



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Tels.: (21) 2240-3921 / 2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

INSTITUTO DOS ADVOGADOS BRASILEIROS (IAB) Comissão de Direito Financeiro e Tributário (CDFT)

Indicação nº 013/2023

Indicante: Adilson Rodrigues Pires

Relator: Márcio Ladeira Ávila

Ementa: Parecer sobre a Medida Provisória nº 1.163/2023, que altera a alíquota do imposto de exportação sobre o óleo bruto de petróleo.

Palavras-chave: Medida Provisória. Imposto de exportação. Alíquota. Petróleo. Extrafiscalidade.

O Presidente da Comissão de Direito Financeiro e Tributário (CDFT) do Instituto dos Advogados Brasileiros (IAB), Dr. Adilson Rodrigues Pires, propôs a Indicação nº 13/2023, para o exame, pela CDFT e pela Comissão de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário (CDAMP), a qual presido, a respeito da Medida Provisória nº 1.163, de 28 de fevereiro de 2023, publicada em 1º de março de 2023, especialmente o seu art. 7º, segundo o qual a alíquota do imposto de exportação incidente sobre as exportações de óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos, classificados no código 2709 da NCM, será equivalente a 9,2% (nove vírgula dois por cento), até 30 de junho de 2023.

A referida Medida Provisória não possui regra de transição, de modo que o referido art. 7º produz efeitos imediatos às operações a que se refere. A majoração da alíquota do imposto de exportação foi realizada de forma abrupta e sem consulta prévia à sociedade ou àqueles que lhe representam no Parlamento ou em associações.

Da análise jurídica

No Brasil, são pouquíssimos os produtos que se submetem à incidência do imposto de exportação, a exemplo dos cigarros que contenham tabaco, armas, munições, suas partes e acessórios. Afinal, o princípio da tributação no país do destino, internacionalmente reconhecido, indica que o Estado exportador deve se abster de tributar as exportações, sendo esta uma preocupação do Estado importador.



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Tels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

A Constituição Federal de 1988 determina expressamente que a alteração da alíquota do imposto de importação, do imposto de exportação, do IPI e do IOF, poderá ser efetuada pelo Poder Executivo, desde que atendidas as condições estabelecidas em lei. Vale conferir (grifos nossos):

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, **atendidas as condições** e os limites **estabelecidos em lei**, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V. [grifos nossos]

Nesse sentido, a alteração das alíquotas do imposto de exportação está vinculada, por força do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), aos objetivos da política cambial e do comércio exterior, conforme determina o art. 26: “*O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior*” (sublinhamos)¹.

A mesma vinculação também está presente no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.578/1977, que dispõe sobre o imposto de exportação: “*A alíquota do imposto é de trinta por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior*” (grifos nossos).

O art. 26 da Lei nº 5.172/66 e o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.578/77 dão o sentido requerido pela Constituição Federal de 1988, no § 1º do art. 153: o Poder Executivo apenas pode alterar as alíquotas do imposto de exportação para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. Essa é a vontade constitucional integrada pela legislação infraconstitucional.

¹ Naturalmente, a possibilidade de o Poder Executivo alterar a base de cálculo do imposto de exportação não foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988. No mesmo sentido, o entendimento do nosso confrade, membro da Comissão de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário, o doutrinador Solon Sehen. *Curso de Direito Aduaneiro* (2ª ed.). Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 119.



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Tels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

Ofende a Carta Magna, portanto, qualquer norma que altere a alíquota do imposto de exportação com base em razão distinta da política cambial e do comércio exterior.

Se o Poder Executivo tivesse ampla discricionariedade para alterar a alíquota do imposto de exportação, simplesmente não existiria o art. 153, § 1º da CF/88. Mas o dispositivo existe desde a promulgação da Constituição, sendo expressão de vontade do constituinte originário!

O art. 7º da Medida Provisória em comento é um exemplo de evidente violação à Carta Magna. A MP prorrogou a redução das alíquotas do PIS/Pasep, da Cofins, do PIS/Pasep Importação, da Cofins-Importação e da CIDE incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, dentre outros. Contudo, para garantir o equilíbrio orçamentário e dar cumprimento ao art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000, o art. 7º da MP majorou a alíquota do imposto de exportação incidente sobre as exportações de óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos, classificados no código 2709 da NCM.

