

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

<b>RELATOR</b>	<b>: MIN. DIAS TOFFOLI</b>
<b>REQTE.(S)</b>	<b>: PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>: PRESIDENTE DA REPÚBLICA</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>: ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>: CONGRESSO NACIONAL</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>: ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES - SINDICOM</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: PEDRO LUCIANO MARREY JR E OUTRO(A/S)</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: SINBRACOM - SINDICATO BRASILEIRO DAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: SERGIO MONTENEGRO DE ALMEIDA FILHO</b>

**EMENTA**

**Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e Cofins. Parágrafos 8º a 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08. Venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Fixação, pelo Poder Executivo, de coeficientes para reduzir alíquotas dessas contribuições, as quais podem ser alteradas para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Anterioridade nonagesimal. Necessidade de observância.**

1. A observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto, sendo certo que não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária.

2. Para que a lei autorize o Poder Executivo a reduzir e restabelecer

**ADI 5277 / DF**

as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, é imprescindível que o valor máximo dessas exações e as condições a serem observadas sejam prescritos em lei em sentido estrito, bem como exista em tais tributos função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado.

3. Os dispositivos impugnados tratam da possibilidade de o Poder Executivo fixar coeficientes para reduzir as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive, para fins carburantes, alíquotas essas previstas no **caput** e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, redação dada pela Lei nº 11.727/08, as quais podem ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. A lei estabeleceu os tetos e as condições a serem observados pelo Poder Executivo. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.

4. A majoração da contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins por meio de decreto autorizado submete-se à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, da CF/88, correspondente a seu art. 150, III, c.

5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, e se estabelecendo que as normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, do texto constitucional.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, sob a presidência da Ministra Rosa Weber (Vice-Presidente), na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos e nos termos do voto do Relator, em julgar parcialmente procedente o pedido

**ADI 5277 / DF**

formulado na ação direta para dar interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, estabelecendo que as normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, do texto constitucional. Vencido o Ministro Marco Aurélio, que julgava improcedente o pedido. Não participou da votação, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux (Presidente). (Sessão realizada inteiramente por videoconferência – Resolução nº 672/20/STF).

Brasília, 10 de dezembro de 2020.

**Ministro Dias Toffoli**

Relator

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

<b>RELATOR</b>	<b>: MIN. DIAS TOFFOLI</b>
<b>REQTE.(S)</b>	<b>: PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>: PRESIDENTE DA REPÚBLICA</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>: ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO</b>
<b>INTDO.(A/S)</b>	<b>: CONGRESSO NACIONAL</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>: ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES - SINDICOM</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: PEDRO LUCIANO MARREY JR E OUTRO(A/S)</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: SINBRACOM - SINDICATO BRASILEIRO DAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: SERGIO MONTENEGRO DE ALMEIDA FILHO</b>

**RELATÓRIO**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):**

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Procurador-Geral da República tendo por objeto os §§ 8º, 9º, 10 e 11 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, incluídos pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

Eis o teor dos dispositivos impugnados:

“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. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 9º Na hipótese do § 8º deste artigo, os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor. (Incluído

**ADI 5277 / DF**

pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 10. A aplicação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo não poderá resultar em alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins superiores a, respectivamente, 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) do preço médio de venda no varejo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 11. O preço médio a que se refere o § 10 deste artigo será determinado a partir de dados colhidos por instituição idônea, de forma ponderada com base nos volumes de álcool comercializados nos Estados e no Distrito Federal nos 12 (doze) meses anteriores ao da fixação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).”

Alega o autor que os dispositivos questionados violam o art. 150, inciso I e § 6º, da Constituição Federal. Aduz que o poder público, ao estabelecer um tributo, não pode desconsiderar a vontade dos cidadãos.

Sustenta que as mitigações do princípio da legalidade tributária encontram-se estabelecidas nos arts. 153, § 1º; 177, § 4º, inciso I, b; e 155, § 2º, inciso XII, g e h, e § 4º, inciso IV, c, da Constituição Federal. Aponta que as flexibilizações da legalidade tributária “encontram-se respaldadas, segundo Eduardo Sabbag, pelo caráter de extrafiscalidade dos referenciados tributos”. Em sua concepção, as hipóteses de atenuação do princípio da legalidade tributária são apenas aquelas constantes do texto constitucional. Desse modo, defende não ser possível o legislador ordinário criar outras hipóteses de atenuação desse princípio. Diz que, se isso fosse admitido, a legislação infraconstitucional estaria restringindo direitos constitucionais e haveria a defesa unicamente dos interesses fiscais da Fazenda Pública. Alega que a legislação ordinária “apenas pode restringir direitos fundamentais quando houver respaldo constitucional imediato”.

No caso, argumenta que os dispositivos questionados autorizam o Poder Executivo a fixar coeficientes para reduzir as alíquotas “da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita

**ADI 5277 / DF**

bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes” e as “alíquotas incidentes sobre os regimes especiais de cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS”, previstas no **caput** e no § 4º do art. 5º, consideradas as alterações promovidas pela Lei nº 11.727/08. Alega que os dispositivos questionados também permitem ao Poder Executivo “alterar para mais ou para menos as alíquotas em relação à classe de produtores, produtos ou sua utilização”. Aponta fazerem parte do complexo normativo atacado os §§ 9º, 10 e 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98.

A Presidência da República prestou informações. Sustenta que no art. 53 do Decreto nº 4.524/02 constam as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins para distribuidoras de álcool para fins carburantes. Cita ser esse regramento mais benéfico ao contribuinte. Aduz que, no caso de declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos questionados, com o conseqüente arrastamento do citado regulamento, “o regramento aplicável, no que tange às alíquotas, passará a ser o geral, previsto na Lei nº 9.718, de 1998 (art. 5º, incisos I e II), o que, evidentemente, é mais oneroso ao contribuinte”. Em sua concepção, a teleologia das normas constitucionais ventiladas é preservar e proteger os contribuintes em relação à atuação do Estado em sua atividade arrecadatória. Alega que o mencionado decreto condiz com essa teleologia, pois ele prevê alíquotas mais benéficas ao contribuinte do que aquelas previstas nos incisos I e II do art. 5º da Lei nº 9.718/98. Assevera, também, que o regime especial de apuração e de pagamento da contribuição para o PIS/PASEP é facultativo, “de modo que a previsão legal de estabelecimento das alíquotas por decreto não padece de vício de inconstitucionalidade, pois esse estabelecimento não obriga o contribuinte que não deseje participar” desse regime. Aduz que a lei atende ao comando da reserva legal tributária. Entende que “a lei fixou as alíquotas e fixou os seus limites, e o decreto não pode redefinir esse elemento tributário de modo superior aos limites legais, mas somente em patamar igual ou inferior”.

O Congresso Nacional igualmente prestou informações. Assevera

**ADI 5277 / DF**

que os dispositivos questionados “permitem que o Poder Executivo manipule alíquotas em hipóteses muito específicas e apenas mediante opção do próprio contribuinte”. Diz que as contribuições cumulativas relativas ao PIS/PASEP e à Cofins “têm alíquotas pontuais estabelecidas em lei (**vide** art. 5º, I e II, da Lei 9.718 de 1998) que poderão ser reduzidas mediante opção do contribuinte (**vide** § 10 desse artigo)”. Consigna, por outro lado, que o contribuinte pode optar pelo regime a que se refere o § 4º do art. 5º da mesma lei, caso em que “estará sujeito a oscilações regulatórias da alíquota pelo Poder Executivo, mediante lei em sentido material”. Nesse caso, aponta que o contribuinte tem a garantia de que “a manipulação de alíquota sem **interpositio legislatoris** não implicará sua elevação além dos patamares estabelecidos pelo referido § 10”.

A Advocacia-Geral da União manifestou-se pela improcedência do pedido. Aduz que a contribuições para o PIS/PASEP e a Cofins “incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, possuem alíquotas definidas por lei”. Cita, nesse sentido, o art. 5º, incisos I e II, da Lei nº 9.718/98. Alega que há a possibilidade de o contribuinte optar por regime especial, o qual consiste, “em síntese, na apuração de tais contribuições mediante aplicação de alíquotas específicas por metro cúbico do produto”, conforme o art. 5º, § 4º, da mesma lei. Entende que os elementos essenciais das exações constam da lei. Argumenta que não houve ofensa à legalidade tributária, pois o regime especial é de adesão facultativa. Diz que “o consentimento do contribuinte em relação às restrições tributárias impostas pelo Fisco é formalizado diretamente, no momento de sua adesão”. Refere que o § 8º do art. 5º da lei em tela possibilita a oscilação de alíquotas em benefício do próprio contribuinte, “restando estabelecido[s] pelo § 10 do mesmo dispositivo, inclusive, os limites máximos para os valores das alíquotas em questão”. Sustenta que a declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos impugnados “acarretaria situação mais onerosa ao contribuinte”.

A Procuradoria-Geral da República opina pela procedência do pedido. Em suma, reitera os argumentos expendidos na inicial. Aduz,

**ADI 5277 / DF**

ainda, que “a redução de alíquota, por importar em decréscimo da expressão quantitativa do tributo, também é alcançada pela legalidade estrita”. Em suas palavras, para que essa redução seja válida, deve ela ser formalizada por lei específica, na forma do art. 150, § 6º, da CR, combinado com o art. 97, incisos II e IV, do Código Tributário Nacional”. Alega inexistir contrariedade em defender, com base no princípio da legalidade, na qualidade de garantia do contribuinte, a inconstitucionalidade da possibilidade de o Poder Executivo reduzir e restabelecer as alíquotas das referidas contribuições, dentro dos limites legais. Afirma que, em hipóteses como essa, “protegem-se outros valores constitucionais relevantes: a segurança jurídica, a impessoalidade e a moralidade”.

É o relatório.

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):**

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade em que se requer a declaração de inconstitucionalidade dos §§ 8º, 9º, 10 e 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08.

De início, cumpre observar que o referido art. 5º trata de dois regimes de cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e para a Cofins referentes à venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Pelo primeiro regime, o valor das exações é calculado com base em alíquotas incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool (**caput** e incisos I e II). Ao tratar desse regime, a lei reduziu a zero as alíquotas em determinadas hipóteses. Já pelo segundo regime – especial, de adesão facultativa –, o valor desses tributos é calculado segundo alíquotas específicas (**ad rem**), fixadas em quantias de dinheiro por metro cúbico de álcool vendido (art. 5º, § 4º, e incisos I e II).

Os dispositivos impugnados, em síntese, versam sobre a possibilidade de o Poder Executivo manipular, dentro de certos limites e de certas condições, as alíquotas previstas no **caput** e no § 4º do art. 5º em alusão.

Especificamente, a lei autoriza aquele Poder a fixar coeficientes para reduzir tais alíquotas, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. Os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador podem ser distintos dos estabelecidos para o distribuidor. O § 10 consigna que a aplicação desses coeficientes não pode resultar em alíquota superior a 1,65% para a contribuição para o PIS/PASEP nem superior a 7,6% para a Cofins, levando-se em conta o preço médio de venda no varejo. Por sua vez, o derradeiro parágrafo impugnado dispõe a respeito de como esse preço médio será determinado.

Para maior esclarecimento, transcrevo a legislação pertinente:

**ADI 5277 / DF**

“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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

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; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 1º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – por comerciante varejista, em qualquer caso; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

III – nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 2º A redução a 0 (zero) das alíquotas previstas no inciso III do § 1º deste artigo não se aplica às operações em que ocorra liquidação física do contrato. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 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: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

I – R\$ 23,38 (vinte e três reais e trinta e oito centavos) e R\$

**ADI 5277 / DF**

107,52 (cento e sete reais e cinqüenta e dois centavos) por metro cúbico de álcool, no caso de venda realizada por produtor ou importador; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

II – R\$ 58,45 (cinqüenta 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. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 5º A opção prevista no § 4º deste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irretroatável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

(...)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 9º Na hipótese do § 8º deste artigo, os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 10. A aplicação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo não poderá resultar em alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins superiores a, respectivamente, 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) do preço médio de venda no varejo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 11. O preço médio a que se refere o § 10 deste artigo será determinado a partir de dados colhidos por instituição idônea, de forma ponderada com base nos volumes de álcool comercializados nos Estados e no Distrito Federal nos 12 (doze) meses anteriores ao da fixação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)."

**ADI 5277 / DF**

Atualmente, a Instrução Normativa RFB nº 1.911/19 (que revogou Instrução Normativa RFB nº 876/08) dispõe sobre o aplicativo concernente ao regime especial de apuração e pagamento da contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins incidentes sobre combustíveis e bebidas (Recob). Por meio desse aplicativo, disponível no sítio da Receita Federal do Brasil na **internet**, as pessoas jurídicas produtoras, importadoras ou distribuidoras de álcool, inclusive para fins carburantes, podem optar pelo regime especial de que trata o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Lei nº 11.727/08.

**REGIME ESPECIAL. EVOLUÇÃO DAS ALÍQUOTAS ESPECÍFICAS DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E À COFINS, SEGUNDO DECRETOS.**

Com apoio no § 8º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Lei nº 11.727/08, o Poder Executivo editou, até o momento, no que diz respeito ao **regime especial facultativo** (§ 4º do mesmo artigo), quatro decretos fixando coeficientes de redução aplicáveis às alíquotas específicas (quantia de dinheiro por metro cúbico de álcool vendido).

