

**INSTITUTO MACHADENSE DE ENSINO SUPERIOR**

**LUANA CRISTINA CORREA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO FEDERAL N.9.101/2017  
EM FACE DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E  
ANTERIORIDADE NONAGESIMAL**

**MACHADO – MG  
2018**

**LUANA CRISTINA CORREA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO FEDERAL  
N.9.101/2017 EM FACE DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE  
TRIBUTÁRIA E ANTERIORIDADE NONAGESIMAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito do INSTITUTO MACHADENSE DE ENSINO SUPERIOR como parte dos requisitos para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. FILIPE AUGUSTO CAETANO SANCHO

**MACHADO – MG  
2018**

**LUANA CRISTINA CORREA**

**A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO FEDERAL  
N.9.101/2017 EM FACE DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE  
TRIBUTÁRIA E ANTERIORIDADE NONAGESIMAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado  
à Faculdade de Direito do INSTITUTO  
MACHADENSE DE ENSINO SUPERIOR como  
parte dos requisitos para obtenção do Título de  
Bacharel em Direito.

APROVADO: Machado-MG, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 201\_\_.

---

Prof. Esp. FILIPE AUGUSTO CAETANO SANCHO  
(Orientador)

---

Prof. \_\_\_\_\_  
(Avaliador)

---

Prof. \_\_\_\_\_  
(Avaliador)

*Dedico à minha mãe Juliana, por ter sido minha fonte de inspiração e força nesses 5 anos, ao meu pai Jânio, que nunca mediu esforços para que eu conseguisse realizar meus objetivos, aos meus irmãos Leonardo e Luígui, que colaboraram e me deram muito apoio nessa caminhada, ao meu noivo Fábio que nunca me desamparou, sempre fazendo com que eu nunca desanimasse, aos meus amigos Larissa e Camilo, que me presentearam com o anjo Davi, pessoas que sempre acreditaram no meu potencial.*



*Agradeço primeiramente a Deus por ter me abençoado durante essa caminhada, agradeço aos meus pais Jânio e Juliana, por terem feito o possível e o impossível para eu ter chegado até aqui, aos meus irmãos Leonardo e Luigui que acreditaram sempre em mim e me apoiaram muito, agradeço ao meu noivo Fábio pela paciência, pelo carinho, por me aturar nos dias difíceis e por me alegrar nos dias tristes, agradeço a todos os meus amigos, principalmente a minha amiga Lavínia Rocha, conheci há pouco tempo mas que me apoiou e sempre esteve ao meu lado para fim desta jornada, agradeço em especial às minhas tias Aline e Naiara, que por nessa caminhada terem sido verdadeiras irmãs, que não me deixaram desanimar, nos dias em que estava cansada, agradeço em especial à todos os meus professores, todos aqueles em que tive a honra de ser aluna, pois ficarão guardados no meu coração para o resto da vida, agradeço imensamente à professora Eliana Mara Manso, que mostrou o caminho de elaboração do presente trabalho, sempre com muita paciência, agradeço, em especial, ao meu orientador Filipe Augusto Caetano Sancho, pela paciência que teve, e por apontar sempre os meus erros, para que eu conseguisse concluir esse trabalho, de extrema importância para o fim dessa jornada e início de outras que estarão por vir.*

*“ Liberdade é o direito de fazer tudo o que as  
leis permitem”.*  
(Barão de Montesquieu)





## A INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO FEDERAL N.9.101/2017 EM FACE DOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E ANTERIORIDADE NONAGESIMAL

Luana Cristina Correa\*

Filipe Augusto Caetano Sancho \*\*

INTRODUÇÃO. 1 VISÃO GERAL DO DECRETO N. 9.101/2017.  
1.1 Repercussão do Decreto n. 9.101 no âmbito jurídico. 2 BREVES APONTAMENTOS SOBRE OS LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR: PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E ANTERIORIDADE NONAGESIMAL  
2.1 O princípio da legalidade tributária. 2.2. O princípio da anterioridade nonagesimal. 3 A MODIFICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO PIS E COFINS E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

**RESUMO:** As alíquotas de contribuições para PIS e COFINS, incidentes sobre combustível, sofreram um significativo aumento, por meio do Decreto Federal n. 9.101 de 2017, passando a ter vigência imediata, por isso foi colocado sob a análise do poder judiciário a sua constitucionalidade. De que forma tal ato normativo seria competente para majorar alíquotas do PIS e COFINS? Poderia ter surtido efeitos de imediato? Os princípios em sede de direito tributário, são de observância obrigatória, vez que emanam diretamente da CF, funcionando como limites ao poder de tributar dos entes federativos. Por isso, o objetivo geral do presente trabalho, através de uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, será no sentido de analisar a (in) constitucionalidade do Decreto, bem como examinar as decisões até então proferidas frente às ações ajuizadas, a fim de demonstrar a inconstitucionalidade do Decreto n. 9.101 de 2017, por inobservância aos princípios da legalidade tributária e anterioridade nonagesimal.

