

ASPECTOS CONSTITUCIONAIS DO DECRETO PRESIDENCIAL Nº 8.426 DE 2015.

CONSTITUTIONAL ASPECTS OF PRESIDENTIAL DECREE NO. 8.426 OF 2015.

Marcos Antonio Dos Santos.

Graduando do Curso de Direito da Faculdade

Joaquim Nabuco de Paulista-PE;

Estagiário de Direito da Procuradoria da Fazenda Nacional.

RESUMO: O presente estudo analisou a constitucionalidade do Decreto presidencial nº 8.426 de 2015, sob o prisma do princípio da legalidade estrita em Direito Tributário. O referido Decreto presidencial, fundamentado na lei nº 10.865 de 2004, restabeleceu para 0,65% e 4% as alíquotas das contribuições de Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre receitas financeiras das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa. Estas alíquotas estavam em zero por cento desde a entrada em vigor do Decreto nº 5.442 de 2005. Os resultados obtidos demonstraram a inconstitucionalidade do Decreto nº 8.426/2015 por arrastamento, sob os efeitos da Lei nº 10.865 de 2004, diante da afronta ao princípio da legalidade estrita.

Palavras-chave: PIS, COFINS, Legalidade, Decreto, alíquotas.

ABSTRACT: The present study analyzed the constitutionality of Presidential Decree No. 8,426 of 2015, through the principle of strict legality in tax law. The presidential decree, based on Law No. 10,865 of 2004, brought back to 0.65% and 4% the rates of contributions of Social Integration Programs and Public Server Patrimony Formation - PIS / PASEP and Contribution for the Financing of Security Social - COFINS, on financial income of legal entities subject to the non-cumulative calculation regime. These rates were at zero percent since the entry of Decree No. 5,442 of 2005. The results obtained demonstrated the unconstitutionality of Decree

No. 8.426 / 2015 by entrainment, under the effects of Law No. 10.865 of 2004, before the violation of the principle of strict legality.

Keywords: PIS, COFINS, legality, Decree, Rates.

1. INTRODUÇÃO

Em consonância com a Lei nº 10.865/2004, a Presidência da República editou, em abril do ano de 2015, o Decreto nº 8.426, que passou a surtir efeitos jurídicos a partir do mês de julho do mesmo ano. Por força desse Decreto, foram alteradas as alíquotas das contribuições de Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, incidentes sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade dessas contribuições.

Com essa alteração, o poder público fez incidirem as alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente, sobre essas contribuições, eis que, desde o ano de 2005, tais alíquotas estavam em zero por cento, pela edição do Decreto nº 5.442, e, com a vigência das novas alíquotas, a tributação, então zerada, voltou a pesar no planejamento dos contribuintes, que, em consequência, ingressaram com ações judiciais, questionando a juridicidade do ato.

O presente estudo teve como justificativa a relevância jurídica em torno do Decreto 8.426, eis que a discussão da matéria chegou ao Supremo Tribunal Federal no ano de 2016, tendo essa corte enviado a sua apreciação para o Superior Tribunal de Justiça e, novamente, em 2017, a discussão retornou à Suprema Corte. É relevante, também, o aspecto econômico e financeiro do objeto deste estudo, por ter alterado alíquotas tributárias de contribuições sociais, que são espécies tributárias de notória relevância acadêmica, exercendo papel fundamental no cenário econômico e fiscal, figurando como as mais importantes dentre as contribuições em geral em face de sua vultosa arrecadação (SABBAG, 2011).

Desta forma, foi necessário considerar que o escopo do Direito Tributário é disciplinar a relação jurídica existente entre o Estado soberano e os contribuintes, de maneira que sejam efetivados o pagamento da exação por esses e o recebimento por aquele (COÊLHO, 2010), ao passo que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu o princípio da legalidade tributária, estabelecendo que, como regra geral, a instituição e alteração tributária só podem ser realizadas por meio de lei, em processo regular de formação mediante debate nas casas legislativas brasileiras.

Destarte, a Constituição Federal autorizou o Poder Executivo a alterar certos tributos por ato administrativo, de forma a permitir uma maior

agilidade da intervenção estatal na atividade econômica e financeira nacional. Segundo Sabbag (2011), esses tributos são dotados da característica da extrafiscalidade, ao passo que a problemática deste estudo surgiu na medida em que as alterações tributárias realizadas pelo Decreto 8.426, deram-se por modo operacional típico de tributos extrafiscais, decerto que as contribuições sociais não o são.