De acordo com a Exposição de Motivos nº 26/2023 da MP nº 1.163/2023:

7. Em cumprimento ao disposto inciso I do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e ao art. 131, § 1º, da Lei nº 14.436, de 9 de agosto de 2022, cabe informar que, nos termos da Nota Cetad/Coest nº 025, de 28 de fevereiro de 2023, a medida em tela ocasiona redução de receitas tributárias estimada em R\$ 6,61 bilhões (seis bilhões, seiscentos e dez milhões de reais), renúncia já prevista na Lei Orçamentária Anual de 2023.

8. Ademais, a medida ora proposta eleva a alíquota do imposto de exportação incidente sobre as exportações de óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos, classificado no código 2709 da Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, cujo impacto financeiro positivo, nos termos da Nota Cetad/Coest nº 025, de 28 de fevereiro de 2023, é da ordem de R\$ 6,65 bilhões (seis bilhões, seiscentos e cinquenta milhões de reais).

Contudo, a alteração da alíquota do imposto de exportação como forma de garantir o equilíbrio orçamentário decorrente da perda de receita relacionada à desoneração tributária da comercialização interna de combustíveis nada tem que ver com a política cambial e do comércio exterior.



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Tels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

É importante destacar que o princípio do equilíbrio orçamentário pode ser concretizado de diversas maneiras, mas não às custas de regra constitucional prevista desde a promulgação da Constituição de 1988 (§ 1º do art. 153), cujo sentido é integrado pelo art. 26 da Lei nº 5.172/1966 e pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.578/1977.

As seguintes ações foram propostas contra o aumento da alíquota do imposto de exportação incidente sobre as exportações de óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos:

AÇÃO	AUTOR	TRIBUNAL
ADI 7.359	Partido Liberal	STF (Rel. Min. Gilmar Mendes)
ADI 7.360	Partido Novo	
ADI 7.362	Associação Brasileira de Empresas de Exploração e Produção de Petróleo e Gás (ABEP)	
MS nº 5015567-11.2023.4.02.5101	Equinor, Petrogal, Repsol Sinopec, Shell e Total Energies	JFRJ

Quanto às ações propostas no controle concentrado de constitucionalidade, nenhuma medida cautelar foi apreciada até o presente momento, o que somente ocorreu no controle incidental, especificamente no âmbito do MS nº 5015567-11.2023.4.02.5101, em trâmite na Justiça Federal do Rio de Janeiro.

No referido mandado de segurança, o juízo de primeira instância indeferiu a liminar com base em fundamentação que merece alguns comentários. Primeiro, o juízo entendeu que tratar-se-ia de “*poder discricionário do Poder Executivo para alterar as alíquotas de impostos aduaneiros, como o de exportação*”. Contudo, conforme visto anteriormente, a alteração de alíquotas do imposto de exportação apenas pode ocorrer quando estiver relacionada com os objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Outrossim, entendeu o magistrado que “*cabe ao Poder Judiciário aferir se há motivação à alteração da alíquota do imposto de exportação, observado o princípio da*



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Tels.: (21) 2240-3921 / 2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

reserva legal, e não valorar a motivação em contraponto ao que seria a forma adequada de atender às políticas cambiais e de comércio exterior”. Data máxima vênia, a utilização da alíquota do imposto de exportação para compensar renúncia de receita relacionada à comercialização interna de combustíveis nada tem que ver com a política cambial e do comércio exterior e esse aspecto pode ser controlado sim pelo Poder Judiciário.

No ato discricionário, a liberdade de opção do Poder Executivo para alteração da alíquota do imposto de exportação está limitada ao atendimento de dois temas: a política cambial e o comércio exterior. Fora desses limites, o ato é arbitrário, devendo ser revogado pela própria Administração Pública (autotutela) ou afastado pelo Poder Judiciário.

