lei que constituirá um novo tributo ou majorará um já existente, observando todas as exigências legais, sobre tudo, constitucionais. Nesse viés, o princípio da legalidade tributária assume o papel de proteger o contribuinte e limitar a atividade estatal, impondo a necessidade de lei para que se possa tributar um determinado produto ou serviço, ou até mesmo majorar um já existente (SABBAG, 2015).

Quando o respectivo princípio é observado, temos então uma atividade fiscal que condiz com um Estado democrático, tendo em vista que trata-se do Estado agindo com o respaldo do seu povo para a cobrança de tributos. Procedendo legalmente, cabe ao Estado também não apenas arrecadar, mas, na observância do interesse público, retribuir os contribuintes, devolvendo o valor arrecadado por meio de serviços públicos de qualidade, proporcionando, dessa forma, uma harmonia entre Fisco e contribuinte, uma vez que este último não se sente lesado ao pagar o tributo e sim confiante que ao pagar receberá o valor de volta por meio de diversos investimentos, seja na saúde, educação, segurança pública etc (PAULSEN, 2008).

Ainda como um mecanismo de proteção ao contribuinte, o princípio da legalidade deve ser analisado sob a ótica de que não se trata apenas de uma simples autorização conferida ao Estado de cobrar determinado tributo, se faz imperativo que a lei determine todos os elementos que farão parte da cobrança do mesmo, nesse aspecto Luciano Amaro enfatiza:

Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei (2014, p.134).

Dessa forma, a legalidade tributária impõe a necessidade de uma total exposição por meio de lei, do que será objeto de tributação, qual o sujeito passivo, forma de cobrança etc. Nesse ditame, pode-se afirmar que não cabe na atividade fiscal do Estado a discricionariedade, tratando-se de uma atividade plenamente vinculada à lei, tanto é que o CTN, no artigo 3º conceitua tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Impondo ao Estado uma atividade fiscal vinculada, busca-se, também, garantir maior segurança jurídica aos indivíduos, permitindo aos mesmos a possibilidade de se organizar financeiramente com a certeza de que não serão surpreendidos com o aumento ou cobrança de um novo tributo repentinamente, sem que antes ocorra uma discussão na sociedade e no Congresso Nacional, quanto à viabilidade de tal tributação. Paulo de Barros Carvalho é categórico ao tratar da estrita legalidade tributária, *in verbis*:

Em outras palavras, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei (2007, p.174).

Embora a Constituição Federal tenha determinado a necessidade de lei para a majoração ou redução de tributos, a mesma estabelece as exceções a tal regra, nesse sentido o artigo 153, parágrafo 1º, estabelece que:

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 enumerados nos incisos I, II, IV, e V
[...] (BRASIL, 1988).

Com base nessa disposição constitucional, nota-se que o Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF), no que diz respeito às alterações de suas alíquotas, se constituem exceções à legalidade tributária. Os respectivos impostos, são conhecidos como impostos regulatórios de mercado, são impostos que possuem forte influência na economia do país e, portanto, precisam de uma maior celeridade quando o assunto é a sua majoração ou redução. Dessa forma, a Constituição autorizou ao Poder Executivo, dentro dos limites legais, alterar suas respectivas alíquotas, para mais ou para menos, valendo-se de decreto para tanto (SABBAG, 2015).

Com o advento da Emenda Constitucional 33/2001, a Constituição também passou a estabelecer como uma exceção ao princípio da legalidade a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, relativa às atividades de importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, tendo em vista que em seu parágrafo 4º, inciso I, alínea b, permitiu-se ao Poder Executivo, por ato próprio, reduzir ou restabelecer as alíquotas da referida contribuição (BRASIL, 1988).