**Palavras-chaves:** Decreto Federal n. 9.101. Majoração de alíquotas. Legalidade Tributária. Anterioridade nonagesimal. Inconstitucionalidade.

### INTRODUÇÃO

A Constituição Federal (CF) ao outorgar o poder de tributar aos entes federativos, o delimita em capítulo próprio com o título “Das Limitações ao Poder

---

\*luana-cdm@hotmail.com. Acadêmica do 10º período da Faculdade de Direito do Instituto Machadense de Ensino Superior (IMES) mantido pela Fundação Machadense de Ensino Superior e Comunicação (FUMESC)-Machado- MG.

\*\*filipeacsancho@hotmail.com. Professor da Faculdade de Direito do IMES/ FUMESC – Machado – MG

de Tributar”, previstas nos artigos 150 à 152. De forma que só pode instituir ou majorar tributos, dentro dos limites por ela impostos.

Ocorre que, em 21 de julho de 2017, foi publicado o Decreto n. 9.101, editado pelo Presidente da República, sob a justificativa de restabelecer as alíquotas de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e a da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito (GLP), querosene de avião e álcool.

Na verdade, o suposto restabelecimento acabou majorando as alíquotas das contribuições para o PIS e COFINS, sendo as novas alíquotas exigidas de imediato, influenciando diretamente nos preços dos combustíveis. Por esta razão, o Poder Judiciário foi acionado, para discutir acerca da validade do Decreto, ou seja, se ele seria ato normativo competente e se poderia surtir efeitos de imediato, como ocorreu. Por isso, várias ações foram ajuizadas na busca do mesmo objeto, qual seja, o de sustar a vigência do Decreto, sob o enfoque de afronta a princípios constitucionais tributários.

Como já salientado, os entes federativos possuem limites quanto ao exercício do poder de tributar. Por isso que um tributo somente pode ser criado ou majorado por meio de lei, conforme o princípio da legalidade previsto no artigo 150, I, da CF. Além disso, para evitar surpresas ao contribuinte e para que ele tenha tempo de se organizar economicamente, deve ser respeitado o princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, III, alíneas “b” e “c”, da CF. Ou seja, criado ou majorado um tributo, só poderá ser exigido no exercício financeiro seguinte, desde que transcorrido o período de noventa dias da data que os instituiu ou aumentou.

No caso das contribuições para PIS e COFINS, quanto ao princípio da anterioridade, possui previsão específica no artigo 195, § 6º, da CF, em que, para instituí-las ou majorá-las deverão obedecer somente ao princípio da anterioridade nonagesimal. Por isso, criada ou majorada as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, dentre elas o PIS e COFINS, só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias, da lei que as instituiu ou aumentou.

Além disso, as contribuições do PIS e COFINS, incidentes sobre combustível, não se encaixam como mitigação ao princípio da legalidade tributária

e anterioridade nonagesimal, hipóteses previstas nos artigos 153, § 1º e 150, § 1º, ambos da CF. Por isso, não há justificativa plausível para tal majoração mediante Decreto, de forma que foi de encontro à segurança jurídica, numa relação jurídico tributária, vez que os contribuintes não podem ser surpreendidos acerca da cobrança imediata de tributos.

Feitas estas considerações, diante das discussões desencadeadas, como os diferentes tribunais estão se posicionando sobre a validade do Decreto, frente as ações já ajuizadas? Foram violados os princípios da legalidade tributária e da anterioridade nonagesimal? O Decreto n. 9.101 é (in) constitucional?

Por esta razão, o presente trabalho possui como objetivo geral analisar a (in) constitucionalidade do Decreto Federal n. 9101 de 2017, face aos limites ao poder de tributar, que são os princípios da legalidade e da anterioridade nonagesimal. Além disso, no primeiro capítulo, examinar o Decreto em si e a sua repercussão no âmbito jurídico; no segundo, ilustrar as principais peculiaridades dos princípios aplicáveis no presente caso, bem como analisar a alteração das alíquotas frente aos princípios, a fim de demonstrar se houve a violação aos princípios constitucionais tributários.

Nessa perspectiva, realiza-se uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, buscando apontar a inconstitucionalidade do Decreto n. 9.101 de 2017, por ir de encontro aos limites constitucionais ao poder de tributar, quais sejam, o princípio da legalidade e anterioridade nonagesimal.

## **1 VISÃO GERAL DO DECRETO N. 9.101 DE 21 DE JULHO DE 2017**

O Decreto em comento foi publicado em 21 de julho de 2017, em que alterou os Decretos: n. 5.059 de 30 de abril de 2004 e o n. 6.573 de 2008, que dispunham sobre a redução das alíquotas da Contribuição para o PIS, Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e para COFINS, incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP) e querosene de aviação.