Desta feita, o problema de pesquisa encontra-se nos aspectos constitucionais presentes na alteração tributária por intermédio do Decreto 8.426 de 2015, eis que os tributos, ora majorados, não poderiam ter sido alterados, em regra, sem ser por meio de Lei, surgindo, desta forma, a necessidade de determinar a constitucionalidade ou não deste ato presidencial.

O objetivo geral do estudo foi analisar a constitucionalidade do Decreto nº 8.426/2015, uma vez que não há previsão constitucional para alteração de contribuições sociais por meio de ato do poder executivo; e objetivos específicos: identificar a natureza jurídica das contribuições de Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social; caracterizar o princípio constitucional da estrita legalidade em direito tributário; analisar o fenômeno da inconstitucionalidade por arrastamento; demonstrar as características da alteração tributária por Decreto, com suas especificidades.

A investigação teve finalidade explicativa, observando a natureza da alteração tributária por meio de Decreto e suas peculiaridades, com pesquisa documental, analisando-se decisões judiciais, e pesquisa bibliográfica, com fulcro nos ensinamentos de acadêmicos do Direito brasileiro. O método de pesquisa utilizado foi o dedutivo, partindo-se da observação dos princípios jurídicos sedimentados no ordenamento pátrio, doutrinas, decisões judiciais, para uma explicitação temática conclusiva. Quanto à abordagem, utilizou-se pesquisa qualitativa, concentrando-se na compreensão e explicação da dinâmica da relação jurídico-social exercida pelo fenômeno da tributação (SILVEIRA et al, 2009).

Na realização deste estudo, foi desenvolvida, no primeiro capítulo, uma contextualização do Decreto 8.426/2015, trazendo o posicionamento dos tribunais superiores pátrios, assim como a importância deste decreto à luz das diversas implicações derivadas de sua edição. No segundo capítulo, foram analisadas as contribuições de PIS/PASEP e COFINS na Constituição Federal de 1988, com suas previsões constitucionais. No capítulo seguinte, foram estudadas as características dos tributos denominados Contribuições, sua natureza jurídica, analisando o fenômeno da extrafiscalidade, sendo definidos os contornos sobre a obrigação legislativa de instituir ou alterar tributos por meio de lei, como regra geral, de maneira que as hipóteses excepcionais

fossem bem delimitadas a fim de afastar as variáveis jurídicas não suscetíveis à interpretação objetiva deste princípio.

No quarto capítulo, analisou-se o Princípio da Legalidade Estrita em Direito Tributário, estabelecendo-se sua relação com a alteração tributária ocasionada pelo Decreto 8.426/2015, estudando-se o regramento constitucional inerente à necessidade de lei para instituição e alteração tributária e sua relação com o processo legislativo. No capítulo cinco, foram analisados a natureza e o alcance dos Decretos do Poder Executivo em matéria tributária, uma vez que tal espécie legislativa difere de Lei, em sentido formal, seja na sua formação, seja na competência institucional, com importantes reflexos na ordem jurídica nacional. O capítulo seis foi dedicado ao estudo da inconstitucionalidade por arrastamento, ou seja, o fenômeno jurídico do arrasto, como determinante de inconstitucionalidade de texto legal derivado de outro eventualmente inconstitucional.

Por fim, concluiu-se sobre os aspectos constitucionais do Decreto 8.426/2015, considerando os elementos teóricos indispensáveis à formulação do reconhecimento da sua inconstitucionalidade por arrastamento, e, nesse passo, deixando espaço para pesquisas vindouras, a teor do raciocínio utilizado na hipótese.

2. O DECRETO PRESIDENCIAL 8.426 DE 2015

Com a majoração ocorrida em 2015, pela vigência do Decreto 8.426, os contribuintes vieram a sentir o peso do ajuste fiscal ocasionado pelo retorno da cobrança das contribuições PIS/PASEP e COFINS sobre receitas financeiras, e socorreram-se no poder judiciário em busca da suposta ilegalidade do ato presidencial. Nesta toada, o poder judiciário, por seus membros, vem analisando as repercussões legais inerentes à vigência deste Decreto, conjuntamente com a norma legal que o fundamentou, a Lei 10.865/2004.

