



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E POLÍTICAS (CCJP)
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS (ECJ)**

ANDRESSA SOARES MARTINS MOREIRA

**A legalidade tributária e a mudança das alíquotas do PIS e
da COFINS pelo Decreto nº 8.426/2015**

Rio de Janeiro,
2016

Andressa Soares Martins Moreira

**A legalidade tributária e a mudança das alíquotas do PIS e
da COFINS pelo Decreto n. 8.426/2015**

Monografia apresentada junto ao Curso de Direito da Universidade Federal do Estado do Rio Janeiro, na área de Direito Tributário, como requisito parcial à obtenção do título de bacharel.

Orientadora: Professora Frana Elizabeth Mendes

Rio de Janeiro

2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
ESCOLA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

Declaração de Aceitação de Monografia
(Anexo II)

A presente Monografia, apresentada pelo(a) aluno(a) _____

_____,

poderá ser submetida à exposição e defesa perante a Banca Examinadora.

Para compor a Banca Examinadora, a ser oportunamente formada, sugere-se convidar os professores:

_____. e
_____.

Rio de Janeiro, _____ de _____ de _____.

Nome do(a) professor(a) orientador(a)

Assinatura do(a) professor(a) orientador(a)

O(a) autor(a) deste trabalho autoriza a Escola de Ciências Jurídicas da UNIRIO a divulgá-lo, no todo ou em parte, resguardados os direitos autorais, conforme legislação vigente.

Rio de Janeiro, _____ de _____ de _____.

Assinatura do(a) aluno(a)

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, à minha família e aos meus amigos que me deram apoio nos momentos que mais precisei, com paciência, amor e cumplicidade, nos piores e melhores momentos desses 5 (cinco) anos.

Especialmente, agradeço à minha mãe Maria Helena que me ensinou desde pequena a importância dos estudos e a ser uma pessoa ética e responsável. Houve muitos momentos difíceis e, sem ela, certamente teria sido muito pior. Ela acompanhou toda a angústia e ansiedade do primeiro estágio, das noites mal dormidas estudando (e ela estudava comigo também), da ansiedade para a prova da OAB. Por outro lado, ela comemorou, igualmente, a aprovação no vestibular, o meu crescimento dentro dos estágios, a aprovação na OAB e agora, finalmente, a minha formação na Faculdade de Direito. Minha base, meu exemplar.

Ao meu pai José Carlos por toda torcida, amor e por ter estado junto de mim nos momentos de OAB, acompanhando ansiosamente pelo resultado do exame e mostrando-se tão feliz com o meu status de “aprovada”.

À minha tia e madrinha Rosa que acompanhou todos os meus passos e sempre se mostrou uma segunda mãe para mim, com um carinho inenarrável. Ao meu primo Márcio, por todos os conselhos, atenção e por ser um grande exemplo pra mim.

Aos meus avós que tanto esperaram por esse momento e que me enchem de amor e alegria desde que nasci. Não cabe no peito o amor por eles.

Aos meus amigos por todo apoio e cumplicidade, em especial à Bárbara Aimé por ter me ajudado com o tema deste trabalho e também a enfrentar os desafios da vida profissional e pessoal.

Ao Andrey Fagundes por aturar meus momentos de estresse, loucura e angústia e ser uma pessoa tão especial. Ao Luis Henrique pela amizade verdadeira que espero levar para toda vida. À Patricia Chedid de quem sempre me sinto tão bem perto e por sempre me ouvir.

Por fim, meu agradecimento vai aos amigos que fiz durante esses já saudosos anos de faculdade e dos quais sei que levarei para vida: Jair, Tim, Carol, Isabella. Vocês fizeram com que essa época fosse incrível. E, é claro, aos meus professores que despertaram em mim o desejo pela área acadêmica e que

contribuíram tanto para a minha formação, em especial à minha orientadora, Frana Elizabeth Mendes que fez despertar meu interesse pela área de Tributário e me ajudou tanto nessa reta final.

Resumo

Os princípios assumem papel de suma importância em nosso ordenamento jurídico e, no âmbito do Direito Tributário, não seria diferente. Em que pese não haver hierarquia entre as normas principiológicas, pautamos o presente trabalho na legalidade tributária, tendo em vista ser este, tamanha a sua magnitude, o princípio fundador dos demais na esfera fiscal. Portanto, foram abordadas as dimensões, características e mitigações da legalidade fiscal, o que culminou na análise de caso prático, muito debatido na Jurisprudência atual, consistente na discussão sobre a modificação das alíquotas de PIS e de COFINS pelo Decreto n. 8.426/2015.

Palavras-chave: Princípio da legalidade tributária, características, mitigações, modificação de alíquotas. PIS e COFINS. Decreto nº 8.426/2015.

Abstract

The principles take over great value within legal order and, in relation to Tax Law, it would not be different. Although it does not exist hierarchy among principle rules, we focused our work in tax legality as its importance for emergence of other principles in tax area. Therefore, we explored all dimensions, properties and mitigations related to this subject which resulted in analysis of a specific case: the discussion about the modification of PIS and COFINS rates through Decree n. 8.426/2015.

Keywords: Principle of tax legality, properties, mitigations, modification of rates. PIS and COFINS. Decree n. 8.426/2015.

Sumário

Introdução	8
1. A evolução Histórica do Princípio da legalidade tributária	10
2. Princípio da legalidade – Conceito e contextualização na Constituição de 1988 e no Código Tributário Nacional	17
3. Legalidade formal e material	23
3.1 Aspectos gerais da legalidade formal e material	23
3.2. Legalidade material	24
3.3. Legalidade formal	25
3.3.1 A medida provisória e o Direito Tributário	27
3.3.2 As resoluções do Senado Federal	32
3.3.3 O papel dos decretos em matéria fiscal	33
4. Competência tributária	35
4.1. Competência tributária e capacidade tributária ativa	35
4.2. Características da Competência Tributária	37
5. Mitigações à legalidade tributária	40
6. Estudo do caso prático: A modificação das alíquotas do PIS e da COFINS pelo Decreto nº 8.426/2015	42
6.1. Apresentação do caso concreto	42
6.2. Análise jurisprudencial do caso	48
Conclusão	58
Referências Bibliográficas	59

Introdução

Muito se fala do princípio da legalidade. De tal modo e com tanta frequência que podemos considerá-lo, muitas vezes, como um clichê jurídico. No entanto, não podemos perder de vista sua importância para o Estado Democrático de Direito, bem como o fato de que, apesar de densamente discutido, ainda hoje presenciamos no Judiciário evidentes violações à lei e casos polêmicos envolvendo o assunto.

Ora, como haveríamos de ter um Estado Democrático de Direito se não houvesse leis determinando atitudes a serem perseguidas e punições para o seu descumprimento? Por óbvio, nesse contexto de total desordem, estariam em perigo princípios essenciais como a segurança jurídica e a certeza do direito.

Sob um viés objetivo, portanto, não haveria um mecanismo de normas e instituições do sistema jurídico, ou seja, inexistiria segurança jurídica. Outrossim, do ponto de vista subjetivo, não teríamos a certeza do direito, isto é, faltaria, na sociedade, o sentido de previsibilidade, haja vista que os destinatários dos comandos jurídicos não poderiam organizar suas atitudes nos conformes dos dispositivos normativos.

Mas não é só. Além de todo o caos inevitável entre os cidadãos, também estaríamos submetidos ao mando sem limites daqueles que estivessem no Poder. Desse modo, poderia o chefe do executivo promover, com o intuito de aumentar a arrecadação Estatal, a criação de tributos sem qualquer critério, a majoração irrazoada de impostos, a aplicação de multas e punições exorbitantes, etc.

É flagrante, portanto, a essencialidade do princípio da legalidade em nosso ordenamento jurídico, como forma, arriscamos dizer, de sobrevivência de nossa espécie, e também como um direito do cidadão contra o arbítrio de seus governantes.

Nesse diapasão, o presente trabalho monográfico tratou de cuidar, através de uma análise do princípio da legalidade, entendido aqui como direito do contribuinte, suas origens históricas, características, implicações e mitigações, além de, especificamente, abordar uma das situações concretas em que tal princípio esteve em foco, consistente na modificação das alíquotas do PIS e da COFINS pelo Decreto nº 8.426/2016, instrumento legislativo responsável por “restabelecer” os percentuais a serem pagos pelas referidas contribuições, o que gerou intensos debates em nossos Tribunais.

A esse respeito, analisou-se o desenvolvimento da Jurisprudência sobre o tema, cuja discussão central pautou-se em esclarecer se a modificação das alíquotas do PIS e da COFINS poderia ser feita por meio de decreto. Em outras palavras, o que os nossos doutos julgadores decidiram foi se houve ou não violação ao princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Nessa perspectiva, serviram de suporte obras doutrinárias de autores renomados como Sacha Calmon Navarro Coêlho, José Eduardo Soares de Melo, Leandro Paulsen, Paulo de Barros Carvalho, dentre outros, que permitiram explicar a legalidade fiscal em todos os seus aspectos.

Para fins de didática, o aludido trabalho monográfico foi dividido em 2 (duas) partes: A primeira abordou o aspecto teórico da legalidade tributária e a segunda, a aplicabilidade do princípio no caso concreto.

Sendo assim, foram tratados, *a priori*, os aspectos gerais da legalidade fiscal, a evolução histórica, as espécies legislativas que podem servir de instrumento para instituição, extinção, aumento e redução de tributos, bem como as modalidades e as mitigações ao mencionado princípio.

Posteriormente, foi analisado, no estudo do caso concreto, a mudança das alíquotas do PIS e da COFINS pelo Decreto nº 8.426/2015, que tem como principal matéria de debate o princípio da legalidade.

1. A evolução Histórica do Princípio da legalidade tributária

A legalidade é tema recorrente desde os tempos mais primórdios, consagrando a ideia de que o homem pode agir ao seu livre arbítrio desde que não haja lei vetando determinado ato.

No decorrer dos anos, contudo, passou-se a entender que, no que concerne ao ente público, este princípio deveria assumir feição diversa, uma vez que, na situação hipotética de existir um governo em que fosse permitido praticar qualquer ato não defeso em lei, teríamos, por óbvio, a configuração de uma gestão pública arbitrária e destemperada, vez que seria permitido ao governante atuar como bem entendesse, para o bem ou para o mal, bastando, para tanto, encontrar uma omissão legislativa.

Arriscamos dizer que, provavelmente, os abusos seriam ainda mais evidentes no âmbito fiscal, já que, no afã de captar recursos para os cofres públicos, qualquer medida, desde que não houvesse vedação legal, poderia ser tomada pelo Fisco, o que ensejaria inevitável insegurança jurídica.

Desse modo, em relação à Administração Pública, consagrou-se que a legalidade assumiria um viés vinculado, de modo que a própria norma deveria prever a ação estatal, ou seja, ao Estado caberia agir, somente, mediante prévia edição de lei.

É patente, portanto, que a legalidade representou uma limitação ao poder estatal e, nessa consonância, à própria cobrança de tributos, razão pela qual não podemos concordar com a ideia de alguns autores, como o alemão Ottmar Buehler, no sentido de que a relação tributária seria uma relação de poder, pois se trata, a nosso ver, de uma relação de direito que permite ao Estado dispor de recursos financeiros através da cobrança de tributos, conforme explicação de Gerd W. Rothmann:

Concluimos, pois, que é exatamente em virtude do princípio da legalidade que a relação jurídico-tributária se caracteriza como relação de direito e não de poder, não havendo nenhuma supremacia de uma das partes sobre a outra. Esta igualdade das partes perante a lei se revela em toda sua plenitude na hipótese do pagamento indevido do tributo, onde as posições de credor e devedor se

invertem, cabendo ao contribuinte o direito de pedir a restituição do indébito.¹

Outro não é o posicionamento do eminente autor alemão Albert Hensel:

Em vista da vinculação à lei, tanto do Estado, na qualidade de credor, como do devedor tributário, o primeiro não pode ser considerado '*persona potentior*'. A norma jurídica e especialmente o fato gerador criam a plataforma jurídico-tributária comum, na qual o Estado e a pessoa que realiza o fato gerador se situam em posição de igualdade, como credor e devedor²

De mais a mais, independentemente da vertente adotada e evitando-se adentrar na dicotomia entre “relação de direito x relação de poder”, cumpre-nos esclarecer a origem do princípio da legalidade como desencadeador dos demais princípios tributários construídos ao longo da história, que, embora fujam do escopo do trabalho ora desenvolvido, devem ser citados para melhor elucidação através da transcrição da obra do grande doutrinador Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Ao iniciar o estudo dos grandes princípios retores da tributação, anunciamos que eles eram conexos e entrecruzados. O asserto, posto que verdadeiro, não encerra toda a verdade. É que anterioridade, ou anualidade, ou lapso temporal (princípio da não surpresa do contribuinte), tipicidade (especificação do conteúdo da lei tributária) e irretroatividade (negativa de efeito retrooperante à lei) são subprincípios que florescem do tronco robusto do princípio da legalidade ao longo da história.³

Isso porque, o rol de princípios “conquistados” foi fruto da própria evolução da legalidade tributária que, alicerçando-se primeiramente em prol da limitação do poder estatal, desenvolveu o ideal de que a instituição de tributos deveria ser feita pelos legisladores, por serem eles representantes do povo, e não pelo chefe de governo. É por essa razão que o mestre Sacha Calmon Navarro Coêlho alude que “o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe

¹ ROTHMANN, Gerd W.O princípio da legalidade tributária. **Revistas USP**, São Paulo, 1972. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66651/69261>>. Acesso em: 29 abr. 2016.

² ALBERT HENSEL, apud H. W. KRUSE, Gesetzmaessige Verwaltung, Tatbestandsmaessige Besteuerung, in "**Vom Rechtsschutz im Steuerrecht**", Duesseldorf, 1960.

³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis claras".⁴

Reforçando a tese elencada aduziu o douto Ministro Celso de Melo:

A fórmula do *government by consent* reflete a própria essência do regime democrático, cujos postulados fundamentais, ao repousarem no consenso dos governados, repelem qualquer ensaio que possa conduzir ao prevalecimento da vontade unilateral de qualquer dos detentores do poder estatal.⁵

Na verdade, com a redução do poder do governo, consolidou-se o Estado Democrático de Direito, apoiado nos princípios da certeza do direito e da segurança jurídica, elementos imprescindíveis para que haja justiça.

