

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

A MITIGAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA ADOTADA PELO STF E AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

THE MITIGATION OF THE PRINCIPLE OF TAX LEGALITY ADOPTED BY THE FEDERAL SUPREME COURT AND SOCIAL CONTRIBUTIONS

RVD

Recebido em

22.03.2023

Aprovado em.

03.06.2023

Glenda Rodrigues Messias Gonçalves¹

Fernanda Matos Fernandes de Oliveira Jurubeba²

RESUMO

O presente trabalho buscou analisar a atuação do STF nos julgamentos da ADI 5.277 e do RE 1.043.313, considerando o princípio da legalidade tributária e suas mitigações à luz da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional. O posicionamento da Suprema Corte nos julgados representou uma ruptura do entendimento até então pacificado na jurisprudência do tribunal, na medida em que permitiu redução e restabelecimento das alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS por ato infralegal, sem fixação das condições em lei e em desobediência aos ditames constitucionais. A metodologia adotada foi a pesquisa bibliográfica, onde se buscou entendimentos de diversos doutrinadores e da jurisprudência acerca do tema abordado. Concluiu-se que as delegações legislativas analisadas banalizaram o princípio da legalidade tributária, proporcionando insegurança jurídica e ameaça aos direitos dos contribuintes.

PALAVRAS-CHAVE: Legalidade Tributária; Mitigação; Jurisprudência do STF; ADI 5.277; RE 1.043.313.

ABSTRACT

The present work aimed to analyze the performance of the Federal Supreme Court in the judgments of ADI 5.277 and RE 1.043.313, considering the principle of tax legality and its mitigations relied on the Federal Constitution and the National Tax Code. The understanding of the Federal Supreme Court in these judgments represented a disruption of the understanding pacified in the court's jurisprudence, according as it allowed the reduction and re-establishment of the rates of the Contribution to PIS/PASEP and COFINS by infralegal act, without setting the

¹ Graduanda em Direito pela Universidade Estadual do Tocantins (Unitins). E-MAIL: glendamessias@yahoo.com.br ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-5002-4414>.

² Doutora em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE); Mestre em Direito pela Universidade Estadual do Amazonas (UEA/AM); Professora de Direito Tributário da Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS/TO). E-MAIL: fernandamatos1@hotmail.com. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7327-4796>

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

conditions in law and disobedience to constitutional commandments. The methodology adopted was bibliographical research, which aimed to understand several doctrines and jurisprudence on the topic addressed. It was concluded that the analyzed legislative delegations trivialized the principle of tax legality, providing legal uncertainty and threatening taxpayers' rights.

KEYWORDS: Tax Legality. Mitigation. Jurisprudence of the Federal Supreme Court. ADI 5.277. RE 1.043.313.

1 INTRODUÇÃO

O princípio da legalidade tributária é uma limitação ao poder de tributar previsto constitucionalmente. Através dele, os contribuintes são protegidos contra eventuais arbitrariedades do Estado, pois garante-se que as exações devam advir de lei, criada por seus representantes.

A legislação vigente exige lei em sentido estrito para redução, restabelecimento e fixação de alíquotas da maioria dos tributos, com ressalva para alguns casos específicos em que o poder constituinte possibilitou a alteração de alíquotas por ato infralegal.

É certo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) evoluiu no sentido de admitir algumas flexibilizações quanto à legalidade tributária, permitindo a concretização do mandamento legal pelo Executivo. Dessa forma, é válida a utilização de norma infralegal para especificar conceitos empregados na lei, bem como complementá-la de outra forma, de modo que as previsões legais fiquem mais claras e passíveis de aplicação efetiva, sempre respeitando os limites e parâmetros estabelecidos na respectiva lei.

Ocorre que o STF, ao julgar a ADI 5.277 e o RE 1.043.313, admitiu a delegação ao Poder Executivo de alteração das alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS em determinadas situações, sem a fixação em lei de condições necessárias para constituir o elo de subordinação e complementação que o decreto deveria ter com a respectiva lei que o autorizou. As espécies tributárias em análise são contribuições sociais que não foram mitigadas pela Constituição Federal, logo deveriam seguir o estabelecido no ordenamento jurídico vigente quanto à exigência de lei para fixação das

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

alíquotas. Observou-se, porém, uma delegação para a fixação de critérios quantitativos da hipótese tributária ao Poder Executivo, que discricionariamente utilizou-se do seu juízo de conveniência e oportunidade para editar a norma infralegal.