O judiciário vem analisando os aspectos constitucionais e legais do Decreto em estudo mediante diversas interpretações em diferentes graus de jurisdição, com variadas análises, desde os juízes singulares até a instância máxima do Poder judiciário, o Supremo Tribunal Federal – STF, onde a apreciação, inicialmente, foi declinada para o Superior Tribunal de Justiça, no ano de 2016, no qual os debates iniciaram e vários pedidos de vista foram realizados pelos Ministros, de sorte que se faz mister analisar a tramitação das ações nas Cortes Superiores brasileiras.

2.1. O Decreto 8.426/2015 no Supremo Tribunal Federal

Na Suprema Corte, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário nº 981.760, que discute a cobrança do PIS/PASEP e da COFINS, incidentes sobre receitas financeiras das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade dessas contribuições, a Ministra relatora Rosa Weber negou seguimento ao recurso, por entender não haver ofensa a preceito da Constituição da República. Eis a transcrição de trecho da decisão da eminente Ministra relatora:

As instâncias ordinárias decidiram a questão com fundamento na legislação infraconstitucional aplicável à espécie, razão pela qual, consideradas as circunstâncias jurídico-normativas da decisão recorrida, reputo inócua afronta ao art. 150, I, da Constituição da República. Aplicação da Súmula 636/STF: “Não cabe recurso extraordinário por contrariedade ao princípio constitucional da legalidade, quando a sua verificação pressuponha rever a interpretação dada a normas infraconstitucionais pela decisão recorrida”¹.

A decisão monocrática foi publicada no dia 23 de agosto de 2016, mesmo dia em que a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça começou a julgar o tema. Assim como dois ministros do STJ, Rosa Weber entende que o assunto é infraconstitucional e que, portanto, não deve ser apreciado pelo Supremo. Ao analisar pedido das empresas Clion Assessoria e Comercialização de Energia Elétrica e Rio Grande Energia, a Ministra negou o pedido por entender que não havia discussão constitucional, portanto, o tema não deveria passar pelo Tribunal. A constitucionalidade da discussão é justamente um dos argumentos apresentados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional no STJ para levar o tema para o Supremo. Já houve decisão da 2ª Turma da Corte no sentido de que o assunto é constitucional e deveria subir de instância, ou seja, ao STF².

O Supremo Tribunal Federal veio a receber o Recurso Extraordinário nº 986.296, fundamentado na mesma celeuma em torno do Decreto 8.426/2015, com relatoria diferente, agora sob a responsabilidade do Ministro Dias Toffoli, que reconheceu a necessidade de apreciação constitucional da matéria. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes e Carmem Lúcia, vencido o Ministro Edson Fachin.

1 - Recurso Extraordinário nº 981.760/RS.

2 - http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_carrossel/ministra-decide-que-stj-deve-julgar-disputa-sobre-receitas-financeiras/. Acessado em 18/04/2017.

Eis o entendimento do Ministro Relator Dias Toffoli:

A matéria é similar à discutida na ADI nº 5.277/DF, de minha relatoria, de modo que entendo estarem presentes a densidade constitucional e a repercussão geral. Diante do exposto, manifesto-me pela existência de **repercussão geral da questão constitucional** suscitada, submetendo-a à apreciação dos demais Ministros desta Corte³. (Grifo nosso)

Neste mesmo processo, o Ministro Marco Aurélio Melo manifestou-se no sentido de estarem presentes pressupostos do reconhecimento de repercussão geral, demonstrando-se a necessidade de apreciação pela Suprema Corte para pacificação da matéria. No seu dizer:

Tem-se tema de envergadura constitucional, podendo vir a repetir-se em inúmeros processos. Tudo recomenda a atuação do Supremo, definindo-se, vez por todas, se o Decreto nº 8.426/2015 implicou **usurpação da competência normativa do Congresso, no que versa alíquotas referentes ao PIS**. (Grifo nosso)

Mesmo com o envio da apreciação do tema ao STJ pela Ministra Rosa Weber, a palavra final sobre as ações judiciais decorrentes da edição do Decreto 8.426/2015 apresenta-se em vias de ser decidida pela Corte do STF, uma vez reconhecida a matéria como de índole constitucional. Com os posicionamentos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal, ainda sem deixar de observar a falta de manifestação dos Ministros Gilmar Mendes e Carmem Lúcia, percebe-se que o ineditismo da autorização legislativa ao Poder Executivo para flutuar nas alíquotas das Contribuições Sociais requer dos poderes instituídos a aplicação da máxima efetividade da Constituição Federal.

