

## VOTO-VISTA

### O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Trata-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pelo Partido da Frente Liberal (PFL), com pedido de medida cautelar, tendo como objeto os arts. 1º, § 2º; 2º, §§ 1º e 2º; 5º; 11; e 12, § 2º, I, da MP nº 227, de 6 de dezembro de 2004. Tal medida provisória foi convertida na Lei nº 11.116/05.

Eis o teor dos dispositivos questionados:

“Art. 1º As atividades de importação ou produção de biodiesel deverão ser exercidas, exclusivamente, por pessoas jurídicas constituídas na forma de sociedade sob as leis brasileiras, com sede e administração no País, beneficiárias de concessão ou autorização da Agência Nacional de Petróleo - ANP, em conformidade com o inciso XVI do art. 8º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, e que mantenham Registro Especial junto à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda.

§ 1º É vedada a comercialização e a importação do biodiesel sem a concessão do Registro Especial.

**§ 2º A Secretaria da Receita Federal expedirá normas complementares relativas ao Registro Especial e ao cumprimento das exigências a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, podendo, ainda, estabelecer:**

**I - obrigatoriedade de instalação de medidor de vazão do volume de biodiesel produzido;**

**II - valor mínimo de capital integralizado; e**

**III - condições quanto à idoneidade fiscal e financeira das mesmas empresas e de seus sócios ou diretores.**

Art. 2º O Registro Especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela Secretaria da Receita Federal se, após a sua concessão, ocorrer qualquer dos seguintes fatos:

I - desatendimento dos requisitos que condicionaram a sua concessão;

II - cancelamento da concessão ou autorização instituída pelo inciso XVI do art. 8º da Lei nº 9.478, de 1997, expedida pela ANP;

III - não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal;

IV - utilização indevida do coeficiente de redução diferenciado de que trata o § 1º do art. 5º ; ou

V - prática de conluio ou fraude, como definidos na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou de crime contra a ordem tributária, previsto na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou de qualquer outra infração cuja tipificação decorra do descumprimento de normas reguladoras da produção, importação e comercialização de biodiesel, após decisão transitada em julgado.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso III deste artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação do pagamento dos tributos e contribuições devidos, inclusive mediante a instituição de obrigação acessória destinada ao controle da produção ou importação, da circulação dos produtos e da apuração da base de cálculo.

§ 2º Cancelado o Registro Especial, o estoque de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, existente no estabelecimento da pessoa jurídica, será apreendido, podendo ser liberado se, no prazo de noventa dias, contado da data do cancelamento, for sanada a irregularidade que deu causa à medida.

§ 3º Do ato que cancelar o Registro Especial caberá recurso ao Ministro de Estado da Fazenda.

(...)

Art. 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficiente para redução das alíquotas previstas no art. 4º desta Medida Provisória, o qual poderá ser alterado, a qualquer tempo, para mais ou para menos.

§ 1º As alíquotas poderão ter coeficientes de redução diferenciados, em função da matéria-prima utilizada na produção do biodiesel, segundo a espécie, o produtor-vendedor e a região de produção daquela, ou da combinação desses fatores. (Vigência)

§ 2º A utilização dos coeficientes de redução diferenciados de que trata o § 1º deste artigo deve observar as normas regulamentares, os termos e as condições expedidos pelo Poder Executivo.

§ 3º O produtor-vendedor, para os fins de determinação do coeficiente de redução de alíquota, será o agricultor familiar, assim definido no âmbito do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar - PRONAF.

§ 4º Na hipótese de uso de matérias-primas que impliquem alíquotas diferenciadas para receitas decorrentes de venda de biodiesel, de acordo com o disposto no § 1º deste artigo, as alíquotas devem ser aplicadas proporcionalmente ao custo de aquisição das matérias-primas utilizadas no período.

§ 5º Para os efeitos do § 4º deste artigo, no caso de produção própria de matéria-prima, esta deve ser valorada ao preço médio de aquisição de matéria-prima de terceiros no período de apuração.

§ 6º O disposto no § 1º deste artigo:

I - vigorará até 31 de dezembro de 2009; e

II - não se aplica às receitas decorrentes da venda de biodiesel importado.

§ 7º A fixação e a alteração, pelo Poder Executivo, dos coeficientes de que trata este artigo não pode resultar em alíquotas efetivas superiores àquelas previstas no caput do art. 4º .

(...)

**Art. 11. A ANP estabelecerá:**

I - os termos e condições de marcação do biodiesel, para sua identificação; e

II - o percentual de adição do biodiesel ao óleo diesel derivado de petróleo, observadas as diretrizes estabelecidas pelo Conselho Nacional de Política Energética - CNPE, criado pela Lei nº 9.478, de 1997.

Art. 12. Na hipótese de inoperância do medidor de vazão de que trata o inciso I do § 2º do art. 1º , a produção por ele controlada será imediatamente interrompida.

§ 1º O contribuinte deverá comunicar à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre seu domicílio fiscal, no prazo de vinte e quatro horas, a interrupção da produção de que trata o caput.

§ 2º O descumprimento das disposições deste artigo ensejará a aplicação de multa:

I - correspondente a cem por cento do valor comercial da mercadoria produzida no período de inoperância, não inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), sem prejuízo da aplicação das demais sanções fiscais e penais cabíveis, no caso do disposto no caput deste artigo; e

II - no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), sem prejuízo do disposto no inciso I, no caso de falta da comunicação da inoperância do medidor na forma do § 1º deste artigo”.

A respeito do art. 11 da MP nº 227/04, sustenta ter havido violação da EC nº 9/95, que proibiu a edição de medida provisória para regulamentar determinadas matérias constitucionais, e do art. 246 da Constituição Federal, que vedou a adoção de medida provisória para regulamentar dispositivos modificados por emenda constitucional promulgada entre 1º/1/95 até a promulgação da EC nº 31/01.

Em relação ao art. 5º da MP nº 227/04, diz que esse dispositivo ofendeu o princípio da legalidade tributária ao autorizar o Poder Executivo a estabelecer coeficiente de redução de alíquotas, podendo, nesse cenário, aumentar ou reduzir a carga tributária. Menciona, ainda, que a expressão “a qualquer tempo” contraria a noventena (art. 195, § 6º).

Sobre o art. 2º, III, da MP nº 227/04, destaca que a falta de pagamento de qualquer tributo administrado pela Receita Federal ou a inobservância de qualquer dever tributário formal enseja o cancelamento do registro especial relativo às atividades que tenha como objeto o biodiesel. Em seu modo de ver, a norma em tela viola a razoabilidade, a livre iniciativa e a busca do pleno emprego (arts. 1º, IV; 5º, LV; 170, **caput** e VIII).

Quanto ao art. 2º, § 1º, da MP nº 227/04, sustenta ter havido indevida delegação de matéria legislativa ao se ter atribuído à Secretaria da Receita Federal o poder de instituir obrigações acessórias destinadas ao controle da produção ou importação, da circulação dos produtos e da apuração da base de cálculo. Entende, nesse ponto, ter havido transgressão do art. 5º, II, do texto constitucional. Articula haver inconstitucionalidade semelhante a essa no art. 1º, § 2º, da MP nº 227/04, que atribuiu à mesma secretaria a competência para estabelecer condições adicionais para obtenção do registro especial.