Nesse contexto, o desenvolvimento da legalidade promoveu a segurança jurídica enquanto certeza do direito no que pertine a instituição e a majoração de tributos, vez que as atitudes de terceiros (nesse caso da própria Administração Pública) passaram a ser previsíveis⁶, já que as leis têm o condão de atingir a todos, sejam particulares, seja o próprio Estado. Confira-se lição de Leandro Paulsen:

O conteúdo de certeza do direito diz respeito ao conhecimento do direito vigente e aplicável aos casos, de modo que as pessoas possam orientar suas condutas conforme os efeitos jurídicos estabelecidos, buscando determinado resultado jurídico ou evitando consequência indesejada. A compreensão das garantias dos artigos 150, I (legalidade estrita), 150, III, a (irretroatividade), b (anterioridade de exercícios) e c (anterioridade nonagesimal mínima), e 195, §6º (anterioridade nonagesimal das contribuições de seguridade social), da Constituição como realizadoras da certeza do direito no que diz respeito à instituição e à majoração de tributos permite que se perceba mais adequadamente o alcance de cada uma e o acréscimo de proteção que representam relativamente às garantias gerais da

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 239.286/PR. Recorrente: Transportadora Urbano Ltda. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+239286%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/nre4ptm>>. Acesso em: 17.05.2016.

⁶ “Mas, além do caráter sintático dessa acepção, há outra, muito difundida, que toma ‘certeza’ com o sentido de ‘previsibilidade’, de tal modo que os destinatários dos comandos jurídicos hão de poder organizar suas condutas na conformidade dos terrores normativos existentes. Pensamos que esse significado de certeza quadra melhor no âmbito do princípio da segurança jurídica, que examinaremos a seguir” (CARVALHO, 2012).

legalidade relativa (art. 5º, II, da CF), do direito adquirido, do ato jurídico perfeito e da coisa julgada (art. 5º, XXXVIII, da CF).⁷

Podemos dizer, portanto, que as restrições ao poderio do Estado ajudou a desenvolver a legalidade tributária e, nesse diapasão, a própria segurança jurídica, a partir da necessidade da certeza do Direito (LODI, 2008), já que, segundo Ricardo Lodi, “a certeza na aplicação da norma tributária para todos os seus destinatários é que garante o império da lei”⁸.

Pois bem. Foi exatamente com o objetivo de limitar o poder estatal que surgiu a primeira manifestação expressa sobre a legalidade tributária, consubstanciada na criação da Magna Charta da Inglaterra, imposta a João sem Terra em 1215⁹, ocasião em que surgiu a máxima “*no taxation without representantion*”, isto é, não poderia haver tributação sem o consentimento dos contribuintes.

Segundo dados históricos, os barões da Inglaterra do século XIII, impulsionados pela onerosidade demasiada trazida pelos tributos, rebelaram-se contra o rei João Sem Terra, com o fito de ver diminuídos seus poderes, principalmente no que se referia à imposição de tributos. Tal objetivo foi alcançado, vez que, com a Magna Charta, tornou-se necessária a autorização do Conselho dos Comuns para cobrança tributária, sendo certo que, mais tarde, o referido órgão passou a ter o direito ao conhecimento da aplicação dos recursos cuja cobrança autorizava, transformando-se em autêntico órgão de representação popular.

A tributação, desse modo, foi diretamente vinculada à ideia de representação popular, assumindo a feição de proteção contra o arbítrio dos governantes, como bem fundamentou Sacha Calmon Navarro Coelho:

Convencionou-se, porém, tomar como marco histórico a Magna Charta imposta a João sem Terra pelos barões normandos, consignados numa de suas prescrições a frase no *taxation without*

⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda., 2012.

⁸ RIBEIRO. Ricardo Lodi. **O fundamento da legalidade tributária: Do autoconsentimento ao pluralismo político**. Disponível em: http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/160210/Fundamento_legalidade_tributaria_177.pdf?sequence=5. Acesso em 20 maio 2016.

⁹ Apesar da aparente feição liberal, a Magna Charta foi, na verdade, um acordo de elites, conforme explica Celso de Albuquerque Mello “*Se no futuro ela veio a ser um dos documentos invocados pelo liberalismo, na sua origem nada mais era do que instrumento a beneficiar ínfima parcela da população e o seu texto ficou em latim por mais de duzentos anos, afim de que o grosso da população não pudesse invoca-la em sua defesa.*” (MELLO, Celso de Albuquerque. **Direito do Homem na América**, in *Crítica do Direito e do Estado*, Graval, 1984).

representation. Ao lume dessa insurgência contra o poder unipessoal de tributar, o princípio incorporou a conotação de autotributação, por isso que a ideia da imposição passou a depender da audiência de um conselho indicado pelos governados. É claro que os barões daquele tempo não foram eleitos pelo povo, nem a representação por eles pleiteada aparentava o feitio dos atuais parlamentos. Não obstante, desde então, ao poder de tributar associou-se o ideal de representação popular, ainda que o consentimento pudesse ser dado diretamente ao príncipe, por conselhos nem sempre representativos.¹⁰

Nessa linha, inclusive, previa o artigo 12 da Magna Charta, *in verbis*:

No scutage not aid shall be imposed on our kingdom, unless by common counsel of our kingdom, except for ransoming our person, for making our eldest son a knight, and for once marrying our eldest daughter; and for these there shall not be levied more than a reasonable aid. In like manner it shall be done concerning aids from the city of London.¹¹

Em nosso País, porém, o princípio da legalidade somente foi abordado muitos anos depois, mais precisamente em 1824, com a promulgação da Constituição do Império, sendo válido ressaltar que mesmo diante do aparente atraso no trato da questão pelo Brasil, nas nossas constituições republicanas esse princípio jamais foi contestado.

Na verdade, a Carta Constitucional Imperial, como embrião da legalidade tributária no Brasil, tratou de forma rasa o princípio, pois, apesar de dispor no artigo 179 que “*nenhum cidadão pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”¹², não se pronunciou sobre o poder para instituição de tributos, limitando-se a norma constitucional a determinar a observância de competência legislativa fiscal. Observe-se:

Art. 171. Todas as contribuições directas, á excepção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortisação da Divida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas

¹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

¹¹ INGLATERRA. The magna Carta (The Great Charter). **Constituição da Inglaterra de 1215**. Disponível em: < <http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm> >. Acesso em: 29 abr. de 2016.

¹² BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 25 de março de 1824. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm >. Acesso em: 29 abr. de 2016.

continuarão, até que se publique a sua derrogação, ou sejam substituídas por outras.¹³

Na Constituição de 1891, por sua vez, o tema da legalidade tributária apresentou avanços, em que pese ter sido tratada unicamente em relação aos impostos, conforme leitura do artigo 72, §30 ao afirmar que “*Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado senão em virtude de uma lei que o autorize*”.¹⁴

Nada obstante, a melhor doutrina da época estendeu a interpretação do citado texto legal para que a regra fosse aplicada a todos os tributos, como, por exemplo, à taxa.

Na Constituição de 1934, a mudança que ocorreu foi a retirada da legalidade fiscal do capítulo sobre a declaração de direitos e a sua realocação para as disposições gerais do artigo 17, alínea VII.

Durante o Estado Novo (1937-1945), a Carta de 1937, ainda que não tenha sido executada, estipulava que os impostos não poderiam ser regulados por decretos-lei¹⁵ expedidos pelo Presidente, no recesso do Parlamento ou em caso de dissolução da Câmara (art. 13):

Art 13 O Presidente da República, nos períodos de recesso do Parlamento ou de dissolução da Câmara dos Deputados, poderá, se o exigirem as necessidades do Estado, expedir decretos-leis sobre as matérias de competência legislativa da União, excetuadas as seguintes:
(...)
d) impostos;¹⁶

¹³ BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 25 de março de 1824. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 29 abr. de 2016.

¹⁴ BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 29 abr. de 2016.

¹⁵ “A figura do decreto-lei não foi prevista pela Constituição Federal de 1988, em virtude de ter sido substituída pelas medidas provisórias. Todavia, é importante ressaltar que, em virtude da teoria da recepção, ainda existem vários decretos-leis em vigor no Brasil, alguns versando sobre matéria tributária.

A título de exemplo, podem-se citar o Decreto-lei 37/1966, que, ainda hoje, disciplina importantes aspectos relativos ao Imposto de Importação, e o Decreto-Lei 288/1967, que regula a Zona Franca de Manaus e seu regime atípico de tributação.” (ALEXANDRE, 2013).

¹⁶ BRASIL. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 10 de novembro de 1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 29 abr. de 2016.

A Constituição de 1946, por seu turno, representou um grande avanço sobre a matéria ao prever em seu artigo 141, §34 que “*nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.*”¹⁷

Nesse mesmo sentido tratou a Constituição de 1967 que restaurou de forma integral o disposto no artigo 141, §34 em seu artigo 150, §29, confira-se:

Art. 150, § 29 - Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra.¹⁸

Por fim, após o regime militar, foi promulgada nossa atual Constituição em 1988 que tratou especificamente sobre a legalidade tributária em seu artigo 150, inciso I, vetando a hipótese de exigir-se ou aumentar-se tributo sem lei estabelecendo tal possibilidade.

A esse respeito, vale transcrever lição do doutrinador Luciano Amaro:

Iniciaremos o exame dos princípios constitucionais pelo enunciado fundamental, que é o da legalidade da tributação (*nullum tributum sine lege*), e que encabeça a lista dos princípios constitucionais tributários. Proclama o inciso I do art. 150 da Constituição ser vedado exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça. O princípio é informado pelos ideais da justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos.¹⁹

Dessa forma configurou-se o princípio da legalidade tributária, albergado na máxima *nullum tributum sine lege*, que hoje se encontra inserido na Constituinte de 1988, cujas disposições passaremos a expor com mais miudeza de detalhes.

¹⁷ BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 18 de set de 2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm >. Acesso em: 29 abr. de 2016.

¹⁸ BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Texto constitucional promulgado em 24 de jan de 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm >. Acesso em: 29 abr. 2016.

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

2. Princípio da legalidade – Conceito e contextualização na Constituição de 1988 e no Código Tributário Nacional

Todas as Constituições republicanas trataram do princípio da legalidade, e não poderia ser diferente no caso da Carta Constitucional de 1988 que versou sobre as duas vertentes do princípio, uma mais genérica e outra mais específica, nos termos, respectivamente, da redação dos artigos 5º, inciso II e 150, inciso I, *in verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

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;²⁰

Da leitura dos dispositivos em apreço percebe-se que na primeira hipótese a legalidade é voltada para o homem particular, entendido como aquele que pode agir livremente desde que seu ato não seja contrário à lei. Por outro lado, na segunda, que disciplina as ações da Administração Pública Tributária, a atuação do Fisco é condicionada à edição de uma lei, ou seja, não é possível agir senão através de uma norma legal.

A esse respeito, cabe esclarecer que muitos autores como Alexandre de Moraes e José Afonso da Silva entendem que, em virtude das vertentes assumidas pelo princípio da legalidade, a depender se analisamos o conceito do ponto de vista do particular ou do público, o aludido princípio só poderia ser enquadrado para o homem comum, restando à Administração Pública o conceito de reserva legal. Confira-se ensinamento de Alexandre de Moraes sobre o tema:

²⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Texto constitucional promulgado em 5 de out. de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 29 abr. 2016.

O princípio da legalidade é de abrangência mais ampla do que o princípio da reserva legal. Por ele fica certo que qualquer comando jurídico impondo comportamentos forçados há de provir de uma das espécies normativas devidamente elaboradas conforme as regras de processo legislativo constitucional. Por outro lado, encontramos o princípio da reserva legal. Este opera de maneira mais estrita e diversa. Ele não é genérico e abstrato, mas concreto. Ele incide tão somente sobre os campos materiais especificados pela Constituição. Se todos os comportamentos humanos estão sujeitos ao princípio da legalidade, somente alguns estão submetidos ao da reserva de lei. Este é, portanto, de menor abrangência, mas de maior densidade ou conteúdo, visto exigir o tratamento da matéria exclusivamente pelo legislativo, sem participação normativa do executivo.

José Afonso da Silva ensina que a doutrina não raro confunde ou não distingue suficientemente o princípio da legalidade e da reserva legal. O primeiro significa a submissão e o respeito à lei, ou a atuação dentro da esfera estabelecida pelo legislador. O segundo consiste em estatuir que a regulamentação de determinadas matérias há de fazer-se necessariamente por lei formal. Encontramos o princípio da reserva legal quando a Constituição reserva conteúdo específico, caso a caso, à lei. Por outro lado, encontramos o princípio da legalidade quando a Constituição outorga poder amplo e geral sobre qualquer espécie da relação. Assim, “tem-se, pois, reserva de lei, quando uma norma constitucional atribui determinada matéria exclusivamente à lei formal (ou a atos equiparados, na interpretação firmada na praxe), subtraindo-a, com isso, à disciplina de outras fontes, àquela subordinada”.²¹

De todo modo, o que realmente importa é que a liberdade individual não pode, em hipótese alguma, ser equiparada à da Administração Pública, sob risco de restar ameaçado o próprio Estado Democrático de Direito, como pontifica brilhantemente o doutrinador Alexandre dos Santos Aragão:

A primeira visão é inviável por igualar a liberdade de atuação da Administração Pública àquela dos indivíduos, e, no choque entre estas duas liberdades, a esfera de autonomia dos indivíduos se veria, em razão da imperatividade dos atos da Administração Pública, reduzida a limites aquém daqueles que devem decorrer do Estado de Direito – que resguarda os indivíduos contra a vontade unilateral das autoridades administrativas.²²

Nessa esteira, o referido autor suscitou, ainda, mencionando Guido Zanobini:

²¹ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 26ª edição. São Paulo: Atlas S.A, 2010.

²² ARAGÃO, Alexandre dos Santos. **A Concepção Pós Positivista do Princípio da Legalidade**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 2004.

Para os particulares, afirma ZANOBINI, como a lei a eles é externa, se deve, em respeito às suas liberdades, permitir tudo o que por elas não é mediata ou imediatamente restringido. Já a Administração, sendo o próprio Estado na persecução dos seus fins, só pode fazer o que a lei permite, seja vinculada ou discricionariamente: a lei – o próprio Estado – pode determinar à Administração tanto os fins a serem alcançados e também os meios para persegui-los, como pode estabelecer apenas aqueles, deixando para a Administração – não mera executora – a escolha dos meios.

É nesta perspectiva que Guido ZANOBINI afirma, em expressão tão citada pela doutrina brasileira, às vezes sem a citação da fonte e sem o aprofundamento que ela demanda, que 'o indivíduo pode fazer tudo o que não lhe é expressamente vetado, ao passo que a Administração pode fazer apenas o que a lei expressamente lhe consente'.²³

O legislador constitucional tratou, portanto, pelas razões já expostas, com mais rigor a instituição ou majoração de tributos, conforme retratou Renato Bernardi:

O conceito de lei, tal como previsto no inciso II do artigo 5º da Constituição Federal, refere-se a todo ato normativo editado ordinariamente pelo Poder Legislativo, ou, excepcionalmente, e de modo genérico, pelo Poder Executivo, no caso de Leis Delegadas (artigo 68 da Constituição Federal) e das Medidas Provisórias (artigo 62 da Constituição Federal), no desempenho de suas competências constitucionais).