Por meio dos Decretos nºs 6.573/08 (redação originária) e 7.997/13, a alíquota específica da contribuição ao PIS/PASEP devida por **produtores ou importadores** de álcool optantes do regime especial ficou estabelecida em, respectivamente, R\$ 8,57 e R\$ 21,43; já a alíquota específica da Cofins devida por eles ficou fixada em, respectivamente, R\$ 39,43 e R\$ 98,57. Atualmente, em razão do Decreto nº 9.101/17, esses contribuintes estão sujeitos à alíquota específica de R\$ 23,38, a título de contribuição ao PIS/PASEP, e de R\$ 107,52, a título de Cofins.

Por meio dos Decretos nºs 6.573/08 (redação originária), 7.997/13 e 9.101/17, a alíquota específica da contribuição ao PIS/PASEP devida por **distribuidores** de álcool optantes do regime especial ficou estabelecida em, respectivamente, R\$ 21,43; R\$ 0,00 e R\$ 35,07; já a alíquota específica da Cofins devida por eles ficou fixada em, respectivamente, R\$ 98,57; R\$ 0,00 e R\$ 161,28. Hoje, por força do Decreto nº 9.112/17, esses contribuintes estão sujeitos às alíquotas específicas de R\$ 19,81, a título de

**ADI 5277 / DF**

contribuição ao PIS/PASEP, e de R\$ 91,10, a título de Cofins.

**PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE.**

Acerca da legalidade tributária, é certo que, tradicionalmente, o Tribunal vinha pautando seu entendimento no sentido de que ela seria estrita ou fechada. Entendia-se, em síntese, que o legislador deveria dispor, em toda extensão e profundidade, sobre todos os elementos da regra matriz de incidência tributária. Nesse sentido, não se permitia que a lei dialogasse com o regulamento para tratar desses aspectos tributários. Apenas ficavam a salvo dessa regra os casos expressamente previstos no texto constitucional, por exemplo, a possibilidade de o Poder Executivo, atendidos as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do II, do IE, do IPI e do IOF (art. 153, § 1º). Essa orientação, aliás, sempre foi defendida pela doutrina clássica, como a capitaneada por Alberto Xavier.

No exame do RE nº 343.446/SC, o Supremo Tribunal Federal sinalizou uma ruptura desse dogma, apontando, nas palavras de Marco Aurélio Greco, que “a exigência constitucional (...) é de uma **legalidade suficiente e não de uma legalidade estrita**”<sup>1</sup>. Naquele caso, concluiu-se que não ofendia o princípio da legalidade o fato de a lei (art. 22, inciso II, da Lei nº 8.212/91, considerada a redação dada pela Lei nº 9.732/98) deixar para o regulamento, para fins de cobrança da contribuição para o SAT, a complementação dos conceitos de “atividade preponderante” e “grau de risco leve, médio e grave”. Na ocasião, a Corte entendeu que a lei tinha tratado dos elementos essenciais do tributo. Depreende-se do voto do Relator, o Ministro **Carlos Velloso**, que foram adotados os seguintes critérios (os quais fazem parte da jurisprudência norte-americana) para se aferir a constitucionalidade do diálogo da lei tributária com o regulamento: “a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa **standards** ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade

1 Planejamento tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 147.

**ADI 5277 / DF**

da delegação”.

A orientação de que a legalidade tributária imposta pelo texto constitucional não é estrita ou fechada vem sendo corroborada pelo Tribunal Pleno. Cito recentes precedentes nessa direção.

No julgamento do RE nº 704.292/PR, de **minha relatoria**, a Corte discutiu, em suma, se o art. 2º da Lei nº 11.000/04 era constitucional na parte em que ele autorizava os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a fixarem, independentemente de qualquer teto legal, as **contribuições anuais** devidas por pessoas físicas ou jurídicas (art. 2º da Lei nº 11.000/04). Além daquelas considerações lançadas pelo Ministro **Carlos Velloso** no citado RE nº 343.446/SC, mencionei doutrinas nacionais que apontavam clara tendência de oferecer uma alternativa teórica à corrente formalista da legalidade estrita e em desfazer o dogma de que a segurança jurídica do contribuinte seria garantida pela tipicidade tributária fechada. Citei, por exemplo, ensinamentos de Ricardo Lobo Torres de que o legislador tributário pode se valer de cláusulas gerais e que o direito comparado tem trabalhado com a flexibilização da legalidade tributária. Com apoio em critérios utilizados em julgados do Tribunal Constitucional da Espanha, aduzi que: a) **a lei que dialoga com o regulamento deve ser legitimamente justificada**; b) **esse diálogo deve dar-se em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade**; c) **essas exigências devem ser verificadas à luz de cada caso concreto, em razão de o princípio da legalidade não atingir de modo uniforme todos os elementos da regra matriz de incidência tributária** (Tribunal Constitucional Espanhol, STC 102/05, de 20 de abril de 2005, FJ 3). À luz dessas considerações, concluí, sendo acompanhado pelos demais Ministros, que a norma legal lá debatida não respeitava essas orientações.

Na ADI nº 4.697/DF, estive em questão a mesma matéria sob o enfoque da Lei nº 12.514/04, que possibilita aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas fixar, **conforme os tetos e os parâmetros nela prescritos**, as **contribuições anuais** devidas por pessoas físicas ou jurídicas. Em relação ao princípio da legalidade tributária, o Relator,

**ADI 5277 / DF**

Ministro **Edson Fachin**, asseverou que não podia concordar com a aplicação do princípio da tipicidade cerrada, tal como defendida por Alberto Xavier, “sob pena de inviabilização da tributação no país ou, pelo menos [de se] assumir um modelo de legalismo datado na evolução histórico-filosófica das ideias tributárias brasileiras”. Nesse sentido, Sua Excelência citou Luis Eduardo Schoueri, para quem, “o tipo é, justamente, aberto”. Ademais, em relação às contribuições corporativas, assentou o Relator que o diálogo com o regulamento encontrava amparo na **praticabilidade e na parafiscalidade**. Na ocasião, o Ministro **Roberto Barroso** asseverou que “o Supremo tem precedentes um pouco infensos a essa fixação de valores máximos com atribuição de discricionariedade à autoridade para fixar o valor do tributo”. Todavia, Sua Excelência destacou que a ideia da tipicidade cerrada “é uma visão que vem sendo flexibilizada, quando não superada” e que a lei lá discutida se apoiava no **pragmatismo e na razoabilidade**.

No RE nº 838.284/SC, de **minha relatoria**, a Corte concluiu pela constitucionalidade do art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82, que delegou ao CONFEA a possibilidade de fixar a taxa referente à Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) até o limite máximo de 5 MVR (Maior Valor de Referência). Na ocasião, tratei dos mesmos argumentos que levantei no RE nº 704.292/PR. Além disso, apoiado nas lições de Ricardo Lobo Torres, destaquei que as **taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia** podem ter um grau de indeterminação, por força da ausência de exauriente (e minuciosa) definição legal das atividades compreendidas no exercício desse poder. Também mencionei Ricardo Lodi Ribeiro, que defende a possibilidade de tipos tributários mais abertos para **taxas e contribuições parafiscais (exceto para aquelas que, por suas características, se aproximam de impostos)**, já que, nesses casos, sempre há uma atividade estatal subjacente, o que acabaria “deixando ao regulamento uma carga maior de cognição da realidade, **especialmente em matéria técnica**”. **A mesma conclusão pode ser aceita em relação aos tributos dotados de função extrafiscal**, tendo em vista que, nesses casos, costumeiramente é necessário apreender variados

**ADI 5277 / DF**

aspectos da realidade fenomênica para dar efetividade a essa função. Asseverei que essa ideia acabava abrindo certa margem de arbítrio na fixação do valor da taxa. Em seguida, consignei que esse grau de arbítrio tendia a ficar mais restrito nos casos em que o aspecto quantitativo da exação fosse complementado pelo regulamento, pois a razão autorizadora desse diálogo estaria na maior capacidade de a Administração Pública – que está estreitamente ligada à atividade estatal direcionada ao contribuinte – conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador) a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir.

Como se vê, nos julgados acima destacados, a questão relativa à delegação legislativa para dispor sobre o aspecto quantitativo da hipótese de incidência tributária foi enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal a partir das peculiaridades das espécies tributárias envolvidas. **A presença do teto legal para a exação foi um critério diferencial para a solução jurídica encontrada, mas não foi o único.**

**MOLDURA ATUAL DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.**

Acrescento às orientações já firmadas na jurisprudência da Corte lições do direito espanhol que podem ser aproveitadas, com o devido ajuste, no direito nacional. Em comentários à jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol, Luis María Romero-Flor<sup>2</sup> afirma, em suma, que a legalidade tributária é mais rígida quando se trata de impostos e seus elementos essenciais do que quando se trata de **contribuciones especiales**<sup>3</sup>. Isso porque, segundo o jurista, as últimas exações têm baixa

2 La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario. DIXI. diciembre 2013, At. 51.

3 Acerca das espécies tributárias existentes na Espanha, transcrevo as seguintes passagens de sua legislação – Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: “Artículo 2. Concepto, fines y clases de los tributos. (...) 2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la

**ADI 5277 / DF**

carga de coatividade, o que possibilita maior colaboração dos regulamentos no tratamento de certos aspectos delas. Em todo caso, Romero-Flor entende que “a lei deve prever com **suficiente determinação o mínimo de regulação material** (critérios, diretrizes e limites) dentro do qual se moverão as normas infralegais”.

Também analisando a jurisprudência espanhola, César M. Gamba Valega<sup>4</sup> relata que, **quanto maior for a coatividade de certo tributo, maior deve ser a atuação do legislador em seu disciplinamento, tendo em vista que menor é a aceitação do contribuinte quanto ao pagamento dessa exação**. Nesse sentido, aponta o jurista ser exigível maior intervenção do legislador na regulação dos impostos do que na dos tributos retributivos (**tasas y contribuciones especiales**): apenas os últimos estão ligados a uma atuação estatal a favor do contribuinte, o que reduz a afetação do patrimônio tributado e o grau de coatividade dessas figuras.

Com efeito, a exigência de maior presença do legislador no tratamento de **tributo que possua alto grau de coatividade**, como a exação cujo pagamento não decorra de benefício imediato conferido ao contribuinte, guarda lógica. Presume-se ser mais difícil ter-se a aceitação do contribuinte no pagamento desse tributo; e é na Casa Legislativa que se trava o debate democrático e se obtém o consentimento do contribuinte (princípio da autoimposição).

Levando em consideração o direito nacional, mas sem a pretensão de

---

utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado. b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. c) Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.” (Disponível em: <<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>>)

4 VALEGA, César M. Gamba. Notas para un estudio de la reseva de ley en materia tributaria. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Tratado de derecho tributario**. Lima: Palestra Editores, 2003, p. 231/232

**ADI 5277 / DF**

analisar toda a legislação tributária, verifico que o pagamento de impostos não decorre de benefício imediato concedido ao contribuinte. **Vide** não estarem essas exações vinculadas a qualquer atividade estatal específica. Tais tributos são, assim, portadores de alta carga de coatividade, o que implica dizer que o princípio da legalidade tributária é, para eles, mais rígido.

Corrobora esse entendimento o disposto no art. 153, § 1º, da Constituição Federal, taxativo ao permitir ao Poder Executivo manipular alíquotas tão somente de **impostos** que possuem **nítida função extrafiscal** (II, IE, IPI e IOF) e desde que **as condições e os limites a serem observados estejam prescritos em lei em sentido estrito**.

De outro giro, noto que a característica da **retributividade imediata** – o que reduz o grau de coatividade dos tributos – pode ser vista em taxas, em contribuições de melhoria, bem como em **algumas contribuições** (categoria de que fazem parte as contribuições sociais gerais, as contribuições sociais para a seguridade social, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições do interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de iluminação pública). Em relação às contribuições, faço algumas anotações.

Como leciona Leandro Paulsen<sup>5</sup>, a característica essencial das contribuições “é o custeio dentre os integrantes do grupo a que se refere a atividade estatal”, o que ele denomina de referibilidade. Especificamente quanto às contribuições para a seguridade social, ele destaca que o art. 195 do texto constitucional – o qual dispõe que a seguridade social será financiada por toda a sociedade – “força” a existência de uma referibilidade mais ampla ou mediata”.

Embora o pagamento de uma contribuição não decorra, necessariamente, de benefício imediato concedido ao contribuinte, isso, eventualmente, pode ocorrer<sup>6</sup>. Muito por conta desse quadro, doutrinas

---

5 PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2017, p. 58-60.

6 Nesse sentido, cito a lição de Marco Aurélio Greco: “paga-se contribuição porque o contribuinte faz parte de algum grupo, de alguma classe, de alguma categoria identificada a partir de certa finalidade qualificada constitucionalmente a assim por diate. Alguém ‘faz

ADI 5277 / DF

chegam a dizer que **alguns exemplares dessa classe tributária se aproximam das taxas, e outros, dos impostos**<sup>7</sup>.

O que importa notar é que, quando o pagamento de uma contribuição decorrer da concessão desse tipo de benefício, a carga de coatividade dessa exação se mostrará mitigada: o patrimônio afetado do contribuinte acabará sendo, de algum modo, compensado imediatamente. Isso significa que o princípio da legalidade tributária será, no tocante a esse tributo, menos rígido, possibilitando especial diálogo da lei que dela trata com o regulamento. É claro que essa orientação deverá ser temperada, ou mesmo não seguida, quando houver norma constitucional específica tratando do assunto.