O presente artigo trouxe, inicialmente, uma base teórica do princípio da legalidade tributária. Na sequência, analisou-se separadamente a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 5.277 e o Recurso Extraordinário n. 1.043.313 à luz da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional.

A metodologia adotada foi a pesquisa bibliográfica, onde se buscou entendimentos de diversos doutrinadores e da jurisprudência acerca do tema abordado.

2 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

O artigo 5º, II da Constituição Federal de 1988 estabelece que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Tal dispositivo consagra uma regra geral aplicada em todo o Direito Brasileiro, conhecido como Princípio da Legalidade.

Em matéria tributária, além de garantir segurança jurídica e proteger os interesses do contribuinte, o princípio da legalidade é uma limitação constitucional ao poder de tributar, pois condiciona a cobrança de tributos à existência de lei em sentido formal.

O texto constitucional destacou em seu artigo 150, inciso I, que nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado sem lei que o estabeleça. Logo, diferentemente da delegação admitida pelo artigo 5º (em virtude de lei), na seara tributária a instituição e majoração de tributos deve ser reservada somente à lei (sem delegação), ressalvadas algumas atenuações constitucionalmente admitidas. Ainda, estabeleceu a Carta Magna que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (artigo 146, incisos II e III).

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, denominada Código Tributário Nacional (CTN), foi recepcionada pela atual constituição com *status* de lei

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

complementar e exerceu tal regulação em relação à legalidade tributária. Dispõe seu artigo 97:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

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

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

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

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

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

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

Evidencia-se, assim, que a lei que institui um determinado tributo deve determinar todos os parâmetros necessários à identificação da exação tributária, estabelecendo a chamada legalidade estrita, especificando o fato gerador, o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota devida e a multa. Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo,

De acordo com o art. 150, I, da CF/88, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. É o conhecido *princípio da estrita legalidade*. Diz-se estrita porque considerada mais “exigente” que a legalidade “ampla”, ou “genérica”, já contida no art. 5º, II, da CF/88. Com efeito, segundo a legalidade tributária, não apenas o dever de pagar deve estar referido na lei, mas todos os seus atributos devem estar nela expressamente previstos, como explicita o art. 97 do CTN. Por outras palavras, todas as dimensões ou parcelas da estrutura da norma jurídica tributária devem constar, ou devem ser passíveis de reconstrução pelo intérprete, a partir do texto legal. Daí a qualificação de ‘estrita’ (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 71).

No mesmo sentido, diz Amaro (2019, p. 170-171):

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo.

Ademais, em sua obra “Direito Tributário”, Alexandre (2021, p. 138) afirma que a maioria dos princípios constitucionais tributários, aqui incluído o da legalidade, mais se aproximam da ideia de regras do que de princípios propriamente definidos na doutrina clássica, devendo ser aplicados ou não no caso concreto, sem qualquer ponderação.

2.1 Mitigações ao princípio da legalidade dispostas na CF

Apesar da rigidez da legalidade tributária vigente no ordenamento jurídico brasileiro, o poder constituinte originário elegeu quatro impostos federais que podem ter suas alíquotas alteradas por ato do Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, conforme disposto no artigo 153, §1º da CF/88. São eles: Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários (IOF).

Observa-se que não há uma exceção ao princípio da legalidade tributária, pois não há a dispensa da existência de lei. Há, na verdade, uma mitigação ao referido princípio, na medida em que uma lei estabelecerá condições e limites dentro dos quais as alíquotas poderão ser alteradas por ato do Poder Executivo, justificadas pela finalidade extrafiscal de tais impostos.

Cumpra aqui distinguir que, quanto à sua função, os tributos fiscais visam precipuamente a arrecadação de valores aos cofres públicos, enquanto os extrafiscais têm como objetivo principal a regulação da economia, também chamada de função indutora, na medida em que induz comportamentos dos agentes econômicos na economia.

Em relação ao II, IE, IPI e IOF, diz Costa (2019, p. 94):

Esses impostos ostentam natureza extrafiscal – revelada na possibilidade de atuarem como instrumentos destinados a regular o comércio exterior, a indústria nacional e o mercado financeiro, respectivamente – e, desse modo, demandam

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

agilidade na modificação da intensidade de sua imposição, que restaria comprometida caso obrigatória a edição de ato de natureza legislativa a viabilizá-la. Portanto, nas hipóteses expressamente apontadas, a lei traça tão somente as condições e limites dentro dos quais o administrador público pode atuar.