Contudo, em se tratando de Direito Tributário, o princípio da legalidade vem reforçado no que tange à sua aplicação, já que não se satisfaz o legislador constitucional com a disposição genérica do art. 5º, II, indo além do detalhismo característico dos temas constitucionais tributários e formulando, na especificidade do art. 150, I, a exigência de lei para a instituição ou majoração de exações tributárias.²⁴

Sobre o tema, também argumentou Guilherme Aires Guerra:

Tomando como referência o conceito de legalidade para o direito, podemos dizer que ninguém será obrigado a cumprir um dever instrumental tributário que não tenha sido criado por meio de lei, pela pessoa política competente. Ou seja por meio de ato do legislativo, cria-se a lei (reserva formal), e tal lei descreve o tipo tributário (reserva material), que segundo Carrazza este, há de ser um

²³ ARAGÃO, Alexandre dos Santos. **A Concepção Pós Positivista do Princípio da Legalidade**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 2004.

²⁴ BERNARDI, RENATO. O princípio da legalidade no Direito Tributário. **Migalhas**, Rio Grande, 2007. Disponível em: < <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI34692,81042-O+Principio+da+Legalidade+no+Direito+Tributario>>. Acesso em: 29 de abr. 2016.

conceito fechado, seguro, exato, rígido e reforçador da segurança jurídica.²⁵

Nada obstante, analisando-se o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal nota-se que o legislador constitucional limitou-se em afirmar que é exigida lei para instituir ou aumentar tributos, não mencionando nada a respeito da possibilidade de reduzir-se, ou até mesmo, extinguir-se a carga tributária.

Nesse contexto, a norma geral em matéria tributária, consistente no Código Tributário Nacional, diploma este recepcionado como lei complementar²⁶, sanou quaisquer dúvidas sobre a questão, ao exigir a edição de lei no caso de extinção ou redução de tributos, vejamos:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.²⁷

Além disso, o §1º do mencionado artigo ainda esclareceu que a majoração de tributos não ocorre somente quando há aumento de alíquotas, podendo se configurar também na hipótese de elevação da base de cálculo. Saliente-se a ressalva existente no parágrafo subsequente que alude que a mera atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo não caracteriza aumento da carga tributária. Seguem abaixo os dispositivos legais em apreço:

²⁵ GUERRA, Guilherme Aires. O princípio da legalidade no direito tributário. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, 2016. Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11478 >. Acesso em 29 abr. 2016.

²⁶ Há aqueles que afirmam que o Código Tributário Nacional é uma lei complementar, apesar de ter sido aprovado como lei ordinária. Na realidade, o *Codex* permanece sendo lei ordinária. No entanto, considerando tratar de matéria que poderia ser disciplinada unicamente por meio de lei complementar (HUGO DE BRITO MACHADO, 2010), espécie legislativa esta que não existia à época, a referida legislação fiscal foi recepcionada como se lei complementar fosse.

²⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm >. Acesso em 29 abr. 2016.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

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

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo²⁸.

De fato, se a Administração Pública corrigir o valor venal dos imóveis - base de cálculo do IPTU -, estará, apenas, adequando à realidade a importância do bem, vez que, não é preciso ser um especialista no assunto para saber que a inflação corrói os valores atribuídos a bens e mercadorias, sendo necessário atualizá-los.

A título exemplificativo, é importante salientar que, quanto ao conteúdo do §2º do artigo 97 do Código Tributário Nacional, foi editado o Enunciado nº 160 de Súmula do STJ que dispõe que *“É defeso, ao Município, atualizar o IPTU mediante decreto, em percentual superior ao índice de correção monetária”*²⁹.

Isso significa que o ordenamento jurídico não se coaduna com o reajuste da base de cálculo do imposto em referência que tenha como argumento a mera necessidade de correção monetária, sob risco de se ter aumento de carga tributária transvertida em suposta atualização de valores, o que, por óbvio, ensejaria violação à legalidade fiscal. Foi, assim, para evitar excessos da Fazenda Municipal que se consolidou o posicionamento de que o Fisco deve respeitar o índice oficial de correção monetária.

Por outro prisma, o Código Tributário Nacional, embora seja evidente a riqueza de detalhes de suas disposições, não elucidou se a redução da base de cálculo do tributo exigiria a prévia promulgação de lei. Nesse sentido, o mestre Luciano Amaro afirma que a lógica a ser aplicada deve ser exatamente a mesma das hipóteses anteriores:

O Código Tributário Nacional equipara à majoração de tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torna-lo mais oneroso (art. 97, §1º). É o óbvio. Do mesmo modo, embora o Código não diga, equivale à redução de tributos (matéria também reservada

²⁸ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 29 abr. 2016.

²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 160. Tributário 3 em 1. São Paulo: Saraiva, 2015.

à lei) a modificação da base de cálculo que o torne menos oneroso.
³⁰

Percebe-se, portanto, que a legislação, a doutrina e a Jurisprudência trataram de disciplinar todas as possibilidades que acarretariam alteração da carga fiscal, tanto para beneficiar o contribuinte quanto para prejudica-lo, afinal, tem-se que levar em conta que a redução ou a extinção de determinado tributo resulta na menor disponibilidade de recursos públicos, o que pode afetar a prestação de serviços prestados pelo Estado.

³⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

3. Legalidade formal e material

3.1 Aspectos gerais da legalidade formal e material

Entendido o fundamento histórico do princípio da legalidade e as duas vertentes que assume o assunto no âmbito do particular e da Administração Pública, cumpre esclarecer outras duas esferas da legalidade, que se divide em material e formal.

A legalidade material consiste na obrigação do legislador de estabelecer todos os aspectos da norma como o contribuinte, o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota.

Por outro lado, a legalidade formal pode ser compreendida como a exigência de se observar o processo legislativo constitucional a fim de criar-se uma norma atinente à criação, majoração, redução ou extinção dos tributos. Deve-se observar, portanto, as regras estabelecidas na Seção VIII da Carta Magna.

A esse respeito, importante citar a explicação de Alexandre dos Santos Aragão:

Na classe das relações de conformidade é possível – na esteira de terminologia proposta por Lorenza CARLASSARE, adotada por Ruy MANCHETE e SÉRVULO CORREIA – estabelecer uma dicotomia entre legalidade formal e legalidade substancial ou material, referindo a primeira como a fixação de uma base mínima de legalidade para o exercício de atividade administrativa, consistente na regulação normativo-legal da produção jurídica do ato, na atribuição de poderes para sua emissão. Alude a *legalidade substancial* à exigência de estatuição normativa do conteúdo do ato; Se, no âmbito da conformidade formal, a norma jurídica habilitante se esgota em fornecer uma conformação da produção jurídica do ato, na conformação material, o estatuto normativo, ao conformar a disciplina própria do ato, assim o fará segundo uma graduação específica em conformação, cujo grau de conformação variará conforme a ‘densidade abertura’.³¹

Ressalte-se que, para os fins a que se destina o presente trabalho, abordaremos de modo mais genérico a legalidade material e, com mais profundidade, a legalidade formal.

³¹ ARAGÃO, Alexandre dos Santos. **A Concepção Pós Positivista do Princípio da Legalidade**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 2004.

3.2. Legalidade material

Conforme já mencionado, para que determinada norma tributária seja criada é necessário, não só a obediência do processo legislativo previsto em nosso texto constitucional, como também a fixação de critérios materiais, como a previsão das hipóteses de incidência da lei (fato gerador), do sujeito passivo e da base de cálculo a ser aplicada. Cuida-se, portanto, neste último caso, da chamada reserva material da lei.

Segundo a Constituição de 1988, o conteúdo da norma tributária, como a fixação do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes, deve dar-se por meio de lei complementar, nos termos do artigo 146 de nossa Carta Constitucional:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)³²

Nesse aspecto, o Código Tributário Nacional, haja vista ter sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, cumpre o papel de estabelecer as normas gerais dos tributos emanados em nossa Carta Magna, embora, no que tange ao ISS e ao ICMS, haja leis complementares próprias regulando a questão, consistentes na Lei nº 116/2003 e 87/1996, respectivamente.

³² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Texto constitucional promulgado em 5 de out. de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 2 maio 2016.

3.3. Legalidade formal

No que concerne à exigência de se estabelecer regras fiscais com base no sistema legislativo brasileiro, é importante esclarecer, desde então, que o artigo 59 da Constituição determina todas as espécies legislativas permitidas, a saber:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I - emendas à Constituição;

II - leis complementares;

III - leis ordinárias;

IV - leis delegadas;³³

V - medidas provisórias;

VI - decretos legislativos;

VII - resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.³⁴

Por outro lado, o artigo 96 do Código Tributário Nacional estabelece os elementos integrantes da legislação tributária, a saber:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais³⁵, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.³⁶

De toda forma, a regra em Direito Tributário é a instituição, majoração, diminuição ou extinção de tributo por meio de mera lei ordinária. Isso significa que, do ponto de vista fiscal, basta a aprovação de determinado projeto pela maioria dos parlamentares da Câmara dos Deputados e do Senado Federal para que a norma seja promulgada.

³³ Não há qualquer impedimento ao uso de Lei Delegada em matéria tributária. No entanto, desde o advento da Constituição de 1988, o Presidente da República só editou 2 (duas) leis delegadas, a saber: leis nº 12/1992 e 13/1992, ambas concernentes à gratificação a servidores públicos (ALEXANDRE, 2013).

³⁴ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Texto constitucional promulgado em 5 de out. de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 29 abr. 2016.

³⁵ Aduz Marcelo Magalhães Peixoto que os Tratados e as Convenções Internacionais não fariam parte do nosso ordenamento jurídico e, via de consequência, da legislação tributária. Isso porque, tais atos somente poderão ser incorporados ao nosso sistema jurídico mediante ratificação do Congresso Nacional, através do chamado Decreto Legislativo (PEIXOTO, 2007).

³⁶ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 29 abr. 2016.

No entanto, a Constituição Federal prevê alguns casos em que o legislador tem que fazer uso exclusivo de lei complementar, conforme disposto nos artigos 146, 148, 153, inciso VII e 154, inciso I. Nessas hipóteses, a norma só entrará em vigência se houver aprovação da maioria absoluta do Congresso Nacional, nos termos do artigo 69 da Carta Magna.

Sendo assim, exige-se lei complementar para regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (definição de fato gerador, base de cálculo, contribuinte), bem como para tratar de empréstimos compulsórios, imposto sobre grandes fortunas (IGF)³⁷ e impostos residuais.

Sobre o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), especificamente, tratado no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, há uma divergência doutrinária sobre o assunto. Afinal, a exigência de criação de lei complementar é somente para definir o que é grande fortuna ou para instituir o tributo?

O grande doutrinador Ricardo Alexandre, no contexto da discussão mencionada, defende a ideia de ser exigível a criação de lei complementar para instituir o imposto sobre grandes fortunas (IGF), *in verbis*:

Há uma discussão se a lei complementar reclamada no dispositivo constitucional seria apenas uma norma geral que traria as diretrizes fundamentais do imposto, o qual seria criado efetivamente por lei ordinária, ou se caberia à própria lei complementar efetivamente criar o tributo.

Como as normas gerais relativas a todos os impostos, inclusive seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte devem necessariamente ser disciplinados na via da lei complementar (CF. art. 146, III, a), entende-se que não faria sentido repetir a exigência especificamente no dispositivo que autoriza a criação do IGF, se não fosse para impor que toda a sua regulação se faça mediante lei complementar.³⁸

Para Costa (2014), por outro lado, o papel da lei complementar é o de definir o que seria grande fortuna, podendo o tributo ser instituído por mera lei ordinária:

³⁷ Já houve algumas tentativas de implementar o Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF), como a apresentação do Projeto de Lei Complementar nº 277-A, de 2008. No entanto, o assunto nunca foi adiante.

³⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7ª Edição. São Paulo: Editora Método, 2013.

A problemática para aprovação surge pelo fato de que ainda não foi definido o que é grande fortuna e os seus critérios de apuração. Diante disso, não significa que o Congresso Nacional deva determinar a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas por maioria absoluta, basta somente que a lei complementar defina o que é de fato grande fortuna e escalonar as faixas de renda, criando o mecanismo de eficácia do imposto, não sendo necessária uma reforma política ou fiscal.³⁹

De todo modo, é importante esclarecer que o fato de ser obrigatória a edição de lei complementar para regular determinadas matérias não significa que aquelas que podem ser tratadas por lei ordinária não possam ser promulgadas por meio de lei complementar. Vale aqui a máxima de *“quem pode o menos pode o mais”*.

Na mesma esteira encontra-se o mestre Hugo de Brito Machado:

É certo que a Constituição estabelece que certas matérias só podem ser tratadas por lei complementar, mas isto não significa de nenhum modo que a lei complementar não possa regular outras matérias, e, em se tratando de norma cuja aprovação exige quórum qualificado, não é razoável entender-se que pode ser alterada, ou revogada.⁴⁰

A lei ordinária e a lei complementar, no entanto, não são os únicos meios de instituição tributária, visto que a doutrina e a jurisprudência majoritária já firmaram entendimento no sentido de ser possível o uso de medida provisória em matéria fiscal, em que pese discordarem os mestres Misabel de Abreu Machado Derzi, Ives Gandra da Silva Martins, Roque Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e José Eduardo Soares de Melo.

3.3.1 A medida provisória e o Direito Tributário

As medidas provisórias⁴¹, tratadas no artigo 62 da Constituição Federal podem ser entendidas como modalidade de espécie legislativa, com força de lei,

³⁹ COSTA et al. A regulamentação do imposto sobre grandes fortunas como forma de melhor distribuição de rendas. **Toledo Prudente – Centro Universitário**, São Paulo, 2014. Disponível em: < <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/view/4101/3862> >. Acesso em: 4 maio 2016.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

⁴¹ As medidas provisórias são duramente criticadas por muitos autores como Pedro Lenza, que afirma que *“(...) as medidas provisórias representam, o câncer que consome, lenta e gradualmente, a saúde de nossa democracia. Como o vírus maligno, de fora, estranho, que veio instalar-se num organismo já meio fraco, debilitado, encontrando então ambiente apropriado para desenvolver-se, modificar o núcleo de células sadias, alterando a estrutura do DNA, reproduzindo-se de modo descontrolado e*

sucedânea do antigo decreto-lei, utilizada pelo Poder Executivo em casos de relevância e urgência⁴².