A exemplo dos Ministros do Supremo, os Ministros do Superior Tribunal de Justiça também tem divergido sobre os desdobramentos da autorização disposta na Lei 10.865/2004, em especial no tocante ao Decreto 8.426/2015, uma vez que a questão a ser discutida invoca questões legais, infralegais e constitucionais, observando-se, de pronto, que a legalidade é principiada na Constituição, ao passo que a norma em apreço é executiva, ou seja, um Decreto, com desdobramentos previstos em lei nacional.

Assim, a apreciação do Decreto 8.426/2015 no Superior Tribunal de Justiça teve notável controvérsia, de sorte que os posicionamentos adotados pelos Ministros divergiram sobremaneira justamente no tocante à matéria ser ou não de competência daquele Tribunal, ou seja, de índole infraconstitucional.

3 - Recurso Extraordinário nº 986.296/PR.

2.2. O Decreto 8.426/2015 no Superior Tribunal de Justiça

O julgamento foi iniciado em agosto no Superior Tribunal de Justiça, sendo retomado em 18 de abril de 2017, com o voto do ministro Gurgel de Faria, que havia pedido vista do processo em fevereiro. Para ele, o aumento das alíquotas por Decreto é legal. Isso porque o Decreto apenas trabalhou dentro do que a Lei 10.865/2004 permitiu. O Ministro afirmou que, se tivesse ultrapassado o estabelecido na lei, haveria uma ilegalidade, ressaltando que não foi o que ocorreu. Ele havia pedido vista dos autos em fevereiro e entendeu que o legislador não utilizou da melhor técnica, pois a alteração de alíquotas por meio de decreto deveria ficar restrita às hipóteses previstas na Constituição. Mas, uma vez considerada constitucional a lei, permite-se ao poder Executivo tanto reduzir como restabelecer as alíquotas de PIS/PASEP e COFINS sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas, negando provimento ao recurso da Companhia Zaffari Comércio e Indústria.

Para o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, a retomada da tributação ofenderia a regra da legalidade tributária. Ainda segundo ele, a redução da alíquota por decreto não autoriza o uso do mesmo instrumento para realizar movimento inverso porque, neste último caso, onera o patrimônio do contribuinte.

No início do julgamento do caso, em agosto de 2016, os ministros analisaram se a matéria era constitucional, o que impediria o STJ de analisar o caso. Os Ministros Napoleão Nunes Maia Filho, Regina Helena Costa e Benedito Gonçalves entenderam que o STJ pode analisar a causa. O ministro Sérgio Kukina não votou na preliminar. E o ministro Gurgel de Faria se manifestou pelo não conhecimento do recurso especial, ou seja, para que o STJ não julgasse a discussão. Para ele, a decisão questionada do Tribunal Regional Federal da 4ª Região é fundamentada apenas em princípios constitucionais. Logo, a competência para analisar o caso seria do Supremo Tribunal Federal⁴.

O certo é que a interpretação final e as implicações jurídicas e financeiras da decisão têm envergadura suficiente para que haja tanta discussão, uma vez que o Decreto 8.426/2015 afigura-se perfunctoriamente como legal, mas, ao mesmo tempo, inconstitucional. A importância da discussão repousa, ainda, na opulência financeira em torno da tributação do PIS/PASEP e da COFINS, eis que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional estima que a mudança na legislação pode acarretar uma arrecadação de oito bilhões de reais⁵.

4 - <https://jota.info/tributario/stj-se-divide-sobre-pisconfins-de-receitas-financeiras-18042017>. Acessado em 19/04/2017.

5 - http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_carrossel/ministra-decide-que-stj-deve-julgar-disputa-sobre-receitas-financeiras/

2.3. Importância do Decreto 8.426/2015

As repercussões jurídicas da interpretação final desta norma residem, principalmente, em duas vertentes, quais sejam a definição jurídica constitucional do poder de tributar do Estado na pessoa do Poder Executivo, e a envergadura financeira do tema, uma vez que as contribuições em apreço têm considerável peso na tributação, e, nesta senda, ainda é possível observar a controvérsia elementar na definição de competência para decidir a matéria, eis que as cortes superiores divergem sobremaneira em relação da natureza do julgamento, se constitucional ou infraconstitucional. De sorte que a matéria é tão delicada que, no STJ, os ministros revezam-se nos pedidos de vista dos autos do processo sob sua responsabilidade, ao passo que entre eles as interpretações sobre a competência para julgamento continuam a se defrontar.