Relativamente ao art. 12, inciso I, da MP nº 227/04, entende que foi estabelecida multa excessivamente alta, isso é, de cem por cento do valor comercial da mercadoria produzida, não podendo ser inferior a cinco mil reais. Aponta ofensa aos arts. 5º, XXII; e 150, IV, da Constituição Federal.

Quanto ao art. 2º, § 2º, da mesma medida provisória, diz que esse dispositivo, ao determinar a apreensão de bens e produtos de empresa que teve seu registro especial cancelado, viola o direito de propriedade e sua função social (art. 5º, XXII e XIII, da Constituição Federal).

O Presidente da República prestou informações. Preliminarmente, sustentou não ter havido a impugnação de todo o complexo normativo.

No mérito, as informações prestadas por Sua Excelência foram pela constitucionalidade das normas impugnadas. Ressaltou que o biodiesel

não se enquadra como petróleo, gás natural ou outro hidrocarbureto fluido. Destacou que o art. 11, inciso II, da medida provisória foi extirpado quando da conversão dessa em lei e que inexistiu atribuição de nova competência para a ANP por meio do inciso I do mesmo artigo. Aduziu que a possibilidade de o Poder Executivo mexer no coeficiente para a redução das alíquotas (art. 5º da MP nº 227/04) respeita a jurisprudência da Corte. Sobre o registro especial, consignou que seu cancelamento é facultativo, e não obrigatório, e que essa punição garante a sobrevivência das empresas que agem corretamente (art. 2, III, da MP nº 227/04). Apontou que a obrigação acessória decorre da legislação tributária, a qual abrange lei em sentido formal, decretos, convênios, atos normativos e outras figuras, sendo, assim, válido o art. 2º, § 1º, da MP nº 227/04. Sustentou ser justificável o elevado valor da multa prevista no art. 12, I, de tal diploma, ante a intenção de se coibir a sonegação. Destacou que o art. 2º, § 2º, da MP nº 227/04 foi extirpado do texto no projeto de lei de conversão.

A manifestação do Advogado-Geral da União foi pelo não conhecimento da ação quanto aos arts. 2º, § 2º; e 11 da MP nº 227/04 e, no mérito, por sua improcedência. A respeito do primeiro dispositivo, ressaltou que ele não foi reproduzido na Lei nº 11.116/05. Sobre o segundo dispositivo, disse que, mesmo sendo ele considerado inconstitucional, subsistiria o art. 8º da Lei nº 9.478/97 (Lei do Petróleo), com a redação conferida pela MP nº 214/04, faltando, assim, interesse processual para se analisar a norma em questão.

O parecer do Procurador-Geral da República foi pela improcedência do pedido formulado na petição inicial.

O requerente pediu aditamento à petição inicial, a fim de que fossem declaradas inconstitucionais, além das normas da MP nº 277/04 questionadas, as constantes da Lei nº 11.116/05 correspondentes àquelas.

Transcrevo os dispositivos da Lei nº 11.116/05:

“Art. 1º As atividades de importação ou produção de biodiesel deverão ser exercidas, exclusivamente, por pessoas jurídicas constituídas na forma de sociedade sob as leis brasileiras, com sede e administração no País, beneficiárias de autorização da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, em conformidade com o inciso XVI do art. 8º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, e que mantenham Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Ministério

da Fazenda.

§ 1º São vedadas a comercialização e a importação do biodiesel sem a concessão do Registro Especial.

**§ 2º A Secretaria da Receita Federal expedirá normas complementares relativas ao Registro Especial e ao cumprimento das exigências a que estão sujeitas as pessoas jurídicas, podendo, ainda, estabelecer:**

**I - obrigatoriedade de instalação de medidor de vazão do volume de biodiesel produzido;**

**II - valor mínimo de capital integralizado; e**

**III - condições quanto à idoneidade fiscal e financeira das mesmas empresas e de seus sócios ou diretores.**

(...)

Art. 2º O Registro Especial poderá ser cancelado, a qualquer tempo, pela Secretaria da Receita Federal se, após a sua concessão, ocorrer qualquer dos seguintes fatos:

I - desatendimento dos requisitos que condicionaram a sua concessão;

II - cancelamento da autorização instituída pelo inciso XVI do art. 8º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, expedida pela ANP;

III - não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal;

IV - utilização indevida do coeficiente de redução diferenciado de que trata o § 1º do art. 5º desta Lei; ou

V - prática de conluio ou fraude, como definidos na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ou de crime contra a ordem tributária, previsto na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, ou de qualquer outra infração cuja tipificação decorra do descumprimento de normas reguladoras da produção, importação e comercialização de biodiesel, após decisão transitada em julgado.

§ 1º Para os fins do disposto no inciso III do caput deste artigo, a Secretaria da Receita Federal poderá estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação do pagamento dos tributos e contribuições devidos, inclusive mediante a instituição de obrigação acessória destinada ao controle da produção ou importação, da circulação dos produtos e da apuração da base de cálculo.

§ 2º Do ato que cancelar o Registro Especial caberá recurso ao Ministro de Estado da Fazenda.

(...)

**Art. 5º Fica o Poder Executivo autorizado a fixar coeficiente para redução das alíquotas previstas no art. 4º desta Lei, o qual poderá ser alterado, a qualquer tempo, para mais ou para menos.**

**§ 1º As alíquotas poderão ter coeficientes de redução diferenciados em função:**

**I - da matéria-prima utilizada na produção do biodiesel, segundo a espécie;**

**II - do produtor-vendedor;**

**III - da região de produção da matéria-prima;**

**IV - da combinação dos fatores constantes dos incisos I a III deste artigo.**

**§ 2º A utilização dos coeficientes de redução diferenciados de que trata o § 1º deste artigo deve observar as normas regulamentares, os termos e as condições expedidos pelo Poder Executivo.**

**§ 3º O produtor-vendedor, para os fins de determinação do coeficiente de redução de alíquota, será o agricultor familiar ou sua cooperativa agropecuária, assim definidos no âmbito do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar – Pronaf.**

**§ 4º Na hipótese de uso de matérias-primas que impliquem alíquotas diferenciadas para receitas decorrentes de venda de biodiesel, de acordo com o disposto no § 1º deste artigo, as alíquotas devem ser aplicadas proporcionalmente ao custo de aquisição das matérias-primas utilizadas no período.**

**§ 5º Para os efeitos do § 4º deste artigo, no caso de produção própria de matéria-prima, esta deve ser valorada ao preço médio de aquisição de matéria-prima de terceiros no período de apuração.**

**§ 6º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica às receitas decorrentes da venda de biodiesel importado.**

**§ 7º A fixação e a alteração, pelo Poder Executivo, dos coeficientes de que trata este artigo não podem resultar em alíquotas efetivas superiores:**

**I - às alíquotas efetivas da Contribuição ao PIS/Pasep e à Cofins, adicionadas da alíquota efetiva da Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico de que trata a Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, previstas para incidência sobre o óleo diesel de origem mineral; nem**

**II - às alíquotas previstas no caput do art. 4º desta Lei.**

§ 8º (VETADO).