Por outro lado, quando o pagamento de certa contribuição não decorrer de benefício imediato concedido ao contribuinte, seu grau de coatividade se mostrará elevado, **fazendo com que esse grau se aproxime daquele próprio de imposto**. Disso resulta que o princípio da legalidade tributária atuará mais estritamente nos aspectos da incidência dessa contribuição, a qual não chega a mudar de natureza jurídica, ao se avizinhar daquele outro tributo. Obviamente, essa orientação deverá ser temperada, ou mesmo não seguida, quando existir dispositivo constitucional específico disciplinando a possibilidade de delegação legislativa em relação a tal contribuição (**vide**, por exemplo, o art. 177, § 4º, inciso I, b, do texto constitucional).

---

parte', alguém 'participa de' uma determinada coletividade, encontrando-se em situação diferenciada, sendo que, **desta participação, pode haurir, eventualmente (não necessariamente), determinada vantagem**" (*Contribuições: uma figura sui generis*. Dialética, 2000, p. 83/84 – grifo nosso).

7 Nesse sentido: “[n]ão é de agora que advogamos a tese de que as chamadas contribuições têm natureza tributária. **Vimo-las sempre como figuras de impostos ou de taxas**, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos de tipologia tributária no Brasil” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 42/43 – grifo nosso); “[c]om **características ora de imposto, ora de taxa**, as contribuições ditas paraestatais, ou sociais, ou de previdência, constituem para a doutrina jurídica, nacional e estrangeira, um ponto de intermináveis controvérsias” (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. Malheiros editores, p. 421 – grifo nosso).

**ADI 5277 / DF**

Em suma, pode-se dizer, com base nos recentes precedentes da Corte e nos ensinamentos doutrinários, que a observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto. Não existe, desse modo, ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária, caso contrário, haverá sério risco de sua banalização.

**DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL (PIS/COFINS).**

No presente caso, a lei previu que o Poder Executivo pode manipular alíquotas, até certos tetos, da **contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins**, nos termos dos dispositivos questionados.

De antemão, destaco que o caso trata de delegação legislativa para que o regulamento disponha sobre certo ponto do **aspecto quantitativo de contribuições sociais destinadas à seguridade social**. Quanto a essa espécie tributária, o Supremo Tribunal Federal evoluiu na leitura do princípio da legalidade tributária no caso da contribuição para o SAT, tratado no RE nº 343.446/SC.

Naquele precedente, o diálogo da lei da contribuição para o SAT com o ato normativo infralegal encontrou fundamento na **otimização da função extrafiscal da exação**, que está ligada à delegação ao regulamento de matérias **intimamente relacionadas com questões técnicas e fáticas, delegação essa que também otimiza a equidade**.

**Vide** que a lei da contribuição para o SAT, levando em conta a maior proximidade do Poder Executivo com o contexto fático, bem como sua maior capacidade para tratar de assuntos técnicos, remeteu ao ato infralegal a conceituação de “atividade preponderante” e a conceituação de “grau de risco leve, médio e grave”. Com base nisso, o Poder Executivo classifica as atividades preponderantes exercidas pelos contribuintes naqueles graus de risco, fazendo com que eles recolham a exação segundo as alíquotas de 1%, de 2% ou de 3%, respectivamente.

**ADI 5277 / DF**

Destaca-se que a possibilidade de determinada atividade migrar de um grau de risco para outro funciona como estímulo a certo comportamento: caso as empresas que exerçam de modo preponderante atividade de risco médio ou grave queiram contribuir menos para o SAT, deverão elas, coletivamente, reduzir o risco dessa atividade, realizando, por exemplo, investimentos ou empreendendo outros esforços que resultem, na prática, em maior tutela do meio ambiente de trabalho e em maior proteção do trabalhador contra acidentes de trabalho. Note-se, ademais, que o Ministério do Trabalho e da Previdência Social tem a competência (art. 22, § 3º, da Lei nº 8.212/91) de alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho apuradas em inspeção, o enquadramento de empresas nas alíquotas de 1%, 2%, ou 3%, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes.

**No tocante à contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins, cujo traço característico é o financiamento da seguridade social, para a observância do princípio da legalidade tributária em relação a suas alíquotas, é imprescindível, além da prescrição de condições e do valor máximo dessas exações em lei em sentido estrito, que exista nelas função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado, de modo a justificar a manipulação das alíquotas por ato do Poder Executivo.**

Reitero, mais uma vez, que somente à luz de cada caso concreto se pode aferir se a delegação da lei em sentido formal atende à legalidade suficiente admitida pelo Supremo Tribunal Federal.

**DO CASO CONCRETO – CONTRIBUIÇÃO AO PIS E À COFINS – REDUÇÃO E RESTABELECIMENTO DE ALÍQUOTAS POR DECRETO DO PODER EXECUTIVO.**

No tocante ao presente feito, constata-se que o legislador, sem se olvidar de prescrever tetos e condições a serem observados, deixou, nos termos do art. 5º, § 8º e seguintes, da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, espaço para o Poder Executivo tratar da fixação exata das alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins incidentes sobre a

**ADI 5277 / DF**

receita bruta auferida na venda de álcool.

Embora não haja previsão expressa, não há dúvida de que a relação entre a nova lei e o ato normativo infralegal, cuja edição compete ao Poder Executivo, **se deu em termos de desenvolvimento de função extrafiscal, a qual se liga, ao cabo, à otimização do princípio da solidariedade, norteador da seguridade social.** E é certo que a atividade estatal subjacente a essa função costumeiramente depende de apreensão pela Administração, por sua natural proximidade com os fatos, de variados aspectos da realidade fenomênica (tal como referido nos precedentes já analisados).

Isso se depreende dos argumentos levantados para a edição da lei impugnada e também da interpretação teleológica dos dispositivos questionados.

Como se viu, os §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, permitem ao Poder Executivo fixar coeficientes para alíquotas previstas no **caput** e no § 4º do mesmo artigo, as quais poderão ser alteradas, para mais ou para menos, em relação à classe de produtores, de produtos ou a sua utilização, sendo que os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor. Esses dispositivos têm raízes, como se sabe, na Medida Provisória nº 413/08.

De acordo com a exposição de motivos dessa medida provisória, a possibilidade de o Poder Executivo fixar coeficientes para redução de alíquotas da contribuição ao PIS e da Cofins incidentes na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, estava inserida no contexto **das alterações que, concentrando essas contribuições no produtor ou no importador, possibilitariam “melhor controle fiscal sobre o setor, favorecendo a concorrência entre as empresas”.** Registre-se que, quando da edição da citada medida provisória, essa possibilidade estava conectada apenas ao regime especial ao qual podiam o produtor e o importador optar.

A respeito do assunto, transcrevo trechos da aludida exposição de motivos:

ADI 5277 / DF

“8. A proposta contida nos arts. 8º a 17 decorre da necessidade de estabelecer nova sistemática de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS na produção e comercialização de álcool.

8.1 Atualmente, no caso de álcool, a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidem sobre a receita auferida pelo produtor ou pelo importador e sobre as receitas auferidas pelo comerciante atacadista (distribuidor), sendo que as alíquotas estão reduzidas a 0 (zero) com relação às receitas auferidas pelos comerciantes varejistas.

8.2 Os arts. 8º a 17 estabelecem a incidência de forma concentrada das contribuições no produtor ou no importador, ficando reduzida a 0 (zero) as alíquotas nas etapas subsequentes de comercialização no atacado e no varejo. O produtor ou importador poderá optar por regime especial de apuração das contribuições por alíquotas **ad rem** fixadas por m<sup>3</sup> (metro cúbico) de álcool. O Poder Executivo poderá fixar coeficientes de redução das alíquotas máximas estabelecidas.

8.3 As medidas estabelecem ainda a suspensão da incidência das contribuições nas vendas de cana-de-açúcar destinadas à produção de álcool e disciplinam a industrialização de álcool por encomenda.

8.4 **As alterações propostas, ao transferir a incidência das contribuições do distribuidor para o produtor ou importador e, ainda, determinar a instalação de medidores de vazão, possibilitará melhor controle fiscal sobre o setor, favorecendo a concorrência entre as empresas”** (grifo nosso).

Chegando aquela medida provisória na Câmara dos Deputados, diversas emendas foram apresentadas. Em algumas delas se sugeriu modificação no dispositivo correspondente ao atual § 8º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Lei nº 11.727/08, **visando, por exemplo, a estabelecer que os coeficientes não poderiam resultar em alíquotas efetivas superiores a 9,25% do preço médio anual do álcool ao consumidor nem superiores a 5,50% do preço médio anual da gasolina**

**ADI 5277 / DF**

**ao consumidor.** Esses preços médios seriam ponderados pelos volumes comercializados pelas unidades da federação nos últimos doze meses. **Vide** nesse sentido as EMC nºs 30/08, 34/08, 35/08 e 39/08.

A primeira limitação proposta (a de que os coeficientes não poderiam resultar em alíquotas efetivas superiores a 9,25% do preço médio anual do álcool ao consumidor) surgiu por força do fato de que o mercado de álcool combustível experimenta “**grande volatilidade, especialmente quando comparados os preços da safra e da entressafra, e uma grande variação de preços por estado**, em virtude de custos de frete e incidência de ICMS com alíquotas diversas” (grifo nosso).

A segunda (isto é, a de que os coeficientes não poderiam resultar em alíquotas efetivas superiores a 5,50% do preço médio anual da gasolina ao consumidor) foi lançada buscando-se a neutralidade da tributação. Argumentava-se que as contribuições em comento não poderiam importar “vantagem competitiva da gasolina em relação ao álcool”, “levando-se em conta o consumo até 40% superior dos veículos a álcool, em virtude da menor densidade energética desse combustível”.

Não há dúvida de que aquelas emendas à MP nº 413/08 estavam intimamente conectadas a razões claramente de ordem extrafiscal. Embora não tenham sido tais emendas aprovadas, é certo que aquela primeira limitação passou a integrar, com algumas modificações, o Projeto de Lei de Conversão<sup>8</sup> e a lei aprovada (**vide** § 10 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Lei nº 11.727/08).

Também durante a tramitação da MP nº 413/08 na Câmara dos Deputados, foram apresentadas emendas com a proposta de supressão das modificações no art. 5º da Lei nº 9.718/98, enquanto não alteradas as normas da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) reguladoras do mercado de álcool combustíveis então vigentes. Sobre o assunto, **vide** as EMC nºs 19/08, 21/08, 22/08, 24/08.

Essas emendas se fundamentavam na ideia de que a “incidência

---

8 “§ 10. A aplicação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º não poderá resultar em alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS superiores a, respectivamente, 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) do preço médio de venda no varejo;

**ADI 5277 / DF**

monofásica da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins sobre a produção de álcool [geraria] um grande e irreparável prejuízo aos produtores de álcool”. Isso porque existiria “um oligopsônio na compra de álcool do produtor pelas distribuidoras e um oligopólio na venda do referido combustível pelas mesmas distribuidoras aos postos revendedores”, formas de mercado que teriam ligação com normas da ANP. E o produtor teria, diante disso, dificuldades de repassar o aumento da carga tributária para frente.

Tais emendas, assim como aquelas outras, também não foram aprovadas. Não obstante, muito em razão desse quadro, o Projeto de Lei de Conversão daquela medida provisória previu que os coeficientes redutores de alíquotas estabelecidos pelo Poder Executivo para o produtor e o importador poderiam ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor. E essa disciplina consta do atual § 8º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Lei nº 11.727/08.

Julgo que, entre outras, as mesmas razões extrafiscais que amparavam as emendas apresentadas à MP nº 413/08 também se imiscuem na própria fixação pelo Poder Executivo dos referidos coeficientes para redução das alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins incidentes na venda de álcool, inclusive para fins carburantes.

Isto é, é evidente que o Poder Executivo, ao fixar tais coeficientes, pode e deve levar em conta, dentre outros, os referidos aspectos da realidade fenomênica, mormente no que diz respeito à **grande volatilidade** do mercado de combustíveis e à concentração de poder de mercado nas mãos de alguns agentes econômicos. Vale lembrar que existe ligação entre mercado saudável e otimização do princípio da solidariedade, o qual orienta seguridade social.

Assim, por exemplo, o Poder Executivo poderá, caso ele entenda ser pertinente e razoável, reduzir as referidas alíquotas por meio de fixação de novos coeficientes redutores, quando verificar, em algum ponto da cadeia econômica, um aumento importante no preço do álcool, inclusive para fins carburantes, que precise de ser prontamente combatido ou minorado.

**ADI 5277 / DF**

Registro, nesse ponto, que os decretos editados pelo Poder Executivo com base nas disposições legais questionadas nunca se destinaram simplesmente a restabelecer as alíquotas inseridas no âmbito do regime especial de cobrança das contribuições em referência (§ 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/98). É certo, ademais, que tais atos normativos infralegais sempre trataram as cargas das contribuições devidas pelos produtores e importadores de modo diferenciado das devidas pelos distribuidores.

Nessa toada, destaco, por exemplo, que, com o Decreto nº 7.997/13, foi fixada alíquota zero para a contribuição ao PIS/PASEP e para a COFINS devidas pelos distribuidores. Para os produtores e importadores, o mesmo diploma estabeleceu as alíquotas específicas de R\$ 21,43 e de R\$ 98,57 a título das mesmas contribuições, respectivamente, por metro cúbico de álcool.

