

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 da 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 fez por bem reduzir 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:

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

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. (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 irrevogável, 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)."

Atualmente, a Instrução Normativa RFB nº 1911/19 (que revogou Instrução Normativa RFB nº 876/08) dispõe sobre o aplicativo concernente

ADI 5277 / DF

ao regime especial de apuração e pagamento da contribuição ao PIS/Pasep e da 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 DA 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 esses mesmos sujeitos 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 nº 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 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, como, por exemplo, a possibilidade de o Poder Executivo, atendida 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 mais 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**”¹. Naquele caso, concluiu-se que não ofendia o princípio da legalidade o fato de a lei (art. 22, 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 da delegação”.

A orientação no sentido de que a legalidade tributária imposta pelo

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

ADI 5277 / DF

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 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). A par daquelas considerações lançadas pelo Ministro **Carlos Velloso** no citado RE nº 343.446/SC, referi que doutrinas nacionais apontavam clara tendência em 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 102/2005, 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, esteve 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 parâmetros nela prescritos**, as **contribuições anuais** devidas por pessoas físicas ou jurídicas. Em relação ao princípio da legalidade tributária, o Relator, o Ministro **Edson Fachin**, asseverou que não podia concordar com a aplicação do princípio da tipicidade cerrada, tal como defendida por

ADI 5277 / DF

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, 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 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 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.

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 que podem ser aproveitadas, com o devido ajuste, no direito nacional. Em comentários à jurisprudência do Tribunal Constitucional espanhol, Luis María Romero-Flor² 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**³. Isso

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 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

porque, segundo o jurista, as últimas exações têm baixa 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 Valega⁴ 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 analisar toda a legislação tributária, verifico que o pagamento de

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

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.

Corroborando 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 estejam prescritos, em lei em sentido estrito, **as condições e os limites a serem observados**. Ou seja, a Carta Federal dispõe que não é suficiente para autorizar a flexibilização da legalidade tributária em relação à alíquota de imposto a simples previsão em lei em sentido estrito do valor máximo do tributo. **Na verdade, a partir do texto constitucional, é imprescindível para se permitir essa flexibilização, dentre outros requisitos, que o imposto ao qual ela se refira tenha função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado.**

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 Paulsen⁵, 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. Esse custeio, continua o tributarista, “não pressupõe benefício para o contribuinte”. 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

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

existência de uma “referibilidade ampla ou global”.

Embora o pagamento de uma contribuição não decorra, necessariamente, de benefício imediato concedido ao contribuinte, isso, eventualmente, pode ocorrer⁶. Muito por conta desse quadro, doutrinas chegam a dizer que **alguns exemplares dessa classe tributária se aproximam das taxas e outros dos impostos**⁷.

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 exemplo, tornando mais restrita ou impedido a flexibilização da legalidade tributária em relação a tal exação.

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**

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 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 – grifei).

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 – grifei); “[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 – grifei).

daquele próprio de imposto. Disso resulta que o princípio da legalidade tributária será mais rigoroso quanto a essa contribuição, que não chega a mudar de natureza jurídica, ao se avizinhar daquele outro tributo. **Em tal hipótese, ela atrairá normas (sem dúvida, rígidas) que norteiam a possibilidade mais restrita de flexibilizar a legalidade em relação aos impostos.** Obviamente, essa orientação deverá ser temperada, ou mesmo não seguida, quando existir dispositivo constitucional específico disciplinando a possibilidade de se flexibilizar a legalidade tributária em relação a tal contribuição (**vide**, por exemplo, o art. 177, § 4º, I, b, do texto constitucional).

Em suma, pode-se dizer, com base nos recentes precedentes da Corte e nos ensinamentos doutrinários, que a constitucionalidade da flexibilização 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. A possibilidade de haver a flexibilização do princípio deve ser interpretada com temperamento, 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 da Cofins**, nos termos dos dispositivos questionados.

De antemão, destaco que o caso trata de flexibilização do princípio da legalidade em relação a certo ponto do aspecto quantitativo de **contribuições sociais destinadas à seguridade social**. Quanto a essa espécie tributária, o Supremo Tribunal Federal admitiu a flexibilização do princípio da legalidade tributária no caso da contribuição para o SAT, tratado no RE nº 343.446/SC.

A meu sentir, o diálogo da lei da contribuição para o SAT com o ato

normativo infralegal encontra 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. 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 do 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 flexibilização 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 é

ADI 5277 / DF

que 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 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 da Cofins incidentes sobre a 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**, sendo 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:

“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 subseqüentes 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 m³ (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” (destaquei).

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 ao consumidor.** Esses preços médios seriam ponderados pelos volumes comercializados pelas unidades da federação nos últimos doze meses. **Vide**, nesse sentido as EMC nºs 30/2008, 34/2008, 35/2008 e 39/2008.

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 Conversão⁸ e a lei aprovada (**vide** § 10 do art. 5º da Lei

8 “§ 10. A aplicação dos coeficientes de que tratam os §§ 8º e 9º não poderá resultar

ADI 5277 / DF

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 19/2008, 21/2008, 22/2008, 24/2008.

Essas emendas se fundamentavam na ideia de que a “incidência 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.

Pois bem. Julgo que, entre outras, as mesmas razões extrafiscais as quais 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 da 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**

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;

volatilidade do mercado de combustíveis e à concentração de poder de mercado nas mãos de alguns agentes econômicos.

Assim, por exemplo, o Poder Executivo poderá, caso 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 álcool, inclusive para fins carburantes, que precise de ser prontamente combatido ou minorado.

Registro, nesse ponto, que os decretos editados pelo Poder Executivo, com base nas disposições legais questionadas, nunca foram no sentido de simplesmente 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 da COFINS devidas por esses contribuintes. Um dos motivos dessa redução foi o atendimento de reclamação do setor sucroalcooleiro, que 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

ADI 5277 / DF

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.

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

De mais a mais, não há que se falar em inconstitucionalidade na possibilidade de o Poder Executivo mexer nas 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, respeitadas os tetos, as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da 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: RE nº 584.023/RS-AgR-EDv-AgR-segundo, Tribunal Pleno, Rel. Min. **Celso de Mello**, DJe de 11/12/15; RE nº 477.323/RS, Tribunal Pleno.

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

ADI 5277 / DF

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, 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, o 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 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.

Em revisão