A inspiração para criação das medidas provisórias adveio da Constituição da República Italiana que estabeleceu no artigo 77 os chamados *decreti legge in casi straordinari*, que nada mais eram do que decretos com força de lei que poderiam ser editados em caso de relevância e urgência, devendo ser apresentados à Câmara para conversão em lei. Se, após 60 (sessenta) dias, o Legislativo permanecesse inerte, o decreto perderia a eficácia, devendo a Câmara regulamentar as relações jurídicas resultantes da não conversão. Confira-se a redação do dispositivo mencionado:

Art. 77. Il Governo non può, senza delegazione delle Camere, emanare decreti che abbiano valore di legge ordinaria. Quando, in casi straordinari di necessità e d'urgenza, il Governo adotta, sotto la sua responsabilità, provvedimenti provvisori con forza di legge, deve il giorno stesso presentarli per la conversione alle Camere che, anche se sciolte, sono appositamente convocate e si riuniscono entro cinque giorni. I decreti perdono efficacia sin dall'inizio, se non sono convertiti in legge entro sessanta giorni dalla loro pubblicazione. Le Camere possono tuttavia regolare con legge i rapporti giuridici sorti sulla base dei decreti non convertiti.⁴³

Ora, da análise perfunctória da norma constitucional italiana percebe-se que o mecanismo brasileiro é bem parecido, já que as medidas provisórias, uma vez editadas, devem ser apreciadas pelo Congresso Nacional, sendo certo que, se não forem convertidas em lei em até 60 (sessenta) dias, conforme expresso no artigo 62, §3º da Constituição Federal, perderão eficácia desde a sua edição (efeito *ex tunc*), devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

*violento, ocupando todo o espaço da vida sadia, da normalidade. Tem até nome de vírus – provvedimenti provvisori (com (sic) forza di lege) (Prática do processo legislativo, p. 178)” (VEIT, Paula apud LENZA, Pedro. Medidas Provisórias podem criar tributos. **Consultor Jurídico**. Disponível em: < http://www.conjur.com.br/2009-ago-26/nao-violando-constituicao-medidas-provisorias-podem-criar-tributos?pagina=3#_ftn15_2786>. Acesso em: 5 maio 2016).*

⁴² A doutrina entende que a relevância e a urgência são conceitos jurídicos indeterminados, devendo tais critérios, por essa razão, serem interpretados, conforme a situação do caso concreto. A urgência relaciona-se com a possibilidade de ocorrência de algum dano, enquanto a relevância diz respeito àquilo que realmente é importante a fim de se atingir o interesse público.

⁴³ ITÁLIA. Constituição (1947). **Costituzione Della Repubblica Italiana**. Texto constitucional promulgado em 27 de dezembro de 1947. Quirinale, Itália, 1947. Disponível em: < <http://www.quirinale.it/qnrw/statico/costituzione/pdf/Costituzione.pdf>>. Acesso em: 9 maio 2016.

Nada obstante, no Direito Brasileiro, se após o prazo de 60 (sessenta) dias a votação não tiver se encerrado nas duas casas do Congresso Nacional, poderá ocorrer, uma única vez, prorrogação da vigência da medida provisória, conforme ditames do artigo 62, § 7º de nossa Carta Constitucional, lembrando que, após 45 (quarenta) dias de sua edição, a contar da publicação, a medida provisória entrará em regime de urgência.

A Câmara dos Deputados e o Senado Federal deverão decidir, preliminarmente, e através de maioria simples, o cumprimento ou não dos requisitos imprescindíveis para a edição da medida, quais sejam, relevância e urgência. Por conseguinte, após aprovação do Congresso Nacional, ela poderá ser convertida em lei e, nessa hipótese, deverá ser promulgada pelo Senado Federal e publicada pelo Presidente da República.

Pois bem. Passados alguns anos desde a promulgação da Constituição de 1988, o legislador brasileiro preocupou-se, cada dia mais, com os abusos que poderiam advir do uso das medidas provisórias, principalmente considerando as arbitrariedades ocasionadas pela utilização dos decretos-lei, seu antecessor. Dessa forma, objetivando reduzir a discricionariedade excessiva na edição de tais medidas, foi editada a Emenda Constitucional nº 32, promulgada em setembro de 2001, por meio da qual foram estabelecidas as regras do poder legislativo.

Sendo assim, foram consagradas algumas limitações no uso de medida provisória, *in verbis*:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

I - relativa a: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

b) direito penal, processual penal e processual civil; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

II - que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

III - reservada a lei complementar; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)⁴⁴

Nota-se, portanto, que do ponto de vista fiscal, considerando a impossibilidade de edição de medida provisória em matéria reservada à lei complementar, foi vedado o uso de tal espécie legislativa quando se tratar de empréstimos compulsórios, impostos sobre grandes fortunas (IGF) e impostos residuais, respectivamente disciplinados pelos artigos 148, 153, inciso VII e 154, inciso I da Constituição Federal.

Ademais, sempre houve um intenso debate sobre a possibilidade de criação ou majoração de tributos por meio de medida provisória. Atualmente, contudo, admite-se majoritariamente o seu uso em matéria fiscal, nos termos do que aduz Luiz Eduardo Schouri:

As medidas provisórias são adotadas, nos termos do artigo 62 da Constituição Federal, “com força de lei”. Daí não causar espécie que as medidas provisórias sejam fonte para a introdução de normas tributárias, nos mesmos termos da lei ordinária federal.

Não surpreende as medidas provisórias não estarem arroladas no artigo 96 do Código Tributário nacional: tendo elas surgido apenas na Constituição de 1988, não haveria como serem contempladas por aquele vetusto código. Entretanto, tendo força de lei, não há que questionar sua aplicação nas hipóteses em que o código exigir uma lei.

(...)

Se antes da edição da Emenda Constitucional 32/2001 era bastante acalorado o debate sobre a possibilidade de medidas provisórias versarem sobre matéria tributária, após aquela já não podem ser acolhidos argumentos daqueles que entendam descaber medida provisória para a instituição de tributos. Afinal, é o próprio §2º do artigo 62 da Constituição Federal que agora trata da hipótese de “Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos.” O que há, sim, são limites que devem ser extraídos do texto constitucional.⁴⁵

⁴⁴ BRASIL. Constituição (1988). **da República Federativa do Brasil de 1988**. Texto constitucional promulgado em 5 de out. de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 29 abr. 2016.

⁴⁵ SCHOERI. Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

Percebe-se, das lições tratadas pelo autor, que a Emenda Constitucional nº 32/2001 foi determinante para admitir-se a medida provisória como instrumento legislativo em matéria tributária.

De fato, antes da Emenda Constitucional nº 32/2001, a posição da doutrina era clara pela inadmissibilidade de tal medida. Até porque, sob a égide da Constituição originária, as medidas provisórias não poderiam ser consideradas instrumentos adequados à instituição, majoração, redução ou extinção de tributos, seja sob o aspecto formal, seja sob o aspecto material.

A um porque, do ponto de vista formal, as medidas provisórias advêm do Poder Executivo, e não do Judiciário, não podendo ser consideradas lei em sentido estrito, de modo que a instituição ou majoração de tributos por esse meio, à primeira vista, ensejaria violação aos artigos 1º e 150, I da Constituição Federal.

A dois porque, sob uma perspectiva material, as situações relevantes e urgentes já foram exaustivamente previstas no texto constitucional, a saber: artigos 148 e 154, inciso II (situações de relevância e urgência propriamente ditas), artigos 150, §1º e 153, §1º (critérios de dinamização da cobrança de tributos em razão da extrafiscalidade assumida por tais espécies tributárias), artigos 154, inciso I e artigo 195, § 4º (possibilidade de criação residual de tributos).

Nada obstante, é inegável que a Emenda Constitucional nº 32/2001, ao alterar o artigo 62 da Constituição Federal, incluindo o §2º para dispor que a medida provisória que implicar instituição ou majoração de tributos, exceto os casos previstos nos artigos 153, I, II, IV e V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte, se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada, admitiu *a contrario sensu* a possibilidade de se ter a instituição de tributos através de tal espécie legislativa.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal já pacificou o tema, a saber:

Previdência social. - **Na ADIN 1.135, com eficácia "erga omnes" inclusive para esta Corte, entendeu esta que as Medidas Provisórias são idôneas para versar matéria tributária** e, conseqüentemente, o termo inicial e a exigibilidade, nos termos do art. 195, § 6º, da Constituição, da norma da instituição ou aumento da contribuição social, bem como que a Medida Provisória 560/94 reviveu constitucionalmente a contribuição social dos servidores

públicos ao estabelecer nova tabela progressiva de alíquotas, o que valeu pela própria reinstituição do tributo, devendo, portanto, ser observada a regra da anterioridade mitigada do artigo 195, § 6º, da Constituição, o que implica dizer que esta contribuição, com base na referida Medida Provisória e suas sucessivas reedições, só pode ser exigida após o decurso de noventa dias da data de sua publicação. - Por outro lado, o Plenário deste Tribunal, ao julgar o RE 232.896, acentuou que "não perde eficácia a medida provisória, com força de lei, não apreciada pelo Congresso Nacional, mas reeditada, por meio de nova medida provisória, dentro de seu prazo de validade de trinta dias". Recurso extraordinário não conhecido.⁴⁶

Em que pese a aceitação da medida provisória, tanto pela doutrina quanto pela Jurisprudência, como espécie legislativa hábil a instituir, majorar, reduzir ou extinguir tributos, é facilmente compreensível o motivo da crítica de muitos autores acerca de tal posicionamento. Afinal, se o poder que realmente representa o povo é o Legislativo, é um tanto quanto paradoxal abrir-se a possibilidade do Executivo proferir atos normativos que se configuram como lei, albergados pela própria Constituição (VEIT, 2009).

3.3.2 As resoluções do Senado Federal

As resoluções consistem em atos emanados pelo Congresso Nacional (Senado e/ou Câmara dos Deputados), no uso de suas competências exclusivas e privativas, conforme prevê os artigos 49, 50 e 52 da Constituição Federal, não se subordinando à sanção ou veto do Executivo, sendo certo ressaltar que tal espécie legislativa não é permitida pela instituição de tributos.

Do ponto de vista fiscal, as resoluções que se destacaram foram aquelas formuladas pelo Senado Federal, como as que trataram da (i) fixação de alíquotas mínimas de IPVA e (ii) de alíquotas máximas de ITCMD e, em relação ao (iii) ICMS, do estabelecimento de alíquotas aplicáveis às operações interestaduais e de exportação e de alíquotas e máximas às operações internas.

⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 272.850. Recorrente: Sindicato dos Servidores Públicos Federais no Distrito Federal – SINDSEP/DF. Recorrido: Fundação Universidade de Brasília – FUB. Relator: Moreira Alves. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1828114>. Acesso em 15.05.2016.

3.3.3 O papel dos decretos em matéria fiscal

Importante destacar, antes de tudo, que os decretos executivos não se confundem com os legislativos, uma vez que esses decorrem do uso da competência exclusiva do Congresso Nacional para determinadas questões não ligadas à criação de tributos, como a aprovação de tratados internacionais pactuados pelo Presidente da República.

A esse respeito, cumpre esclarecer que os decretos, sejam eles executivos ou legislativos, não substituem a lei. Isto quer dizer que eles não são, em hipótese alguma, hipóteses aceitas para instituição, majoração, redução ou extinção de tributos, como bem elucida o artigo 99 do Código Tributário Nacional:

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.⁴⁷

Da análise do dispositivo legal em apreço percebe-se que, na verdade, os decretos emanados do Executivo devem sempre se pautar pela lei, seja em relação ao seu conteúdo, seja em referência ao seu alcance, disciplinando como a norma será cumprida, sob pena de, caso contrário, ocorrer-se violação aos artigos 150, inciso I, da Constituição Federal e artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, dissertou com brilhantismo o doutrinador Sacha Calmon Navarro Coelho:

Os decretos são entes normativos servos de lei. Se se apresentarem *contra legem ou ultra legem*, serão censurados pelo Judiciário como ilegais. E há fenômeno mais corriqueiro que o da Administração, a pretexto de interpretar ou aplicar a lei fiscal, lançar o dardo além da meta? O controle jurisdicional dos atos administrativos ganha, com isso, grande vulto. Os decretos do Executivo fazem parte da legislação tributária, mas não podem substituir as leis. Seria estúrdio que, à guisa de regulamentar, a Administração, num golpe de mão, se pusesse no lugar do legislador. Para obstar dito inconveniente, há

⁴⁷ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm >. Acesso em 5 maio 2016.

o art. 97 do CTN proibindo delegação de poder, já que as exceções constam da Constituição.⁴⁸

Sob esse prisma, o artigo 84,⁴⁹ inciso IV, da Constituição Federal atribuiu, de forma privativa, ao Presidente da República, a competência para sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, além de expedir decretos e regulamentos para a sua fiel execução, sendo importante frisar, mais uma vez, que essa espécie legislativa tem o condão de regular a aplicação da lei, como bem assevera Ricardo Alexandre:

Os decretos vêm logo a seguir, simplesmente disciplinando como a lei será fielmente cumprida, pois encontram seu fundamento de validade exatamente na lei que imediatamente regulam, e não diretamente na Constituição.

Justamente por isso, o art. 99 do CTN assevera que o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos. Afinal, se o decreto ultrapassar o conteúdo e o alcance das leis, será considerado ilegal.⁵⁰

⁴⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

⁴⁹ Com a Emenda Constitucional nº 32/2001, que deu nova redação ao artigo 84 da Constituição Federal, permitiu-se a edição de decretos autônomos, entendidos como espécies legislativas que tratam de matéria não reguladas em lei. Contudo, no que se refere à matéria tributária, a sua utilização permanece vedada. Dessa forma, configura-se totalmente aplicáveis aos decretos as restrições decorrentes da interpretação em conjunto do artigo 99 do Código Tributário Nacional e do artigo 84, inciso IV, da Constituição Federal.

⁵⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 7ª Edição. São Paulo: Editora Método, 2013.

4. Competência tributária

4.1. Competência tributária e capacidade tributária ativa

Quando falamos sobre legalidade tributária é de extrema relevância tratar do tema da competência tributária, esclarecendo, inclusive, a diferença entre esse conceito e a chamada capacidade tributária ativa.

Já sabemos que os tributos somente podem ser criados, extintos, majorados ou reduzidos através de lei. No entanto, é mister entender a quem foi dada a competência para criar encargos fiscais, atribuição esta somente concedida pela Constituição Federal.

Nessa toada, a competência tributária pode ser compreendida como a aptidão para criar tributos - federais, estaduais ou municipais – pelos respectivos entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), podendo ser classificada, segundo Luciano Amaro, como comum, privativa ou residual:

Designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente público; assim, o imposto de importação seria de competência privativa da União, o ICMS pertenceria à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; o ISS comporia a competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal. Diz-se residual a competência (atribuída à União) atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações previstas. Seria comum a competência (referente às taxas e contribuições de melhoria) atribuída a todos os entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.⁵¹

Tem-se, portanto, a competência comum (art. 145, II e III, da Constituição Federal) quando a Carta Magna outorga, conjuntamente, à União, aos Estados e aos Municípios a possibilidade de instituição de tributos, como ocorre no caso das taxas e das contribuições de melhoria.

Já na hipótese de competência privativa (arts. 153, 155 e 156 da Constituição Federal), a Carta Constitucional determina o rol de tributos relativos a cada ente federativo. Assim, temos o IPTU, ISS e ITBI como impostos municipais (art. 156 da Constituição Federal); o IPVA, ICMS e ITCMD como impostos estaduais (art. 156 da

⁵¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

Constituição Federal); e, por fim, o II, IE, IPI, IOF, IR, ITR e IGF (art. 153 da Constituição Federal) como impostos federais.