Com o Decreto nº 9.101/17, houve aumento de todos esses tributos, inclusive daqueles devidos pelos distribuidores (deixaram eles, portanto, de gozar das alíquotas zero). Mas, poucos dias depois, outro decreto (Dec. nº 9.112/17) reduziu as alíquotas então restabelecidas da contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins devidas por esses contribuintes. Um dos motivos dessa redução foi o atendimento de reclamação do setor sucroalcooleiro, o qual buscava garantir a competitividade do álcool em face da gasolina.

Por força disso, hoje, a situação é a seguinte: a) produtores e importadores estão sujeitos à alíquota específica de R\$ 23,38, a título de contribuição ao PIS/PASEP, e de R\$ 107,52, a título de Cofins, por metro cúbico de álcool; b) distribuidores estão sujeitos às alíquotas específicas de R\$ 19,81, a título de contribuição ao PIS/PASEP, e de R\$ 91,10, a título de Cofins, por metro cúbico de álcool.

Os contextos acima demonstram que o Poder Executivo está atento para as vicissitudes do mercado de combustíveis e que ele é capaz de, rapidamente, adequar as cargas das tributações em tela à realidade fenomênica, respeitadas as disposições legais em análise, inclusive os tetos. A situação atual dos distribuidores, por exemplo, é mais benéfica que no decreto originário.

**ADI 5277 / DF**

**OPÇÃO DO CONTRIBUINTE PELO REGIME ESPECIAL. ASPECTO RELEVANTE A SER CONSIDERADO.**

Não há que se falar em inconstitucionalidade na possibilidade de o Poder Executivo alterar as alíquotas das contribuições mencionadas dentro do regime especial ao qual se refere o § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluído pela Lei nº 11.727/08.

Isso porque esse regime especial é opcional, como assegura a lei. Cabe, portanto, aos contribuintes sopesar os ônus e os bônus desse regime, inclusive no que dizem respeito à referida possibilidade de o Poder Executivo alterar, respeitados os tetos, as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins.

Muito por conta de compreensão como essa, a Corte já fixou entendimento de que o fisco estadual pode, por exemplo, condicionar a opção do contribuinte pela redução de base de cálculo do ICMS à não utilização dos créditos do imposto relativos às entradas tributadas. Nesse sentido, **vide**: RE nº 584.023/RS-AgR-EDv-AgR-segundo, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Celso de Mello**, DJe de 11/12/15 e RE nº 477.323/RS, Tribunal Pleno.

**CAUSA DE PEDIR ABERTA. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.**

Tendo em vista a causa de pedir aberta própria das ações diretas de inconstitucionalidade, passo a analisar a necessidade de o restabelecimento das alíquotas realizada pelo Poder Executivo com base nos dispositivos impugnados observar a noventena.

Tenho para mim que o simples fato de essas contribuições serem restabelecidas pelo Poder Executivo, nas hipóteses em que isso se mostra possível, não afasta a incidência da regra do art. 195, § 6º, da Constituição Federal, consideradas razões de segurança jurídica. Afinal, se a lei que,

**ADI 5277 / DF**

mesmo de forma indireta, majora a carga tributária do contribuinte – quer elas tenham ou não função extrafiscal – é obrigada a observar a anterioridade nonagesimal, com igual razão é obrigado a respeitá-la o regulamento autorizado.

A Corte, aliás, vem firmando orientação nessa direção. No exame da ADI nº 4.661/DF-MC, o Tribunal Pleno concluiu que o decreto editado pelo Poder Executivo aumentando a alíquota do IPI (**vide** art. 153, § 1º, da Constituição Federal) deve respeitar a regra da anterioridade nonagesimal, instituída pela EC nº 42/03. Na ocasião, o Relator, Ministro **Marco Aurélio**, destacou que o art. 150, § 1º, do texto constitucional excluía a majoração do IPI da observância da anterioridade de exercício, prevista na alínea a do inciso III desse artigo, mas não da outra anterioridade, constante da alínea b do mesmo inciso, inserida pela aludida emenda.

Observo, por fim, que não se aplica à hipótese em tela a anterioridade geral, em razão de o próprio texto constitucional afastar a aplicação dessa regra na hipótese de se tratar de contribuições sociais mencionadas no art. 195 da Constituição Federal (**vide** o § 6º desse artigo).

**DISPOSITIVO.**

Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a ação direta, conferindo interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, bem como estabelecendo que as normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, inciso III, c, do texto constitucional.

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES:** Cuida-se de ação direta de inconstitucionalidade proposta pela Procuradoria-Geral da República contra os §§ 8º, 9º, 10 e 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/2008, naquilo que disciplina as contribuições ao PIS e à COFINS incidentes sobre a receita auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Transcrevo o teor dos dispositivos:

*“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; e*

*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.*

*§ 1º Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de álcool, inclusive para fins carburantes, quando auferida:*

*I – por distribuidor, no caso de venda de álcool anidro adicionado à gasolina;*

*II – por comerciante varejista, em qualquer caso;*

*III – nas operações realizadas em bolsa de mercadorias e futuros.*

*§ 2º A redução a 0 (zero) das alíquotas previstas no inciso III do § 1º deste artigo não se aplica às operações em que ocorra liquidação física do contrato.*

*§ 3º As demais pessoas jurídicas que comerciarem álcool não enquadradas como produtor, importador, distribuidor ou varejista*

**ADI 5277 / DF**

*ficam sujeitas às disposições da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins aplicáveis à pessoa jurídica distribuidora.*

*§ 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.*

*§ 5º A opção prevista no § 4º deste artigo será exercida, segundo normas e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro de cada ano-calendário, produzindo efeitos, de forma irrevogável, durante todo o ano-calendário subsequente ao da opção.*

*§ 6º No caso da opção efetuada nos termos dos §§ 4º e 5º deste artigo, a Secretaria da Receita Federal do Brasil divulgará o nome da pessoa jurídica optante e a data de início da opção.*

*§ 7º A opção a que se refere este artigo será automaticamente prorrogada para o ano-calendário seguinte, salvo se a pessoa jurídica dela desistir, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, até o último dia útil do mês de novembro do ano-calendário, hipótese em que a produção de efeitos se dará a partir do dia 1º de janeiro do ano-calendário subsequente.*

*§ 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.*

*§ 9º Na hipótese do § 8º deste artigo, os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor.*

**ADI 5277 / DF**

*§ 10. A aplicação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo não poderá resultar em alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins superiores a, respectivamente, 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) do preço médio de venda no varejo.*

*§ 11. O preço médio a que se refere o § 10 deste artigo será determinado a partir de dados colhidos por instituição idônea, de forma ponderada com base nos volumes de álcool comercializados nos Estados e no Distrito Federal nos 12 (doze) meses anteriores ao da fixação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo."*

Em suas razões, aduz a Procuradoria-Geral da República que as normas em questão, ao autorizarem o Poder Executivo a "fixar e alterar coeficientes para redução das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, assim como das alíquotas incidentes sobre os regimes especiais de cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, terminaram por contrariar o princípio constitucional da legalidade tributária previsto no art. 150, I e § 6º, da Constituição Federal de 1988". Expõe que as hipóteses de mitigação estão constitucionalmente contempladas, não podendo o legislador ordinário criar novas possibilidades.

A Presidência da República sustenta a improcedência do pedido. Defende que a lei em questão não violaria o princípio da legalidade, uma vez que teria fixado as alíquotas máximas, estabelecendo limites de atribuição para atuação do Poder Executivo por meio de decreto. Afirma que a declaração de inconstitucionalidade da sistemática questionada faria com que os contribuintes fossem submetidos a situação mais gravosa, no que considerada a cobrança pela alíquota integral das contribuições. O Senado Federal articula em mesma linha, buscando justificar a medida dentro de um contexto de oscilação regulatória, cujo regime seria opcional ao contribuinte.

A AGU manifestou-se pela improcedência do pedido.

**ADI 5277 / DF**

Foram admitidos terceiros na condição de *amici curiae*.

Eis o breve relato. Passo ao voto.

O princípio da legalidade é elemento basilar de estruturação de nosso sistema tributário. Sua previsão remonta ao célebre princípio da impossibilidade de serem instituídos tributos sem a consulta daqueles que serão responsáveis por suportá-los. Garantia de liberdade, consubstancia diretriz voltada ao Estado e à sociedade, no sentido de que a lei é o instrumento próprio de delimitação do espaço de atuação dos agentes.

Isso significa dizer que todos os aspectos da regra-matriz devem estar fixados em lei. Não por outra razão, a Constituição claramente define, em seu art. 150, I, que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

E, ainda, no mesmo art. 150, mas no § 6º, prescreve que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

Ainda forte no princípio da legalidade, a Constituição mitiga a imposição deste ao conferir a possibilidade de que a fixação da alíquota de determinados tributos seja delegada ao Poder Executivo. Busca-se, com isso, flexibilizar a rigidez da legalidade para que o tributo possa atuar como instrumento de intervenção do Estado na realidade socioeconômica.

**ADI 5277 / DF**

Temos, na exceção, a confirmação da regra, uma vez que a mitigação do princípio da legalidade deve observar uma série de limites e parâmetros que serão definidos pela lei instituidora. Vejamos:

*“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.”*

*“Art. 177. (...)*

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

*I – a alíquota da contribuição poderá ser:*

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

As hipóteses, portanto, guardam relação com o papel interventor do Estado. Há de observar-se, na utilização desse instrumento, a parcimônia necessária.

**ADI 5277 / DF**

Com tal horizonte em mente, esta Suprema Corte tem procedido à suavização da rigidez inerente ao princípio da legalidade tributária. Nesse sentido, cumpre considerar a decisão proferida pela Corte na análise do RE 838.284/SC, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgamento paradigmático para o tema e que contou com sólidas posições pela mitigação da legalidade estrita, ao reconhecer a possibilidade de lei atribuir a ato infralegal a redução e o restabelecimento de alíquotas de tributo, desde que observados os parâmetros legalmente estabelecidos. Transcrevo a ementa:

*“Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Princípio da legalidade. Taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia. Anotação de Responsabilidade Técnica (ART). Lei nº 6.994/82. Aspecto quantitativo. Delegação a ato normativo infralegal da atribuição de fixar o valor do tributo em proporção razoável com os custos da atuação estatal. Teto prescrito em lei. Diálogo com o regulamento em termos de subordinação, de desenvolvimento e de complementariedade. Constitucionalidade.*

*1. Na jurisprudência atual da Corte, o princípio da reserva de lei não é absoluto. Caminha-se para uma legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica. No tocante às taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, por força da ausência de exauriente e minuciosa definição legal dos serviços compreendidos, admite-se o especial diálogo da lei com os regulamentos na fixação do aspecto quantitativo da regra matriz de incidência. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.*

*2. No RE nº 343.446/SC, alguns critérios foram firmados para aferir a constitucionalidade da norma regulamentar. 'a) a delegação pode ser retirada daquele que a recebeu, a qualquer momento, por decisão do Congresso; b) o Congresso fixa standards ou padrões que limitam a ação do delegado; c) razoabilidade da delegação'.*

**ADI 5277 / DF**

*3. A razão autorizadora da delegação dessa atribuição anexa à competência tributária está justamente na maior capacidade de a Administração Pública, por estar estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte, conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar, com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador), a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir.*

*4. A taxa devida pela anotação de responsabilidade técnica, na forma do art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82, insere-se nesse contexto. Os elementos essenciais da exação podem ser encontrados nas leis de regência (Lei nº 6.496/77 e Lei nº 6.994/82). Foi no tocante ao aspecto quantitativo que se prescreveu o teto sob o qual o regulamento do CONFEA poderá transitar para se fixar o valor da taxa, visando otimizar a justiça comutativa.*

*5. As diversas resoluções editadas pelo CONFEA, sob a vigência da Lei nº 6.994/82, parecem estar condizentes com a otimização da justiça comutativa. Em geral, esses atos normativos, utilizando-se da tributação fixa, assentam um valor fixo de taxa relativa à ART para cada classe do valor de contrato – valor empregado como um critério de incidência da exação, como elemento sintomático do maior ou do menor exercício do poder de polícia, e não como base de cálculo.*

*6. Não cabe ao CONFEA realizar a atualização monetária do teto de 5 MVR em questão em patamares superiores aos permitidos em lei, ainda que se constate que os custos a serem financiados pela taxa relativa à ART ultrapassam tal limite, sob pena de ofensa ao art. 150, I, da CF/88.*

*7. Em suma, o art. 2º, parágrafo único, da Lei nº 6.994/82 estabeleceu diálogo com o regulamento em termos de subordinação (ao prescrever o teto legal da taxa referente à ART), de desenvolvimento (da justiça comutativa) e de complementariedade (ao deixar um valoroso espaço para o regulamento complementar o aspecto quantitativo da regra matriz da taxa cobrada em razão do exercício do poder de polícia). O Poder Legislativo não está abdicando de sua*

**ADI 5277 / DF**

*competência de legislar sobre a matéria tributária. A qualquer momento, pode o Parlamento deliberar de maneira diversa, firmando novos critérios políticos ou outros paradigmas a serem observados pelo regulamento.*

*8. Negado provimento ao recurso extraordinário.”*

(RE 838.284/SC, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-215 DIVULG 21-09-2017 PUBLIC 22-09-2017 – **com meus grifos**)

Na oportunidade, estabeleceu-se o entendimento de que “o princípio da reserva de lei não é absoluto. Caminha-se para uma legalidade suficiente, sendo que sua maior ou menor abertura depende da natureza e da estrutura do tributo a que se aplica”. Analisando a possibilidade de a lei instituidora da taxa relativa à ART atribuir a ato infralegal competência para fixação de alíquotas, atentou o Supremo para a excepcionalidade do caso ante a “maior capacidade de a Administração Pública, por estar estreitamente ligada à atividade estatal direcionada a contribuinte, conhecer da realidade e dela extrair elementos para complementar o aspecto quantitativo da taxa, visando encontrar, com maior grau de proximidade (quando comparado com o legislador), a razoável equivalência do valor da exação com os custos que ela pretende ressarcir”.