Conforme dados extraídos do site da Receita Federal, as alíquotas, com a publicação do novo Decreto, passaram a ser nos seguintes valores: a gasolina subiu de R\$ 0,3816 para R\$ 0,7925 por litro, uma alta de R\$ 0,41 (quarenta e um centavos). No caso do diesel, o aumento foi de R\$ 0,2480 para R\$ 0,4615 por litro,

ou seja, uma alta de R\$ 0,21 (vinte e um centavos). Para o etanol, houve aumentos diferenciados para produtores e distribuidores. Para o distribuidor do etanol a alíquota do PIS e COFINS subiu de R\$ 0,12 para R\$ 0,1309, ou seja quase quatorze centavos. Já para os distribuidores, o valor foi de zero para R\$ 0,1964, quase vinte centavos (MINISTÉRIO DA FAZENDA E DO PLANEJAMENTO, 2017).

O artigo 3º do referido Decreto, dispõe que entraria em vigor na data de sua publicação, ou seja, os novos valores começaram a ser exigidos de imediato, surpreendendo todos os usuários e contribuintes.

Da publicação do Decreto, foram desencadeadas discussões acerca de sua validade e se poderia ter majorado as alíquotas de contribuição para PIS e COFINS, incidentes sobre combustível, mediante tal instrumento normativo e se sua vigência poderia ser imediata.

Assim, ações foram ajuizadas no sentido de obter uma resposta do Poder Judiciário acerca da constitucionalidade do Decreto, por isso é imperiosa uma análise mais profunda da repercussão do Decreto no âmbito jurídico.

### **1.1 Repercussão do Decreto Federal n. 9101 no âmbito jurídico**

Assim que foi publicado o Decreto, ações foram ajuizadas de imediato, de forma que as principais discussões recaíram sobre a (in) constitucionalidade do Decreto e se realmente foram violados princípios constitucionais. Por isso é imprescindível verificar como os diversos tribunais estão se posicionando sobre o tema.

Uma das primeiras ações ajuizadas, foi uma ação popular de n. 1007839-83.2017.4.01.3400, distribuída na 20ª Vara Federal Cível, da Seção Judiciária do Distrito Federal, em que pleiteava-se a suspensão do Decreto, que acabou majorando as alíquotas do PIS e da COFINS. Os principais fundamentos da ação foram a violação dos princípios constitucionais tributários. Por sua vez, o Juiz Federal substituto Renato Coelho Borelli, decidiu pela suspensão de imediato dos efeitos do Decreto n. 9101, com fundamento na violação dos princípios da legalidade e anterioridade, determinando o retorno dos preços dos combustíveis, que estariam vigentes anteriormente à data de edição do Decreto.

De forma que os contribuintes não possam ser surpreendidos pela cobrança imediata de um tributo, bem como, ser desrespeitada a previsão constitucional, no que concerne à majoração do tributo, mediante instrumento diverso do disposto previsto na própria CF, como bem denota o Juiz, em sua decisão:

*In casu*, a **ilegalidade**, é patente, pois o Decreto nº 9.101, de 20 de julho de 2017, ao mesmo tempo em que agride o princípio da legalidade tributária, vai de encontro ao princípio da anterioridade nonagesimal (Grifo do autor).

[...]

No ramo do Direito Tributário o princípio em questão deve ser incondicionalmente observado por se tratar de questão relacionada à **segurança jurídica do contribuinte**, que não pode ser surpreendido pela cobrança de um tributo não instituído e/ou majorado por lei, sem prejuízo das demais garantias que lhe foram dadas pela Magna Carta. *Dessa forma*, os tributos só podem ser criados e/ou majorados por meio de lei.

[...]

A alínea “c” do inciso III do art. 150 da CRFB, por sua vez, veda a **cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias** da data em que haja sido publicada a lei que aumentou a exação.

[...]

No caso, o Decreto nº 9.101/2017 foi publicado em 21.07.2017, **com vigência imediata**, no que **implica ofensa direta** à anterioridade nonagesimal, frustrando todo planejamento tributário dos contribuintes (Grifo do autor).

Da decisão exposta, a União recorreu com base nos fundamentos de que, caso ficasse suspenso o Decreto, seria um prejuízo diário de mais de setenta e oito milhões de reais. Além disso, alegou em sede recursal ser grave lesão à ordem jurídica, à economia pública e à ordem administrativa, afirmando não ter havido a inobservância aos princípios da legalidade e anterioridade nonagesimal. Acatando os fundamentos da União, o Tribunal Regional Federal da Primeira Região (TRF-1), decidiu pela suspensão da tutela provisória concedida pelo Juiz Renato Borelli em primeira instância, voltando o Decreto n. 9101 de 2017 a surtir seus efeitos.

Também há em trâmite as ações populares de n. 5043195-45.2017.4.04.7100e de n. 5043194-60.2017.4.04.7100, distribuídas na 13ª Vara Federal de Porto Alegre, na Seção Judiciária do Rio Grande do Sul, em que foi pleiteada liminarmente a suspensão do Decreto n. 9.101 de 2017, com o fundamento de terem sido violados princípios constitucionais, por isso ele não

poderia ter surtido efeitos de imediato, pactuando com os fundamentos alegados, o Juiz Federal Ricardo Nüske decidiu por suspender o Decreto, sendo os efeitos da decisão limitados ao Estado do Rio Grande do Sul, restando decidida seguinte forma:

[...]