Ou seja, para que os impostos extrafiscais cumpram sua função de sanar irregularidades do mercado, é imprescindível que algumas decisões sejam tomadas de forma rápida e eficaz. Isso justifica a mitigação trazida pela Constituição Federal quanto às alterações de suas alíquotas (sempre respeitando os parâmetros legais), uma vez que o processo legislativo é mais burocrático e lento que um simples decreto presidencial ou portaria, por exemplo.

Ademais, a escolha de tais impostos pelo constituinte não foi aleatória. Tais tributos possuem alta capacidade de indução de comportamentos das partes econômicas. O princípio da legalidade foi mitigado diante da necessidade de conferir ao Poder Executivo uma ferramenta de intervenção na economia, sendo tais impostos os veículos para concretização dessa necessidade (Shoueri, 2021, p. 85).

O poder constituinte derivado inseriu, ainda, mais duas mitigações a tal princípio, por meio da Emenda Constitucional nº 33/2001: a) a redução e restabelecimento das alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico cobrada sobre operações com combustíveis (CIDE-Combustíveis) por ato do Poder Executivo e b) a fixação das alíquotas no ICMS incidente sobre combustíveis por convênio interestadual (ICMS-Combustíveis), disciplinados nos art. 177, § 4º, I, b e art. 155, § 4º, IV da CF/88, respectivamente. Tais tributos também possuem função extrafiscal, na medida em que a alteração de suas alíquotas pelo Executivo detém alto poder de indução de comportamentos.

Na seara federal, apesar da função nitidamente extrafiscal presente nos tributos mitigados pela CF/88 quanto à legalidade tributária (II, IE, IPI, IOF e CIDE-Combustíveis), não se pode concluir que qualquer outro tributo que possua tal função possa também ter essa atenuação, respeitados os limites e condições em lei. Uma generalização nesse sentido seria uma verdadeira banalização da legalidade no âmbito tributário.

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

Outrossim, sempre que se tem uma regra, suas exceções devem estar expressas de forma que não se deixe margem para interpretações extensivas. É o caso do princípio da legalidade na esfera tributária: a regra da legalidade tributária é confirmada porque o poder constituinte previu expressamente as mitigações a tal princípio. Portanto, alterações de alíquotas de quaisquer outros tributos não excetuados pela Constituição Federal devem obedecer a exigência de lei formal, nos termos do artigo 97, IV do CTN.

2.2 A jurisprudência do STF sobre a Legalidade Tributária

É cediço que as normas jurídicas são gênero do qual são espécies as regras e os princípios. Gomes (2005) distingue regra e princípio da seguinte forma:

O Direito se expressa por meio de normas. As normas se exprimem por meio de regras ou princípios. As regras disciplinam uma determinada situação; quando ocorre essa situação, a norma tem incidência; quando não ocorre, não tem incidência. Para as regras vale a lógica do tudo ou nada (Dworkin). Quando duas regras colidem, fala-se em 'conflito'; ao caso concreto uma só será aplicável (uma afasta a aplicação da outra). O conflito entre regras deve ser resolvido pelos meios clássicos de interpretação: a lei especial derroga a lei geral, a lei posterior afasta a anterior etc.. Princípios são as diretrizes gerais de um ordenamento jurídico (ou de parte dele). Seu espectro de incidência é muito mais amplo que o das regras. Entre eles pode haver 'colisão', não conflito. Quando colidem, não se excluem. Como 'mandados de otimização' que são (Alexy), sempre podem ter incidência em casos concretos (às vezes, concomitantemente dois ou mais deles).

Tal explicação evidencia que a legalidade tributária adotada pela CF/88 e pelo CTN possui mais uma feição de regra do que de princípio, na medida em que, conforme já afirmado, a lei que institui um tributo deve traçar todos os elementos da regra matriz de incidência tributária.

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) evoluiu jurisprudencialmente no sentido de que a lei poderia flexibilizar a tal "tipicidade cerrada", como chamada por alguns doutrinadores. De fato, numa sociedade tão complexa, é impossível exigir do legislador um grau de determinação conceitual tão alto e fechado capaz de abarcar todas as situações existentes e que poderão ocorrer no mundo real. O legislador deverá

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

fixar os elementos definidos em lei, e um regulamento poderá complementar conceitos indeterminados ou cláusulas gerais, permitindo que a lei se molde às exigências do caso concreto. Em outras palavras, permite-se que os meios sejam adaptados para que a finalidade do legislador seja alcançada, sem espaço, contudo, para discricionariedade por parte do Poder Executivo. Essa concepção da legalidade tributária aproxima-se agora da dimensão de princípio, pois a norma aqui serviria como um mandamento de otimização, devendo ser complementada por algum ato infralegal. Alexandre (2021, p. 145) afirma que

[...] devem constar na lei todos os elementos essenciais para a criação de um tributo (fato gerador, alíquota, contribuintes e base de cálculo). A exigência não impede, contudo, que o regulamento esclareça conceitos jurídicos indeterminados adotados pela lei. Nessa situação, o decreto regulamentar indicará o caminho a ser seguido para a fiel execução da lei, conforme previsto no art. 84, IV, da CF/1988.