(...)

**Art. 11. A ANP estabelecerá os termos e condições de marcação do biodiesel para sua identificação.**

Art. 12. Na hipótese de inoperância do medidor de vazão de que trata o inciso I do § 2º do art. 1º desta Lei, a produção por ele controlada será imediatamente interrompida.

§ 1º O contribuinte deverá comunicar à unidade da Secretaria da Receita Federal com jurisdição sobre seu domicílio fiscal, no prazo de 24h (vinte e quatro horas), a interrupção da produção de que trata o caput deste artigo.

§ 2º O descumprimento das disposições deste artigo ensejará a aplicação de multa:

**I - correspondente a 100% (cem por cento) do valor comercial da mercadoria produzida no período de inoperância, não inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), sem prejuízo da aplicação das demais sanções fiscais e penais cabíveis, no caso do disposto no caput deste artigo; e**

**II - no valor de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), sem prejuízo do disposto no inciso I deste parágrafo, no caso de falta da comunicação da inoperância do medidor na forma do § 1º deste artigo.**

§ 3º Tratando-se de produtor de pequeno porte, as normas de que trata o § 2º do art. 1º desta Lei poderão prever a continuidade da produção, por período limitado, com registro em meio de controle alternativo, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso I do § 2º deste artigo”.

Deferiu o Relator o aditamento e solicitou informações à autoridade requerida e ao Congresso Nacional, bem como nova abertura de vista ao Advogado-Geral da União e ao Procurador-Geral da República.

Em nova prestação de informações, o Presidente da República reafirmou os argumentos anteriormente trazidos.

O Presidente da Câmara dos Deputados informou que a medida provisória foi processada nessa Casa dentro dos trâmites constitucionais e regimentais.

Em nova manifestação, o Advogado-Geral da União ratificou os termos da manifestação anterior.

O Presidente do Senado Federal prestou informações pela constitucionalidade das normas questionadas.



O Procurador-Geral da República se manifestou pela prejudicialidade da ação quanto ao art. 2º, § 2º, da MP nº 227/04 e reafirmou o parecer anteriormente proferido.

Na sessão de 25/11/22 a 2/12/22, votou o Relator, Ministro **Roberto Barroso**, pelo parcial conhecimento da ação e, no mérito, pela parcial procedência dos pedidos, declarando a inconstitucionalidade do art. 12, § 2º, I, da Lei nº 11.116/05 e conferindo interpretação conforme à Constituição Federal aos arts. 5º; e 2º, inciso III e § 2º, da mesma lei. Eis a parte dispositiva do voto de Sua Excelência:

“Diante do exposto, conheço parcialmente da ação e, nessa parte, julgo parcialmente procedentes os pedidos, para declarar a inconstitucionalidade do art. 12, § 2º, I, da Lei nº 11.116/2005, em decorrência da desproporcionalidade da multa isolada, e para dar interpretação conforme a Constituição:

(i) ao **art. 5º do mesmo diploma legal**, no sentido de determinar que (a) eventual elevação da carga tributária deverá respeitar a anterioridade nonagesimal e que, (b) em havendo o aumento da renúncia de receitas, o Poder Executivo deverá elaborar estudo de impacto orçamentário e financeiro;

(ii) ao **art. 2º, III e § 2º, do mesmo diploma legal**, no sentido de (a) limitar a sua aplicação às hipóteses em que o crédito tributário possua um montante relevante, em face do risco potencial ou concreto à igualdade tributária e à livre concorrência; (b) permitir a apresentação de recurso especial, com efeito suspensivo, direcionado ao Ministro de Estado da Fazenda contra o ato que determina o cancelamento do registro especial; (c) definir que esse ato deve ser motivado de modo a demonstrar, inequivocamente, que o devedor emprega o não pagamento de tributos como um instrumento para o aumento do seu poder de mercado.

É como voto” (grifo do autor).

Pedi vista dos autos para melhor apreciar o assunto.

É o relatório.

#### DAS MATÉRIAS PREJUDICADAS

De início, registro que, consoante a orientação do Supremo Tribunal Federal, o fato de eu ter me manifestado nos autos na qualidade de

Advogado-Geral da União não me impede de, agora na qualidade de Ministro da Corte, participar do presente julgamento. Nesse sentido: ADI nº 2.238/DF, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Alexandre de Moraes**, DJe de 15/9/20; e 3.977/BA, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Marco Aurélio**, DJe de 10/3/20; ADI nº 4.281/SP, Relatora a Ministra **Rosa Weber**, DJe de 18/12/20.

Visto isso, acompanho o Relator no tocante à prejudicialidade da ação direta quanto ao art. 2º, § 2º, da MP nº 227/04. Esse dispositivo, como também aduziram o Advogado-Geral da União e o Procurador-Geral da República, não foi reproduzido na Lei nº 11.116/05, na qual foi convertida aquela medida provisória.

Tenho, para mim, que também deve ser reconhecida a prejudicialidade da ação direta quanto ao art. 11, inciso II, da MP nº 227/04. Esse inciso, tal como o dispositivo anteriormente citado, não foi reproduzido na lei em questão. Atente-se que o art. 11 da Lei nº 11.116/05 contém apenas **caput**.

## DO MÉRITO

### 1. DO CABIMENTO DE MEDIDA PROVISÓRIA PARA DISCIPLINAR A MATÉRIA

Como se viu, o requerente alegou ser inconstitucional a utilização de medida provisória para tratar da matéria, ante (i) o art. 3º da EC nº 9/95, o qual veda a adoção de tal espécie de diploma para a regulamentação dos assuntos previstos nos incisos I a IV dos §§ 1º e 2º do art. 177 da Constituição Federal, e (ii) o art. 246 da Constituição Federal, que também proíbe a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo do texto constitucional cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda constitucional promulgada entre 1º/1/95 até a data de promulgação da EC nº 32/01.

Tal como o Relator, não vislumbro essas inconstitucionalidades.

A ementa da MP nº 227/04 é esclarecedora no sentido de que ela tratou, dentre outros pontos, do “Registro Especial, na Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, de produtor ou importador de **biodiesel** e sobre a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas decorrentes da venda desse produto” (grifo nosso).

Os dispositivos impugnados se relacionam com isso, não tendo eles regulamentado monopólio da União sobre as atividades econômicas

relacionadas com petróleo, gás natural, outros hidrocarbonetos fluidos e derivados. Em relação à alegada violação do art. 246, vale lembrar o que disse o Ministro **Gilmar Mendes** na ADI nº 3.326/DF, Rel. Min. **Cármem Lúcia**, DJe de 15/4/20: “nem a Constituição Federal nem suas [primeiras] 105 emendas tratam de matéria afeta aos biocombustíveis”.

## 2. DA AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA NO ART. 5º DA LEI Nº 11.116/05 (CORRESPONDENTE AO ART. 5º DA MP Nº 277/04)

Prevê o art. 5º da Lei nº 11.116/05 a possibilidade de o Poder Executivo fixar coeficientes para a redução das alíquotas **ad rem** de PIS/Cofins incidentes, no regime especial, sobre a receita auferida pelo importador ou produtor com a venda de biodiesel.

