



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Contencioso Administrativo
Tributário
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

PÚBLICO - DOCUMENTO RECLASSIFICADO

PARECER SEI Nº 14743/2022/ME

Documento preparatório, nos termos do art. 7º, § 3º, da Lei no 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação). Acesso restrito até a tomada de decisão ou a publicação do ato normativo (art. 20, parágrafo único, do Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012).

PARECER EM CONSULTA. PRINCÍPIOS. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE. Análise jurídico-tributária. Assessoria Especial de Estudos Econômicos. Restabelecimento da alíquota do tributo por meio de instrumento infralegal. Possibilidade de revogação do Decreto, com o restabelecimento das alíquotas fixadas em lei.

Processo SEI nº 12177.100238/2022-15

I

1. Trata-se de consulta formulada pela Assessoria Especial de Estudos Econômicos do Gabinete do Ministro da Economia, com relação ao entendimento contido no parágrafo 11 da referida nota da Cosit/Sutri/RFB (28790625), o qual indica insegurança jurídica sobre a possibilidade de se restabelecer a alíquota do tributo por meio de instrumento infralegal.

2. Na referida Nota, a Receita Federal recomenda que a redução das alíquotas do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM, prevista pelo minuta do Decreto (28376836), tenha um prazo fixado, uma vez que "a motivação para concessão do desconto decorre de fatores circunstanciais que, uma vez cessados, deveriam, por coerência, ensejar a eliminação do desconto e, por conseguinte, o restabelecimento das alíquotas." Ressalta, no item 11, que "a lei que delegou ao Poder Executivo a faculdade de estabelecer descontos não previu, de forma expressa, que o restabelecimento das alíquotas poderia ser efetuado por via infralegal.

Assim, considerando que o AFRMM se submete ao princípio da legalidade, é possível que se entenda que eventuais medidas que visem restabelecer a alíquota do tributo devam ser veiculadas apenas por meio de lei." Constando, ainda, do item 12, que "caso não se contemple prazo para fruição, eventual restabelecimento da alíquota ou revogação do Decreto que concedeu o desconto estará sujeito ao princípio da anterioridade de exercício e nonagesimal."

3. Assim, o presente Parecer se circunscreve à análise quanto à possibilidade de restabelecimento da alíquota do AFRMM por meio de instrumento infralegal, e quanto à sujeição deste ao princípio da anterioridade de exercício e nonagesimal. Essa última indagação não foi objeto do pedido de consulta, mas entende-se relevante e aderente ao exame da questão.

4. É o relatório.

II

5. Inicialmente, faz-se necessário um breve incursão pelos princípios da legalidade e anterioridade, bem como suas exceções.

6. Os princípios da legalidade e anterioridade vêm previstos pelo art. 150, incisos I e III, da Constituição Federal, com excepcionalidades previstas pelo seu parágrafo §1º, bem como pelo art. 177, §4º, inc. I, alínea b, cuja redações são abaixo transcritas:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo **sem lei que o estabeleça**;

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a **fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado**;

b) **no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou**; [\(Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993\)](#)

c) **antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou**, observado o disposto na alínea b;

(...)

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

Art. 177.

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

I - a alíquota da contribuição poderá ser: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

a) diferenciada por produto ou uso; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001\)](#)

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

7. O princípio da legalidade atinge qualquer tributo, no que concerne a sua instituição. Para impostos extrafiscais, quais sejam o II, IE, IPI e IOF, bem como para CIDE-Combustíveis suas alíquotas podem ser alteradas por ato infralegal. Já anterioridade, que se refere ao lapso temporal entre a publicação da lei e sua entrada em vigor, previsto pelas alíneas b e c do inciso III do art. 150 da Constituição Federal, tem-se como exceção o Imposto extraordinário de guerra, empréstimos compulsórios, Imposto de Importação, Imposto de Exportação e Imposto sobre Operações Financeiras, de forma completa, tendo a lei, nestes casos, vigência imediata. Como exceção ao exercício seguinte, mas observando-se a noventena, temos o IPI, o ICMS combustíveis e a CIDE combustíveis. Por fim, como exceção ao princípio da noventena, mas mantendo-se a observância ao exercício seguinte, temos o IR, IPTU e o IPVA, nos casos específicos ali enumerados.