Ademais, o emprego de cláusulas gerais pelo legislador não pode ser visto como uma contradição à legalidade tributária, e sim como seu aperfeiçoamento (Schoueri, 2019, p. 588). A lei deve disciplinar os elementos essenciais da exação, sendo clara o suficiente para que o Executivo possa apenas complementar e concretizar a ordem legal, sem jamais inovar o ordenamento jurídico.

Em 2016, ao julgar o RE 838.284/SC, o STF firmou 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. A espécie tributária em questão – taxa pelo exercício do poder de polícia – foi considerada ao se julgar o caso, uma vez que, por ser um tributo vinculado a uma atividade estatal e a uma finalidade específica, a Administração Pública tem melhor capacidade para calcular o valor da exação, considerando o custo da atividade de fiscalização. O ato infralegal se deu em termos de subordinação e complementação à lei.

Outro julgado que merece destaque é o do RE nº 704.292/PR. Apreciado também em 2016, o Pretório Excelso fixou a tese de que é inconstitucional, por ofensa

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

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, usualmente cobradas sob o título de anuidades, vedada, ademais, a atualização desse valor pelos conselhos em percentual superior aos índices legalmente previstos. No caso, o artigo 2º da Lei nº 11.000/2004 autorizara os Conselhos a fixar o valor das contribuições anuais, sem estabelecer parâmetros para a definição do critério quantitativo. Dessa forma, haveria uma delegação ao Executivo para o estabelecimento do valor das alíquotas. Estar-se-ia diante de uma inovação legislativa pelo administrador público, razão pela qual o STF declarou inconstitucional o referido artigo por afrontamento ao princípio da legalidade tributária.

Tais posicionamentos, assim como outros analisados no mesmo sentido, demonstram a visão principiológica adotada pela Suprema Corte. A lei deve prever, com o maior grau de detalhamento possível, os elementos da obrigação tributária, estabelecendo condições e limites, e o ato infralegal deve dialogar com a referida lei em termos de suplementação e complementariedade, sem inovar o ordenamento jurídico.

3 A APLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE NAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

Conforme a Constituição Federal de 1988 e a jurisprudência pacífica do STF, existem no Brasil cinco espécies tributárias (teoria pentapartite ou pentapartida), todas discriminadas no Título VI (Da Tributação e do Orçamento), Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional) da CF/88. O artigo 145 lista as três espécies tributárias de competência comum, que podem ser instituídas por qualquer ente federativo: impostos, taxas e contribuições de melhorias. O artigo 148 trata dos empréstimos compulsórios, enquanto as contribuições especiais estão dispostas nos artigos 149 e 149-A.

Em relação às contribuições especiais, elas se dividem basicamente em quatro subespécies, três delas elencadas no *caput* do art. 149 e a outra no art. 149-A. São elas: 1) contribuições sociais, 2) contribuição de intervenção no domínio econômico

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

(CIDE), 3) contribuição de interesse das categorias profissionais (contribuições corporativas) e a 4) contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, esta última de competência dos municípios e do Distrito Federal.

Especificamente quanto às contribuições sociais, foco do presente trabalho, dispõe o *caput* do artigo 149 da CF/88:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir **contribuições sociais**, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, **observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III**, e sem prejuízo do previsto no **art. 195, § 6º**, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (grifo nosso).

O art. 146, III, mencionado no dispositivo acima, diz respeito à reserva à lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, papel desempenhado pelo CTN, do que se conclui que seu artigo 97 (reserva de lei formal para instituição e majoração de tributos, fixação de base de cálculo e alíquotas) também se aplica às contribuições sociais. O art. 150, I e III, por sua vez, determina a obrigatoriedade de que tais contribuições obedçam aos princípios tributários da legalidade, irretroatividade e anterioridade (anual e nonagesimal).

Diante do exposto, depreende-se que as contribuições sociais são tributos com destinação específica (financiamento da área social) e sujeitam-se integralmente ao princípio da legalidade, sem qualquer exceção ou mitigação presente no texto constitucional.