Com efeito, é nítida a lesividade do ato noticiado pela autora, uma vez que **o Estado não pode legislar abusivamente, ainda mais em afronta a direitos fundamentais do cidadão, como os direitos limitadores do poder de tributar do Estado**. De fato, ainda que relevante o aspecto econômico e político da medida adotada pelo governo ao editar o referido Decreto, **a atividade arrecadatória do Estado não pode representar subtração de direito fundamental, sob pena de violação ao próprio Estado de Direito**. Desse modo, a presente decisão cinge-se aos aspectos jurídicos da indigitada majoração de tributos (Grifos do autor).

[...]

Assim, o Decreto nº 9.101/2017, ainda que editado com base em autorizativos legais, quais sejam, o art. 23, *caput* e §5º da Lei nº 10.865/2004, e o art. 5º, §8º, da Lei nº 9.718/1998, **está eivado de inconstitucionalidade**, pois **desrespeitou o princípio da legalidade tributária**. Com efeito, ao restabelecer os coeficientes de redução das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS, teve o efeito, ainda que indireto, de **majorar esses tributos, o que não é permitido ao Decreto presidencial, que não é lei em sentido estrito**(Grifou-se).

De outro lado, ao determinar a sua vigência imediata, **o Decreto claramente suprime a garantia individual do contribuinte relativa à anterioridade nonagesimal**, ou seja, a garantia de quem um tributo instituído ou majorado somente possa ser cobrado depois de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que os instituiu ou aumentou. Por oportuno, importa ressaltar a importância de tal princípio, corolário do princípio da não surpresa, que confere segurança jurídicas às relações jurídico-tributárias entre cidadão contribuinte e Estado (Grifou-se).

[...]

Ante o exposto, **DEFIRO o pedido de tutela de urgência** para suspender imediatamente os efeitos do Decreto nº 9.101, de 20 de julho de 2017 (Grifo do autor).

Nota-se que as decisões proferidas em juízos distintos caminham para o mesmo sentido, qual seja, o de que houve afronta aos princípios da legalidade tributária e anterioridade nonagesimal, o que demonstra ser duvidosa a validade do Decreto.

Por isso que há em andamento uma ação própria para declarar a inconstitucionalidade do referido Decreto, a Ação Direta de Inconstitucionalidade

(ADI) n. 5748, ajuizada pelo Partido dos Trabalhadores, sob relatoria da Ministra Rosa Weber. Com isso, busca-se do Supremo Tribunal Federal (STF), a declaração de inconstitucionalidade do Decreto, sob os fundamentos de terem sido violados os limites ao poder de tributar, que são os princípios da legalidade e anterioridade nonagesimal, além de outros princípios previstos na própria CF, aplicáveis, especificamente, ao direito tributário. Como se trata de um tema complexo e envolve muitos contribuintes, a ação encontra-se em andamento, não tendo sido proferida nenhuma decisão acerca dessa ação.

Em contraponto às ações ajuizadas, há em sede de repercussão geral no STF, tema de n. 939, através do Recurso Extraordinário (RE) n. 1043313, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, a previsão da possibilidade das alíquotas de contribuição para o PIS e a COFINS serem reduzidas e reestabelecidas por regulamento infralegal, nos termos do artigo 27, § 2º, da Lei n. 10.865 de 2004, observe:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

[...]

§ 2º O **Poder Executivo** poderá, também, **reduzir e restabelecer**, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do 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 (Grifou-se).

O referido dispositivo refere-se à contribuição para PIS e COFINS, incidentes sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica, mas em nenhum momento foi mencionado se tratar PIS e COFINS incidentes sobre combustível

. Por isso, a repercussão geral de tema n. 939 não tem aplicabilidade no presente caso, pois não se trata de redução e restabelecimento de tributo, mas sim, majoração de alíquota, o que influiu direta e imediatamente na carga tributária dos contribuintes.

Em meio a decisões e argumentos conflitantes, recentemente em meados de abril, foi proferida uma sentença na ação popular ajuizada face ao Decreto,

sendo a ação de n. 1007839-83.2017.4.01.3400. Em que a Juíza Federal Adverci Rates Mendes de Abreu, juíza titular da 20ª Vara do Distrito Federal, da Seção Judiciária do Distrito Federal decidiu prosuspender a vigência do Decreto.