Importante ressaltar que as exceções estampadas na Constituição, não são exceções absolutas ao princípio da legalidade, na verdade conferem ao Poder Executivo, apenas a possibilidade de alteração das alíquotas para mais ou para menos, dependendo ainda de lei para a criação do tributo em si, bem como para estabelecer todos os outros elementos de cobrança, tais como base de cálculo, fato gerador etc. Nesse sentido José Afonso da Silva aponta:

Princípio da reserva de lei ou legalidade estrita, segundo o qual é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributos sem que a lei o estabeleça (art. 150, I), mas a Constituição admite a alteração, por decreto, das alíquotas dos impostos sobre importação, exportação, produtos industrializados e operações financeiras, atendidas as condições e limites estabelecidos em lei (art. 153, § 1º), o que vale dizer, ainda, respeito ao princípio da legalidade genérica (2003, p. 691).

Luciano Amaro discorrendo quanto às respectivas exceções, também reconhece que deve-se observar os parâmetros já impostos pela lei, quando da edição do decreto que venha a alterar as alíquotas dos tributos que assim permitem, senão vejamos:

Mesmo em relação aos tributos cujas alíquotas, nas citadas circunstâncias, podem ser alteradas sem lei formal, é preciso sublinhar que sua criação depende, em todos os seus aspectos, de definição em lei (formal), mesmo quanto às alíquotas. Não pode a lei criar o tributo sem lhe precisar a alíquota (2014, p.139).

Hugo de Brito Machado reconhece exceções à legalidade tributária, porém asseverando tratar-se de uma mitigação de tal princípio e não o total afastamento do mesmo, *in verbis*:

Todos os tributos estão sujeitos ao princípio da legalidade, embora em relação a alguns impostos tal princípio se mostre mitigado. Dizer-se que o princípio da legalidade não se aplica a determinados impostos significa apenas dizer que esses impostos não se submetem completamente a tal princípio, posto que podem, em certas condições e dentro dos limites estabelecidos em lei, ter suas alíquotas modificadas por ato do Poder Executivo (2012, p. 83).

Por tratar-se de regra constitucional, somente a própria pode estabelecer as exceções, e eventuais alterações à regra somente seria possível, em tese, por meio de Emenda Constitucional, trata-se do princípio do paralelismo das formas, “tal princípio impõe que se um instituto jurídico foi criado por meio de uma regra jurídica de determinada hierarquia, para promover sua alteração ou extinção é necessária a edição de um ato de hierarquia igual ou superior” (ALEXANDRE, 2015, p.113).

No entanto, o artigo 5º, parágrafo 8º da lei 9.718 de 1998, determina:

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:

[...]

§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 menor, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização.

[...] (BRASIL, 1998) [grifou-se].

Com o mesmo objetivo, o artigo 23, parágrafo 5º, da lei 10.865 de 2004, estabelece que:

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 ar. 2º Lei 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:

[...]

§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.

[...](BRASIL, 2004) [grifou-se].

Tais disposições (leis ordinárias) conferiram ao Poder Executivo a possibilidade de por meio de decreto aumentar ou reduzir as alíquotas dos tributos nelas relacionadas, respeitando os

parâmetros preestabelecidos. Conforme já mencionado acima, em 2001 por meio da Emenda Constitucional nº33, o Congresso Nacional acrescentou uma nova exceção ao princípio da legalidade, embora questionada por alguns, tal exceção ingressou no ordenamento jurídico pátrio por meio de Emenda Constitucional, diferente do meio utilizado para permitir a majoração ou redução das alíquotas da PIS/PASEP e COFINS, visto que tais permissões encontram-se previstas nos dispositivos infraconstitucionais supracitados (leis 9.718/98 e 10.865/2004).

Ainda que no texto constitucional existam exceções ao princípio da legalidade, existem aqueles que defendem que nem mesmo por Emenda Constitucional é possível a ampliação de tais exceções, sustentando que as limitações ao poder de tributar são garantias individuais dos contribuintes, tratando-se, portanto, de cláusulas pétreas, não sendo possível sua alteração, nesse sentido Leandro Paulsen sustenta, inclusive, a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional 33/2001, nos termos seguintes:

A legalidade tributária constitui garantia fundamental do contribuinte, sendo, portanto, cláusula pétrea, conforme destacado em nota introdutória às limitações ao poder de tributar. As atenuações à legalidade (autorizações para que o Executivo altere alíquotas) são apenas as expressas no art. 153, §1º, da CF. A referência, em tal dispositivo, ao II, IE, IPI e IOF é taxativa, não admitindo ampliação sequer por Emenda Constitucional. A pretendida excepcionalização do IPMF pela EC 03/93 foi declarada inconstitucional pelo STF na ADIN 939[...]. A EC33/01 ao acrescentar o §4º ao art. 177 da CF, admitindo sejam reduzidas ou restabelecidas as alíquotas da contribuição de intervenção relativa às atividades de importação ou comercialização de combustíveis por ato do Poder Executivo, incorre no mesmo vício (2008, p.178).