3.1 Lineamentos das contribuições sociais destinadas à seguridade social

As contribuições sociais visam arrecadar recursos para o custeio da área social que, conforme disposto no Texto Fundamental, em seu Título VIII – Da Ordem Social, engloba as ações voltadas à saúde, à previdência, à assistência social, à educação, à cultura, ao desporto, à comunicação social, ao meio ambiente, dentre outras. Tradicionalmente são subdivididas em: a) contribuições da seguridade social, destinadas ao financiamento da seguridade social, que compreende as áreas da saúde,

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

previdência e assistência social; b) outras contribuições sociais, também chamadas de contribuições residuais; e c) contribuições sociais gerais, destinadas ao custeio de outras áreas sociais que não sejam as da seguridade social.

Quanto às contribuições sociais destinadas à seguridade social, elas são criadas, em regra, pela União, nos termos do art. 149, *caput*, da CF/88. A exceção se encontra no seu art. 149, §1º, que assegura aos demais entes federativos instituir contribuições de seus servidores para o custeio do regime próprio de previdência social.

A Constituição Federal trata das contribuições sociais destinadas à seguridade social especificamente em seus artigos 194 e 195. No *caput* do art. 195, verifica-se claramente o caráter solidário desse tributo, quando se diz que a seguridade social será financiada por toda a sociedade. Eduardo Sabbag descreve:

Nesse contexto, toda a sociedade, direta ou indiretamente, financia a seguridade social, o que demonstra a realização do princípio da solidariedade neste tipo de tributo. [...] Com efeito, o princípio da solidariedade prevê um contexto particularizante para as contribuições de seguridade social, qual seja, o de que todos poderão ser convocados a contribuir, independentemente de pertencerem a determinado grupo diretamente relacionado com a atuação estatal. Isso marca fortemente as contribuições de seguridade social, vinculando o dever de solidariedade de todos os membros da sociedade em seu financiamento (Sabbag, 2020, p. 164).

Além do financiamento por toda a sociedade, através dos impostos, a seguridade social também será financiada pelas contribuições elencadas nos incisos I a IV da art. 195. Em suma, as quatro fontes de custeio são: a) do empregador, da empresa ou da entidade a ela equiparada; b) do trabalhador; c) sobre a receita de loterias; e d) do importador. Ainda, o art. 195, §6º estabelece que as contribuições sociais destinadas à seguridade social precisam observar o princípio da anterioridade nonagesimal, sendo exceção à anterioridade anual.

3.2 A Contribuição ao PIS/PASEP e a Contribuição para o financiamento da Seguridade – COFINS

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

Dentre as contribuições a cargo do empregador ou da empresa, destacam-se duas incidentes sobre sua receita ou faturamento: a Contribuição ao PIS/PASEP e a Contribuição para financiamento da Seguridade Social – COFINS.

O Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) foram instituídos pelas Leis Complementares nº 7, de 07 de setembro de 1970, e nº 8, de 03 de dezembro de 1970, respectivamente. Posteriormente, tais programas foram unificados sob a denominação de PIS/PASEP, por meio da Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975. A Constituição de 1988, nos termos do seu art. 239, modificou os objetivos iniciais desses programas, vinculando a arrecadação das contribuições do PIS/COFINS ao financiamento do seguro-desemprego, do abono aos empregados que recebam até dois salários mínimos mensal (abono salarial) e de outras ações da previdência social.

Já a COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, é destinada às despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social, conforme disposto no art. 1º da referida lei.

A base de cálculo e as alíquotas dessas contribuições variam de acordo com o regime ao qual o contribuinte está inserido (cumulativo ou não cumulativo). No regime cumulativo, onde a base de cálculo limita-se às receitas relacionadas à atividade da empresa, a alíquota básica do PIS está fixada em 0,65% e a da COFINS em 3%. Já no não cumulativo, essas alíquotas básicas estão fixadas, respectivamente, em 1,65% e 7,6%, e a base de cálculo engloba todas as receitas auferidas, relacionadas ou não à atividade da empresa (Oliveira, 2017, p. 24).

4 A MITIGAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE PELO STF: ANÁLISE DOS JULGADOS ADI 5.277/DF E RE 1.043.313/RS

Sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.277/DF e o Recurso Extraordinário (RE) nº 1.043.313/RS foram julgados conjuntamente no STF em 10/12/2020, pela certa similaridade dos casos. Ambos

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

questionaram a redução e restabelecimento das alíquotas das Contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS por meio de delegação legislativa ao Poder Executivo.