Fixou-se, então, a seguinte tese: “Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos”.

Entendimento similar pode ser extraído da ADI 4.697/DF, de relatoria do Ministro Edson Fachin, que, apreciada na mesma sessão de julgamento do RE 838.284/SC, assentou a constitucionalidade de lei instituidora de anuidade em favor de conselhos profissionais que, estabelecendo o limite máximo de cobrança, delega a ato infralegal a fixação do valor exato a ser recolhido. Afirmou-se que, “no tocante à

**ADI 5277 / DF**

*legalidade tributária estrita, reputa-se ser adequada e suficiente a determinação do mandamento tributário no bojo da lei impugnada, por meio da fixação de tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência das contribuições profissionais, à luz da chave analítica formada pelas categorias da praticabilidade e da parafiscalidade”.*

Tenho para mim que as razões desses precedentes podem ser estendidas para o presente caso.

Compreendo que, na análise dos dispositivos questionados, não há que se falar em violação ao princípio da legalidade, uma vez que a lei instituidora das contribuições estabelece todos os elementos da regra-matriz de incidência. Há definição de um valor máximo de alíquota a ser fixada pelo Poder Executivo.

Como acima apontado, a medida vai ao encontro do entendimento desta Corte, tendo em vista que as balizas estão inseridas em estritos limites legais.

Atento para o fato de que o restabelecimento das alíquotas por meio de decreto tem sido parcial, ou seja, a tributação das receitas tratadas na legislação ora em exame hoje se dá em patamar reduzido, se comparada com as demais receitas tributadas por PIS e COFINS.

Até por isso, se prevalecer o entendimento quanto à inconstitucionalidade da delegação, o efeito prático da medida não seria a ausência de tributação, mas, sim, a tributação pela alíquota cheia de PIS/COFINS, a revelar a possibilidade de que o contribuinte venha a encontrar-se em situação pior do que a que está hoje.

A possibilidade de variação de alíquotas, dentro dos parâmetros legalmente fixados, justifica-se dentro de um contexto de maior flexibilidade ao Poder Executivo para realizar políticas regulatórias

**ADI 5277 / DF**

por meio de atos infralegais, mas dentro da competência atribuída pelo legislador.

Não podemos desconsiderar o risco de enrijecimento da Administração e a necessidade de conferir-se certo dinamismo para que se possa fazer frente aos desafios que surgem. Tal grau de atuação, desde que conferida e delimitada por lei, observa o princípio democrático e a vontade do legislador ao reconhecer a excepcionalidade necessária.

Ainda assim, acompanho o Relator quanto à necessidade de que eventual restabelecimento de alíquotas por meio de decreto venha a observar o princípio da anterioridade nonagesimal, como forma de atender ao princípio da não surpresa.

**Ante o quadro, acompanho o Relator**, para julgar parcialmente procedente a ação direta e dar interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/2008, estabelecendo que as normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, “c”, da Constituição Federal.

**É como voto.**

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL****VOTO**

O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES - Aqui, Presidente, em relação aos julgamentos tanto da ADI, quanto do RE, vou ser extremamente sintético, uma vez que o eminente Ministro-Relator, Ministro Dias Toffoli, detalhou, em seu voto, todas as questões importantíssimas.

Não há dúvida de que a Constituição Federal de 1988 consagrou o Sistema Tributário Nacional como diretriz básica do Direito Tributário e com duas características muito importantes: a rigidez e a complexidade. São características que todos os tributaristas sempre ressaltam: a questão da rigidez - uma rígida divisão de competências tributárias, de repartição de receitas e essa complexidade, a partir da existência de limitações do poder de tributar.

A pergunta que se faz, no presente julgamento, é se há possibilidade de as alíquotas da contribuição ao PIS e a Cofins serem reduzidas e restabelecidas - é o vai e volta, a possibilidade de redução e a possibilidade de restabelecimento -, por regulamento infralegal, nos termos do art. 27, § 2º da Lei nº 10.865/2004. Saber se isto respeita essa rigidez e complexidade exigida pelo texto constitucional, em especial - como foi aqui já ressaltado, tanto nas sustentações orais, também pela Advocacia-Geral da União, pelo Ministério Público e pelos Ministros que me antecederam -, em relação ao princípio da reserva legal tributária, também conhecido como legalidade estrita tributária, prevista no art. 150, I.

Não tenho nenhuma dúvida de que, se a pergunta parasse um pouquinho antes - ou seja, se a pergunta fosse sobre a possibilidade de as alíquotas de contribuição ao PIS e da Cofins serem reduzidas e restabelecidas por regulamento infralegal ser constitucional -, certamente a resposta seria, a meu ver, negativa. Mas não é essa questão analisada, há um *plus*. A indagação que se faz é se a possibilidade dessas alíquotas

**ADI 5277 / DF**

serem reduzidas e restabelecidas por regulamento infralegal pode ser manejada nos termos do art. 27, § 2º, nos termos de uma verdadeira delegação específica do legislador infraconstitucional. O que se tem no caso concreto no RE, e abstratamente na ADI, é que todas as hipóteses de incidências do PIS e da COFINS foram bem delineadas nas Leis nº 10.637 e 10.833, que previram inclusive as alíquotas: 1,65 para o PIS e 7,6% para a COFINS na redação original.

Agora, por questões político-tributárias, a Lei nº 10.864/2004 previu a possibilidade dessa modulação, isto é, dessa redução e posterior restabelecimento das alíquotas. Quer dizer, dentro da rigidez e complexidade, a lei não alterou as alíquotas, não permitiu que o Poder Executivo estabelecesse alíquotas superiores. O que a lei previu, dentro da possibilidade de tratamento das questões político-tributárias, inclusive de incentivo à economia? Estabeleceu que aquelas alíquotas - 1,65 e 7,6 - são o teto, podendo o Poder Executivo diminuí-las, voltar, desde que não ultrapasse o teto. A lei poderia especificar que o Poder Executivo pode estabelecer 7,6; 7,5; 7,4? Poderia do 0 aos 7,6; 0 a 1,65? Não. A lei, de forma expressa, específica, estabeleceu aquelas alíquotas previstas como o teto e a possibilidade de uma modulação sempre a favor do contribuinte.

Aqui me parece que a questão que mereceria ser melhor tratada é exatamente essa: sempre a favor do contribuinte, porque as alíquotas estão estabelecidas: 1,65 e 7,6. Qualquer alteração será sempre a favor do contribuinte. Ah, mas depois voltou. Mas não prejudicou o contribuinte, porque a previsão do teto o beneficiou. Antes não era teto, mas uma alíquota única. O que a lei veio a fazer foi transformar alíquota única em um teto, e qualquer alteração sempre em benefício do contribuinte.

O § 2º do art. 27 é muito claro: o Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer até os percentuais de que tratam os incisos I e II do *caput* do art. 8º da lei. Vale dizer, o teto. O art. 27, § 2º, transformou uma alíquota única em um teto, em uma alíquota máxima. O que viesse seria benéfico ao contribuinte, jamais poderia ultrapassar o teto. Não se tratou, a meu ver, de um cheque em branco ao Poder Executivo para estabelecer alíquotas, que já estavam estabelecidas. Essa delegação não foi em

**ADI 5277 / DF**

prejuízo do contribuinte, mas em benefício, permitindo que se abaixe. Nunca, jamais acima do teto.

Então, Presidente, parece-me não haver, aqui, nenhuma inconstitucionalidade, até porque, se houvesse inconstitucionalidade, como destacado pelo eminente Ministro Dias Toffoli e agora pelo eminente Ministro Nunes Marques, seria da delegação. Se houve inconstitucionalidade da delegação, quando a alíquota foi zero, seria inconstitucional também. É um elevador de alíquotas, respeitando o teto.

Não se pode dizer que a delegação a favor é constitucional, e a delegação que não é contra, aquela voltada ao *status quo*, é inconstitucional. Não! Ou as duas são, ou nenhuma o é. E acredito que nenhuma é inconstitucional. Porque, dentro dessa autorização legal, específica, que transformou uma alíquota única, ou duas, aqui um, PIS/Cofins, essas alíquotas em teto, o legislador reduziu, pelo Decreto nº 5.442, para zero as alíquotas, isso em 2005. Dez anos depois, em 2015, diante do novo cenário econômico, o Governo Federal restabeleceu as alíquotas - até 1,65 e até 7,6 -, inclusive em patamares inferiores, porquanto poderia ir até 1,65 - foi até 0,65 -, poderia ir até 7,5 - foi até 4%.

Aqui, Presidente, afasto, como o fez - e acompanho - o eminente Ministro-Relator, a inconstitucionalidade.

Também entendo que não há violação ao princípio da não cumulatividade, conforme foi já salientado, até porque tanto o PIS quanto a Cofins surgiram no ordenamento jurídico - isso foi dito, então, não me alongarei -, surgiram no ordenamento jurídico como tributos cumulativos. A partir da edição das Medidas Provisórias nº 66, em 2002, e nº 135, em 2003, que foram convertidas em leis, é que se tornaram tributos não cumulativos. Entretanto, desde então, tornou-se possível creditamento quanto a determinadas despesas. O que se evita é a tributação em cascata, mas o regime não cumulativo, posteriormente, ganhou - isso também foi salientado - *status* constitucional, com a Emenda nº 42/2003, aquela que incluiu o § 12 no art. 195, da Constituição.

Agora, diferentemente com do que ocorre com o IPI, o ICMS, aos quais a Constituição Federal impõe a observação do regime da não

**ADI 5277 / DF**

cumulatividade, nas contribuições sociais houve mera autorização constitucional para a instituição desse regime em determinados setores da atividade econômica. O § 12 do art. 195, incluído pela Emenda nº 42, é muito claro a esse respeito.

Assim, as leis, tanto a Lei nº 10.637, quanto a Lei nº 10.833, que instituíram o regime de não cumulatividade para as contribuições ao PIS e à Cofins relativos a determinadas despesas, não decorrem de imposição constitucional, até porque - repito -, na época, sequer havia sido introduzido o § 12 do art. 195.

Levando-se em consideração que a não cumulatividade nesses casos - PIS/Cofins - não decorre de imposição constitucional, mas da possibilidade de conformação da lei, a opção do legislador, a meu ver, de suprimir o inciso V do artigo 3º das Leis nº 10.637 e 10.833, que previam a possibilidade de creditamento de despesas, encontra-se do seu campo de liberalidade, não havendo, a meu ver, qualquer violação ao art. 195, § 12.

Da mesma forma, afastado qualquer alegação de violação à vedação a efeito confiscatório. Não me parece aqui que exista essa possibilidade.

Por fim, Presidente, assim como o eminente Ministro-Relator bem pontuou, entendo que a delegação legislativa para esse elevador de alíquotas, sempre respeitando o teto máximo previsto em lei, não afasta a necessidade de observância do princípio da anterioridade nonagesimal no caso do retorno total ou parcial das alíquotas até aquele teto, porque a ideia da anterioridade nonagesimal, aqui, é uma garantia ao contribuinte. Não que ele tenha a garantia de não aumento - e foi dito aqui em uma sustentação oral que se referiu a aumentos. É óbvio que, se foi pra zero e aumentou, foi aumento, mas aumento dentro do teto permitido. Esse aumento é possível dentro do teto permitido, porém o contribuinte deve pela possibilidade de se programar. E essa possibilidade de se programar se dá pelo princípio da anterioridade nonagesimal.

Então, Presidente, com essas rápidas ponderações, acompanho o eminente Ministro-Relator, negando provimento ao recurso extraordinário.

Teria uma tese que, no meu voto, consta para apresentar, mas

**ADI 5277 / DF**

acompanho a tese de Sua Excelência, o eminente Ministro-Relator.

Na ADI 5.277, também o acompanho, julgando parcialmente procedente e dando a interpretação conforme sugerida por Sua Excelência.

É o voto, Presidente.

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

**ANTECIPAÇÃO AO VOTO**

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN** - Senhora Presidente, muito obrigado! Cumprimento Vossa Excelência, a eminente Ministra Cármen Lúcia, os eminentes Pares, os Senhores Advogados públicos e privados que comparecem a esta sessão bem como o Senhor Vice-Procurador-Geral da República.

Senhora Presidente, o exame que fiz na ADI 5.277 me levou a concluir pela improcedência do pedido, entendendo constitucionais os §§ 8º, 9º, 10 e 11 do art. 5º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, incluídos pela Lei 11.727, de 2011.

Os estudos conexos que fiz no RE 1.043.303 me levaram a concluir pelo desprovimento do recurso extraordinário interposto, entendendo que são constitucionais o art. 27 e o respectivo § 2º da Lei nº 10.865, de 2004, e, conseqüentemente, os decretos que, com base nele, reduzem e restabelecem as alíquotas de PIS e COFINS.

Nada obstante as sustentações em sentido diverso, cumprimento o voto acutíssimo proferido pelo eminente Ministro Dias Toffoli. Sua Excelência me honrou com a citação de um precedente no qual eu já houvera adentrado esta matéria. Por isso, tomo a liberdade de subscrever, por inteiro, o douto voto do eminente Ministro Dias Toffoli que, em meu modo de ver, de maneira adequada, como sói acontecer no voto de Sua Excelência, bem desatou essa questão e trouxe à colação o enfrentamento da filtragem constitucional dos dispositivos respectivos, diante dos textos constitucionais indicados como parâmetros de controle.