Na sentença prolatada, foi reforçada a inobservância aos princípios da legalidade e da anterioridade, de forma que como são limites ao poder de tributar, não poderiam ter sido suprimidos, de modo que houve majoração das alíquotas, por meio de instrumento diverso do permitido, e a nova alíquota foi exigida de imediato, conforme se extrai da sua decisão:

**Não pode o Governo Federal**, portanto, sob a justificativa da arrecadação, violar a Constituição Federal, isto é, **violar os princípios constitucionais**, que são os instrumentos dos Direitos Humanos. Portanto, **o instrumento legislativo adequado à criação e à majoração do tributo é, sem exceção, a Lei, não se prestando a tais objetivos outras espécies legislativas**(Grifouse).

[...]

Ante o exposto, **JULGO PROCEDENTE O PEDIDO** para decretar a invalidade do Decreto nº 9.101, de 20 de julho de 2017, que reduziu as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre a importação e a comercialização de gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e álcool (Grifo do autor).

Diante de todas as decisões até então proferidas, é inegável a importância dos limites ao poder de tributar, vez que os entes tributantes não podem tributar da maneira que acharem correto. É por isso que a CF prevê os princípios e as imunidades tributárias, a fim de frear as atitudes que vão de encontro com o que a lei permite.

## **2 BREVES APONTAMENTOS SOBRE OS LIMITES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR: PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E ANTERIORIDADE NONAGESIMAL**

### **2.1 O princípio da legalidade tributária**

O artigo 150, I, da CF, prevê expressamente que os tributos poderão ser instituídos e majorados mediante lei, bem como, no mesmo sentido, trata o artigo 97, I e II, da Lei n. 5172 de 1996, Código Tributário Nacional (CTN), conforme:



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. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

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

Os Princípios Constitucionais Tributários, além de se enquadrarem como limitações ao poder de tributar, são garantias constitucionais, ganhando relevo de cláusulas pétreas. No ensinamento de Pausen (2015, p.158 apud Santos, 2017), nota-se o valor que o princípio da legalidade possui:

As garantias constitucionais do contribuinte que o protegem contra o arbítrio e abusos do ente tributante, estabelecendo limites a serem observados na instituição dos tributos, têm nível de direito fundamental, configurando cláusula pétrea. Assim, não podem ser revogadas, tampouco excepcionadas sequer por emenda constitucional. Assim, a legalidade, a irretroatividade e as anterioridades, bem como a isonomia, e a vedação do confisco e a vedação à tributação interestadual e intermunicipal.

Portanto, a obrigação tributária deve ser originária de lei e não por meio de qualquer ato. De forma que, quando se fala em tributos, o consentimento dos contribuintes é indispensável, pois eles devem pagar somente aqueles tributos dos quais tenham ciência (CARRAZA 2008, p.245 apud SABBAG, 2017, p. 65). Por isso, não podem ser surpreendidos sobre o aumento da carga tributária, pois deve haver um período para que os contribuintes se organizem, acerca do pagamento do novo tributo, quando instituído ou dos novos valores, quando majorados.

O princípio da legalidade, como quase toda regra, poderá ser mitigado conforme o artigo 153, § 1º da CF, que prevê a faculdade de o Poder Executivo alterar as alíquotas de contribuição dos chamados impostos extrafiscais, estes que possuem a função única e exclusivamente arrecadatória.

Tais impostos objetivam regular o mercado intervindo diretamente na economia e são eles: o Imposto de Importação (II), o Imposto de Exportação (IE), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

Além disso, há mais duas hipóteses previstas na CF em que o princípio da legalidade poderá ser mitigado, conforme artigo 154, §4º. Uma que permite que as alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadoria (ICMS) sejam definidas pelos Estados e Distrito Federal e a hipótese prevista no artigo 177, § 4º “b”, que permite que as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), relativas às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás e seus derivados e álcool combustível, sejam reduzidas e restabelecidas por ato do Poder Executivo, ou seja, através de Decreto presidencial.

Em nenhum momento os dispositivos citados referiram-se às contribuições para o PIS e COFINS incidentes sobre combustível, assim não há que se falar em mitigação ao princípio da legalidade para as referidas contribuições. De forma que se fosse possível, a própria CF traria previsão, o que, até então, não existe. Razão esta que é obrigatória à observância do princípio da legalidade.

## **2.2 O princípio da anterioridade nonagesimal**

Antes da Emenda Constitucional (EC) n. 42, a CF previa somente a chamada anterioridade anual, que passou a ser chamada de anterioridade de exercício. Com o advento da EC n. 42, foi introduzida no artigo 150, III, da CF, a alínea “c”, esta dispendo que os tributos instituídos ou majorados só poderão ser exigidos depois de decorridos noventa dias da data da publicação da lei, que houver os instituído ou aumentado.

Além do mais, os contribuintes não podem ser surpreendidos com a cobrança imediata do tributo, de forma que acarretaria diminuição em seu patrimônio, colocando em risco a segurança jurídica, afrontando preceitos constitucionais, razão disso é que sempre deve ser obedecida a anterioridade (RABELLO FILHO, 2002, p. 133 apud IURCONVITE, 2014).