Tal coeficiente poderá ser alterado, “a qualquer tempo, para mais ou para menos”. Isso significa que, ao cabo, poderão as alíquotas ser reduzidas e restabelecidas. No caso do PIS/Pasep, a alíquota **ad rem** em referência é de R\$ 120,14 por metro cúbico; no da COFINS, de R\$ 553,19 por metro cúbico.

Assim como o Relator, não vislumbro violação da legalidade tributária no artigo em alusão (correspondente ao art. 5º da MP nº 227/04).

Discussão análoga a essa foi enfrentada pela Corte no julgamento da ADI nº 5.277/DF, de minha relatoria. Nesse caso, estava em debate, também à luz da legalidade tributária, a possibilidade de o Poder Executivo mexer, mediante fixação de coeficientes de redução e observados certos limites e condições, nas alíquotas **ad rem** de PIS/COFINS incidentes sobre a receita auferida com a venda de álcool, inclusive para fins carburantes (**vide** art. 5º da Lei nº 9.718/98, na redação atualizada pela Lei nº 11.727/08).

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

por Alberto Xavier.

Realcei que a Corte, no exame do RE nº 343.446/SC, sinalizou uma ruptura desse dogma, apontando, nas palavras de Marco Aurélio Greco, que “a exigência constitucional (...) é de uma legalidade suficiente e não de uma legalidade estrita”. E, após digressionar sobre outro precedente (RE nº 704.292/PR), consignei, com apoio em critérios utilizados em julgados do Tribunal Constitucional da Espanha, que: a) a lei que dialoga com o regulamento deve ser legitimamente justificada; b) esse diálogo deve dar-se em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade; c) essas exigências devem ser verificadas à luz de cada caso concreto, em razão de o princípio da legalidade não atingir de modo uniforme todos os elementos da regra matriz de incidência tributária (Tribunal Constitucional Espanhol, STC 102/05, de 20 de abril de 2005, FJ 3).

Também aduzi, no julgamento da ADI nº 5.277/DF, com base nos precedentes da Corte (**vide** também a ADI nº 4.697/DF e o RE nº 838.284/SC) e nos ensinamentos doutrinários, que a observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto. Desse modo, registrei inexistir ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária, caso contrário, haverá sério risco de sua banalização.

Com apoio nessas orientações, concluí pela constitucionalidade da possibilidade de o Poder Executivo fixar aqueles coeficientes de redução das alíquotas de PIS/COFINS, complementando a atuação do legislador no tocante ao aspecto quantitativo da tributação. Chamei a atenção, entre outros pontos, para a existência de **função extrafiscal subjacente a ser desenvolvida pelo Poder Executivo, de prescrição (pelo legislador) de tetos e condições a serem observados por aquele e de existência de justificativa razoável para o diálogo entre a lei e o regulamento autorizado**, a ser editado pelo Poder Executivo.

O julgado foi assim ementado:

“Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e Cofins. Parágrafos 8º a 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08. Venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Fixação, pelo Poder Executivo,

de coeficientes para reduzir alíquotas dessas contribuições, as quais podem ser alteradas para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Anterioridade nonagesimal. Necessidade de observância. 1. A observância do princípio da legalidade tributária é verificada de acordo com cada espécie tributária e à luz de cada caso concreto, sendo certo que não existe ampla e irrestrita liberdade para o legislador realizar diálogo com o regulamento no tocante aos aspectos da regra matriz de incidência tributária. 2. **Para que a lei autorize o Poder Executivo a reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins, é imprescindível que o valor máximo dessas exações e as condições a serem observadas sejam prescritos em lei em sentido estrito, bem como exista em tais tributos função extrafiscal a ser desenvolvida pelo regulamento autorizado.** 3. Os dispositivos impugnados tratam da possibilidade de o Poder Executivo fixar coeficientes para reduzir as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre a receita bruta auferida na venda de álcool, inclusive, para fins carburantes, alíquotas essas previstas no caput e no § 4º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, redação dada pela Lei nº 11.727/08, as quais podem ser alteradas, para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. **A lei estabeleceu os tetos e as condições a serem observados pelo Poder Executivo. Ademais, a medida em tela está intimamente conectada à otimização da função extrafiscal presente nas exações em questão. Verifica-se, ainda, que o diálogo entre a lei tributária e o regulamento se dá em termos de subordinação, desenvolvimento e complementariedade.** 4. A majoração da contribuição ao PIS/Pasep ou da Cofins por meio de decreto autorizado submete-se à anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, da CF/88, correspondente a seu art. 150, III, c. 5. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente, conferindo-se interpretação conforme à Constituição Federal aos §§ 8º e 9º do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08, e se estabelecendo que as normas editadas pelo Poder Executivo com base nesses parágrafos devem observar a anterioridade nonagesimal prevista no art. 150, III, c, do texto constitucional” (ADI nº 5.277/DF, Tribunal Pleno, de minha relatoria, DJe de 25/3/21).

Também no presente caso entendo terem sido observadas as orientações acima.

Inicialmente, vale lembrar que, consoante a exposição de motivos que acompanhou a MP nº 277/04 (a qual ensejou a Lei nº 11.116/05), a possibilidade de o Poder Executivo fixar os coeficientes de redução das alíquotas de PIS/COFINS nos termos do art. 5º tem por objetivo:

- “a) direcionar a produção do biodiesel para a utilização de determinadas matérias-primas;
- b) incentivar a aquisição de matéria-prima advinda da agricultura familiar, nas condições a serem regulamentadas pelo Poder Executivo, de forma a gerar emprego e renda no campo; e
- c) incentivar a produção desse combustível em regiões carentes”.

Mais à frente, assim se disse na mesma exposição de motivos: “as medidas visam, além de incentivar a utilização do biodiesel como alternativa energética, criar uma alternativa de receita para as propriedades agrícolas familiares”.

É inequívoca, portanto, a existência de função extrafiscal na tributação em comento, a qual deve ser desenvolvida pelo Poder Executivo. Ademais, é certo que as condições para a atuação do Poder Executivo e os limites dessa atuação foram expressamente previstos na lei (em sentido estrito). Vejamos.

O § 1º do art. 5º da Lei nº 11.116/05 estabelece que os coeficientes poderão ser diferenciados em função dos seguintes fatores: matéria-prima utilizada na produção do biodiesel, segundo a espécie; produtor-vendedor; região de produção da matéria-prima; combinação dos fatores anteriormente mencionados. Cuida o § 2º, por sua vez, de estipular que a utilização desses coeficientes de redução “deve observar as normas regulamentares, os termos e as condições expedidos pelo Poder Executivo”.

O § 3º especifica quem é o produtor-vendedor. O § 4º prevê regra para tratar do caso em que há uso de matérias-primas que impliquem alíquotas diferenciadas na venda de biodiesel de acordo com aquele primeiro parágrafo. Nesse caso, o legislador optou pela aplicação das alíquotas de maneira proporcional ao custo de aquisição das matérias-primas. O parágrafo seguinte contém norma complementar a essa disciplina, dispondo sobre como valorar a produção própria de matéria-

prima para tal efeito.