8. Cabe ressaltar, por relevante pertinência, que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 1043313, examinou a possibilidade de o Poder Executivo, por ato infralegal, reduzir e restabelecer alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS-COFINS, assim se pronunciando:

[RE 1043313](#)

Órgão julgador: Tribunal Pleno

Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI

Julgamento: 10/12/2020

Publicação: 25/03/2021

Ementa

EMENTA 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. 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. Na espécie, o § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04 permite ao Poder Executivo reduzir e restabelecer, até os percentuais legalmente fixados, as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade dessas contribuições, nas hipóteses que fixar. Além da fixação de tetos, houve, na lei, o estabelecimento das condições para que o Poder Executivo possa alterar essas alíquotas. **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. É constitucional a Lei nº 10.865/04 na parte em que, ao dar nova redação ao inciso V do art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, revogou as normas legais que davam ao contribuinte direito de apurar, no âmbito do sistema não cumulativo de cobrança das referidas contribuições, créditos em relação a despesas financeiras decorrente de empréstimos e financiamentos. A alteração vale para todos aqueles que estão submetidos à sistemática não cumulativa de cobrança da contribuição ao PIS/PASEP e da Cofins. Ademais, tal mudança não desnatura o próprio modelo não cumulativo dessas contribuições. 5. Recurso extraordinário a que se nega provimento. 6. Tese proposta para o Tema 939 da sistemática de repercussão geral: **“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”.** (Grifo nosso)

9. Assim, o entendimento do STF é pela possibilidade de redução ou restabelecimento de alíquotas por ato infralegal, desde que se trate de tributo com função extrafiscal e a lei tenha permitido e estabelecido as balizas necessárias para esta alteração.

10. Feitas estas considerações, passa-se ao exame do tributo cuja alíquota se objetiva reduzir. O AFRMM é considerado contribuição de intervenção no domínio econômico, conforme já decidiu o STF:

Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM): Contribuição parafiscal ou especial de intervenção no domínio econômico. CF, arts. 149 e 155, § 2º, IX. ADCT, art. 36. O AFRMM é uma contribuição parafiscal ou especial, contribuição de intervenção no domínio econômico, terceiro gênero tributário, distinta do imposto e da taxa (CF, art. 149).

[RE 177.137, rel. min. Carlos Velloso, j. 24-5-1995, P, DJ de 18-4-1997.]

11. O AFRMM foi instituído pelo [Decreto-Lei nº 2.404, de 23 de dezembro de 1987](#). Sua disciplina é feita pela Lei 10.893, de 13 de julho de 2004, que dispõe, em seu art. 6º, sobre suas alíquotas, nos seguintes termos:

Art. 6º O AFRMM será calculado sobre a remuneração do transporte aquaviário, aplicando-se as alíquotas de: [\(Redação dada pela Lei nº 14.301, de 2022\)](#)

I - 8% (oito por cento) na navegação de longo curso; [\(Redação dada pela Lei nº 14.301, de 2022\)](#)

II - 8% (oito por cento) na navegação de cabotagem; [\(Redação dada pela Lei nº 14.301, de 2022\)](#)

III - 40% (quarenta por cento) na navegação fluvial e lacustre, por ocasião do transporte de granéis líquidos nas Regiões Norte e Nordeste; [\(Redação dada pela Lei nº 14.301, de 2022\)](#)

IV - 8% (oito por cento) na navegação fluvial e lacustre, por ocasião do transporte de granéis sólidos e outras cargas nas Regiões Norte e Nordeste. [\(Incluído pela Lei nº 14.301, de 2022\)](#)

§ 1º O conhecimento de embarque é o documento hábil para comprovação do valor da remuneração do transporte aquaviário.

§ 2º Nos casos em que não houver a obrigação de emissão do

conhecimento de embarque, o valor da remuneração do transporte aquaviário, para fins de cálculo do AFRMM, será apurado por declaração do contribuinte.

§ 3º Sobre as mercadorias destinadas a porto brasileiro que efetuarem transbordo ou baldeação em um ou mais portos nacionais não incidirá novo AFRMM referente ao transporte entre os citados portos, se este já tiver sido calculado desde a sua origem até seu destino final.

§ 4º **O Poder Executivo poderá estabelecer descontos nas alíquotas de que trata o caput deste artigo, desde que não diferenciados de acordo com o tipo de carga e com os tipos de navegação, levando em consideração apenas o fluxo de caixa do FMM.**

12. Já sua função extrafiscal pode ser extraída do art. 3º do mesmo diploma legal:

Art. 3º O AFRMM, instituído pelo [art. 1º do Decreto-Lei nº 2.404, de 23 de dezembro de 1987](#), destina-se a atender aos encargos da intervenção da União no apoio ao desenvolvimento da marinha mercante e da indústria de construção e reparação naval brasileiras, e constitui fonte básica do FMM.

13. Portanto, a Lei que disciplina AFRMM previu a possibilidade de ato infralegal alterar a alíquota do tributo para menos, mas não previu expressamente, como o fez a Lei n. 10.865/04, a possibilidade de restabelecimento de alíquota.