Cumprimento Sua Excelência, o eminente Ministro-Relator, juntarei declaração de voto na qual explícito citação de doutrina e jurisprudência sobre esta matéria, e subscrevo os fundamentos e a conclusão de Sua Excelência.

É como voto, Senhora Presidente.

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN:** Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Procurador-Geral da República em face dos §§ 8º, 9º, 10 e 11 do art. 5º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, incluídos pela Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008, que disciplina as contribuições PIS e COFINS. Transcrevo:

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

§ 9º Na hipótese do § 8º deste artigo, os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor.

§ 10. A aplicação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo não poderá resultar em alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins superiores a, respectivamente, 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) do preço médio de venda no varejo.

§ 11. O preço médio a que se refere o § 10 deste artigo será determinado a partir de dados colhidos por instituição idônea, de forma ponderada com base nos volumes de álcool comercializados nos Estados e no Distrito Federal nos 12 (doze) meses anteriores ao da fixação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo.

Sustenta-se que o “o princípio da legalidade tributária, estabelecido

**ADI 5277 / DF**

no art. 150, I e § 6º, da Constituição Federal e no art. 97 do Código Tributário Nacional, constitui importante limitação do poder de tributar segundo a qual os entes da Federação somente podem instituir, extinguir, majorar ou reduzir tributos (...) por meio de lei” (eDOC 1, p. 6).

No mesmo sentido, assenta-se que é permitido, conforme o art. 153, § 1º da CFRB/88, que sejam alterados por decreto somente os Impostos sobre Importações, sobre Exportações, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações Financeiras, além de outras hipóteses implementadas pela Emenda Constitucional 33/2001. Tais casos constituem atenuações constitucionais à legalidade tributária, relacionadas ao caráter de extrafiscalidade de tributos. Conclui-se ser inviável que legislação infraconstitucional estabeleça novas hipóteses de mitigação ao princípio.

Defende-se, por fim, que os dispositivos impugnados contrariam o disposto no art. 150, I, e § 6º, da CF/1988, pois autorizam que o Poder Executivo fixe “coeficientes para redução das alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, e das alíquotas incidentes sobre os regimes especiais de cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, ambas estabelecidas no caput e no § 4º da norma, assim como a alterar para mais ou para menos as alíquotas em relação à classe de produtores, produtos ou sua utilização” (eDOC 1, p. 14).

Requer-se, assim, a declaração de inconstitucionalidade dos §§ 8º, 9º, 10 e 11 do art. 5º da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998, incluídos pela Lei 11.727, de 23 de junho de 2008.

O Senado Federal aduz que os dispositivos constitucionais são compatíveis com a Constituição, pois “ou o contribuinte estará sujeito a alíquotas fixas e pontuais ou estará sujeito a alíquotas móveis, abaixo do máximo estabelecido pelo Legislador, e apenas mediante opção voluntária. No primeiro caso, seu consentimento será representado no Legislador, no segundo, será direto, de forma que o princípio da legalidade (...) não é violado em nenhum dos dois cenários” (eDOC 13, p. 8).

**ADI 5277 / DF**

O Advogado-Geral da União argumenta que os elementos essenciais à cobrança do tributo estão definidos em lei, e que eventual declaração de inconstitucionalidade reverteria em prejuízo do contribuinte. Defende a improcedência do pedido.

O Procurador-Geral da República, por sua vez, manifesta-se pela procedência do pedido:

CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO. ART. 5º, §§ 8º A 11 DA LEI 9.718/1998, INCLUÍDOS PELA LEI 11.727/2008. DELEGAÇÃO AO PODER EXECUTIVO PARA FIXAÇÃO DE COEFICIENTE DE REDUÇÃO DAS ALÍQUOTAS DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E COFINS. RESERVA DE LEI EM SENTIDO ESTRITO: PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA (CR, ART. 150, I E § 6º ). EXCEÇÕES DEFINIDAS NA PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO. 1. As limitações constitucionais ao poder de tributar, que integram o denominado estatuto do contribuinte, são garantias fundamentais do sujeito passivo contra ação fiscal do poder público, as quais se qualificam como interdições ao poder impositivo do Estado na atuação tributária em face do cidadão-contribuinte e das empresas. 2. O princípio da legalidade tributária, inscrito no art. 150, I e § 6º, da Constituição da República, por constituir direito fundamental do contribuinte, somente pode ser restringido ou mitigado pela própria Constituição, ou por lei (com ou sem reservas), quando o autorizar a Carta Política. 3. São taxativas as hipóteses constitucionais que excepcionam o princípio da legalidade estrita a fim de permitir alteração de alíquotas definidas em lei (CR, art. 153, § 1º ; 155, § 2º, XII, h, e § 4º, IV, c; e 177, § 4º, I, b). Caráter extrafiscal de tributos não justifica inobservância do postulado. 4. A prerrogativa de o Poder Executivo reduzir e restabelecer alíquotas de tributos – até o limite estabelecido em lei – somente é admitida nos casos expressamente previstos na Constituição. 5. A discricionariedade delegada ao Executivo para, nos parâmetros contidos em lei, alterar alíquota de tributo ofende a tipicidade fechada do Direito Tributário, ao retirar da

**ADI 5277 / DF**

lei em sentido estrito a função de definir os elementos essenciais da regra-matriz de incidência e por induzir situação de insegurança jurídica 6. Parecer pela procedência do pedido.

**São os breves fatos e argumentos de interesse para o presente voto.**

Inicialmente, cumpre analisar o dispositivo impugnado, isto é, os §§ 8º a 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/1998. Autorizou-se que o Poder Executivo alterasse alíquotas, “para mais ou para menos”, de PIS e Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. Estabeleceu-se, todavia, que as alíquotas de PIS e Cofins não poderiam ser superiores a 1,65% e 7,6%, respectivamente, do preço médio de venda de varejo.

Sobre o tema, adianto que este Supremo Tribunal Federal vem admitindo o estabelecimento de alíquotas de tributos pelo Poder Executivo por meio de normas infralegais, desde que seus limites e parâmetros sejam fixados de forma clara em lei, evitando-se arbítrio fiscal.

Ainda em 2003, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 343.446-2, de relatoria do Ministro Carlos Velloso, entendeu-se que o fato de uma lei deixar para o regulamento a complementação de conceitos não implica ofensa ao princípio da legalidade.

No Recurso Extraordinário nº 704.292, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, paradigma do Tema nº 540, discutia-se sobre a fixação e a majoração do valor de anuidades pelos conselhos de fiscalização profissional. Na ocasião, conforme o conceito de “legalidade suficiente”, entendeu-se que:

“2. Respeita o princípio da legalidade a lei que disciplina os elementos essenciais determinantes para o reconhecimento da contribuição de interesse de categoria econômica como tal e deixa um espaço de complementação para o regulamento. A lei autorizadora, em todo caso, deve ser legitimamente justificada e o diálogo com o regulamento deve-se dar em termos de

**ADI 5277 / DF**

subordinação, desenvolvimento e complementariedade. (...) (RE 704.292/PR, Relator Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, DJe 03 ago. 2017).

Conforme esse entendimento, o art. 2º da Lei nº 11.000/2004, analisado na ocasião, foi declarado inconstitucional, pois autorizava que os conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas fixassem anuidades sem qualquer parâmetro legal, abrindo espaço para o arbítrio do Poder Executivo.

Na mesma época, o Recurso Extraordinário nº 838.284, paradigma do Tema nº 829, também de relatoria do Ministro Dias Toffoli, foi julgado segundo a mesma compreensão. Constitucional, portanto, a taxa estabelecida pelo Conselho Federal de Engenharia e Agronomia (CONFEA), pois seus elementos essenciais de exação podem ser encontrados nas leis de regência (Lei nº 6.496/77 e Lei nº 6.994/82). Fixou-se, assim, a seguinte tese:

“Não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal, valor esse que não pode ser atualizado por ato do próprio conselho de fiscalização em percentual superior aos índices de correção monetária legalmente previstos”.

Outro importante julgamento é o da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.597, de minha relatoria, em que um dos dispositivos impugnados era o art. 6º, §2º, da Lei nº 12.514/2011, que delega ao âmbito infralegal a fixação do valor exato de anuidades e descontos quanto a contribuições devidas a Conselhos Profissionais.

No caso concreto, entendeu-se que foi observado o princípio da legalidade, visto que, “em relação à majoração, entende-se que a finalidade da referida limitação constitucional ao poder de tributar encontra-se satisfeita, uma vez que o *quantum debeat*ur da obrigação tributária encontra-se limitado a um montante previamente estabelecido,

**ADI 5277 / DF**

por força de lei".

O estabelecimento de tetos na lei é, pois, adequado e suficiente, quando seus critérios para apuração do tributo são claros. Entendendo-se ser constitucional o dispositivo, fixou-se na ementa que:

"6. A Lei 12.514/2011 ora impugnada observou a capacidade contributiva dos contribuintes, pois estabeleceu razoável correlação entre a desigualdade educacional e a provável disparidade de rendas auferidas do labor de pessoa física, assim como por haver diferenciação dos valores das anuidades baseada no capital social da pessoa jurídica contribuinte. 7. Não ocorre violação ao princípio da reserva legal, uma vez que o diploma impugnado é justamente a lei em sentido formal que disciplina a matéria referente à instituição das contribuições sociais de interesse profissional para aqueles conselhos previstos no art. 3º da Lei 12.514/11. 8. No tocante à legalidade tributária estrita, reputa-se ser adequada e suficiente a determinação do mandamento tributário no bojo da lei impugnada, por meio da fixação de tetos aos critérios materiais das hipóteses de incidência das contribuições profissionais, à luz da chave analítica formada pelas categorias da praticabilidade e da parafiscalidade". (ADI 4.697, de minha relatoria, Tribunal Pleno, DJe 30 mar. 2017).

Neste ano, foi julgado o Recurso Extraordinário nº 602.917, de relatoria da Ministra Rosa Weber, Redator do Acórdão Ministro Alexandre de Moraes. Discutia-se a constitucionalidade do art. 3º da Lei nº 7.798/89, que possibilita ao Poder Executivo estabelecer classes de valores correspondentes ao IPI a ser pago, em relação a produtos de capítulos estabelecidos na Tabela de Incidência do IPI, em face da exigência de lei complementar.

Decidiu-se que, segundo a reserva legal no âmbito do direito tributário, todos os aspectos da regra matriz da hipótese de incidência tributária devem ser regulados por lei em sentido estrito, mas determinados aspectos da obrigação tributária podem ser

**ADI 5277 / DF**

complementados por ato infralegal. Assim, desde que a lei trace limites à regulamentação pelo Poder Executivo, emprega-se uma ideia mais flexível do princípio da legalidade tributária. Ao fim, fixou-se a tese: “é constitucional o artigo 3º da Lei 7.7.98/1989, que estabelece valores pré-fixados para o IPI”.

Sendo assim, entende-se que esta Suprema Corte tem estabelecido que o princípio da legalidade não obsta que o Poder Executivo restabeleça alíquotas, desde que o faça conforme lei que firme limites suficientes, a fim de proteger o cidadão de arbítrio fiscal.

Analisando-se os dispositivos impugnados por esta ação direta de inconstitucionalidade, entendo que não procedem os argumentos relacionados à violação do art. 150, I e § 6º da Lei Maior, pois, a despeito de que, conforme o princípio da legalidade, a majoração de contribuições deva ocorrer por meio de lei em sentido estrito, é a própria lei, na situação analisada, que deixou claros os limites e as balizas para que o Poder Executivo, por meio de ato infralegal, pudesse alterar alíquotas. Assim, ressaltando que deve ser respeitado o teto legal previsto no art. 5º, § 10º da Lei nº 9.718/1998, entendo que o dispositivo impugnado é constitucional.

Ante o exposto, julgo parcialmente procedente a ação direta para dar interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, estabelecendo que as normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, do texto constitucional.

É como voto.

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL****VOTO**

**O SENHOR MINISTRO LUÍS ROBERTO BARROSO** - Presidente, preciso dizer que tive algumas dúvidas e angústias, em meu coração, em alguns dias, neste caso, pelo desconforto que sinto em matéria tributária, em que o risco de abuso é sempre grande. Há duas áreas em que o risco de abuso é grande: matéria tributária e matéria penal. Tenho temores dessas delegações legislativas, para ser sincero, e da ausência de controle na manipulação dessas alíquotas tributárias.

Porém, preciso dizer que, com a exposição do Ministro Dias Toffoli, depois acompanhada pelos eminentes Ministros, aplaquei um pouco minhas dúvidas. Embora me reserve o direito de continuar repensando a matéria - o verdadeiro sentido e o alcance da reserva legal, em sentido positivo e em sentido negativo -, por ora, estou aderindo à posição trazida com maestria pelo Ministro Dias Toffoli, com a experiência que tem na chefia da Advocacia Pública Federal.

De modo que, com algumas dúvidas e angústias, nesse momento, vou considerar válida a delegação legislativa prevista no art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004, inclusive pelo argumento de que, quando instituída e utilizada em seus primeiros tempos, antes desse último decreto, foi usada, na verdade, em favor do contribuinte. Tudo que teria ocorrido aqui seria a volta ao regime da legalidade. Assim, neste caso específico, talvez não se possa vislumbrar uma ameaça ao contribuinte. É claro que, quando há a majoração, o contribuinte é afetado, e nós teremos a anterioridade nonagesimal. Mas, no fundo, se decreto não houvesse, prevaleceria alíquota mais elevada do que a que se tinha. Portanto, apesar de minhas dúvidas e angústias quanto a delegação legislativa em matéria tributária, não é esse o caso ideal, talvez, para manifestá-las.