Dessa forma, visto que até por Emenda Constitucional questiona-se a possibilidade de delegar ao Executivo a competência para majorar ou reduzir alíquotas de tributos, mais evidente é a inconstitucionalidade de uma lei ordinária que delega tal atribuição.

2.4 DECRETO 9.101/2017 E O DESRESPEITO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ESPECIAL

Como já explanado acima, ao ser publicado, o decreto 9.101 produziu os seus efeitos desde já, sem nenhuma cautela nem uma análise mais aprofundada em relação aos efeitos negativos que o aumento dos tributos alvos poderiam causar na sociedade brasileira. Em tal ato observa-se uma voracidade fiscal irresponsável e inconstitucional, isso pelo fato de que a própria Constituição Federal estabelece vários mecanismos de proteção ao contribuinte, entre eles a anterioridade

especial, que, de forma sucinta, trata-se da vedação ao Fisco de cobrar tributos de forma repentina sem uma prévia ciência e preparação dos contribuintes para recepcionarem o novo valor do tributo.

Antes de tratar do tema da anterioridade especial, em um primeiro momento é interessante esclarecer o que vem a ser de fato a anterioridade no âmbito do direito tributário.

Constitucionalmente falando, há previsão de duas espécies de anterioridade tributária, sendo uma delas a anterioridade anual e a outra a anterioridade especial.

A anterioridade anual está prevista no artigo 150, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal, e impõe a proibição ao Fisco de cobrar tributos no mesmo exercício fiscal que tenha sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, “a regra da anterioridade (geral, comum ou de exercício) está consagrada nesta alínea. Garante que o contribuinte só estará sujeito, no que diz respeito à instituição e majoração de tributos, às leis publicadas até 31 de dezembro do ano anterior” (PALSEN, 2008, p.217).

Já a anterioridade especial, está prevista no artigo 195, parágrafo 6º da Constituição Federal, que dispõe da seguinte maneira:

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

[...]

§6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data de publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b* (BRASIL, 1988).

Trata-se, portanto, de uma garantia individual dos contribuintes, que busca, da mesma forma que o princípio da legalidade, proporcionar aos mesmos maior segurança em relação ao patrimônio privado frente à atividade arrecadatória do Estado, estabelecendo um lapso temporal suficiente para que o contribuinte possa se preparar financeiramente e organizar o seu orçamento pessoal, ciente da existência ou não de determinado tributo a ser pago.

Dessa forma, o respeito ao prazo de 90 dias junto com o princípio da anterioridade anual formam uma proteção contra as surpresas estatais no campo tributário.

Indubitavelmente, uma atividade fiscal realizada mediante a observação de todos os mandamentos constitucionais é legítima, pois em tese conservou todas as garantias do contribuinte. No entanto, não é o que vem acontecendo recentemente no campo tributário nacional.

Analisando o decreto nº 9.101, verifica-se que a sua imposição imediata afrontou claramente o princípio da anterioridade especial. Ao entrar em vigor, tal decreto deveria ter respeitado o período de 90 dias para a cobrança das novas alíquotas, diante da natureza jurídica da PIS/PASEP e COFINS (contribuições sociais), aplicando-se a regra especial do artigo 195, parágrafo 6º, da Constituição Federal. Abusividades como essa acabam colocando em risco a segurança jurídica que se busca na relação Fisco – contribuinte, levantando suspeita deste último em relação à atuação fiscal do Estado.