A regra é que deve ser respeitado o período de noventa dias para exigir a majoração ou instituição do tributo, conforme prevê o artigo 150, III, alínea “c”, da CF. Porém, nos termos finais do artigo 150, § 1º, da CF, existem casos em que a anterioridade não precisa ser observada, como ocorre com os chamados

impostos extrafiscais, que são regulatórios de mercado, em que instituído ou majorado o tributo terão vigência imediata.

Como as contribuições para o PIS e a COFINS são destinadas ao financiamento da seguridade social, elas possuem previsão específica, e por isso não constitui mitigação ao princípio da anterioridade nonagesimal, conforme expressa artigo 195, § 6º, da CF:

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

[...]

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

Portanto, o princípio da anterioridade nonagesimal é para assegurar e evitar que o contribuinte não seja surpreendido acerca da cobrança de um novo tributo ou sua majoração. Para que haja segurança jurídica, a fim de permitir que seja concedido um tempo razoável aos contribuintes, para que eles se preparem e se organizem economicamente para tal pagamento.

### **3 A MODIFICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO PIS E COFINS E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

A CF quando outorga poderes para seus entes: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ela já delimita a competência de cada um, bem como o instrumento a ser utilizado para o exercício da sua competência.

Por isso, via de regra, um tributo será criado e majorado por meio de lei ordinária, porém, há situações em que caberá única e exclusivamente à lei complementar e poderá, até mesmo, ser criado ou majorado um tributo por Medida Provisória. Mas essa competência não é ilimitada, visto que a própria CF, tem um capítulo próprio denominado: “Das Limitações ao Poder de Tributar”, que são os princípios e as imunidades tributárias, previstos nos artigos 150 à 152.

Ao ser publicado o Decreto n. 9101, o primeiro questionamento foi se um Decreto poderia “restabelecer” as alíquotas do PIS e da COFINS, como já demonstrado, a redução e o restabelecimento são permitidos. Mas no caso do

referido Decreto, os combustíveis passaram a ter valores mais altos e estes foram exigidos já na data da publicação do mesmo.

Em decorrência disso é que o Decreto foi colocado sob o crivo do Poder Judiciário, discutindo a sua validade, em face dos princípios constitucionais tributários, com o intuito de buscar maior estabilidade na relação jurídico tributária. Como já salientado, os distintos tribunais estão se posicionando num mesmo sentido, qual seja, a favor do fundamento de que houve violação aos princípios da legalidade tributária e anterioridade nonagesimal.

Já está bem visível o quanto são importantes os limites ao poder de tributar, sendo um deles, sem dúvida, o princípio da legalidade, pois limita aos entes federativos somente instituir ou majorar tributos por meio de lei, conforme artigo 150, I, da CF. No presente caso, o Decreto presidencial, com base no fundamento de restabelecer as alíquotas de contribuição para PIS e COFINS incidentes sobre combustível, mascarou a realidade, pois ao invés de restabelecimento da alíquota, a alteração passou a tornar mais oneroso o preço dos combustíveis.

Além do mais, o artigo 3º previu que passaria a ter efeito o Decreto na data de sua publicação, que por sua vez, foi no dia seguinte à publicação do Decreto, pegando de surpresa todos os contribuintes.

Em contraposição ao previsto pelo artigo 3º do Decreto, está o princípio da anterioridade nonagesimal, que a CF prevê como limite ao poder de tributar, em que criado ou majorado o tributo, só poderá ser exigido, desde que transcorridos noventa dias da data que os instituiu ou aumentou, nos termos do artigo 150, III, alínea "c", da CF. Salvos os casos em que a própria CF prevê que não precisará ser respeitada a anterioridade, como ocorre para os impostos regulatórios de mercado e tributos, cuja criação seja de extrema urgência, o que não se enquadram as contribuições para PIS e COFINS.

Pois como elas são destinadas ao financiamento da seguridade social, estas devem respeitar a regra específica, prevista no artigo 195, § 6º, da CF. Referido dispositivo prevê que todas as contribuições, sendo elas instituídas ou modificadas, deverão respeitar o período de noventa dias para serem exigidas, conforme o princípio da anterioridade nonagesimal, que tem previsão expressa também no artigo 150, III, alínea "c", da CF.

Por isso, para ser exigido um tributo que foi instituído ou majorado, deverá decorrer o prazo de noventa dias para o início da cobrança dos novos valores. Mas como o Decreto n. 9.101 foi publicado em 21 de julho de 2017, e de imediato surtiu efeitos, não respeitou a limitação imposta tanto pelo artigo 150, III, “c”, quanto o artigo 195, § 6º, ambos da CF.

O Decreto foi editado com base no previsto no artigo 23, § 5º da Lei n. 10.865 de 2004, bem como no artigo 5º, § 8º, da lei n. 9718 de 1998. Observe o que cada dispositivo expressa, respectivamente:

Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá optar por regime especial de apuração e pagamento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:

[...]