Por outro lado, a competência residual (art. 154, I e art. 195, §4º da Constituição Federal) estabelece a aptidão da União, e somente ela, de instituir impostos novos, diversos de todos aqueles mencionados no texto constitucional.

Ultrapassados tais esclarecimentos, torna-se imperioso deixar claro que a Constituição Federal apenas determina a competência de cada ente público para instituição de tributos. Nada obstante, ela mesma não goza de tal mister, que é concernente à lei infraconstitucional, através da atuação da União, dos Estados e dos Municípios, a depender de cada caso.

Ante as explicações sobre a matéria, percebe-se, de plano, que a competência tributária nada tem a ver com a capacidade tributária ativa, que consiste na atribuição concedida a determinadas pessoas das funções de fiscalização e/ou arrecadação de tributos, assumindo características opostas ao do primeiro conceito. Confira-se explicação do ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho:

No curso do presente capítulo, tomaremos competência tributária com a significação acima especificada, vale dizer, de legislar (pelo Poder Legislativo, já que ‘legislador’, em sentido amplo, todos nós o somos), afirmando que não se confunde com a capacidade.

Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desempenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.⁵²

Nesse diapasão, nota-se que, enquanto na competência tributária o ente público pode instituir tributos, na capacidade tributária ativa só lhe permitido fiscalizar e/ou arrecadar. Normalmente, tais aptidões são comuns. No entanto, pode

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva, São Paulo, 2012.

ocorrer de determinado ente público ter a competência para criar tributo, e outro responsabilizar-se pela arrecadação e/ou fiscalização dos valores arrecadados.

4.2. Características da Competência Tributária

Esclarecido o conceito de competência tributária, resta-nos abordar todos os seus elementos caracterizadores, quais sejam: (i) a indelegabilidade, (ii) a inaducabilidade, (iii) a faculdade de exercício, (iv) a exclusividade, (v) a inalterabilidade e (vi) a irrenunciabilidade.

A indelegabilidade advém do fato do ente público jamais poder delegar a competência que lhe foi atribuída pela Constituição, conforme prevê o artigo 7º do Código Tributário Nacional:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.⁵³

Percebe-se que o próprio artigo supracitado esclarece que essa característica não se aplica no caso da capacidade tributária ativa, que pode ser delegada, sendo este entendimento corroborado pelo grande autor Hugo de Brito Machado:

É indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica a qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir certo tributo não pode transferir essa competência. Admitir a delegação de competência para instituir tributo é admitir seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional. Tal delegação somente seria possível se norma da própria Constituição o autorizasse. É razoável, todavia, admitir-se a delegação, a outra pessoa jurídica de Direito público, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (CTN, art. 7º). Pelo menos até que em sentido contrário venha dispor a lei complementar, assim se pode entender, em face da recepção do Código Tributário pela vigente Constituição.⁵⁴

⁵³ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 29 abr. 2016.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

Por outro lado, dizemos que a competência tributária é incaducável, o que significa que, caso o ente político opte em não exercê-la, e daí nos referimos à característica da facultabilidade, ela nunca caducará, ou seja, poderá ser exercida mesmo que se passem meses, anos, décadas. É exatamente o que afirma o Mestre Paulo de Barros Carvalho:

Diga-se outro tanto sobre a incaducabilidade. A Constituição existe para durar no tempo. Se o não uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio Texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõe-se, portanto, a perenidade das competências, que não poderiam ficar submetidas ao jogo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade.⁵⁵

Podemos afirmar, ainda, que a competência tributária é exclusiva ou privativa, na medida em que, uma vez estabelecida a incumbência de criar tributos a um ente político, o outro não pode exercê-la, exceto no caso dos impostos extraordinários, de competência da União, como bem ressalta o artigo 154, inciso II da Constituição Federal:

Art. 154. A União poderá instituir:

(...)

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.⁵⁶

Considerando a exceção prevista no artigo mencionado, Paulo de Barros Carvalho afirma que não se aplicaria a ideia de privatividade como elemento caracterizador da competência tributária, *in verbis*:

Tenho para mim que a privatividade é insustentável, levando em conta disposição expressa da Lei das Leis que, bem ou mal, é o padrão empírico para a emissão de proposições descritivas sobre o direito posto. A União está credenciada a legislar sobre seus impostos e, na iminência ou no caso de guerra externa, sobre impostos ditos 'extraordinários' compreendidos ou não em sua

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva, São Paulo, 2012.

⁵⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Texto constitucional promulgado em 5 de out. de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 5 maio 2016.

competência tributária, consoante o que prescreve o art. 154, II. Dir-se-á que se trata de exceção, mas é o que basta para derrubar proposição afirmativa colocada em termos universais, de tal sorte que impostos privativos, no Brasil, somente os outorgados à União. A privatividade fica reduzida, assim, à faixa de competência do poder Público Federal.⁵⁷

Além disso, atribuído o rol de competências para uma das entidades públicas, esta não pode ser alterada. Trata-se da inalterabilidade da competência tributária, o que também é questionado pelo ilustre Paulo de Barros Carvalho:

O mesmo se pode averbar quanto aos dois outros qualificativos: a alterabilidade está ínsita no quadro das prerrogativas de reforma constitucional e a experiência brasileira tem sido rica em exemplos dessa natureza. Se aprouver o legislador, investido do chamado poder constituinte derivado, promover modificações no esquema discriminativo das competências, somente outros limites constitucionais poderão ser levantados e, mesmo assim, dentro do binômico 'federação e autonomia dos municípios'. A prática de inserir alterações no painel das competências tributárias, no Brasil, tem sido efetivada reiteradamente, sem que seu exercício haja suscitado oposições mais graves.⁵⁸

De fato, apesar de nos posicionarmos pela inalterabilidade da competência tributária, o Supremo Tribunal Federal, em diversas ocasiões, promoveu tais mudanças através de emendas constitucionais, como, por exemplo, a edição da Emenda Constitucional nº 12/96 através da qual foi atribuída competência à União Federal para instituição da CPMF, contribuição cujo fato gerador era o mesmo do IOF (movimentação financeira).

Por fim, a última característica da competência tributária consiste na impossibilidade de renunciá-la. Ou seja, ela até pode não ser exercida, pelo tempo que for, mas nunca poderá ser renunciada.

⁵⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva, São Paulo, 2012.

⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva, São Paulo, 2012.

5. Mitigações à legalidade tributária

Como já visto, o tratamento para instituição, majoração, redução ou extinção de tributos ocorre mediante lei, seja ela ordinária ou complementar, admitindo-se, ainda, a edição de medidas provisórias.

Nada obstante, em alguns casos a Constituição mitiga essa regra, como no que concerne ao II, IE, IP, IOF, ICMS monofásico e CIDE-Combustíveis.⁵⁹ Nessas hipóteses, pode haver alteração das alíquotas desses tributos, sem prévia promulgação de lei, ou seja, por mero ato administrativo. Observe-se as disposições previstas nos artigos 153, §1º, 155, §4º, inciso IV e 177, §4º da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 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.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, *h*, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, *g*, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Art. 177. Constituem monopólio da União:

(...)

§ 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

⁵⁹ (...) A legalidade tributária constitui garantia fundamental do contribuinte, sendo, portanto, cláusula pétrea, conforme destacado em nota introdutória às limitações ao poder de tributar. As atenuações à legalidade (autorizações para que o Executivo altere alíquotas) são apenas as expressas no art. 153, § 1º, da CF. A referência, em tal dispositivo, ao II, IE, IPI e IOF é taxativa, não admitindo ampliação sequer por Emenda Constitucional. A pretendida excepcionalização do IPMF pela EC 03/93 foi declarada inconstitucional pelo STF na ADIN 939, conforme se vê em nota ao art. 74 do ADCT. A EC 33/01, ao acrescentar o § 4º ao art. 177 da CF, admitindo sejam reduzidas ou restabelecidas as alíquotas da contribuição de intervenção relativa às atividades de importação ou comercialização de combustíveis por ato do Poder Executivo, incorre no mesmo vício” (PAULSEN, 2008).

combustível deverá atender aos seguintes requisitos: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)⁶⁰

Cumpre destacar, contudo, que essa possibilidade dada ao Executivo não significa que ele possa atuar ao seu bel arbítrio, como bem elucidou Luciano Amaro:

Insista-se em que as exceções previstas no art. 153, §1º, e no art. 177, § 4º, da Constituição não configuram hipóteses de atuação discricionária da autoridade administrativa. É mister que exista o ato abstrato, geral e impessoal do Executivo (lei material), com base no qual, concretamente, sejam valorizados os fatos geradores de obrigações tributárias. Noutras palavras, mesmo nas situações assinaladas, não pode a administração fixas, caso a caso (discricionariamente), a alíquota aplicável; deve o Executivo definir, em lei material (ato do Executivo), as alíquotas que serão aplicadas para a medida do tributo, nas situações concretas que vierem a realizar-se sob a vigência dessa norma (respeitados, quando for o caso, os limites e condições previamente definidos na lei formal).⁶¹

No que se refere ao disposto no artigo 153, §1º, que estabelece ao Executivo a faculdade para alteração das alíquotas de II, IE, IPI e IOF, o Constituinte teve como objetivo proteger a Indústria Nacional, tendo em vista a necessidade de se ter um processo normativo mais ágil, sendo possível a modificação através de decreto presidencial, ou, ainda, por meio de Portaria do Ministério da Fazenda.

Quando ao artigo 155, §4º, inciso IV, da Constituição, permitiu-se aos Estados e ao Distrito Federal definir as alíquotas referentes ao ICMS monofásico incidente sobre combustível, através de convênio do CONFAZ, sendo relevante observar que o texto constitucional não menciona, hora alguma, a possibilidade de “alterar” as alíquotas, permitindo maior poder dos Estados e do Distrito Federal.

No que pertine ao artigo 177, §4º da Constituição Federal, o legislador constitucional facultou ao Executivo reduzir e restabelecer a alíquota do Contribuição de Intervenção e Domínio Econômico (CIDE), relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás e seus derivados e álcool combustível, através de decreto presidencial. Ou seja, o Poder Executivo não está permitido a majorar tais alíquotas.

⁶⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 5 maio de 2016.

⁶¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

6. Estudo do caso prático: A modificação das alíquotas do PIS e da COFINS pelo Decreto nº 8.426/2015

6.1. Apresentação do caso concreto

No contexto da crise vivenciada na economia pelo Brasil, o Estado vem adotando medidas na área fiscal com o intuito de elevar a arrecadação dos cofres públicos, de forma a atingir a meta do *superávit* primário, além de providenciar a volta do crescimento e da estabilidade no País.

Dentre as diversas providências do Governo, houve, em 2015, o restabelecimento das alíquotas das contribuições⁶² de PIS e de COFINS sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas submetidas ao regime não cumulativo, que, desde o Decreto nº 5.442/2005, eram reduzidas a zero.

Abrindo um rápido parênteses, é importante esclarecer que a contribuição relativa ao PIS é tratada pela Lei nº 10.637/2002 e a referente ao COFINS pela Lei nº 10.833/2003⁶³, sendo certo que ambas instituíram o regime não cumulativo das contribuições sobre a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas, dentre elas, as financeiras.

Ocorre que, após a edição das referidas legislações, foi publicada a Lei nº 10.865/2004 que, além de instituir a incidência de PIS e de COFINS na importação, também permitiu ao Poder Executivo reduzir e restabelecer as alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade.

Pois bem. As novas alíquotas foram estabelecidas através do Decreto nº 8.426/2015, com o lastro do artigo 27, §2º da Lei nº 10.865/2004, que possibilitou ao Poder Executivo, como dito, a prerrogativa de reduzir e restabelecer as alíquotas do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras. Confira-se:

⁶² A redação original do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal permitiu a instituição de contribuições sociais aos empregadores, incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro. No entanto, com a Lei nº 9.718/1998 determinou que o fato gerador do PIS e da COFINS seria a receita bruta da pessoa jurídica, ou seja, a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Com o advento da Emenda Constitucional nº 20, contudo, alargou-se o fato gerador de tais contribuições, que passaram a incidir sobre, simplesmente, a receita ou o faturamento.

⁶³ As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram o regime não cumulativo de incidência dessas contribuições, conforme autorização dada pelo artigo 195, § 12 da Constituição Federal, que determinava que, *in verbis*: “a lei definirá os setores de atividade econômica para as quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput serão não cumulativas”.

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

(...)

§ 2o O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8o desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.⁶⁴

Segundo o dispositivo supramencionado, portanto, seria facultado ao Executivo reduzir e restabelecer as alíquotas das referidas contribuições até os limites fixados nos incisos I e II do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, *in verbis*:

Art. 8o As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7o desta Lei, das alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3o, de: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

II - na hipótese do inciso II do caput do art. 3o, de: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

a) 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

b) 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a Cofins-Importação. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)⁶⁵

⁶⁴ BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de Abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm > . Acesso em 5 maio 2016.

⁶⁵ BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de Abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm > . Acesso em 5 maio 2016.

Sendo assim, se antes o artigo 1º do Decreto 5.442/2005⁶⁶ estabelecia a redução a zero das alíquotas referentes ao PIS e a COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive operações realizadas de *hedge*, agora as empresas deveriam arcar com novas alíquotas na monta de 0,65% em relação ao PIS e de 4% concernente à COFINS.

Em razão do inegável efeito nocivo trazido pelo Decreto nº 8.426/2015, o Poder Executivo editou, pouco tempo depois, o Decreto nº 8.451/2015, com o intuito de manter a alíquota zero no que concerne a receitas financeiras vinculadas a operações de exportações, oscilação do valor de dívida alterada à taxa de câmbio e operações de *hedge* operacional, permanecendo a majoração sobre as receitas financeiras vinculadas a ativos, aplicações financeiras em geral, operações de *swap* e valores a receber atrelados à variação cambial ou índices legais ou contratuais.

Dessa forma, começou um forte movimento contra o Decreto nº 8.426/2015, o que abarrotou o Judiciário de ações que tinham como cerne de discussão a inconstitucionalidade desse decreto, consubstanciada na violação à legalidade tributária, haja vista que, segundo os contribuintes que ajuizaram tal pleito, a promulgação do referido decreto ensejou a majoração da carga tributária, hipótese essa somente admitida por meio de lei.