O voto de Toffoli nos casos analisados autorizou a “flexibilização” da legalidade tributária, legitimando a delegação legislativa para alteração de alíquotas de qualquer tributo, desde que *a)* obedecidos os limites e condições estabelecidos em lei e *b)* comprovado a função extrafiscal do tributo.

Observa-se, antecipadamente, que a mera presença desses critérios não tem o condão de legitimar tal flexibilização. De fato, se assim fosse, qual seria o real sentido da mitigação trazida pelo art. 153, §1º da CF/88? Ora, se o constituinte elegeu tributos específicos para o Estado intervir na economia, mitigando neles o conteúdo da legalidade tributária, não pode o intérprete da lei estender tal atenuação a outros tributos. Ademais, a extrafiscalidade está presente em todo tributo, em maior ou menor grau. Admitir tal critério como justificativa para a mitigação da legalidade em tributos não excetuados pela Constituição seria uma afronta ao Sistema Tributário Nacional, na medida em que restringiria direitos e garantias fundamentais dos contribuintes sem qualquer respaldo constitucional.

A seguir, vertente pesquisa apresenta uma análise de cada caso individualmente.

4.1 Contornos da ADI 5.277/DF

A ADI nº 5.277 foi proposta pelo Procurador-Geral da República, pessoa competente para ajuizamento da respectiva ação, nos termos do artigo 103, VI, da CF/88. Nela, o autor objetivou a declaração de inconstitucionalidade 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, por violarem o art. 150, inciso I e § 6º, da Constituição Federal.

Em tais dispositivos, o Poder Executivo foi autorizado a fixar coeficientes para reduzir as 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 as “incidentes sobre os regimes especiais de cobrança da contribuição para o PIS/PASEP

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

e da COFINS”, e também permitido “alterar para mais ou para menos as alíquotas em relação à classe de produtores, produtos ou sua utilização”.

Nas palavras do relator, em seu voto,

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 (grifos do autor).

Disse, ainda, que o legislador prescreveu os tetos e as condições a serem observados. Todavia, tais premissas apresentam algumas inconsistências. Conforme dispositivos da Lei nº 9.718/1998:

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)

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% (dezesete 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). (Produção de efeitos)

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). (Produção de efeitos)

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). (Produção de efeitos)

[...]

§ 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,

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

produtos ou sua utilização. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos) (Vide ADI 5277)

§ 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). (Produção de efeitos) (Vide ADI 5277)

§ 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). (Produção de efeitos)

§ 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). (Produção de efeitos)

Em relação aos limites estabelecidos em lei, verifica-se nos §§ 10 e 11 alhures trasladados que o valor máximo das exações foi estabelecido por critérios fixados pelo legislador, sendo tal requisito devidamente atendido pela lei.

Entretanto, não se verifica nos dispositivos supracitados parâmetros que definam as situações em que as alíquotas possam ser alteradas. Verifica-se, pois, a ausência de condições estabelecidas em lei.

Também não se verifica o caráter extrafiscal das referidas contribuições. O relator concluiu que “embora não haja previsão expressa, não há dúvida” quanto à existência da função extrafiscal, justificando que o Poder Executivo, ao fixar tais coeficientes, pode e deve levar em conta, dentre outros, 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.

A preferência por alterar as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não se coaduna com os instrumentos previstos na Carta Magna. De fato, o texto constitucional previu um tributo eminentemente extrafiscal relacionado às atividades de combustíveis (aí incluso o álcool), apto a intervir na economia e autorizado constitucionalmente à mitigação da legalidade tributária: a CIDE-Combustíveis. Logicamente, se a finalidade da alteração das alíquotas da Contribuição

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

ao PIS/PASEP e da COFINS fosse primordialmente o controle econômico no setor específico de álcool, bastaria que o legislador se valesse da instituição da CIDE-Combustíveis, sem a necessidade de questionamentos indevidos quanto à obediência ao princípio da legalidade.

Ainda, pode-se inferir a preferência por escolher as ditas contribuições e não a CIDE-Combustíveis diante da finalidade do produto das respectivas arrecadações. Os recursos arrecadados pela CIDE-Combustíveis têm destinação específica, nos termos do art. 177, § 4º, II, da CF/88, e devem ser repartidos entre os Estados e o Distrito Federal (art. 159, III da CF/88). Por outro lado, os provenientes da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS possuem um propósito mais geral, destinada ao custeio da seguridade social, além de permanecer integralmente nos cofres públicos federais, sem repartição com outros entes políticos. Tal análise converge para uma conclusão de que a escolha pelas Contribuições em detrimento da CIDE-Combustíveis possui preponderantemente uma finalidade fiscal, e distancia ainda mais da ideia de que as Contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS possuem um caráter extrafiscal.