O § 6º trata de retirar do disposto naquele § 1º as receitas decorrentes da venda de biodiesel importado. O § 7º, por seu turno, **cuida de fixar os tetos** das alíquotas que resultam da aplicação dos coeficientes em comento.

Em suma, seja adotando as orientações proferidas no julgamento da ADI nº 5.277/DF, seja adotando o posicionamento do Relator, Ministro **Roberto Barroso** (que constatou terem sido observados os limites quantitativo, qualitativo e teleológico no diálogo entre a lei e o regulamento autorizado), verifica-se inexistir ofensa à legalidade tributária no art. 5º da Lei nº 11.116/05 (correspondente ao art. 5º da MP nº 277/04).

Avanço na análise da anterioridade tributária e da aplicação do art. 113 do ADCT.

### **3. DA NECESSIDADE DE SE OBSERVAREM A ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIA E O ART. 113 DO ADCT NA FIXAÇÃO DOS COEFICIENTES PELO PODER EXECUTIVO**

Também acompanho o Relator quanto à necessidade de observância da anterioridade tributária (na espécie, a anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º, da Constituição Federal) e do art. 113 do ADCT na fixação, pelo Poder Executivo, dos coeficientes de que trata o art. 5º da Lei nº 11.116/05.

Nesse ponto, é importante lembrar que, consoante esse dispositivo, tais coeficientes podem, “a qualquer tempo”, ser alterados para mais ou para menos. Isso enseja, ao fim, a possibilidade de redução ou restabelecimento das alíquotas de PIS/COFINS **ad rem** inicialmente previstas na lei.

Em relação à imprescindibilidade de observância da anterioridade nonagesimal, reitero o que sustentei no julgamento da ADI nº 5.277/DF.

Tenho para mim que o simples fato de essas contribuições serem restabelecidas pelo Poder Executivo, nas hipóteses em que isso se mostra possível, não afasta a incidência da regra do art. 195, § 6º, da Constituição Federal, consideradas razões de segurança jurídica. Afinal, se a lei que, mesmo de forma indireta, majora a carga tributária do contribuinte – quer elas tenham ou não função extrafiscal – é obrigada a observar a anterioridade nonagesimal, com igual razão é obrigado a respeitá-la o regulamento autorizado.

A Corte, aliás, vem firmando orientação nessa direção. No exame da

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

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

Passo a tratar do art. 113 do ADCT, ante a causa de pedir aberta. Esse dispositivo prevê que “[a] proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro”.

No exame da ADI nº 6.102/RR, em que foi reconhecida a inconstitucionalidade de lei estadual que havia criado e alterado despesas obrigatórias sem a observância daquele dispositivo, a Relatora Ministra **Rosa Weber**, assentou que a EC nº 95/2016 conferiu **status** constitucional a norma semelhante que existia na LC nº 101/2000, isso é, na Lei de Responsabilidade Fiscal. Na ocasião, citou doutrina de Fernando Facury Scaff, para quem, “[a] estimativa de ‘impacto orçamentário e financeiro’ nada mais é do que a demonstração do quanto custam as despesas obrigatórias e as renúncias de receita que se estão a propor”, fazendo-se” incorporar ao debate legislativo a análise do custo-benefício, que muitas vezes é relegada a segundo plano do debate político, especialmente em matéria de benefícios fiscais”.

Após, consignou a Ministra que o art. 113 do ADCT tem por finalidade “garantir a sustentabilidade financeira proporcionada pela mensuração orçamentária dos impactos gerados pela concessão de benefícios”, sendo, assim, “um instrumento de gestão financeira que permite projetar, estimar, quantificar e avaliar os efeitos de eventuais criações de despesas ou alterações nas receitas existentes”.

No presente caso, verifica-se que o legislador conferiu ao Poder Executivo, mediante o art. 5º da Lei nº 11.116/05 (ou art. 5º da MP nº 227/04), a atribuição de, fixando aqueles coeficientes, os quais podem ser



alterados para mais ou para menos, reduzir ou restabelecer (observado os tetos) as alíquotas do PIS/COFINS devido por importador ou produtor no regime especial. Tal redução de alíquotas enquadra-se no que se entende por renúncia de receita.

Se o legislador delegou ao Poder Executivo a atribuição em questão, permitindo-lhe, ao cabo, reduzir (mediante os coeficientes) as alíquotas das contribuições em comento, deve-se entender, como bem aduziu o Relator, que esse mesmo Poder tem, ao se utilizar de tal atribuição, de observar o comando constante do art. 113 do ADCT (estimativa de impacto orçamentário e financeiro).

Evidentemente, isso não se aplica em relação aos decretos que fixaram ou aumentaram os coeficientes em referência antes da entrada em vigor da EC nº 95/16, que acrescentou o citado art. 113 no ADCT. Corroboram esse entendimento, os seguintes casos, nos quais estiveram em jogo *leis* editadas anteriormente a esse marco: ARE nº 1.372.381/GO, de mina relatoria, DJe de 29/3/22; RE nº 1.364.204/GO, Relatora a Ministra **Rosa Weber**, DJe de 22/2/22; ARE nº 1.364.230/GO, Relator o Ministro **Nunes Marques**, DJe de 25/2/22.

#### 4. DA POSSIBILIDADE DE O PODER EXECUTIVO ESTABELECEER OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS

Tal como o Relator, igualmente não vislumbro ofensa à legalidade tributária nos arts. 1º, § 2º; e 2º, § 1º, da Lei nº 11.116/05, que versam sobre obrigações tributárias acessórias.

Esse tipo de obrigação, como se sabe, decorre da “legislação tributária”, a qual não se limita a lei em sentido estrito. A expressão abrange, entre outros diplomas, decretos e normas complementares. Essas últimas, comumente, assumem as formas, entre outras, de instruções normativas e portarias.

Ainda sobre o assunto, cito a ACO nº 1.098/MG, em cujo julgamento a Corte reconheceu a constitucionalidade de instrução normativa da Secretaria da Receita Federal que impôs às unidades subnacionais a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais (DCTF). Eis a ementa do julgado:

“Direito constitucional e tributário. Ação cível originária. Obrigação tributária acessória. Imunidade recíproca. 1. Compete ao Supremo Tribunal Federal conhecer e julgar originariamente causas que envolvam a interpretação de

normas relativas à imunidade tributária recíproca, em razão do potencial abalo ao pacto federativo. Precedentes. 2. **A obrigação acessória decorre da legislação tributária (art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional). Esse termo não engloba apenas as leis, mas também ‘os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes’ (art. 96 do Código Tributário Nacional).** 3. (...) . 6. Pedido que se julga improcedente (ACO nº 1.098/MG, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Roberto Barroso**, DJe de 1º/6/20).

Enquadram-se nesse contexto, sendo proporcionais e razoáveis, as obrigações acessórias a que se referem o art. 1º, § 2º, I, da Lei nº 11.116/05 (instalação de medidor de vazão do volume do biodiesel produzido) e o art. 2º, § 1º, da mesma lei (outras obrigações acessórias destinadas ao controle da produção, da importação e da circulação dos produtos e da apuração da base de cálculo).