Nesse contexto, a Receita Federal do Brasil, em nota explicativa, dada a polêmica gerada sobre o tema, emitiu o seguinte pronunciamento na tentativa de esclarecer a legalidade e a constitucionalidade da norma, a saber:

Deste modo, para evitar abrir mão de importantes recursos para a seguridade social, sem que se vislumbre, hoje, motivação plausível para tal renúncia e valendo-se da prerrogativa legal de restabelecer as alíquotas em tela para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, concedida ao Poder Executivo, o Decreto 8.426, de 1º/04/2015, estabeleceu o percentual de 4,65%, sendo 0,65% em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e 4% em relação à Cofins. Observe-se que o restabelecimento de alíquotas é apenas parcial, eis que o teto legal permite que a elevação alcance o

⁶⁶ O Decreto nº 5.164/2004 reduziu a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras, exceto as oriundas de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de *hedge*. Por conseguinte, o Decreto nº 5.442/2005 revogou o decreto anterior, estabelecendo que a redução a zero das mencionadas contribuições aplicava-se sobre receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas que tinham pelo menos parte de suas receitas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das referidas contribuições, estabelecendo, ainda, que a redução se aplicada às operações realizadas para fins de *hege*. A tributação sobre os juros sobre capital próprio permaneceu sofrendo a incidência de alíquota de 9,25%.

patamar de 9,25%, sendo 1,65% em relação ao PIS/Pasep e de 7,6% em relação à Cofins.⁶⁷

Ocorre que, a própria nota explicativa aduz que a redução das alíquotas pelo Decreto nº 5.442/2005 teve como objetivo compensar a extinção, proveniente da edição da Lei nº 10.865/2004, da possibilidade de apuração de créditos em relação às despesas financeiras derivadas de empréstimos e financiamentos, ou seja, a eventual majoração dessas alíquotas deveria propiciar, por óbvio, o retorno dessa apuração de créditos.

Sendo assim, os contribuintes alegam que embora o Decreto nº 8.426/2015 tenha implantado alíquotas menores do que os limites legais estabelecidos, em razão da impossibilidade de tomada de crédito, o ato do Executivo ensejou não o restabelecimento das alíquotas de PIS e de COFINS, mas sim a sua majoração, ferindo o disposto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal c/c artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, cumpre mencionar as lições de Amanda Abujamra Nader sobre o tema:

Ainda que, o que se admite apenas à título argumentativo, não houvesse afronta ao princípio da legalidade a própria Receita Federal no Brasil, em Nota Explicativa sobre a publicação do Decreto n. 8.426/20154, disponibilizada em seu sítio, reconhece que a aplicação da alíquota zero, anteriormente concedida, tem como finalidade compensar a inconstitucional restrição ao aproveitamento de créditos de não cumulatividade.

Nesse sentido, enquanto não houver a regulamentação da tomada de crédito sobre despesas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não acumulativo, não há, em nenhuma hipótese, como majorar a alíquota das contribuições ao PIS/Cofins ora incidentes.⁶⁸

Por outro lado, também foi levantada a tese de que o artigo 27, § 2º da Lei nº 10.865/2004, ao permitir ao Executivo reduzir ou restabelecer as alíquotas de PIS e de COFINS, implicou em inegável delegação externa ou pura de competência

⁶⁷ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Nota explicativa sobre o Decreto nº 8.426/2015**. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/abril/nota-explicativa-sobre-o-decreto-no-8-426-2015>> Acesso em: 10 maio 2016.

⁶⁸ NADER, Amanda Abujamra. Decreto nº 8.426/2015 e a inconstitucionalidade do restabelecimento da incidência de PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas pelas empresas. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 2015. Disponível em: < file:///C:/Users/Andressa/Downloads/RTDoc%20%2016-5-28%2012_49%20(AM).pdf> . Acesso em 10 maio 2016.

legislativa, o que não é permitido em nosso ordenamento jurídico, sendo este o posicionamento do Supremo Tribunal Federal:

Ação direta de inconstitucionalidade - Lei estadual que outorga ao poder executivo a prerrogativa de dispor, normativamente, sobre matéria tributária - Delegação legislativa externa - Página 5 Matéria de direito estrito - Postulado da separação de poderes - Princípio da reserva absoluta de lei em sentido formal - Plausibilidade jurídica - Conveniência da suspensão de eficácia das normas legais impugnadas - Medida cautelar deferida. - A essência do direito tributário - respeitados os postulados fixados pela própria Constituição - reside na integral submissão do poder estatal a rule of law. A lei, enquanto manifestação estatal estritamente ajustada aos postulados subordinantes do texto consubstanciado na Carta da República, qualifica-se como decisivo instrumento de garantia constitucional dos contribuintes contra eventuais excessos do Poder Executivo em matéria tributária. Considerações em torno das dimensões em que se projeta o princípio da reserva constitucional de lei. - A nova Constituição da República revelou-se extremamente fiel ao postulado da separação de poderes, disciplinando, mediante regime de direito estrito, a possibilidade, sempre excepcional, de o Parlamento proceder a delegação legislativa externa em favor do Poder Executivo. A delegação legislativa externa, nos casos em que se apresente possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que constitui o meio formalmente idôneo para consubstanciar, em nosso sistema constitucional, o ato de outorga parlamentar de funções normativas ao Poder Executivo. A resolução não pode ser validamente substituída, em tema de delegação legislativa, por lei comum, cujo processo de formação não se ajusta a disciplina ritual fixada pelo art. 68 da Constituição. A vontade do legislador, que substitui arbitrariamente a lei delegada pela figura da lei ordinária, objetivando, com esse procedimento, transferir ao Poder Executivo o exercício de competência normativa primária, revela-se irrita e desvestida de qualquer eficácia jurídica no plano constitucional. O Executivo não pode, fundando-se em mera permissão legislativa constante de lei comum, valer-se do regulamento delegado ou autorizado como sucedâneo da lei delegada para o efeito de disciplinar, normativamente, temas sujeitos a reserva constitucional de lei. - Não basta, para que se legitime a atividade estatal, que o Poder Público tenha promulgado um ato legislativo. Impõe-se, antes de mais nada, que o legislador, abstendo-se de agir ultra vires, não haja excedido os limites que condicionam, no plano constitucional, o exercício de sua indisponível prerrogativa de fazer instaurar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-normativa. Isso significa dizer que o legislador não pode abdicar de sua competência institucional para permitir que outros órgãos do Estado - como o Poder Executivo - produzam a norma que, por efeito de expressa reserva constitucional, só pode derivar de fonte parlamentar. O legislador, em consequência, não pode deslocar para a esfera institucional de atuação do Poder Executivo - que constitui instância juridicamente inadequada - o exercício do poder de regulação estatal incidente sobre determinadas categorias temáticas - (a) a outorga de isenção fiscal, (b) a redução da base de cálculo tributária, (c) a concessão de

crédito presumido e (d) a prorrogação dos prazos de recolhimento dos tributos -, as quais se acham necessariamente submetidas, em razão de sua própria natureza, ao postulado constitucional da reserva absoluta de lei em sentido formal. - Traduz situação configuradora de ilícito constitucional a outorga parlamentar ao Poder Executivo de prerrogativa jurídica cuja sedes materiae - tendo em vista o sistema constitucional de poderes limitados vigente no Brasil - só pode residir em atos estatais primários editados pelo Poder Legislativo.⁶⁹

A esse respeito, é de mister destacar que a delegação legislativa externa somente é permitida quando expressamente prevista na Constituição, como ocorre nas hipóteses de alteração da alíquota dos tributos previstos nos artigos 153, §1º e 177, §4º, I, b da Carta Magna, bem como no caso de elaboração de leis delegadas pelo Presidente da República, mediante resolução do Congresso Nacional, conforme exposto no artigo 68, *caput*, e §2º do texto constitucional e, por fim, na delegação de índole técnica.

Considerando-se que o contexto do artigo 27, §2º da Lei nº 10.865/2004 não está enquadrado nas hipóteses autorizativas da delegação legislativa, destacou Lucas Pacheco Vieira e Pablo Augusto Lima Mourão o seguinte:

No caso em questão, a delegação legislativa promovida pelo art. 27, § 2.º, da Lei 10.865/2004, não se enquadra em nenhuma das hipóteses autorizadas pela Constituição Federal. Cuida-se, em verdade, de delegação legislativa pura. O Parlamento simplesmente transfere uma competência sua ao Poder Executivo sem estabelecer limites ou condições adequados. Na prática, confere "carta branca" à Presidência para fixar as alíquotas do PIS e da Cofins, no vasto intervalo entre 0% e 11,75%. A Administração decide se, como e quando aplica os percentuais que arbitrariamente escolhe para quantificar as referidas contribuições sociais sobre receitas financeiras.⁷⁰

Assim se delineou a discussão em torno do Decreto nº 8.426/2015 que, embora tenha gerado polêmica por outras supostas irregularidades, para fins do presente trabalho monográfico, abordaremos somente o aspecto legal do debate.

⁶⁹ STF. ADIn 1.296-7/PE, Tribunal Plenário, julgado em 14.06.1995, Ministro Relator: Celso de Mello, DJ 10.08.1995. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP="AC&docID=956">. Acesso em: 11 maio 2015.

⁷⁰ VIEIRA, Lucas Pacheco; Pablo Augusto Lima Mourão. Da inconstitucionalidade do restabelecimento das alíquotas do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras. *Revistas dos Tribunais*, São Paulo, 2015. Disponível em: < [file:///C:/Users/Andressa/Downloads/RTDoc%20%2016-5-28%2012_50%20\(AM\).pdf](file:///C:/Users/Andressa/Downloads/RTDoc%20%2016-5-28%2012_50%20(AM).pdf) >. Acesso em 11 maio 2015.

6.2. Análise jurisprudencial do caso

Como já abordado, a majoração das alíquotas de PIS e de COFINS pelo Decreto nº 8.426/2015 invadiu o Judiciário. Os contribuintes começaram a alegar, em Juízo, a inconstitucionalidade do referido decreto, sustentando a impossibilidade de se majorar tributos por este instrumento, além de refutarem o argumento do Fisco de que não haveria redução ou restabelecimento de tributo (o que haveria seria a sua majoração), bem como a violação ao artigo 27 da Lei nº 10.865/2004, ao princípio da não cumulatividade, da segurança jurídica, do ato jurídico perfeito, da irretroatividade e anterioridade.

O ponto central, contudo, foi exatamente o debate sobre a possível afronta do Decreto nº 8.426/2015 ao princípio da legalidade tributária, consubstanciado no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal c/c artigo 97 do Código Tributário Nacional. Isso porque, os contribuintes rejeitaram a tese adotada pelo Fisco de que a modificação das alíquotas de PIS e de COFINS pelo aludido decreto seria permitida pelo artigo 27, §2º da Lei nº 10.865/2004.

Os contribuintes sustentaram que, ao prever a incidência das contribuições em comento sem haver, em contrapartida, o direito de crédito sobre as despesas financeiras, o Decreto nº 8.426/2015 acabou majorando as alíquotas de PIS e de COFINS. Afinal, as alíquotas, anteriormente, eram reduzidas a zero, exatamente pelo fato de que foi retirado do ordenamento jurídico a possibilidade de se usufruir do direito de crédito sobre tais despesas. Sendo assim, a modificação para a alíquota conjunta de 4,65% sem direito a crédito representaria, na prática, uma carga tributária maior do que 9,25%, com direito a crédito⁷¹.

Corroborando sua tese, os contribuintes chegaram a sustentar que o Decreto nº 8.426/2016 violou o próprio dispositivo do artigo 27 da Lei nº 10.865/2004, vez que tal diploma legal condicionaria a redução ou restabelecimento de alíquotas de PIS e de COFINS por meio do Poder Executivo, à garantia do direito de crédito sobre receitas financeiras. Situação diferente ocorreu com os Decretos 5.164/2004 e 5.442/2005 que, embora não dispusessem do direito de crédito, estipulavam alíquota zero para a tributação das receitas financeiras.

⁷¹ Antigamente, era possível apropriar-se de determinados créditos que seriam compensados com respectivos débitos de PIS e COFINS, sob o percentual de 9,25%.

Por outro lado, o que tangencia o nosso trabalho, mas não é a questão foco, diz respeito à alegação de que o Decreto nº 8.426/2015 violaria o princípio da não cumulatividade, vez que o dispositivo não previu um mecanismo de simetria entre a tributação das receitas financeiras e a outorga do direito ao crédito relativo às despesas financeiras.

Por fim, argumentou-se, ainda, a afronta aos princípios da segurança jurídica, do direito adquirido, do ato jurídico perfeito, da irretroatividade e da anterioridade, pois não seria possível admitir a eficácia do Decreto nº 8.426/2015 a partir de 1º de julho de 2015, mas em função de operações contratadas antes da vigência do referido decreto.

Pois bem. Quando essas causas começaram a surgir nos tribunais, os nossos doutos julgadores se dividiram entre acatar o argumento de ilegalidade da norma e considerá-la inconstitucional.

No mandado de segurança nº 0068167-75.2015.4.02.5101, por exemplo, impetrado pela Light S.A, Light Esco – Prestação de Serviços S.A e Itaocara Energia Ltda., os impetrantes conseguiram a prolação de decisão liminar favorável, confira-se:

O §2º do art. 27, acima transcrito, excepcionou a regra da legalidade prevista no inc. I do art. 150 da Constituição Federal, outorgando ao Poder Executivo a faculdade de reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das contribuições.

Referida exceção não possui previsão no texto constitucional, a exemplo dos impostos de importação, exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários e da 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, os quais possuem autorização expressa para o Poder Executivo alterar as alíquotas, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei em relação aos referidos impostos (art. 153, § 1º, 177, § 4º, I, “b”, CF/88).

O princípio da legalidade previsto no art. 150, I, da Constituição é cláusula pétrea, decorrente do modelo adotado pela República Federativa do Brasil de se constituir um Estado Democrático de Direito (art. 1º, *caput*, CF/88), em que o Poder Público se sujeita ao império da lei e da Constituição.

(...)

Trata-se de verdadeira garantia fundamental do cidadão, com origem remota na Magna Carta de João Sem Terra de 1215, que em seu artigo XII instituiu o **princípio do consentimento antecipado dos**

tributos pelos súditos, ou mais modernamente, princípio da legalidade, ao determinar que “*nenhum auxílio ou contribuição se estabelecerá em nosso Reino sem o consentimento de nosso comum Conselho do Reino*” (Moraes, Bernardo Ribeiro de; p. 89 apud ÁVILA, Alexandre Rossato. *Curso de direito tributário*. 6. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011, pp. 26/27).

(...)

Presentes, portanto, o fundamento relevante da arguição de violação do princípio da legalidade pelo Decreto nº 8.426/2015, bem como o *periculum in mora*, considerando a previsão de produção de efeitos a partir de amanhã, dia 1 de julho de 2015 (art. 2º), a autorizar a concessão do provimento liminar, evitando que o contribuinte se sujeite ao *solve et repete* (pague e depois reclame).