Assim, percebe-se que a tarefa conferida ao Executivo não é de concretização de critérios legais, mas sim de delegação. Verifica-se uma discricionariedade do Executivo que, utilizando-se dos critérios de conveniência e oportunidade, alteram as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS sem embasamento constitucional.

4.2 RE 1.043.313/RS: caso e julgamento

O RE 1.043.313 (Tema nº 939 de Repercussão Geral) originou-se de um recurso apresentado contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que entendeu que o mero restabelecimento de alíquotas dentro dos limites da lei não ofende o princípio da legalidade tributária.

O caso analisou o artigo 27, § 2º, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que facultou ao Poder Executivo a redução e restabelecimento das alíquotas da

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade, *in verbis*:

Art. 27. § 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.

Importante mencionar que, em julho de 2004, fundamentando no dispositivo acima transcrito, o Decreto Presidencial nº 5.164 reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras pelas pessoas jurídicas sujeitas à incidência não cumulativa. Posteriormente, em maio de 2005, novo decreto (nº 5.442) também reduziu a zero as operações realizadas para fins de *hedge*. O Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2005, restabeleceu para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes 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 partir desse último decreto começaram os questionamentos acerca da inconstitucionalidade da delegação atribuída ao Executivo e da impossibilidade de majoração das alíquotas por ato infralegal, que culminou no RE 1.043.0313.

Ao final, foi fixada a seguinte 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.

Assim como na ADI nº 5.277, o julgamento do RE 1.043.313 concluiu que a Lei nº 10.865/2004 estabeleceu os critérios de limites e condições para a tal delegação, bem como considerou a presença da função extrafiscal das referidas contribuições. Não é, porém, o que se constata.

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

O critério dos limites é facilmente verificado, pois o próprio dispositivo, ao fazer referência aos incisos I e II do caput do art. 8º, estabeleceu um intervalo dentro do qual seria permitido reduzir e restabelecer as alíquotas.

Quanto às condições, o art. 27, §2º da Lei nº 10.865/2004 não indica nenhum padrão ou situação que admita ou justifique as modificações das alíquotas por ato infralegal. O relator, em seu voto, pontuou que as condições estão presentes na lei quando esta restringe a aplicação apenas às receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo de cobranças dessas contribuições. Ocorre que essa restrição não é um parâmetro para que possa ser realizada a delegação, mas apenas a escolha de um tipo específico de receita (financeira) de um grupo específico de contribuintes (os optantes pelo regime não cumulativo). Ainda, no final do dispositivo analisado há a expressão “nas hipóteses que fixar”, concluindo que tais hipóteses deverão ser escolhidas pelo Poder Executivo. Logo, verifica-se a ausência de condições estabelecidas na lei, e uma nítida delegação da fixação de tais condições ao Executivo.

A função extrafiscal também não foi observada no caso. Na exposição de motivos do Decreto nº 8.426/2015, o então Ministro da Fazenda assim afirmou, ao justificar o restabelecimento das alíquotas: “Abre-se mão de importantes recursos para a seguridade social, sem que se vislumbre motivação plausível para tal renúncia” (SHOUERI, 2021, p. 181), ficando evidente o caráter eminentemente arrecadatário para o restabelecimento das alíquotas. Ainda, se o embasamento fosse de fato a intervenção na economia, poder-se-ia admitir a alteração das alíquotas do IOF, imposto eminentemente extrafiscal escolhido pelo constituinte originário para exercer o controle no domínio econômico no que tange ao mercado financeiro, constitucionalmente admitido a mitigação da legalidade com a alteração das alíquotas por ato infralegal, além de ser exceção ao princípio das anterioridades anual e nonagesimal.

Todos esses apontamentos convergem à conclusão de que a delegação para o restabelecimento das alíquotas extrapolou o cunho complementar que o ato infralegal deveria ter em relação à lei que o autorizou. O decreto foi um instrumento utilizado para externar um juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo.