§ 5º Fica o **Poder Executivo** autorizado a **fixar coeficientes para redução das alíquotas previstas neste artigo**, os quais **poderão ser alterados, para mais ou para menos, ou extintos**, em relação aos produtos ou sua utilização, a qualquer tempo (Grifou-se).

Art. 5º A Contribuição para o PIS/Pasepe 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 (Grifou-se).

Note que os dispositivos citados não tratam especificamente sobre o PIS e COFINS incidentes sobre combustível, mas sim, de outros casos, não se podendo fazer uma interpretação extensiva, pois esta seria maléfica aos contribuintes, o que não se observou ao editar o Decreto. Além disso, fala-se em redução e restabelecimento das alíquotas, de forma que, ao “restabelecer” os coeficientes de redução das alíquotas do PIS e da COFINS, teve-se o efeito ainda que indireto, de majorar esses tributos.

Diante deste cenário, um Decreto presidencial não seria competente para majorar alíquotas de um tributo, o que cabe somente à lei fazê-lo, conforme princípio da legalidade. Além disso, majorado este tributo, somente poderá ser exigido depois de decorrido noventa dias da data da lei que o majorou, de acordo

com o princípio da anterioridade nonagesimal. Regras estas previstas na CF e que não foram observadas pelo Presidente, quando da elaboração do Decreto.

## **CONCLUSÃO**

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou uma análise mais profunda, acerca do Decreto 9.101, face aos princípios da legalidade tributária e anterioridade nonagesimal.

O Decreto ora analisado foi editado a fim de restabelecer as alíquotas de contribuição do PIS e da COFINS incidentes sobre combustíveis. Ocorre que o restabelecimento importou em audaciosa majoração das alíquotas e estas foram exigidas de imediato. Com efeito direto nos preços dos combustíveis, sendo os novos valores mais onerosos em face do consumidor final que foram os mais prejudicados com tal aumento.

No caso do Decreto, é visível a inobservância dos princípios constitucionais tributários, de forma que como a contribuição para o PIS e COFINS não estão previstas nos artigos 150, § 1º e 153, § 1º, ambos da CF, não se enquadram em qualquer mitigação aos princípios da anterioridade e legalidade. Ou seja, não constitui faculdade do poder executivo alterar as alíquotas e exigí-las de imediato.

Por isso, a constitucionalidade do Decreto foi colocada em discussão no Poder Judiciário, mediante significativas ações ajuizadas, em busca de um mesmo objetivo, qual seja, o de invalidar o Decreto a fim de ser declarada a sua inconstitucionalidade, para que não mais surtisse seus efeitos. A fim de que os combustíveis retornassem ao preço que estavam antes do retorno imediato da publicação do Decreto.

Com isso, juízos distintos proferiram decisões que caminharam no sentido de que o Decreto violou os limites ao poder de tributar, dentre eles, os princípios da legalidade e anterioridade nonagesimal, e por isso deveria ser considerado inválido. Dada à importância do assunto e evidentemente sem a pretensão de exaurir o tema, é imprescindível o acompanhamento de todas as decisões que possam vir a resolver definitivamente esse impasse frente aos contribuintes, visto que há ações em andamento.

Porém, ainda que o Decreto n. 9.101 de 2017 fosse editado, com base em supostos permissivos legais, quais sejam o art. 23, caput e §5º da Lei n. 10.865 de 2004, e o art. 5º, §8º, da Lei n. 9.718 de 1998, mesmo assim padeceria o vício

de inconstitucionalidade, visto que ao restabelecer os coeficientes de redução das alíquotas do PIS e da COFINS, teve o efeito, ainda que indireto, de majorar esses tributos, o que não é permitido ao Poder Executivo, mediante Decreto, que não é lei *strictu sensu*.

Nesse sentido, por violar os princípios constitucionais, que funcionam como limites ao poder de tributar, quais sejam legalidade tributária e anterioridade nonagesimal, o Decreto 9.101 é inconstitucional, baseando-se nas decisões já proferidas. Visto que, Decreto não é ato normativo competente para criar ou majorar tributos, tampouco os contribuintes devem se subordinar à cobrança imediata destes tributos, pois sendo a CF norma suprema, é ela quem dita as regras e para tanto, obrigatoriamente devem ser respeitadas.

### **THE UNCONSTITUTIONALITY OF FEDERAL DECREE N.9.101 / 2017 IN THE FACE OF THE PRINCIPLES OF TAX LEGALITY AND NINETY DAYS TO TAX LAWS TO BECOME EFFECTIVE**

**ABSTRACT:** The tax rates for PIS and COFINS levied on fuel have increased significantly, through the Federal Decree n. 9,101 of 2017, becoming effective immediately, so its constitutionality was placed under analysis by the judiciary. Therefore, would such a normative act be competent to increase the rates of PIS and COFINS? Could it have had immediate effects? The principles of tax law are mandatory, because they emanate directly from the Federal Constitution, working as limits to federal entities' power to create taxes. Consequently, the general objective of the present work, through a bibliographical and jurisprudential research, will be to analyze the (un)constitutionality of the Decree, as well as to examine the decisions given until now in some processes, in order to demonstrate the unconstitutionality of the Decree n. 9,101 of 2017, because its nonobservance to the principles of tax legality and the ninety days to tax laws to become effective.