Ante o exposto, **DEFIRO** o pedido de liminar para suspender a exigibilidade das parcelas vincendas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras das impetrantes com base no Decreto nº 8.426/2015, bem assim determinar à autoridade impetrada que se abstenha de incluir o nome das impetrantes no CADIN e impedir a renovação de certidão positiva com efeitos de negativa em relação aos tributos cuja exigibilidade está suspensa por esta decisão.⁷²

Por sua vez, no mandado de segurança nº 0005257-86.2015.4.01.3307, impetrado pela Magnesita Mineração S.A, também foi concedida liminar, no sentido de suspender a exigibilidade das parcelas vincendas de PIS e de COFINS incidentes sobre suas receitas financeiras:

Desta forma, a única alternativa para restabelecer tais alíquotas será por meio de lei ordinária, não sendo legítima a delegação legislativa.

O certo é que o art. 150, I, da CF é expresso em vedar à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Assim sendo, como o estabelecimento de alíquota de tributo, que antes estava reduzida a zero, configura autêntico aumento de tributo, impõe-se observância ao princípio da legalidade para proceder-se o restabelecimento.

Por tais razão, há juridicidade na impetração a configurar o *fumus boni iure*.

⁷² BRASIL. Justiça Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro. Mandado de Segurança nº 0068167-75.2015.4.02.5101. Impetrantes: Light S.A, Light Esco – Prestação de Serviços S.A e Itaocara Energia Ltda., Impetrado: Delegado da Receita Federal do Brasil. Juíza Federal: Regina Cely Martins Correia Fonseca. Disponível em: < http://procweb.jfrj.jus.br/portal/consulta/cons_procs.asp>. Acesso em 20 maio 2016.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região, Apelação Cível nº 00143533420154036100. Apelante: CPFL Energia S.A, Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Juiz Convocado Leonel Ferreira. Disponível em: < <https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta>>. Acesso em 20 maio 2016.

No que diz respeito ao *periculum in mora* pode ser invocada a alegada descapitalização da empresa com o pagamento de tributo de duvidosa exigibilidade.

É de se levar em conta, também, os incontáveis percalços de ordem financeira e burocrática que o não pagamento de tributo pode trazer a uma empresa, como a negativa no fornecimento de certidões, a inclusão do nome do devedor nos cadastros de devedores e a propositura de execução fiscal, cujo mero ajuizamento já traz o risco de negativação do nome da empresa em cadastros restritivos de créditos.

Por estas razões entendo que a liminar deve ser deferida.

(...)

Posto isto, **defiro a liminar** para suspender a exigibilidade das parcelas vincendas de PIS e COFINS incidentes sobre as receitas financeiras da Impetrante, determinando-se à autoridade coatora que se abstenha de exigir as referidas contribuições nos termos dos Decretos n. 8.426/2015 e 8.451/2015 e, por consequência, abstenha-se de incluir o nome da Impetrante no CADIN por conta dos referidos débitos, assim como que se abstenha de considerá-los com óbices à renovação de certidão positiva com efeitos de negativa a favor da Impetrante.⁷³

Na mesma época, contudo, muitos magistrados já se posicionavam em desfavor dos contribuintes, arguindo em prol da constitucionalidade da norma, como bem se inclinou a Juíza Mariana Camargo Contessa, no julgamento da liminar nos autos do mandado de segurança nº 0090711-97.2015.4.02.5120:

Em que pese a relevância do fundamento deduzido pela parte, analisando os dispositivos legais e infralegais em aparente conflito, verifica-se que a questão trazida pela Impetrante não se resume à simples proibição de majoração de tributo por meio de decreto, em razão do princípio da legalidade estrita em matéria tributária, haja vista que extrapola o campo da legitimidade da norma, conduzindo a uma situação ainda mais complexa. Veja-se:

À luz da exposição já feita acima, a norma positivada no artigo 27, §2º, da Lei 10.865/2004 admitiu mitigação da legalidade estrita em campo não autorizado constitucionalmente. Neste quadro, poder-se-ia, de fato, questionar a constitucionalidade de tal dispositivo, a qual, por arrastamento, se estenderia aos decretos emanados pelo Poder Executivo com base em tal delegação, seja o Decreto 8.426/2015, sejam os Decretos 5.442/05 ou 5.164/04. Vale dizer, por ser a

⁷³ BRASIL. Justiça Federal da Seção Judiciária de Vitória da Conquista. Mandado de Segurança nº 0005257-86.2015.4.01.3307. Impetrante: Magnesita Mineração S.A., Impetrado: Delegado da Receita Federal do Brasil. Juiz Federal João Batista de Castro Júnior. Disponível em: < <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/numeroProcesso.php?secao=VCA> >. Acesso em 20 maio 2016.

inconstitucionalidade vício absoluto da norma, com efeitos ex tunc, os decretos seriam, um a um, inevitavelmente atingidos pela extirpação do dispositivo legal cuja inconstitucionalidade se declara.

Por outro lado, impossível reconhecer a inconstitucionalidade tão somente do Decreto 8.426/2015, como pretende a Impetrante. De fato, em razão do efeito repristinatório, em conjunto com a técnica arrastamento (inconstitucionalidade por atração ou inconstitucionalidade consequente de preceitos não impugnados), seria imperioso analisar a norma repristinada, qual seja, o Decreto 5.442/05, que também tem fundamento em dispositivo inconstitucional, e assim sucessivamente, até o restabelecimento de situação normativa de perfeita adequação à Constituição. Ressalvo, aliás, que tais considerações não extrapolam os limites da lide porque *“a dependência ou interdependência normativa entre os dispositivos de uma lei pode justificar a extensão da declaração de inconstitucionalidade a dispositivos inconstitucionais mesmo nos casos em que estes não sejam incluídos na petição inicial”*². Ora, os Decretos 5.164/04 e 5.442/05 são diretamente dependentes do artigo 27, § 2º, 10.865/2004.

Diante desse cenário, anulados os efeitos das normais inconstitucionais, automaticamente, voltariam a incidir as alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, previstas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03, ambas com expressa previsão em norma legal em vigor, em flagrante prejuízo para a impetrante, já que o Decreto 8.426/2015 é mais benéfico quanto a este tocante.

(...)

Por outro lado, utilizada a norma legal em sentido estrito como parâmetro para aferição de majoração indevida dos tributos, constata-se que o Decreto 8.426/2015, manteve situação mais favorável aos contribuintes, já que a lei prevê alíquotas ainda mais elevadas.

Nesse diapasão, ponderando os dispositivos constitucionais aparentemente violados pelo decreto em questão, com aqueles que teriam sido privilegiados pela nova exação incidente sobre o PIS e a COFINS, tenho por indeferir a medida perquirida, com fulcro no Princípio da razoabilidade, tomando em linha de consideração o ônus desproporcional que tal medida liminar imporia à empresa contribuinte, porquanto, caso seja acatado o pedido formulado pela impetrante de declaração de inconstitucionalidade, *incidenter tantum* do Decreto nº 8.426/2015, forçoso o reconhecimento, por via de consequência, do retorno da incidência das alíquotas de 1,65% para o PIS e 7,6% para a COFINS, previstas nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/03.

(...)

Isto posto, **INDEFIRO A LIMINAR**, posto que não comprovada a verossimilhança do direito, mantendo a exigibilidade da exação guerreada.⁷⁴

Nesse mesmo processo, inclusive, foi prolatada sentença denegando a segurança pleiteada, confirmando-se a tese em favor da Constitucionalidade do Decreto nº 8.426/2015.

Nada obstante, o que se consagrou no âmbito dos Tribunais Regionais Federais foi o entendimento de que o Decreto nº 8.426/2015 não guardaria nenhuma inconstitucionalidade, uma vez que o restabelecimento das alíquotas de PIS e de COFINS foi autorizado pelo artigo 27, §2º da Lei nº 10.865/2004, não sendo crível alegar o direito subjetivo ao creditamento de despesas financeiras com fundamento na não-cumulatividade para desconto sobre o valor do tributo devido.

Argui-se que o Decreto nº 8.426/2015 não instituiu o PIS e a COFINS, mas sim a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003 que, na redação original de seus artigos 3º, inciso V, previam que da contribuição apurada seria possível o desconto de créditos calculados em relação a “*despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES*”.

Nada obstante, considerando que a previsão de creditamento de despesas financeiras foi revogada pelo artigo 37 da Lei nº 10.865/2004, e não por decreto, os julgadores dos casos envolvendo o assunto entenderam, por essa razão, não vislumbrar ofensiva ao princípio da não-cumulatividade.

Nessa consonância, afirmou-se que o próprio artigo 195, §12 da Constituição Federal outorgou à lei autorização para excluir determinadas despesas ou custos na apuração do PIS e da COFINS, determinando, desse modo, quais despesas seriam ou não cumulativas para fins de tributação, motivo pelo qual não seria possível alegar inconstitucionalidade. Confira-se as ementas sobre o tema:

⁷⁴ BRASIL. Justiça Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro. Mandado de Segurança nº 0090711-97.2015.4.02.5120. Impetrante: IBF – Indústria Brasileira de Filmes S.A, Impetrado: Delegado da Receita Federal do Brasil. Juíza Federal: Mariana Camargo Contessa. Disponível em: < http://procweb.jfrj.jus.br/portal/consulta/cons_procs.asp>. Acesso em 20 maio 2016.

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. **ALÍQUOTA DE PIS E COFINS. DECRETOS 5.442/05 E 8.426/15. MAJORAÇÃO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE INOCORRÊNCIA.** ALTERAÇÃO PELO EXECUTIVO ADMITIDA. LEI 10.865/04. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO CUMULATIVIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. INDEVIDOS. APELAÇÃO DESPROVIDA. 1. O cerne da questão diz respeito à discussão sobre o elemento quantitativo da hipótese de incidência da Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. Questiona-se, especificamente, o restabelecimento de alíquotas por meio de ato do Poder Executivo, consistente no Decreto nº 8.426/2015. 2. As regras matrizes de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS submetem-se ao princípio da legalidade tributária, o qual, para ter máxima efetividade, deve ser interpretado de modo a dar conteúdo ao valor da segurança jurídica e, assim, nortear toda e qualquer relação jurídica tributária, posto que dele depende a garantia da certeza do direito à qual todos devem ter acesso. 3. Com base nesse permissivo legal, foi editado o Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, reduzindo a zero as alíquotas da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, excluindo, contudo, aquelas decorrentes de juros sobre capital próprio e as decorrentes de operações de hedge. 4. Em seguida, o Poder Executivo Federal editou o Decreto nº 5.442, de 09 de maio de 2005, mantendo a alíquota zero para as receitas financeiras, incluindo, porém, as decorrentes de operações realizadas para fins de hedge. Nessa mesma senda, em 1º de abril de 2015, foi editado o Decreto nº 8.426, com efeitos a partir de 1º de julho do mesmo ano, que revogou o Decreto nº 5.442, de 2005. 5. **Tal como ocorreu com os Decretos anteriores, que reduziram a zero às alíquotas da Contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras, o Decreto nº 8.426, de 2015, está albergado pela autorização conferida no § 2º do artigo 27 da Lei nº 10.865, de 2014.** 6. **Não se trata de majoração de alíquota, tal como sustenta a impetrante, ora agravada, mas de restabelecimento das mesmas, anteriormente previstas em lei, em consonância com o princípio da estrita legalidade.** Os Decretos revogados haviam reduzido o seu percentual, e, posteriormente, o Decreto ora combatido apenas as restabeleceu, no limite previamente fixado, conforme o permissivo legal para tanto. Precedentes desta E. Corte. 7. Sem condenação em honorários advocatícios, nos termos do art. 25 da Lei nº 12.016/2009 e das Súmulas nºs 512 do STF e 105 do STJ. 8. Apelação desprovida.⁷⁵

⁷⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região, Apelação Cível nº 00030556420154036126. Apelante: Paranapanema S.A, Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relatora: Juíza Convocada Leila Paiva. Disponível em: <<https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta>>. Acesso em 20 maio 2016.

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. PIS/COFINS. **DECRETO 8.426/2015. MAJORAÇÃO DE ALÍQUOTA. CREDITAMENTO. RECURSO DESPROVIDO.** 1. **Tanto a instituição da alíquota zero quanto o restabelecimento das alíquotas do PIS/COFINS, por meio de decreto, decorreram de autorização prevista no artigo 27, §2º, da Lei 10.865/2004.** 2. O PIS/COFINS não-cumulativos foram instituídos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, prevendo hipótese de incidência, base de cálculo e alíquotas, **não cabendo alegar ofensa à legalidade ou delegação de competência tributária na alteração da alíquota dentro dos limites legalmente fixados, pois, definidas em decreto por força de autorização legislativa (artigo 27, §2º, da Lei 10.865/2004), acatando os limites previstos nas leis instituidoras dos tributos.** 3. Tampouco cabe cogitar de majoração da alíquota do tributo através de ato infralegal, **pois não houve alteração para além do que havia sido fixado na Lei 10.637/2002 para o PIS (1,65%) e a prevista na Lei 10.833/2003 para a COFINS (7,6%).** Ao contrário, o Decreto 8.426/2015, ao dispor sobre a aplicação de alíquotas de 0,65% e 4% para o PIS e para a COFINS, respectivamente, **ainda assim promove a tributação reduzida através da modificação da alíquota, porém, dentro dos limites definidos por lei. Note-se que o artigo 150, I, da CF/88 exige lei para majoração do tributo, nada exigindo para alteração do tributo a patamares inferiores** (já que houve autorização legislativa para a redução da alíquota pelo Poder Executivo). 4. Evidencia-se a extrafiscalidade do PIS/COFINS definida a partir da edição da Lei 10.865/2004, que não se revela inconstitucional, mesmo porque não há alteração da alíquota em patamar superior (ao contrário) ao legalmente definido, vale dizer, não há ingerência sobre o núcleo essencial de liberdade do cidadão, intangível sem lei que o estabeleça de forma proporcional. 5. **Se houvesse inconstitucionalidade na alteração da alíquota por decreto com obediência aos limites fixados na lei instituidora do tributo e na lei que outorgou tal delegação, a alíquota zero que as apelantes pretendem ver restabelecida, também fixada em decreto, sequer seria aplicável.** Tanto o decreto que previu a alíquota zero como aquele que restabeleceu alíquotas, tiveram a mesma base legal, cuja eventual declaração de inconstitucionalidade teria por efeito torná-las inexistentes, determinando a aplicação da alíquota prevista na norma instituidora das contribuições, em percentuais muito superiores aos fixados nos decretos ora combatidos. 6. **Nem se alegue direito subjetivo ao creditamento de despesas financeiras, com fundamento na não-cumulatividade, para desconto sobre o valor do tributo devido, cuja previsão estaria ausente no Decreto 8.426 /2015.** Tal decreto não instituiu o PIS e a COFINS, tendo o sido pela Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/03, que na redação original de seus artigos 3º, V, previam que da contribuição apurada seria possível o desconto de créditos calculados em relação a "despesas

financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES". 7. **A previsão de creditamento de despesas financeiras foi, contudo, revogada pelo artigo 37 da Lei 10.865/2004, e não pelo decreto, não se mostrando ofensiva ao princípio da não-cumulatividade.** Os termos do artigo 195, §12, da CF/88, revelam que a própria Carta Federal outorgou à lei autorização para excluir de determinadas despesas/custos na apuração do PIS e da COFINS, definindo, desta forma, quais despesas serão ou não cumulativas para fins de tributação, não sendo possível, pois, alegar inconstitucionalidade. 8. A alteração pela Lei 10.865/04 do inciso V do artigo 3º da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que deixou de prever a obrigatoriedade de desconto de créditos em relação a despesas financeiras, não excluiu a possibilidade de o Executivo permitir o desconto de tal despesa, como previu o artigo 27. Exatamente pela possibilidade de ser definido o desconto de tais créditos pelo Poder Executivo, através de tais critérios, é que não cabe antever qualquer ilegalidade no Decreto 8.426/2015 que, afastando a alíquota zero, deixou de prever tal desconto. 9. Apelação desprovida.⁷⁶

A esse respeito, cabe ressaltar questão interessante que surgiu em alguns julgamentos. Isso porque, diversos magistrados defenderam que tanto a instituição da alíquota zero quanto o restabelecimento das alíquotas do PIS e da COFINS por meio do Decreto nº 8.426/2015, decorreram de autorização prevista no artigo 27, §2º da Lei nº 10.865/2004, sendo certo que, se o "restabelecimento" das alíquotas de PIS e COFINS pelo Decreto nº 8.426/2015 seria ilegal, a redução a zero, estabelecida pelos Decretos nºs 5.164/2004 e 5.442/2005 também seria.