Ao atuar desconsiderando as limitações inclusive constitucionais, o Estado abre precedentes negativos no campo tributário, tendo em vista as diversas incertezas que se surgem em relação à quando será instituído um novo tributo, majorado, ou ainda, se serão respeitadas as imposições quanto ao meio legislativo adequado à tais modificações.

3 AÇÕES DIRETAS DE INCONSTITUCIONALIDADE Nºs 5.277/2015 E 5.748/2017

Antes de adentrar nas ADIs em questão, se faz necessária uma sintética exposição sobre o que vem a ser a ação direta de inconstitucionalidade. Nas sábias palavras do professor Dirley da Cunha Junior a ação direta de inconstitucionalidade é:

[...] uma ação de controle concentrado – principal de constitucionalidade concebida para a *defesa genérica* de todas as normas constitucionais, sempre que violadas por alguma lei ou ato normativo do poder público. Por isso mesmo é também conhecida como *ação genérica*. Em face dela, instaura-se no Supremo Tribunal Federal uma *fiscalização abstrata*, em virtude da qual a Corte examina diante do pedido de inconstitucionalidade formulado, se a lei ou ato normativo federal ou estadual impugnado contraria ou não uma norma constitucional. Essa apreciação do Supremo, longe de envolver a análise de caso concreto, limita-se a investigar a existência da antinomia normativa apontada (2013, p. 345).

De tal explanação percebe-se que a ADI é um dos mecanismos existentes no ordenamento jurídico pátrio apto a tornar sem efeito uma norma jurídica que afronta diretamente a Constituição Federal.

Em relação à Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277, esta foi ajuizada em 23 de março de 2015. A respectiva ADI questiona entre outros o dispositivo contido no parágrafo 8º, do artigo 5º, da lei 9.718/98. Como já exposto acima tal dispositivo conferiu ao Poder Executivo a

autorização para alterar as alíquotas da PIS/PASEP e COFINS que incidem sobre o álcool, inclusive para fins carburantes (STF, 2015).

A ADI supracitada foi proposta pela Procuradoria Geral da República – PGR, sob o fundamento de que o dispositivo em questão afronta o princípio constitucional da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I e parágrafo 6º, da Constituição Federal. Não houve nenhum pedido liminar. O relator da ação no Supremo Tribunal Federal – STF é o Ministro Dias Toffoli. Estão habilitados como “*amicus curiae*” o Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes – SINDICOM e o Sindicato Brasileiro das Distribuidoras de Combustíveis – SINBRACOM. No momento a ação encontra-se pendente de votação no plenário do STF.

Já a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.748, foi ajuizada em 26 de julho de 2017. A mesma discute a inconstitucionalidade do Decreto nº 9.101/2017, tendo como fundamento a afronta aos princípios da legalidade tributária e anterioridade nonagesimal, previstos nos artigos 150, inciso I e III, alínea *c* e artigo 195, parágrafo 6º, ambos da Constituição Federal (STF, 2017).

Tal ação foi proposta pelo Partido dos Trabalhadores – PT e possui como pedido liminar a suspensão dos efeitos do ato normativo até que haja o julgamento definitivo pelo plenário do STF. O relator do processo no STF é a Ministra Rosa Weber, sendo que até o momento não houve decisão nem mesmo em relação ao pedido liminar.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As alterações das alíquotas dos tributos refletem diretamente na redução ou majoração dos mesmos. Ao delegar tal competência para Poder Executivo, por meio de lei ordinária, o Poder Legislativo não levou em consideração o princípio constitucional da legalidade tributária, que impõe a necessidade de lei, salvas as exceções previstas na própria Constituição, para que se institua, majore ou reduza qualquer tributo.

Dessa forma, o artigo 5º, parágrafo 8º, da Lei 9.718/1998 e o artigo 23, parágrafo 5º, da Lei 10.865/2004 possibilitaram ao Executivo alterar as alíquotas das contribuições da PIS/PASEP e da COFINS que incidem sobre a comercialização de combustíveis. Ao permitir tal possibilidade, ambas as leis ignoraram as limitações impostas pela Carta Magna, e, na prática, ensejaram na criação de uma nova exceção ao princípio da legalidade tributária, implicando em alteração de regra

constitucional por meio de lei ordinária. Ao trazerem tais possibilidades ambas as leis não respeitaram a supremacia da Constituição, sendo, portanto, evidente a inconstitucionalidade das mesmas.