4.3 A inconstitucionalidade da atuação do STF nos casos analisados

A visão principiológica da legalidade tributária, já debatida em subtópico anterior e adotada pela Suprema Corte até o julgamento dos casos analisados, defende que o ato infralegal deve vincular-se à lei que o autorizou em termos de complementaridade e subordinação. Assim, a lei definirá todos os elementos essenciais determinantes da exação, enquanto o ato infralegal a complementarará com subordinação, sem inovação no ordenamento jurídico.

O posicionamento do STF diante do julgamento da ADI n. 5.277 e do RE n. 1.043.313 não seguiu esse raciocínio, extrapolando o entendimento que se tinha até então, pois declarou constitucional as alterações de alíquotas de certas contribuições sociais sem parâmetros legais claros, mas apenas com os tetos fixados. Logo, os decretos derivados das leis não apenas complementaram, mas também inovaram a ordem jurídica.

Ademais, para qualquer estudo acerca da legalidade tributária é imprescindível a análise do texto constitucional (artigos 146, II e III, 150, I, e 153, §1º, precipuamente) em conjunto com dispositivos do CTN que o complementam, notadamente seu artigo 97, que dispõe que somente a lei pode majorar tributo ou estabelecer a fixação de sua alíquota. Observa-se, porém, que o artigo 97 não foi sequer citado pelo relator na ADI n. 5.277 e no RE n. 1.043.313. As conclusões dos casos analisados vão de encontro com o determinado pelo Código Tributário Nacional.

Conclui-se, assim, que apenas uma das situações a seguir pode prevalecer: ou 1) as delegações legislativas relatadas na ADI n. 5.277 e no RE n. 1.043.313 são constitucionais e o art. 97 do CTN é declarado inconstitucional, por fixar parâmetros que hipoteticamente não estão de acordo com a CF/88, ou 2) tais delegações para que o Executivo modifique as alíquotas da Contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS são reanalisadas e declaradas inconstitucionais e o art. 97 do CTN é constitucional. A última situação parece ser a mais coerente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como se pode observar, o STF permitiu que atos infralegais fixem alíquotas de tributos não enquadrados nas exceções admitidas constitucionalmente.

Deveras, a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS são contribuições sociais destinadas à seguridade social que devem obedecer à regra disposta no artigo 97, IV do CTN (somente a lei pode fixar a alíquota do tributo e sua base de cálculo), pois as mitigações trazidas pela CF/88 acerca da legalidade tributária não abarcam nenhuma espécie de contribuição social.

Percebe-se, assim, que o STF esvaziou o sentido da legalidade tributária ao julgar a ADI n. 5.277 e o RE n. 1.043.313. O intérprete da lei não pode utilizar-se da função extrafiscal de um tributo para justificar uma delegação legislativa não autorizada pela Constituição. Aliás, concluiu-se na análise dos casos em concreto que a Contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS não são tributos eminentemente extrafiscais, pois não se prestam diretamente à intervenção da economia.

As delegações legislativas chanceladas pelo Supremo fixaram os limites em lei, mas não determinaram em que condições ou parâmetros as alterações das alíquotas poderiam ocorrer. Autorizações legislativas incondicionadas como tais evidenciam um perigo para o modelo constitucional tributário vigente, pois banalizam o princípio da legalidade tributária, colocando em xeque a segurança jurídica e a proteção dos interesses dos contribuintes.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 15. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Juspodivm, 2021.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 10 set. 2022.

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

BRASIL. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718compilada.htm. Acesso em: 20 out. 2022.

BRASIL. **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. Acesso em: 10 nov. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta De Inconstitucionalidade 5.277/DF.** 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. Relator: Min. Dias Toffoli, 10 de dezembro de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346009907&ext=.pdf>. Acesso em: 12 nov. 2022.

BRASIL.. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.043.313/RS.** Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e à Cofins. Parágrafo 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04. Possibilidade de o Poder Executivo reduzir e restabelecer alíquotas da contribuição ao 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. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Não cumulatividade. Revogação de norma que concedia direito a apuração de crédito. Possibilidade. Relator: Min. Dias Toffoli, 10 de dezembro de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346010440&ext=.pdf>. Acesso em: 16 nov. 2022.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

GOMES, Luiz Flávio. Normas, regras e princípios: conceitos e distinções. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, Ano 10, n. 851, 1 nov. 2005. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/7527>. Acesso em: 14 set. 2022.

<https://doi.org/10.20873/uft.2359-0106.2020.v10n2.p357-378>

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 10. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. **Definição de insumos para apropriação de créditos do PIS e da COFINS**. 4. ed. São Paulo: Tax Training, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Direito tributário essencial**. 7. ed. São Paulo: Método, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021.