Nesse contexto, vale suscitar trecho de artigo escrito pelos advogados Alexandre Herlin e José Andrés Lopes da Costa sobre o tema:

Ocorre que grande parte da argumentação desenvolvida nesse sentido termina por esbarrar em, pelo menos, duas perguntas incômodas. Primeira pergunta: Por que razão o restabelecimento da alíquota via decreto seria ilegal e a sua redução de 9,25% para 0%,

⁷⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região, Apelação Cível nº 00143533420154036100. Apelante: CPFL Energia S.A, Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Juiz Convocado Leonel Ferreira. Disponível em: <<https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta>>. Acesso em 20 maio 2016.

também por decreto, seria legal? E mais, a ilegalidade do decreto, no que concerne ao restabelecimento da alíquota, se estenderia também à revogação do decreto anterior, que havia reduzido esse percentual para 0%?

Segunda pergunta: Se concluirmos que ambos os decretos violam o princípio da reserva de lei ou que a revogação do primeiro pelo segundo se afigura legítima, passa a valer a alíquota geral de 9,25% em lugar dos 4,65% hoje cobrados? Se for assim, em se declarando a inconstitucionalidade ou ilegalidade do Decreto nº 8.426, haveria o risco de os contribuintes se verem em situação pior do que a existente hoje em dia?⁷⁷

Nesse mesmo contexto inclinou-se o Tribunal Regional Federal da 3ª Região no julgamento da Apelação Cível nº 00143533420154036100:

Se houvesse inconstitucionalidade na alteração da alíquota por decreto com obediência aos limites fixados na lei instituidora do tributo e na lei que outorgou tal delegação, a alíquota zero que as apelantes pretendem ver restabelecida, também fixada em decreto, sequer seria aplicável. Tanto o decreto que previu a alíquota zero como aquele que restabeleceu alíquotas, tiveram a mesma base legal, cuja eventual declaração de inconstitucionalidade teria por efeito torná-las inexistentes, determinando a aplicação da alíquota prevista na norma instituidora das contribuições, em percentuais muito superiores aos fixados nos decretos ora combatidos.⁷⁸

Desse modo, observa-se que, apesar do assunto ainda não restar consolidado em nossa Jurisprudência, entendeu-se, majoritariamente, que, pelo menos no âmbito dos Tribunais Regionais Federais, o Decreto 8.426/2015 é constitucional, uma vez que propiciou o mero restabelecimento de alíquotas de PIS e de COFINS (e não a sua majoração), sendo tão previsão autorizada pelo artigo 27 da Lei nº 10.865/2004.

⁷⁷ HERLIN, Alexandre; José Andrés Lopes da Costa. Receitas Financeiras fora do PIS E DA COFINS. **Valor Econômico**, Rio de Janeiro, 24 de ago. 2015, E2.

⁷⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região, Apelação Cível nº 00143533420154036100. Apelante: CPFL Energia S.A, Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Juiz Convocado Leonel Ferreira. Disponível em: <<https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta>>. Acesso em 20 maio 2016.

Conclusão

O presente trabalho monográfico abordou a importância do princípio da legalidade, no âmbito do Direito Tributário, e as repercussões práticas que pode vir a assumir. Nesse sentido, usou-se como modelo de caso a alteração das alíquotas de PIS e de COFINS pelo Decreto nº 8.426/2015.

Percebeu-se que o debate sobre a legalidade tributária ainda gera muitos conflitos, uma vez que, em nosso ordenamento jurídico, há grandes discussões envolvendo situação em que se analisa se determinada alteração na carga tributária pelo Poder Executivo (como na hipótese do Decreto nº 8.426/2015) estaria transvertida em majoração tributária.

Ora, tentar legitimar uma cobrança indevida através de artimanha legal não é raro em nosso Judiciário. Não é à toa, inclusive, que foi editado o Enunciado nº 160 de Súmula do STJ, determinando que a atualização do IPTU mediante decreto somente seria permitida dentro do percentual limite do índice de correção monetária. Certo é que, essa previsão seria totalmente natural, nada obstante, chegou a ser sumulado esse entendimento com o viés de impedir a atuação arbitrária por parte dos Municípios.

No que concerne ao Decreto nº 8.426/2015, contudo, o posicionamento atual, como visto, é de que não há nenhuma ilegalidade na questão. De fato, os tributos não podem ser majorados, extintos, reduzidos ou instituídos senão mediante lei, conforme dispõe o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal c/c artigo 97 do Código Tributário Nacional. No entanto, nossos doutos julgadores têm firmado posição no sentido de que, se há permissão legal para restabelecer alíquotas de contribuições, não há que se falar em inconstitucionalidade da norma. É exatamente o caso do diploma legal analisado, vez que a modificação de alíquotas teve como base o artigo 27, §2º da Lei nº 10.865/2004.

Sendo assim, conclui-se que, muito provavelmente, o princípio da legalidade tributária ensejará outros tantos debates em nosso Judiciário, em que pese a antiguidade das normas principiológicas. Quanto ao Decreto nº 8.426/2015, resta-nos aguardar como os Tribunais Superiores se posicionarão. De toda sorte, o Fisco tem sido vencedor no combate com os contribuintes.

Referências Bibliográficas

ALBERT HENSEL, apud H. W. KRUSE, Gesetzmaessige Verwaltung, Tatbestandsmaessige Besteuerung, in "**Vom Rechtsschutz im Steuerrecht**", Duesseldorf, 1960.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 7ª Edição. São Paulo: Editora Método, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo

ARAGÃO, Alexandre dos Santos. **A Concepção Pós Positivista do Princípio da Legalidade**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, 2004.

BERGAMINI, Adolpho; Gerson Macedo Guerra; Luis Fernando da Silva; Leonardo Lima Cordeiro; Maurício Barros; Marcelo Magalhães Peixoto. Pis e Cofins na Teoria e na Prática: Uma abordagem dos regimes cumulativo e não-cumulativo. 2ª ed., São Paulo: 2011.

BERNARDI, RENATO. O princípio da legalidade no Direito Tributário. **Migalhas**, Rio Grande, 2007. Disponível em: <
<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI34692,81042-O+Principio+da+Legalidade+no+Direito+Tributario>>. Acesso em: 29 de abr. 2016.

BRASIL. Constituição (1824). **Constituição Política do Império do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 25 de março de 1824. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 29 abr. de 2016.

BRASIL. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 29 abr. de 2016.

BRASIL. Constituição (1937). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 10 de novembro de 1937. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm>. Acesso em: 29 abr. de 2016.

BRASIL. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 18 de set de 2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm>. Acesso em: 29 abr. de 2016.

BRASIL. Constituição (1967). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1967**. Texto constitucional promulgado em 24 de jan de 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm>. Acesso em: 29 abr. 2016.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Texto constitucional promulgado em 5 de out. de 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 29 abr. 2016.

BRASIL. Justiça Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro. Mandado de Segurança nº 0068167-75.2015.4.02.5101. Impetrantes: Light S.A, Light Esco – Prestação de Serviços S.A e Itaocara Energia Ltda., Impetrado: Delegado da Receita Federal do Brasil. Juiza Federal: Regina Cely Martins Correia Fonseca. Disponível em: < http://procweb.jfrj.jus.br/portal/consulta/cons_procs.asp>. Acesso em 20 maio 2016.

BRASIL. Justiça Federal da Seção Judiciária de Vitória da Conquista. Mandado de Segurança nº 0005257-86.2015.4.01.3307. Impetrante: Magnesita Mineração S.A., Impetrado: Delegado da Receita Federal do Brasil. Juiz Federal João Batista de Castro Júnior. Disponível em: < <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/numeroProcesso.php?secao=VCA>>. Acesso em 20 maio 2016.

BRASIL. Justiça Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro. Mandado de Segurança nº 0090711-97.2015.4.02.5120. Impetrante: IBF – Indústria Brasileira de Filmes S.A, Impetrado: Delegado da Receita Federal do Brasil. Juiza Federal: Mariana Camargo Contessa. Disponível em: < http://procweb.jfrj.jus.br/portal/consulta/cons_procs.asp>. Acesso em 20 maio 2016.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 29 abr. 2016.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de Abril de 2004**. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor

Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/L10.865compilado.htm > . Acesso em 5 maio 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 160. Tributário 3 em 1. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 1.296-7/PE, Tribunal Pleno, julgado em 14.06.1995, Ministro Relator: Celso de Mello, DJ 10.08.1995. Disponível em: <redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=956>. Acesso em: 11 maio 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 239.286/PR. Recorrente: Transportadora Urbano Ltda. Recorrido: União Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+239286%2ENUMERE%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/nre4ptm>>. Acesso em: 17.05.2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 272.850. Recorrente: Sindicato dos Servidores Públicos Federais no Distrito Federal – SINDSEP/DF. Recorrido: Fundação Universidade de Brasília – FUB. Relator: Moreira Alves. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1828114> . Acesso em 15.05.2016.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região, Apelação Cível nº 00143533420154036100. Apelante: CPFL Energia S.A, Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Juiz Convocado Leonel Ferreira. Disponível em: < <https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta> >. Acesso em 20 maio 2016.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região, Apelação Cível nº 00143533420154036100. Apelante: CPFL Energia S.A, Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relator: Juiz Convocado Leonel Ferreira. Disponível em: < <https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta> >. Acesso em 20 maio 2016.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região, Apelação Cível nº 00030556420154036126. Apelante: Parapanema S.A, Apelado: União Federal (Fazenda Nacional). Relatora: Juíza Convocada Leila Paiva. Disponível em: < <https://www2.jf.jus.br/juris/unificada/Resposta> >. Acesso em 20 maio 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva, São Paulo, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.

COSTA et al. A regulamentação do imposto sobre grandes fortunas como forma de melhor distribuição de rendas. **Toledo Prudente – Centro Universitário**, São Paulo, 2014. Disponível em: <
<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/view/4101/3862>>. Acesso em: 4 maio 2016.

FISCOSOFT IMPRESSO. *PIS/PASEP e COFINS: Benefícios Fiscais, Roteiro de Procedimentos*. Disponível em:
http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=Todas&secao=1&optcase=&page=/bf/bf.php?s=1&r=1¶ms=T&expressao=pis%20cofins&flag_mf=&flag_mt=, Acesso em: 12.09.2015.

GUERRA, Guilherme Aires. O princípio da legalidade no direito tributário. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, 2016. Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11478>

HERLIN, Alexandre; José Andrés Lopes da Costa. Receitas Financeiras fora do PIS E DA COFINS. **Valor Econômico**, Rio de Janeiro, 24 de ago. 2015,E2.

INGLATERRA. The Magna Carta (The Great Charter). **Constituição da Inglaterra de 1215**. Disponível em: < <http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm>>. Acesso em: 29 abr. de 2016.

ITÁLIA. Constituição (1947). **Costituzione Della Reoubblica Italiana**. Texto constitucional promulgado em 27 de dezembro de 1947. Quirinale, Itália, 1947. Disponível em: <
<http://www.quirinale.it/grnw/statico/costituzione/pdf/Costituzione.pdf>>. Acesso em: 9 maio 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso de Albuquerque. **Direito do Homem na América**, in *Crítica do Direito e do Estado*, Graval, 1984.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Brasileiro**. Malheiros. 6ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDES, Frana Elizabeth. Imposto sobre a renda – Súmula 584 atualizada com a EC 42 e EC 45. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2006.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 26ª edição. São Paulo: Atlas S.A, 2010.

NADER, Amanda Abujamra. Decreto nº 8.426/2015 e a inconstitucionalidade do restabelecimento da incidência de PIS/PASEP e da COFINS sobre as receitas financeiras auferidas pelas empresas. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 2015. Disponível em: < file:///C:/Users/Andressa/Downloads/RTDoc%20%2016-5-28%2012_49%20(AM).pdf> . Acesso em 10 maio 2016.

ROTHMANN, Gerd W.O princípio da legalidade tributária. **Revistas USP**, São Paulo, 1972. Disponível em: < <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66651/69261>>. Acesso em: 29 abr. 2016.

Paula *apud* LENZA, Pedro. Medias Provisórias podem criar tributos. **Consultor Jurídico**. Disponível em: < http://www.conjur.com.br/2009-ago-26/nao-violando-constituicao-medidas-provisorias-podem-criar-tributos?pagina=3#_ftn15_2786>. Acesso em: 5 maio 2016).

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora Ltda., 2012.

_____. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da Jurisprudência**. 13ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Nota explicativa sobre o Decreto nº 8.426/2015**. Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/abril/nota-explicativa-sobre-o-decreto-no-8-426-2015>> Acesso em: 10 maio 2016.

RIBEIRO. Ricardo Lodi. **O fundamento da legalidade tributária: Do autoconsentimento ao pluralismo político**. Disponível em: http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/160210/Fundamento_legalidade_tributaria_177.pdf?sequence=5. Acesso em 20 maio 2016.

SCHOERI. Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

VIEIRA, Lucas Pacheco; Pablo Augusto Lima Mourão. Da inconstitucionalidade do restabelecimento das alíquotas do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras. *Revistas dos Tribunais*, São Paulo, 2015. Disponível em: < https://www.lex.com.br/doutrina_27114991_DA_INCONSTITUCIONALIDADE_DO_R_ESTABELECIMENTO_DAS_ALIQUOTAS_DO_PIS_E_DA_COFINS_SOBRE_RECEITAS_FINANCEIRAS.aspx >. Acesso em 11 maio 2015.