Não vou pedir vênias ainda, porque não houve divergência, salvo aos eminentes Advogados, que muito bem se houveram na tribuna e me impressionaram com suas sustentações, mas, por ora, estou

**ADI 5277 / DF**

acompanhando a posição do eminente Relator, Ministro Dias Toffoli, cumprimentando-o pela densidade do voto.

10/12/2020

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL

## CONFIRMAÇÃO DE VOTO

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):**

Senhora Presidente, as dúvidas do Ministro **Roberto Barroso** também são dúvidas que me afligiram ao estudar e refletir sobre o tema concreto, com uma dúvida a mais, que é aquilo que sabemos: de vinte anos para cá, houve um aumento legiferante em matéria de contribuições. Sabemos que isso provoca impacto no pacto federativo na medida em que as contribuições sociais não são repartidas entre os entes.

No caso concreto, tal qual Sua Excelência agora afirmou explicitamente, e eu já afirmara no início, há fundamentos concretos para qualquer solução. Optei por privilegiar a posição do legislador no debate político sobre a questão. Mas, uma vez que votei no sentido de placitar a posição do legislador, não há dúvida de que também há aqui uma advertência e uma preocupação em relação ao uso das contribuições como forma de subverter o financiamento do Estado em relação à Federação como um todo. No caso específico, reitero e ratifico o voto em razão de tudo aquilo que já afirmei.

Certamente, as dúvidas estão também presentes em minha mente, mas chega um momento em que temos que decidir, em que temos que emitir nossa posição e optei por essa deferência ao debate político que surgiu no Parlamento.

Agradeço ao Ministro Luís **Roberto Barroso** as referências.

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO – VOGAL**

Conjunto: ADI 5277 e RE 1043313

**O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES:** Trata-se de Ação Direta de Inconstitucionalidade 5277, em que discutida a constitucionalidade dos parágrafos 8º, 9º, 10 e 11 do Art. 5º da Lei 9.718, de 1998, na redação dada pela Lei 11.727, de 2008.

A matéria em discussão diz respeito à possibilidade de alteração, pelo Poder Executivo, das alíquotas do PIS e da Cofins previstas no *caput* e no § 4º do mesmo artigo 5º da Lei 9.718, de 1998.

A Procuradoria-Geral da República, autora da ADI em exame, assevera que as disposições mencionadas estariam a contrariar o princípio constitucional da legalidade tributária previsto no Art. 150, I e § 6º, da Constituição Federal de 1988.

Penso ser oportuna a transcrição dos dispositivos relacionados à compreensão da matéria de fundo, assim como dos parágrafos tidos por inconstitucionais, e, por fim, as normas constitucionais reputadas ofendidas pela PGR:

**Lei 9.718, de 1998**

“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: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

**ADI 5277 / DF**

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; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

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. (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

[...]

§ 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: (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

[...]

§ 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. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 9º Na hipótese do § 8º deste artigo, os coeficientes estabelecidos para o produtor e o importador poderão ser diferentes daqueles estabelecidos para o distribuidor. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 10. A aplicação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo não poderá resultar em alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins superiores a, respectivamente, 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) do preço médio de venda no varejo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008).

§ 11. O preço médio a que se refere o § 10 deste artigo será

**ADI 5277 / DF**

determinado a partir de dados colhidos por instituição idônea, de forma ponderada com base nos volumes de álcool comercializados nos Estados e no Distrito Federal nos 12 (doze) meses anteriores ao da fixação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)."

\*\*\*

**Constituição Federal de 1988**

"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;

[...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) "

A seu turno, o Recurso Extraordinário 1043313 discute a possibilidade conferida pelo Art. 27, § 2º, da Lei 10.865/2004, de transferir a ato infralegal a competência para *reduzir e restabelecer as alíquotas* das contribuições ao PIS e à COFINS incidentes sobre receitas financeiras. Tem-se, portanto, a controvérsia do Tema 939 da sistemática da Repercussão Geral, a discutir tal possibilidade à luz dos arts. 150, inc. I, e 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988.

O Recurso Extraordinário da Contribuinte questiona as conclusões de acórdão unânime do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que confirmou sentença em Mandado de Segurança na origem, e conta com a seguinte ementa:

**ADI 5277 / DF**

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. DECRETO 8.426/2015. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO. REGIME NÃO CUMULATIVO. REGRAMENTO LEGAL.

1. O Decreto 8.426/2015 não se mostra ofensivo ao princípio da legalidade, eis que não se trata de instituição ou majoração de tributo, e sim de redução e posterior restabelecimento, dentro dos limites indicados na própria lei (art. 27, § 2º, da Lei 10.865/2004), das alíquotas de contribuição para o PIS e COFINS sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo. Não há se falar em inconstitucionalidade.

2. O regime não cumulativo do PIS e da COFINS foi relegado à disciplina infraconstitucional, sendo de observância facultativa. Logo, a lei pode estabelecer as despesas que serão passíveis de gerar créditos, bem como modificar o regime, introduzindo novas hipóteses de creditamento ou revogando outras, pois não existe direito adquirido a determinado regime legal. Não havendo previsão legal para apuração de créditos de PIS/COFINS sobre as receitas financeiras, resta inviável o creditamento pleiteado.

Como mencionado, a questão subjacente diz respeito à conformação constitucional do Decreto 8.426, de 2015, que restabeleceu as alíquotas da Contribuição para o PIS e para a COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

Uma vez mais, convém transcrever o permissivo legal em que o Decreto Presidencial se fundamenta, assim como os dispositivos legais e constitucionais tidos por ofendidos pelo Contribuinte em seu RE:

**Lei 10.865, de 2004**

Art. 27. [...]

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do

**ADI 5277 / DF**

caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

\*\*\*

**Código Tributário Nacional**

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

[...]

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

[...]

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

\*\*\*

**Constituição Federal de 1988**

“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;

[...]”

“ 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

ADI 5277 / DF

dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.  
[...]"

É o relatório.

O cerne dos questionamentos contra as normas impugnadas na ADI e contra o entendimento do Tribunal *a quo*, impugnado no RE, reside na defesa de que, de acordo com a Constituição Federal e com o CTN, somente o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) e Imposto sobre Produto Industrializado (IPI) podem ser alterados por decreto.

De início, é preciso constatar que os decretos relacionados (Decreto 7.997, de 2013 e Decreto 8.426, de 2015), não *exigiram* ou *aumentaram* tributo, haja vista que a instituição do PIS e da Cofins aqui discutidos encontram na Lei 9.718, de 1998 e na Lei 10.865, de 2004, a sua base, seu fundamento normativo. Estas, portanto, *leis* em sentido estrito.

Da mesma forma, os decretos sob exame não *fixaram* alíquotas das contribuições mencionadas, que estavam e permanecem previstas no *caput* e no § 4º do mesmo artigo 5º da Lei 9.718, de 1998 e no Art. 8º da Lei 10.865, de 2004.

Penso estarmos diante do que os autores denominam *regulamento* ou *decreto autorizado*, sobre o qual assim já me manifestei em sede doutrinária:

Assim, afigura-se razoável entender que o regulamento autorizado *intra legem* é plenamente compatível com o ordenamento jurídico brasileiro, podendo constituir relevante instrumento de realização de política legislativa, tendo em vista considerações de ordem técnica, econômica, administrativa etc.

Diversamente, a nossa ordem constitucional não se compadece com as autorizações legislativas puras ou incondicionadas, de nítido e inconfundível conteúdo

**ADI 5277 / DF**

renunciativo. Tais medidas representam inequívoca deserção do compromisso de deliberar politicamente, configurando manifesta fraude ao princípio da reserva legal e à vedação à delegação de poderes (MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 14ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.)

Que fique claro quanto aos casos sob exame: o que o legislador deferiu ao Poder Executivo foi uma flexibilidade na redução e no restabelecimento de alíquotas, **tudo isso dentro de faixas estritas, legalmente estabelecidas.**

Ilustrativamente, no que discutido na ADI 5277, temos que as alíquotas instituídas pela previsão legal da Lei 9.718, na redação dada pela Lei 11.727, de 2008, publicada em junho de 2008, vigoraram *in totum* e plenamente até setembro de 2008. No período, as alíquotas de PIS e Cofins, respectivamente, eram de 1,5% e 6,9% para produtor e importador e de 3,75% e 17,25% para distribuidor.

Com efeito, o Decreto 6.573, de 19 de setembro de 2008, em sua redação original, estipulou um coeficiente de redução de 0,633 sobre as mencionadas alíquotas de PIS e Cofins para produtores, importadores, e distribuidores, indistintamente.

Desconheço insurgências dos Contribuintes quando dessa redução de alíquota, igualmente veiculada por decreto presidencial.

Assim, o Decreto 7.997, de 2013, gozando da prerrogativa, chancelada pelo parlamento, e respeitando os próprios limites legais, restabeleceu parcialmente as alíquotas anteriormente reduzidas, determinando, a partir dali, que o coeficiente de redução passasse a ser de 0,0833 para produtor e importador e de 1,00 para distribuidor.

**ADI 5277 / DF**

Decreto posterior (Decreto 9.101, de 2017) alterou novamente esses coeficientes, sendo que, atualmente, o coeficiente de redução está em zero para produtor e importador e 0,6611 para distribuidor.

Por sua vez, na discussão de fundo do RE 1043313, as alíquotas instituídas pela redação original da lei, publicada em abril de 2004 (1,65% para PIS e 7,6% para Cofins) vigoraram *in totum* e plenamente até julho 2004.

Com efeito, o Decreto 5.164, de 30 de julho 2004 (e, posteriormente, o Decreto 5.442, de 2005), reduziu a zero as alíquotas de PIS e Cofins com receitas financeira. Igualmente, desconheço insurgências dos Contribuintes quando dessa redução de alíquota, mais uma vez veiculada por decreto presidencial.

Assim, o Decreto 8.426, de 2015, gozando da prerrogativa conferida pelo parlamento e respeitando os próprios limites legais (1,65% para PIS e 7,6% para Cofins), restabeleceu parcialmente as alíquotas anteriormente zeradas (*e.g.*: alcançando agora 0,65% para o PIS e 4% para a Cofins “*sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições*”).

A mim parece, com as vênias de estilo a quem defende posição diversa, inexistir ofensa ao texto constitucional quanto à esta possibilidade de redução e reestabelecimento de alíquotas legalmente prevista. Penso ser ela consentânea com entendimentos anteriores deste Supremo Tribunal, além de não ofender o postulado da legalidade, quando as balizas decorrem propriamente de comando oriundo do Poder Legislativo, ou por este sufragado.

A título de exemplo, quando do julgamento do RE 704.292, representativo da controvérsia do Tema 540 de Repercussão Geral, este

**ADI 5277 / DF**

Tribunal reconheceu como ofensivo *ao princípio da legalidade tributária, lei que delega aos conselhos de fiscalização de profissões regulamentadas a competência de fixar ou majorar, sem parâmetro legal, o valor das contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas*". De maneira diferente, **no caso ora em exame, há aqui um efetivo parâmetro legal estabelecido por lei.**

Por sua vez, ao tempo do julgamento do RE 838.284, *leading case* do Tema 829 de Repercussão Geral, esta Corte fixou a tese de que "*não viola a legalidade tributária a lei que, prescrevendo o teto, possibilita o ato normativo infralegal fixar o valor de taxa em proporção razoável com os custos da atuação estatal [...]*".

Parece-me, portanto, aplicável a mesma *ratio decidendi* ao caso sob exame.

Convém destacar, em acréscimo, quanto às normas questionadas na ADI 5277, que versam sobre as alíquotas aplicáveis à receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive para fins carburantes, uma especial preocupação quanto à função *extrafiscal* na previsão normativa.

Como bem assinalado pelo eminente Relator, Min. Dias Tóffoli, o objetivo de *extrafiscalidade* foi adotado às claras pelo Poder Executivo quando da edição da Medida Provisória nº 413/08, instrumento original a veicular as previsões que restaram contempladas na Lei 11.727, de 2008, que promoveu as alterações na Lei 9.718, de 1998, ora impugnadas.

De fato, a Exposição de Motivos da mencionada MP, sobretudo em seus itens 8.2 e 8.4, deixam patente, a mim parece, os objetivos extrafiscais das alterações, notadamente no que diz respeito à promoção da concorrência ao longo da cadeia produtiva:

8.2 Os arts. 8º a 17 estabelecem a incidência de forma concentrada das contribuições no produtor ou no importador,

**ADI 5277 / DF**

ficando reduzida a 0 (zero) as alíquotas nas etapas subsequentes de comercialização no atacado e no varejo. O produtor ou importador poderá optar por regime especial de apuração das contribuições por alíquotas **ad rem** fixadas por m<sup>3</sup> (metro cúbico) de álcool. O Poder Executivo poderá fixar coeficientes de redução das alíquotas máximas estabelecidas.

[...]

8.4 As alterações propostas, ao transferir a incidência das contribuições do distribuidor para o produtor ou importador e, ainda, determinar a instalação de medidores de vazão, possibilitará melhor controle fiscal sobre o setor, favorecendo a concorrência entre as empresas.