Passo a tratar das obrigações tributárias acessórias previstas no art. 1º, § 2º, incisos II e III, da lei em comento. Tais incisos dispõem que a Secretaria da Receita Federal poderá expedir normas complementares estabelecendo o **valor mínimo de capital integralizado** pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime especial (inciso II) bem como condições quanto à **idoneidade fiscal e financeira** das mesmas empresas e de seus sócios ou diretores (inciso III).

Ressalto que a necessidade de observância de obrigações como essas (ou melhor, análogas a essas), a serem especificadas por órgão ou entidade do Poder Executivo, não é novidade no sistema jurídico.

Por exemplo<sup>1</sup>, na seara do sistema financeiro nacional, leia-se o art. 4º, XIII, da Lei nº 4.595/64, que estipula competir ao Conselho Monetário Nacional (CMN), segundo diretrizes estabelecidas pelo Presidente da República, “delimitar, com periodicidade não inferior a dois anos o capital mínimo das instituições financeiras privadas (...)”. Sobre o assunto, **vide** ainda a Resolução nº 2.099/94 do Bacen, com atualizações.

1 Leia-se ainda o art. 1º, § 3º, da Lei nº 10.198/01, que confere à CVM a atribuição de editar normas, podendo “estabelecer condições específicas para o exercício, no âmbito desse mercado, das atividades previstas no art. 16 da Lei nº 6.385, de 1976, inclusive quanto a requisitos de idoneidade, habilitação técnica e capacidade financeira a que deverão satisfazer os administradores de sociedades e demais pessoas que atuem nesse mercado”.

Obviamente que essa norma está afeta às particularidades daquele sistema (sistema financeiro nacional). Já as obrigações tributárias acessórias a que se referem os incisos II e III do § 2º do art. 1º da Lei nº 11.116/05 (assim como as outras anteriormente comentadas) estão intimamente relacionadas com o aspecto tributário que gira em torno do registro especial de produtor ou importador de biodiesel, mormente com o combate à evasão e à elisão fiscal, e com a defesa (como se verá) da livre concorrência. São elas (em termos abstratos) proporcionais e razoáveis, considerando-se esse cenário.

#### 5. DA POSSIBILIDADE DO CANCELAMENTO DO REGISTRO ESPECIAL

O art. 2º da Lei nº 11.116/05 proclama a possibilidade de o registro especial ser cancelado a qualquer tempo pela Secretaria da Receita Federal se ocorrer cinco hipóteses. Para a presente ação direta, importa a hipótese prevista no inciso III, isso é, “não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Em relação a tal inciso, prevê o § 1º do mesmo artigo que a Secretaria da Receita Federal poderá “estabelecer a periodicidade e a forma de comprovação do pagamento dos tributos e contribuições devidos”, inclusive mediante aquelas outras obrigações tributárias acessórias mencionadas no capítulo anterior do presente voto. O § 2º, por seu turno, reza que contra o ato de cancelamento do registro especial caberá recurso ao Ministro de Estado da Fazenda.

Bem lembrou o Relator que a Corte, ao negar provimento ao RE nº 550.769/RJ, apreciou discussão praticamente idêntica a essa, tendo presente o registro especial das empresas fabricantes de cigarros previsto no Decreto-lei nº 1.593/77.

Nesse caso, concluiu o Relator, Ministro **Joaquim Barbosa**, que, para se entender que haveria sanção política no cancelamento desse registro especial em razão de não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória (art. 2º, II, desse decreto-lei, na redação conferida pela Lei nº 9.822/99), seria necessário a existência de contrariedade a três parâmetros, sendo eles relativos (i) à relevância dos créditos em aberto, (ii) ao devido processo legal atinente ao controle desse créditos e (iii) ao devido processo legal concernente ao próprio ato de cancelamento do Registro Especial.

Ao votar no julgamento do citado apelo extremo, acompanhei o Relator na conclusão, mas adotei como razões de decidir o voto proferido

pelo Ministro **Cezar Peluso** em outra ocasião (AC nº 1657/RJ). Resumidamente, Sua Excelência bem lembrou que o registro especial estava fundado não simplesmente em objetivo arrecadatório, mas, principalmente, em uma importante finalidade extrafiscal, que seria a defesa da livre concorrência, destacando as particularidades do mercado em questão. Disse ainda o Ministro: “uma vez cancelado o registro, cessa, para a empresa inadimplente, o caráter lícito da produção de cigarros; se persistente, a atividade, de **permitida**, passa a ostentar o modal deôntico de **não permitida**, ou seja, **proibida**” (grifo no original). E consignou que a atuação da administração fazendária impediria que uma empresa desfrutasse de “posição de mercado conquistada à força de vantagem competitiva ilícita ou abusiva”.

O julgado foi assim ementado:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SANÇÃO POLÍTICA. NÃO-PAGAMENTO DE TRIBUTOS. INDÚSTRIA DO CIGARRO. REGISTRO ESPECIAL DE FUNCIONAMENTO. CASSAÇÃO. DECRETO-LEI 1.593/1977, ART. 2º, II. 1. Recurso extraordinário interposto de acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que reputou constitucional a exigência de rigorosa regularidade fiscal para manutenção do registro especial para fabricação e comercialização de cigarros (DL 1.593/1977, art. 2º, II). 2. Alegada contrariedade à proibição de sanções políticas em matéria tributária, entendidas como qualquer restrição ao direito fundamental de exercício de atividade econômica ou profissional lícita. Violação do art. 170 da Constituição, bem como dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. 3. A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal rechaça a aplicação de sanção política em matéria tributária. Contudo, para se caracterizar como sanção política, a norma extraída da interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 deve atentar contra os seguintes parâmetros: (1) relevância do valor dos créditos tributários em aberto, cujo não pagamento implica a restrição ao funcionamento da empresa; (2) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle do ato de aplicação da penalidade; e (3) manutenção proporcional e razoável do devido processo legal de controle da validade dos créditos tributários cujo não-pagamento implica a cassação do registro especial. 4. Circunstâncias que não foram demonstradas no caso em exame. 5. Recurso extraordinário

conhecido, mas ao qual se nega provimento” (RE nº 550.769/RJ, Tribunal Pleno, Relator o Ministro **Joaquim Barbosa**, DJe de 3/4/14).

A mesma questão (art. 2º, II, do Decreto-lei nº 1.593/77, na redação conferida pela Lei nº 9.822/99) também foi debatida no julgamento da ADI nº 3.952/DF. O Relator, Ministro **Joaquim Barbosa**, reafirmou seu entendimento pela necessidade de tal dispositivo ser interpretado conforme à Constituição Federal, observando-se aquelas condições.

Entendeu pela desnecessidade de se conferir tal interpretação conforme o Ministro **Alexandre de Moraes**. Assim concluiu Sua Excelência por considerar que a Lei nº 12.715/12, ao alterar os parágrafos do art. 2º daquele decreto-lei e acrescentar outros, teria dirimido a questão, sendo prescindível a adoção daquela técnica de decisão. Na mesma direção foi o Ministro **Gilmar Mendes** (que, a propósito, ficara vencido no julgamento do RE nº 550.769/RJ).