Em face da decisão proferida foi interposto recurso (Agravo por Instrumento nº 5003097-22.2023.4.02.0000), mas o Relator indeferiu o pedido de suspensão da eficácia da decisão impugnada com base nos seguintes fundamentos:

“(…) Ao Poder Judiciário cumpre unicamente verificar a conformidade da tributação com as regras constitucionais e do Código Tributário Nacional, sem o que não haverá o que afastar em termos de incidência tributária.

No caso tratado, a Constituição Federal não traz qualquer vinculação do imposto de exportação (art. 153, inciso I, da CF) a uma pretensa função exclusivamente extrafiscal. Mesmo ao deixar de submeter as alterações de alíquota referentes a esse imposto ao princípio da anterioridade em qualquer das suas vertentes, a Constituição não o faz de forma condicionada, de modo a que se tenha a possibilidade de aplicação em alguma medida das regras atinentes à anterioridade, na circunstância de o tributo ser utilizado com finalidade fiscal.

Mesmo a doutrina tem se desenvolvido no sentido de afastar a ideia de que determinados tributos possam ser dotados de uma exclusiva carga fiscal ou extrafiscal, havendo em cada um deles uma determinada carga de ambos os fenômenos, o que deve ser objeto de apreciação e aplicação pelas instâncias legislativas em cada um dos casos.

Portanto, a avaliação da constitucionalidade ou não de determinada hipótese de tributação regularmente instituída não está na dependência do estudo e da definição de sua motivação como fiscal ou extrafiscal, não cabendo ao Poder Judiciário imiscuir-se das razões que levaram à adoção do ato legislativo.”



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Tels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

É preciso ressaltar que a argumentação no sentido de limitar o escopo do legislador tributário conforme a natureza do tributo (fiscal ou extrafiscal), não parece ser a mais forte. Seria o mesmo que dizer que o legislador do imposto de renda, tributo de finalidade predominantemente arrecadatória, não pode tratar de incentivos fiscais em áreas da SUDAM e da SUDENE, medida de caráter extrafiscal. Isso não faz sentido. O foco maior de debate não parece ser esse, mas a violação frontal ao art. 153, § 1º da CF/88.

Nas ADIs 7360 e 7362, é feito um pedido subsidiário de violação aos princípios da anterioridade anual e nonagesimal, já que o art. 8º da MP estabelece sua entrada em vigor na data de sua publicação e o tributo teria natureza eminentemente fiscal, conforme o teor da Exposição de Motivos. Contudo, dentro da hermenêutica de presunção de constitucionalidade da norma, é preciso ressaltar que o art. 8º da MP não se refere apenas ao art. 7º, mas também aos demais dispositivos que reduzem as alíquotas de contribuições incidentes sobre operações realizadas com gasolina, álcool, gás natural veicular e querosene de aviação. Nesse sentido, entendemos que diante da inconstitucionalidade do art. 7º, deve ser dada interpretação conforme à Constituição ao art. 8º, no sentido de ser inconstitucional a interpretação de sua aplicação ao art. 7º, mas constitucional a interpretação de sua aplicação quanto aos demais artigos da MP.

Conclusão

Por todas as razões expostas acima, nosso entendimento é no sentido da inconstitucionalidade do art. 7º da Medida Provisória nº 1.163, de 28 de fevereiro de 2023, por afronta direta ao art. 153, § 1º da Constituição Federal de 1988, cujo sentido é integrado pelo art. 26 da Lei nº 5.172/1966 e pelo art. 3º do Decreto-Lei nº 1.578/1977.

Deve ser dada interpretação conforme à Constituição ao art. 8º da MP, no sentido de ser inconstitucional a interpretação de sua aplicação ao art. 7º, mas constitucional a interpretação de sua aplicação quanto aos demais artigos da MP, que reduzem as alíquotas de contribuições incidentes sobre operações realizadas com gasolina, álcool, gás natural veicular e querosene de aviação.

É o parecer.



Instituto dos Advogados Brasileiros

Av. Marechal Câmara, 210, 5º andar - 20020-080

Tels.: (21) 2240-3921/2240-3173

www.iabnacional.org.br

iab@iabnacional.org.br

Rio de Janeiro, 11 de maio de 2023.

MÁRCIO LADEIRA ÁVILA