Assim, penso plenamente plausível o permissivo legal concedido ao Poder Executivo, sobretudo considerando a relevância da matéria em setor tão importante da economia, com extrema sensibilidade a variações de preços e a exigir rápidas respostas do poder público.

Justamente por essa razão, ou seja, relativamente à *extrafiscalidade* dos dispositivos em tela, dedicados a disciplinar as alíquotas de PIS e Cofins relacionadas às receitas de *produtores, importadores e distribuidores* de álcool, inclusive combustível, guardo reservas pontuais relativamente à aplicação da anterioridade nonagesimal exigida por sua Excelência, o Ministro Relator Dias Tóffoli.

Penso que o atendimento ao propósito almejado, de promoção da concorrência entre os segmentos e correção de disfunções fiscais na cadeia dos combustíveis, conforme apontado por Sua Excelência, o Min. Dias Toffoli em seu voto, poderia exigir atuação mais imediata do Poder Executivo. Neste caso, a observância da própria noventena prejudicaria tal intento.

O paralelo que aqui faço é com o *imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários* – IOF, para o qual a própria constituição ressalva expressamente ambas as anterioridades

**ADI 5277 / DF**

(de *exercício e nonagesimal*), consoante Art. 150, § 1º da Constituição.

Nada obstante, percebo que, diversamente de uma disciplina infralegal do IOF (e.g.: Decreto 7.454, de 2011), cuja cláusula de vigência coincide com a publicação, na presente matéria, ou seja, no restabelecimento de alíquotas do Pis e da Cofins via decreto, o próprio Poder Executivo foi deferente à anterioridade nonagesimal, conforme ilustra a cláusula de vigência do Decreto 7.997, de 2013:

**Decreto 7.997, de 2013**

“Art. 2º Este Decreto entra em vigor:

I - no dia 1º de setembro de 2013, com relação às alterações do inciso I do caput do art. 1º e do inciso I do caput do art. 2º, do Decreto nº 6.573, de 19 de setembro de 2008; e

II - na data de sua publicação, com relação às demais alterações.

Brasília, 7 de maio de 2013; 192º da Independência e 125º da República.”

Dessa forma, a despeito dessa reserva pontual, visando a uma melhor reflexão sobre a questão, não vejo dificuldades em acompanhar a proposta de interpretação conforme proposta pelo eminente Relator, Ministro Dias Toffoli.

**Dispositivo**

Por todo o exposto, conheço da **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5277** e, no mérito, acompanho o relator, Min. Dias Tóffoli, no sentido de julgá-la **parcialmente procedente** para dar interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, estabelecendo que as

**ADI 5277 / DF**

normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, *c*, do texto constitucional. Quanto ao **Recurso Extraordinário 1043313**, conheço-o, e, no mérito, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso.

É como voto.

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - Senhora Presidente, quero também, tal como fez o Ministro Gilmar Mendes, e antes dele o Ministro Luís Roberto Barroso, manifestar minhas dúvidas quanto à possibilidade de a administração fiscal, de certa maneira, alterar alíquotas com base em delegação e, portanto, por ato interno próprio.

Verifico, a partir do proficiente voto proferido pelo Ministro Dias Toffoli, pelos demais e pelo Ministro Nunes Marques, que não houve nenhuma ofensa ao princípio da legalidade tributária. De outra parte, também não houve ofensa à proibição de cumulatividade nem vedação ao confisco.

De mais a mais, Senhora Presidente, verifico que as alíquotas passaram pelo teste do crivo da proporcionalidade, ou seja, não há, a meu ver, neste caso, nenhum excesso. São alíquotas, razoáveis, e a Administração manteve-se, portanto, não só dentro dos lindes da lei e do decreto como também dentro dos lindes da proporcionalidade e da razoabilidade.

Senhora Presidente, acompanho integralmente a conclusão a que chegou o Ministro Dias Toffoli tanto na ação direta de inconstitucionalidade quanto, também, no recurso extraordinário.

É como voto.

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Ante a síntese do voto, merecerei, é certo, a Palma de Ouro.

Fixo algumas premissas. Primeira: a Constituição Federal é refratária à delegação. Isso decorre do disposto no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Qual foi o tratamento emprestado às delegações apanhadas pela Constituição de 1988? Foi o seguinte:

"Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição," – e eu penso que já se passaram cento e oitenta dias – "sujeito este prazo a prorrogação por lei," – princípio da legalidade, lei no sentido formal e no sentido, portanto, abstrato – "todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

[...]"

E há elenco de situações.

Ante o versado no artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, é inconcebível, nos dias atuais, ainda que isso parta do próprio Congresso, a delegação, ao Executivo, da prática de ato a ele, Congresso, atribuído pela Constituição Federal.

É princípio tributário básico o da legalidade. Decorre do preceituado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. Qual é a regra-matriz das contribuições? É a que se encontra no artigo 149 da Constituição Federal – já estou tomando muito tempo do Colegiado, mas devo fundamentar o voto, porque vou adotar, parcialmente, óptica diversa da prevalecente até aqui.

Vem-nos dela, Constituição:

"Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e

**ADI 5277 / DF**

de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts." – e aí se tem e no caso concreto, a incidência desse dispositivo – "146, III," – no que remete a disciplina à lei complementar. Basta uma lei ordinária para reger a matéria versada nestes dois processos – "e 150, I" – que diz respeito ao princípio da legalidade. Tributo só pode ser criado, só pode ser aumentado e, digo, só pode ser reduzido, já que o administrador está vinculado, por lei. Enquanto o particular pode fazer tudo que não esteja proibido em lei, o administrador só pode fazer o que está autorizado em lei – "e III" – que versa a anterioridade, seja geral, seja a nonagesimal – "[...]."

Alíquota e base de incidência são elementos essenciais do tributo gênero, compreendidas as contribuições. Se são elementos básicos, devem estar previstos em lei emanada do Congresso Nacional.

Não cabe dar uma no cravo, outra na ferradura. Não cabe dizer-se que, se ato do Executivo cria ou majora tributo, esse ato é discrepante da Constituição Federal; mas, se reduz tributo, com ela é harmônico.

A Constituição excepciona certas situações jurídicas, em que é possível a atuação do todo-poderoso Chefe do Poder Executivo. Essas situações – porque a regra é o afastamento da delegação ao Executivo de ato próprio do Congresso – estão nos artigos 153, § 1º – não vou fazer a leitura –, 155, parágrafos 2º, inciso XII, alínea *h*, e 4º, e 177, § 4º, inciso I, alínea *b*.

Então, o que se tem? Tem-se a ação direta de inconstitucionalidade, e impugna-se a atuação do Poder Executivo, que implicou a majoração – sim, porque se cogita da redução e do restabelecimento –, implicou, pelo menos, a fixação dos percentuais alusivos às contribuições. O fez no tocante ao álcool, inclusive para fins carburantes. Ora, quanto ao álcool, a exceção está contemplada no artigo 177, § 4º, inciso I, alínea *b*, a que me referi.

Então, é improcedente o pedido formalizado, e assim concluo.

Mas tem-se o julgamento conjunto do recurso extraordinário nº 1.043.313, e nele não se versa – não acredito que o contribuinte, que é o

**ADI 5277 / DF**

recorrente, daria um tiro no pé – redução de tributo. Versa-se, sim, o manuseio de alíquotas, mas não a teor da exceção contemplada na Constituição Federal, no que aponta como regra a atuação do Congresso. Versa, no caso, a contribuição à PIS e a Cofins, relativamente às receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo.

Não se cogita da comercialização deste ou daquele produto, não se cogita de situação concreta enquadrável na exceção a que me referi ou em uma das outras exceções também por mim referidas. Versa-se, simplesmente, ato do Executivo, ato praticado mediante o Decreto nº 8.426, presentes receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo.

Poderia o Executivo adentrar esse campo? Poderia, usurpando a competência do Congresso, mas a Constituição Federal já não versa delegação, porque não houve delegação para o Executivo dispor sobre esse caso de incidência; a usurpação, muito menos, está agasalhada, está referendada pela Lei das leis, que a todos indistintamente submete, inclusive ao guardião dela, o Supremo.

Ora, se firmo a premissa segundo a qual não se tem autorização constitucional para a atividade desenvolvida, mediante decreto, pelo Presidente da República, tenho que procede o inconformismo do contribuinte. Repito o que já disse neste Plenário: a corda não pode estourar do lado mais fraco, que é o do contribuinte.

Por isso, julgo improcedente o pedido formalizado na ação direta de inconstitucionalidade – não julgo improcedente a ação, porque ação é o ato de ir ao protocolo e dar entrada na peça inicial – e provejo o recurso extraordinário nº 1.043.313.

É como voto.

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

**VOTO**

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER (PRESIDENTE) - Pedindo todas as vênias ao eminente Ministro Marco Aurélio e também ao Ministro Edson Fachin, no ponto em que divergiu do eminente Relator, estou subscrevendo, na íntegra, tanto as preocupações do eminente Relator quanto os fundamentos que levaram Sua Excelência a votar nos moldes aqui expostos, com a maestria que lhe é peculiar.

Por isso, também nego provimento ao recurso extraordinário e julgo parcialmente procedente a ação direta de inconstitucionalidade para dar interpretação conforme aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/2008, estabelecendo, tal como Sua Excelência, que as normas editadas pelo Poder Executivo, com base nesses parágrafos, devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no texto da nossa Constituição.

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

**ESCLARECIMENTO**

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN** - Senhora Presidente, se Vossa Excelência me permitir, apenas registro que acompanhei integralmente o eminente Ministro-Relator. Esse foi o meu voto.

**A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER (PRESIDENTE)** - Ministro Fachin, então peço escusas a Vossa Excelência. Pelas minhas anotações, Vossa Excelência acompanhou integralmente o Relator - seguramente fiz uma anotação equivocada - no que tange ao recurso extraordinário, Vossa Excelência negou-lhe provimento, tal qual o Relator. Mas, quanto à ADI, anotei que Vossa Excelência havia julgado improcedente o pedido. Então, retiro Vossa Excelência da corrente, digamos, minoritária e peço escusas, mais uma vez. Realmente, foi uma falha minha de anotação aqui.

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

**PROPOSTA DE TESE**

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER (PRESIDENTE) - Submeto agora, ao Plenário, a tese proposta pelo eminente Relator, embora entenda, pelas manifestações, que todos a ela aderiram - ou melhor, não colhi o voto do Ministro Marco Aurélio -, mas submeto a tese:

É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal.

Esse é o texto da tese apresentada pelo Ministro Dias Toffoli.

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Vossa Excelência quer colher meu voto, quanto...?

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER (PRESIDENTE) - Quanto à tese, embora tenha compreendido que Vossa Excelência, coerente como é, vá ficar vencido. Mas não gostaria de lançá-lo vencido se assim Vossa Excelência não entender.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Faço minhas as suas palavras.

A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER (PRESIDENTE) - Obrigada, Ministro Marco Aurélio!

10/12/2020

PLENÁRIO

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277 DISTRITO FEDERAL**

**REAJUSTE DE VOTO**

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN** - Presidente, peço escusas por perturbar novamente Vossa Excelência.

Mas antes de encerrar o julgamento, Vossa Excelência tinha razão: eu, de fato, fiz referência à improcedência. O eminente Ministro-Relator adotou a técnica decisória da interpretação conforme, e a conclusão prática foi a de que chegamos à mesma conclusão por caminhos distintos.

Por isso, estou reconhecendo a correção da anotação de Vossa Excelência e fazendo o ajuste na formulação, para reiterar que acompanhei e acompanho integralmente o Relator, bem como a tese.

Muito obrigado a Vossa Excelência e ao Colegiado!

**A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER (PRESIDENTE)** - Muito obrigada digo eu, Ministro Fachin, Vossa Excelência é um fidalgo!

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 5.277**

PROCED. : DISTRITO FEDERAL

**RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI**

REQTE.(S) : PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

AM. CURIAE. : SINDICATO NACIONAL DAS EMPRESAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES - SINDICOM

ADV.(A/S) : PEDRO LUCIANO MARREY JR (23087/SP) E OUTRO(A/S)

AM. CURIAE. : SINBRACOM - SINDICATO BRASILEIRO DAS DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS

ADV.(A/S) : SERGIO MONTENEGRO DE ALMEIDA FILHO (16744/CE, 59063/DF, 01248/PE, 104104/PR, 352103/SP)

**Decisão:** O Tribunal, por maioria, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta para dar interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, estabelecendo que as normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, do texto constitucional, nos termos do voto do Relator, vencido o Ministro Marco Aurélio, que julgava improcedente o pedido. Falaram: pelo *amicus curiae* Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes - SINDICOM, a Dra. Ariane Costa Guimarães; pelo *amicus curiae* SINBRACOM - Sindicato Brasileiro das Distribuidoras de Combustíveis, o Dr. Sérgio Montenegro de Almeida Filho; e, pela Procuradoria-Geral da República, o Dr. Humberto Jacques de Medeiros, Vice-Procurador-Geral da República. Não participou da votação, justificadamente, a Ministra Cármen Lúcia. Ausente, justificadamente, o Ministro Luiz Fux (Presidente). Presidência da Ministra Rosa Weber (Vice-Presidente). Plenário, 10.12.2020 (Sessão realizada inteiramente por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Presidência da Senhora Ministra Rosa Weber (Vice-Presidente). Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Dias Toffoli, Roberto Barroso, Edson Fachin, Alexandre de Moraes e Nunes Marques.

Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Luiz Fux (Presidente).

Vice-Procurador-Geral da República, Dr. Humberto Jacques de Medeiros.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Assessora-Chefe do Plenário