Entre outros pontos, vale lembrar que essa lei de 2012 consignou que, para o cancelamento do Registro Especial de empresas fabricantes de cigarros com base naquela hipótese (a do inciso II do art. 2º, isso é, “não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal”), deveriam ser consideradas as seguintes práticas **reiteradas** por parte da pessoa jurídica: comercialização de cigarros sem a emissão de nota fiscal; não recolhimento ou recolhimento de tributos menor que o devido; omissão ou erro nas declarações de informações exigidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, tudo consoante o art. 2º, § 1º, incisos I a III, com a redação conferida pela Lei nº 12.715/12.

É importante ressaltar também que, nos parágrafos seguintes, os quais foram modificados ou incluídos pela MP nº 2158-35/01, foi previsto um procedimento adequado para o ato de cancelamento do registro especial, como consignou o Ministro **Alexandre de Moraes**, exceto no que diz respeito à previsão de que não teria efeito suspensivo o recurso contra esse ato de cancelamento. Isso é, para Sua Excelência, seria necessária a existência do efeito suspensivo para a observância do devido processo legal.

Pois bem. Em relação ao ato de cancelamento do registro especial de produtor ou importador de biodiesel, de que trata o presente feito (Lei nº 11.116/05), realizado com base no “não cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição

administrados pela Secretaria da Receita Federal” (inciso III do art. 2º da Lei nº 11.116/05), o legislador não adequou ainda a disciplina tal como o fez no caso do registro especial das empresas fabricantes de cigarros por meio da Lei nº 12.715/12.

Nessa toada, penso que a interpretação conforme à Constituição Federal ao art. 2º, inciso III e §§ 1º e 2º da Lei nº 11.116/05, proposta pelo Relator, Ministro **Roberto Barroso**, bem atende a orientação da Corte. Com essa proposta, fica com efeito suspensivo o recurso contra o ato de cancelamento do registro especial. Ademais, a aplicação do inciso III em questão para o cancelamento do Registro Especial fica limitada “às hipóteses em que o crédito tributário possua um montante relevante, em face do risco potencial ou concreto à igualdade tributária e à livre concorrência”. Afora isso, a interpretação conforme sugerida pelo Relator define que o ato de cancelamento “deve ser motivado de modo a demonstrar, inequivocamente, que o devedor emprega o não pagamento de tributos como um instrumento para o aumento do seu poder de mercado”.

#### **6. DA NECESSIDADE DE EQUALIZAÇÃO DA MULTA DECORRENTE DE DESCUMPRIMENTO DE DEVER INSTRUMENTAL**

Como se sabe, a Lei nº 11.116/05 dispõe sobre o registro especial, na Secretaria da Receita Federal, de produtor ou importador de biodiesel e sobre outras matérias.

O diploma em comento preconiza a obrigatoriedade de **instalação de medidor de vazão do volume do biodiesel produzido** (art. 1º, § 2º, I). O caput do art. 12 prevê que, **estando inoperante esse medidor de vazão, a produção por ele controlada deve ser imediatamente interrompida. Se o contribuinte não fizer essa imediata interrupção, aplica-se multa correspondente a 100% do valor comercial da mercadoria produzida no período de inoperância, não inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais)**, sem prejuízo da aplicação das demais sanções fiscais e penais cabíveis (art. 12, § 2º, I).

É importante mencionar que, no caso em questão, **inexiste tributo específico (muito menos crédito indevido) vinculado à multa em comento**. Atente-se que o equipamento em referência serve, como expressamente indicado, para medir a vazão do volume de biodiesel produzido. É com informações decorrentes dessa medição que eventuais outros tributos (não somente o PIS/COFINS) e outras obrigações relativas à atividade de produção de biodiesel podem ser fiscalizadas pela União.

Afora isso, é imprescindível se ter em mente que a obrigação de instalar o equipamento em referência está intimamente relacionada com o próprio registro especial de produtor de biodiesel, **o qual está fundado (reitero) não simplesmente em objetivo arrecadatório, mas na defesa da livre concorrência.**

Atente-se que a continuidade da produção de biodiesel na inoperância de tal medidor de vazão pode abrir caminho, em primeiro lugar, para seríssimas consequências concorrenciais, inclusive ao longo da cadeia econômica em que tal produto for inserido. A situação pode abrir caminho também para a sonegação ou a falta de pagamento de tributos por parte do próprio produtor e para o efeito cascata disso pela cadeia econômica, em prejuízo concorrencial para os contribuintes que honram com seus compromissos tributários. Note-se, ainda nesse contexto, que aquela situação (continuidade da produção na inoperância do medidor de vazão) prejudica o controle não só da quantidade de biodiesel que foi efetivamente vendido aos distribuidores de combustíveis como também da quantidade e da qualidade do combustível resultante da mistura de biodiesel com o óleo diesel vendido por esses aos consumidores finais.

Para além disso, é importante ainda considerar que a multa em questão (art. 12, § 2º, inciso I, da Lei nº 11.116/05, objeto da ADI nº 3.465/DF) está inserida no contexto da **promoção** de relevantíssimos direitos ou valores: a Lei nº 11.116/05 foi editada com o propósito de incentivar a proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, o desenvolvimento da agricultura familiar, reduzir desigualdades regionais e gerar emprego e renda. Sobre esses pontos, atente-se para a exposição de motivos que acompanhou a MP nº 227/04, de onde se originou aquela lei:

“Trazemos à elevada consideração de Vossa Excelência proposta de Medida Provisória que, visando a **redução da emissão de Gases Geradores de Efeito Estufa - GEE, mediante a adição de biodiesel ao óleo diesel de origem fóssil em veículos automotivos e em motores de unidades estacionárias**, trata da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de desse combustível e do estabelecimento de mecanismos de **estímulo a promoção da inclusão social.**

(...)

3. O biodiesel é um combustível de origem vegetal ou

animal, inteiramente renovável e biodegradável, logo, sua introdução na matriz energética brasileira em substituição gradual do óleo diesel de origem fóssil:

(...)

b) contribuirá para a **melhoria da qualidade de vida nos centros urbanos, ao reduzir a emissão de poluentes, inclusive de gases geradores de efeito estufa - GEE;**

(...)

d) constituirá mecanismo de **incentivo ao desenvolvimento da agricultura familiar, à redução das desigualdades regionais e à geração de emprego e renda.**

4. A Medida Provisória em questão determina que a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidirão, uma única vez, nas vendas realizadas pelo produtor ou importador de biodiesel, às alíquotas de 6,15% e 28,32%, respectivamente. O contribuinte poderá, ainda, optar pela incidência às alíquotas de R\$ 120,14 e de R\$ 553,19 por metro cúbico, sendo estas **alíquotas redutíveis por ato do Poder Executivo, inclusive com a possibilidade de utilização de alíquotas diferenciadas em função:**

(...)

b) de aquisição de insumos produzidos pela **agricultura familiar;** e

c) da **região** produtora da matéria-prima.