Assim sendo, diante da inconstitucionalidade dos dispositivos supracitados, consequentemente os atos normativos que se fundamentam nos mesmos também são indiscutivelmente inconstitucionais. Dessa forma, considerando que o decreto 9.101 possui como embasamento legal as leis supracitadas, o mesmo também está eivado de inconstitucionalidade.

Visto que a atividade tributária do Estado é meio de invasão na propriedade privada dos indivíduos, não se pode admitir que a instituição, majoração ou extinção de tributos se tornem práticas comuns por meio de decreto. A imposição de aumento tributário por tal meio, em casos em que a Constituição assim não permite, mostra-se como uma prática inaceitável, uma afronta às garantias fundamentais dos cidadãos e não merece prosperar. Partindo do pressuposto de que a necessidade de lei para aumentar tributos é, bem na verdade, um pilar essencial para legitimação da atividade arrecadatória do Estado, não se pode admitir que o Poder Executivo usurpe esta função para si, pois, caso contrário, estamos diante de uma afronta a própria separação dos poderes, visto que é o Executivo fazendo as vezes do Legislativo, e, a longo prazo, pode trazer prejuízos até mesmo para o Estado Democrático de Direito, do qual em tese desfruta-se atualmente.

Ademais, para fins de argumentação, caso não fosse admitida a afronta ao princípio da legalidade tributária, também deve-se levar em consideração que não houve respeito também ao princípio da anterioridade especial, visto que ao entrar em vigor o decreto 9.101, este produziu seus efeitos desde já, não aguardando o prazo de 90 dias para que os aumentos fossem exigidos dos contribuintes, conforme manda a Constituição.

O Brasil no presente momento atravessa diversas incertezas, tanto políticas, quanto econômicas. Ações como esta, de majorar tributos valendo-se de mecanismos inconstitucionais que ainda possuem vigência em nosso ordenamento jurídico, só tornam os brasileiros mais inseguros. Analisando todo o contexto econômico atual do país, verifica-se que o Estado precisa colocar em dia as suas contas públicas, sendo que uma das opções é aumentar a arrecadação tributária impondo aumentos em tributos já existentes ou criando novos. No entanto, ao atuar dessa maneira deve-se respeitar as garantias individuais positivadas na Constituição Federal, criando ou majorando o tributo pelo meio legislativo adequado e que somente seja cobrado quando de fato tiver-se verificado o decurso de todos os lapsos temporais impostos pelo ordenamento jurídico, em prol de garantir aos indivíduos maior segurança jurídica. Respeitadas todas as determinações legais, então

tem-se uma cobrança legítima. O que não é o caso dos aumentos implementados pelo decreto nº 9.101/2017.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 9. ed. São Paulo: Método, 2015. (versão e-book)

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

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm> Acesso em: 11 jun. 2018.

BRASIL, **Decreto nº 9.101**, de 20 de julho de 2017. Altera o Decreto nº 5.059, de 30 de abril de 2004, e o Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008, que reduzem as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e álcool. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9101.htm> Acesso em: 11 de jun. 2018.

BRASIL, **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm> Acesso em: 11 de jun. 2018.

BRASIL, **Lei 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Altera legislação tributária federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm> Acesso em: 11 de jun. 2018.

BRASIL, **Lei 10.865**, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm> Acesso em: 11 de jun. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. **Curso de Direito Previdenciário**. 20 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

JUNIOR, Dirley da Cunha, **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. Salvador: Jus Podivm, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; ESMAFE, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 22. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **Consulta Processual**. Disponível em
<<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/pesquisarPeticaoInicial.asp> > Acesso em: 11 jun. 2018.

YAMASHITA, Douglas. **Direito Tributário: Uma Visão Sistêmica**. São Paulo: Atlas, 2014.