14. Sendo assim, em tese, podem haver questionamentos jurídicos quanto à publicação de um novo decreto aumentando ou restabelecendo a alíquota anterior, dentro do escudo legal previsto pela Lei 10.893, de 13 de julho de 2004, uma vez que esta só previu a redução de alíquotas no §4º do seu art 6º.

15. Por outro lado, nada impede que um novo Decreto venha tão somente a revogar o Decreto anterior, que previu alíquotas menores, com o que restaria restabelecido as alíquotas previstas pelo art. 6º da Lei 10.893, de 13 de julho de 2004.

16. Entretanto, essa medida não está livre de questionamentos, notadamente relacionados à segurança jurídica (não-surpresa) e à anterioridade, além da noventena. Portanto, entende-se que a validade do referido decreto, revogador do anterior, estaria condicionada à observância destes princípios. Neste sentido já se posicionou o STF em relação à revogação de benefício fiscal previsto por decreto estadual:

[ARE 1322395 AgR](#)

Órgão julgador: Primeira Turma

Relator(a): Min. ALEXANDRE DE MORAES

Redator(a) do acórdão: Min. ROBERTO BARROSO

Julgamento: 21/02/2022

Publicação: 23/03/2022

Ementa

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ICMS. REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. MAJORAÇÃO INDIRETA DE TRIBUTO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. 1. Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo interposto em face de decisão que, monocraticamente, conheceu do recurso e deu-lhe provimento. O acórdão do TJSP, reformado pelo relator, havia determinado que decreto estadual que revoga benefício fiscal de ICMS produza efeitos apenas a partir do ano seguinte a sua edição, respeitando a anterioridade anual e a noventena, por configurar aumento de carga tributária, nos termos da

jurisprudência desta Corte. 2. O ato normativo questionado pelo contribuinte extinguiu benefício fiscal que possibilitava a geração de créditos de ICMS ainda que a circulação de mercadorias fosse isenta. No entanto, seus efeitos começaram a ser produzidos quando da publicação. **A anterioridade tributária visa a assegurar a previsibilidade da carga tributária, protegendo a segurança jurídica, a não surpresa e a confiança legítima. Por isso, também deve ser aplicada à revogação ou alteração de benefício fiscal, conforme já reconhecido por esta Corte.** 3. Desse modo, divirjo do relator e dou provimento ao agravo interno para negar provimento ao recurso do Estado de São Paulo, a fim de manter o acórdão recorrido.

17. No caso em exame, não se trata propriamente de benefício fiscal, mas sim de uma renúncia de receita que atingirá indiscriminadamente todos os contribuintes do tributo. Todavia, os princípios relacionados à segurança jurídica, à não surpresa e à confiança legítima também podem ser aplicados, já que, de fato, haveria um oneração no incremento do valor a pagar, na hipótese de revogação do Decreto que diminuiu suas alíquotas, com o conseqüente restabelecimento das alíquotas originariamente previstas em lei.

18. Por todo o exposto, esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários manifesta-se pela possibilidade de revogação do Decreto, com o conseqüente restabelecimento das alíquotas previstas pelo art. 6º da Lei 10.893, de 13 de julho de 2004, acrescentando que convém que esta revogação observe os princípios da anterioridade e noventena.

19. À consideração superior.

JERSILENE DE SOUZA MOURA
PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL

1. De acordo com o Parecer SEI nº 14743/2022/ME.
2. Encaminhe-se à Assessoria Especial de Estudos Econômicos do Gabinete do Ministro da Economia.
3. À apreciação do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo Tributário.

ADRIANO CHIARI DA SILVA
COORDENADOR-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

1. Aprovo o Parecer SEI nº 14743/2022/ME.
2. Encaminhe-se à Assessoria Especial de Estudos Econômicos do Gabinete do Ministro da Economia.

PAULO JOSÉ LEONESI MALUF

PROCURADOR-GERAL ADJUNTO DE CONSULTORIA E CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
TRIBUTÁRIO

Indexação: 1.1. Princípios. 1.1.1. Princípio da anterioridade. 1.1.3. Princípio da legalidade. 4.3. Interpretação da legislação tributária. 8.2.3. Contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE



Documento assinado eletronicamente por **Jersilene de Souza Moura, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 27/10/2022, às 17:09, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriano Chiari da Silva, Coordenador(a)-Geral**, em 27/10/2022, às 17:20, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Paulo José Leonesi Maluf, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 27/10/2022, às 17:21, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **29122524** e o código CRC **4A874091**.

Referência: Processo nº 12177.100238/2022-15

SEI nº 29122524