5. A possibilidade da criação de alíquotas diferenciadas para o biodiesel, na forma do item 4, tem por objetivo:

(...)

b) **incentivar a aquisição de matéria-prima advinda da agricultura familiar,** nas condições a serem regulamentadas pelo Poder Executivo, **de forma a gerar emprego e renda no campo;** e

c) **incentivar a produção desse combustível em regiões carentes.**

(...)

7. Assim, as medidas visam, além de incentivar a **utilização do biodiesel como alternativa energética,** criar uma alternativa de receita para as propriedades agrícolas familiares”.

Nessa toada, registre-se, por exemplo (no que diz respeito ao desenvolvimento da agricultura familiar, à redução das desigualdades regionais e à geração de emprego e renda), que o Decreto nº 10.527/20



dispôs que é de R\$ 0,00 o PIS/COFINS relativamente ao biodiesel fabricado a partir de matérias-primas produzidas nas regiões Norte e Nordeste e no Semiárido adquiridas de agricultor familiar enquadrado no Pronaf. Imagine-se se outros produtores de biodiesel aos quais não se aplica essa alíquota, e sim outra mais elevada (que pode chegar ao total de R\$ 148,00 por metro cúbico – **vide** o art. 5º, parágrafo único, do mesmo decreto), passarem a produzir biodiesel com medidores de vazão inoperantes. Não há dúvida, como visto, de que isso abriria caminho para a sonegação. Ocorrendo isso, ficam seriamente prejudicados aqueles propósitos do legislador.

Além do mais, no que diz respeito à multa ora debatida (art. 12, § 2º, I, da Lei nº 11.116/05), **é evidente que o comportamento inadequado por ela combatido pode, objetivamente e por si só, ser considerado grave, mormente por se tratar de um mercado regulado. Recorde-se de que esse comportamento pode ferir o direito à livre concorrência, a proteção do meio ambiente ecologicamente equilibrado, o desenvolvimento da agricultura familiar e os objetivos de reduzir desigualdades regionais e gerar emprego e renda.**

Não se pode descurar, ademais, da complexidade em se identificar qual seria o meio mais ou menos agressivo para se alcançar o interesse público sem restringir abusivamente direitos fundamentais. Sob o critério da adequação não há a menor sombra de dúvidas que a multa questionada atende o interesse público relacionado à prevenção e punição de infrações por descumprimento de obrigação acessória destinada ao controle da produção ou importação, da circulação dos produtos e da apuração da base de cálculo das contribuições.

Ao meu sentir, no entanto, conquanto a forma de cálculo (valor da operação), a priori se mostre adequada considerada a sua vinculação com a conduta do contribuinte que comercializa ou importa biodiesel sem cumprir as exigências legais (v.g. instalação de medidor de vazão ou não comunicação de inoperância), sob a perspectiva da razoabilidade e da proporcionalidade estrita o percentual de 100% incidente sobre todas as operações em determinado período de tempo, onera de tal modo os contribuintes afetados que a punição em tal patamar não mais se torna adequada/necessária, posto que o mesmo resultado pode ser alcançado com multas em percentuais inferiores.

Visto isso, penso ser necessário se equalizar a multa objurgada para adequá-la à proporcionalidade e à razoabilidade. Vale lembrar ser “copiosa a jurisprudência dos Tribunais brasileiros, inclusive a do

Supremo Tribunal Federal, reconhecendo ao juiz poder de reduzir a multa estridentemente iníqua”, como ressaltou o Ministro **Aliomar Baleeiro** no julgamento do RE nº 78.291/SP, Primeira Turma, DJ de 25/10/74.

Na inexistência de tributo ou crédito indevido subjacente, penso que a multa em questionamento deve ficar limitada a 30% do valor comercial da mercadoria produzida no período de inoperância do medidor de vazão. Esse é limite **máximo**, aliás, que sugeri no RE nº 640.452/RO, Tema nº 478, para casos em que existem agravantes.

Note-se, ainda, que a mesma lei prevê outras sanções ao contribuinte infrator, como o cancelamento do **Registro Especial e a apreensão do estoque de matérias-primas, produtos em elaboração e produtos acabados, existente no estabelecimento da pessoa jurídica**, “podendo ser liberado se, no prazo de noventa dias, contado da data do cancelamento, for sanada a irregularidade que deu causa à medida”.

Desse modo, peço vênia para divergir parcialmente do ilustre Relator, Ministro **Roberto Barroso**, a fim de, conferindo interpretação conforme à Constituição Federal ao art. 12, § 2º, inciso I, da Lei nº 11.116/05, estabelecer que a multa nele mencionada não pode ultrapassar 30% do valor comercial da mercadoria produzida no período de inoperância do medidor de vazão.

#### DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

Verifica-se que a multa prevista no art. 12, § 2º, inciso I, da Lei nº 11.116/05, correspondente ao mesmo dispositivo da MP nº 227/04, no percentual de 100% do valor comercial da mercadoria produzida no período de inoperância, não inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), existe há cerca de 18 anos. Durante esse longo período, o dispositivo em questão vigeu com presunção de constitucionalidade.

Conferir efeitos ex tunc à interpretação conforme por mim sugerida afetará diversos casos nos quais foi aquela multa aplicada, abrindo oportunidade para revisão de cálculos e repetições de indébito, afetando, de maneira surpreendente, as finanças e economia da União.

À luz da segurança jurídica e do interesse social, proponho a modulação dos efeitos da decisão, estabelecendo que a tese fixada para o presente tema de repercussão geral tenha efeito **ex nunc**, a partir da data de publicação da ata do julgamento do mérito. Ressalto que já me utilizei desse marco em outros casos, como, por exemplo: RE nº 1.063.187/SC-ED; ADI nº 2.,040/PR-ED; RE nº 669.196/DF-ED; ADI nº 5.481/DF; RE nº

605.552/RS-ED-segundos, entre outros.

De outro giro, entendo ser importante ressaltar da modulação dos efeitos da decisão certas ações judiciais. Destaco que a Corte tem assim procedido em diversas outras ocasiões, como, v.g., na ADI nº 5.469/DF-ED e no RE nº 574.706/PR-ED. Relativamente ao presente caso, julgo que devem ser ressaltadas da modulação dos efeitos da decisão as ações judiciais pendentes de conclusão até aquela mesma data.

#### **DO DISPOSITIVO**

Ante o exposto, declaro prejudicada a ação direta no tocante aos arts. 2º, § 2º; e 11, inciso II, da MP nº 227/04, os quais não foram convertidos na Lei nº 11.116/05. Na parte conhecida da ação direta, divirjo parcialmente do Relator tão somente quanto ao art. 12, § 2º, inciso I, da Lei nº 11.116/05, para, conferindo interpretação conforme à Constituição Federal a esse dispositivo, estabelecer que a multa nele mencionada não pode ultrapassar 30% do valor comercial da mercadoria produzida no período de inoperância do medidor de vazão. No mais, acompanho Sua Excelência quanto a dar o Tribunal interpretação conforme à Constituição Federal ao art. 5º e ao art. 2º, inciso III e § 2º, do referido diploma legal, nos termos de seu voto.

Proponho a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que a interpretação conforme à Constituição Federal dada ao art. 12, § 2º, inciso I, da Lei nº 11.116/05 passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito. Ficam ressaltadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data.

É como voto.