**Keywords:** Federal Decree n. 9.101. Increase tax rates. Tax Legality. Ninety days to become effective. Unconstitutionality.

### **REFERÊNCIAS**

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília-DF, Senado: 1988.

\_\_\_\_\_. Decreto n. 9.101, de julho de 2017. Dispõe sobre a redução das alíquotas de contribuição para o PIS/PASEP, incidentes sobre a importação e a

comercialização de óleo diesel, gás liquefeito de petróleo (GLP), querosene de aviação e álcool. **Diário Oficial da União**, Brasília 20 de jul. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Denominado Código Tributário Nacional pelo art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13.3.1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 26 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a legislação tributária Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9718compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718compilada.htm)>. Acesso em: 18 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm)>. Acesso em: 18 jul. 2018.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda e do Planejamento. Nota explicativa sobre o Decreto n. 9101 de 2017. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2017/julho/aumento-de-aliquotas-gera-receita-adicional>>. Acesso em: 26 fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Seção Judiciária do Distrito Federal –DF. Trata-se de Ação Popular com pedido liminar em face do Decreto n. 9.101 de 2017. Polo ativo: Carlos Alexandre Klomfahs. Polo passivo: União representada pela Advocacia- Geral da União. Brasília, 2 de julho, de 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/acao-popular-alega-aumento-combustivel1.pdf>>. Acesso em: 01 out. 2017.

\_\_\_\_\_. Seção Judiciária do Distrito Federal da 20ª Vara Federal Cível da SJDF. Decisão proferida pelo Juiz Federal Substituto Renato Coelho Borelli, acerca da Ação Popular de n. 1007839-83.2017.4.01.3400. Polo ativo: Carlos Alexandre Klomfahs. Polo passivo: União representada pela Advocacia- Geral da União. Brasília, 25 de julho de 2017. Disponível em: <<https://pje1g.trf1.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=e5ed41cb244039ccc180172eaf49d4330158d460bf4017056718d1f9ead8989d88d816a8645aa3c27c0995218a757b145fd5bb13c1eed9c>>. Acesso em: 25 de fev. 2018.

\_\_\_\_\_. Seção Judiciária do Distrito Federal da 20ª Vara Federal Cível da SJDF. Sentença proferida pela Juíza Federal Titular ADVERCI RATES MENDES DE ABREU, acerca da Ação Popular de n. 1007839-83.2017.4.01.3400. Brasília, 04 de abril de 2018. Disponível em: <<https://pje1g.trf1.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalheProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=0575da8bff062097f69c465a9c2d99db74583f11>>



38a19afdb27684c385589575713cdd400f9f49227c0995218a757b14871c017f6a88aab3> Acesso em: 17 de jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Seção Judiciária do Rio Grande do Sul da 13ª Vara Federal de Porto Alegre. Decisão proferida pelo Juiz Federal Ricardo Nüske, na ação popular autos de n. 5043195-45.2017.4.04.7100. Porto Alegre-RS, 24 de agosto de 2017. Disponível em: <<https://www2.jfrs.jus.br/consulta-processual/>> Acesso em: 19 de jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Seção Judiciária do Rio Grande do Sul da 13ª Vara Federal de Porto Alegre. Decisão proferida pelo Juiz Federal Ricardo Nüske, na ação popular autos de n. 5043194-60.2017.4.04.710. Porto Alegre-RS, 24 de agosto de 2017. Disponível em: <https://www2.jfrs.jus.br/consulta-processual/>. Acesso em: 19 de jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 1043313. Repercussão Geral. Tema 939. Possibilidade de as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS serem reduzidas e restabelecidas por regulamento infralegal. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 24 de julho, de 2017. Disponível em: <[www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312293152&tipoApp](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=312293152&tipoApp)> Acesso em: 20 de out. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 939-7. Relator Ministro Sydney Sanches, Brasília, 15 de dezembro de 1993. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590>> Acesso em 30 set. 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5748. Relatora Ministra Rosa Weber, Brasília, 24 de agosto de 2017. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=5231008>> Acesso em: 19 abr. 2018.

IURCONVITE, Adriano. O princípio da anterioridade como norma de direito fundamental. **JusBrasil**, 2014. Disponível em: <<https://adrianoiurconvite.jusbrasil.com.br/artigos/121943914/o-principio-da-anterioridade-tributaria-como-norma-de-direito-fundamental>>. Acesso em: 16 out. 2017.

SANTOS, Ricardo Simões Xavier dos. Princípios da legalidade e anterioridade tributária e a inconstitucionalidade da modificação de alíquota de contribuição social (pis e cofins) através de decreto. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 09 ago. 2017. Disponível em: <<http://www.Conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.589590&seo=1>>. Acesso em :26 fev. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.