Com as controvérsias jurídicas postas, faz-se necessário, inicialmente, a caracterização das contribuições sociais do PIS/PASEP e da COFINS, no intuito de definir a natureza específica destes tributos, com a finalidade de estabelecer fundamentos necessários ao aprofundamento da análise relativa às suas alterações tributárias, tendo como espeque o princípio da legalidade estrita no Direito Tributário, a rigor do preconizado no artigo 150, I da Constituição Federal.

3. PIS/PASEP E COFINS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Os tributos de PIS/PASEP e COFINS não estão previstos explicitamente e com denominação própria na Constituição Federal, mas encontram amparo na autorização prevista em seu Título VIII, que trata da Ordem Social, bem como no artigo 11 da Lei 8.212 de 1991. Segundo Sabbag:

A contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. (SABBAG, apud HARADA, 2011, p. 518)

As contribuições para o PIS e PASEP foram instituídas, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7 e nº 8 de 1970, sendo unificadas com o advento da Lei Complementar nº 26 de 1975, com efeitos a partir de julho de 1976, passando a ter a denominação de PIS. São destinadas à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e à formação do patrimônio do servidor público, respectivamente (SABBAG, 2011). Portanto, suas permanências no ordenamento jurídico

pátrio pressupõem terem sido recepcionadas pela Constituição Federal, eis que promulgada posteriormente.

Após a Constituição de 1988, os recursos oriundos destas contribuições tiveram nova destinação, passando a financiar o programa do seguro desemprego e o abono salarial, benefício de um salário mínimo disponibilizado anualmente aos empregados que recebem até dois salários mínimos de remuneração mensal, sendo condição que seus empregadores contribuam para o PIS. Já a COFINS foi instituída pela Lei nº 70 de 1991, em substituição ao antigo FINSOCIAL(SABBAG, 2011), ou seja, é norma processada e instituída contemporaneamente à nova ordem constitucional trazida em 1988.

3.1. Previsão Constitucional das Contribuições

A existência das contribuições sociais está ligada ao custeio da seguridade social, que a teor do artigo 194 da Constituição Federal, tem seus princípios formadores alicerçados num “conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e a assistência social”.

Passando-se ao artigo 195 da Constituição, estatuiu-se que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei”.

Observa-se que é da lei que se consubstanciam os recursos da seguridade, de forma que o constituinte originário teve o cuidado de àquela atribuir a competência para disciplinar as contribuições, proporcionando a segurança jurídica necessária à sua criação ou alteração. Nesta esteira, ainda é possível observar a carga principiológica instituída sobre as contribuições, em especial no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal de 1988:

As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, *b*. (BRASIL, 1988).

Trata-se da utilização de dois princípios tributários relativamente às contribuições, quais sejam, o da noventena⁶, e o da anterioridade⁷ – este não se aplicando, o que demonstra a natureza tributária das contribuições

6 - É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o princípio da anterioridade. (PAROLIM, 2013, p. 145).

7 - É vedado às pessoas políticas cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que instituiu ou aumentou. (PAROLIM, 2013, p. 140).

sociais. De toda sorte, na previsão constitucional das contribuições sociais, o constituinte originário não fez referência ao disposto no artigo 153, § 1º da CF⁸, que atribui a característica de regulatórios a certos tributos, facultando ao poder executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e IV daquele artigo, depreendendo-se, neste sentido, que, apesar de terem características próprias dos tributos, as contribuições sociais não têm a mesma natureza jurídica dos tributos regulatórios, sendo estes bem delineados no regramento constitucional.

Note-se que a previsão dos tributos com características regulatórias tem expressa previsão constitucional, e, neste sentido, remete-se à luz da rigidez inerente à matéria tributária instituída na Carta Maior brasileira, uma vez que o sistema tributário nacional é particularmente delineado e delimitado pela legislação de maior peso no ordenamento, qual seja, a Constituição Federal. Assim, não há margem de liberdade ao legislador brasileiro no sentido de inovar em matéria de legislação tributária, corroborando com este entendimento a lição de Emerenciano:

nenhum arbítrio e limitadíssima esfera de discricção outorgada ao legislador ordinário. A matéria tributária é exaustivamente tratada pela nossa constituição, sendo o nosso sistema tributário todo moldado pelo próprio constituinte, que **não abriu à lei a menor possibilidade de criar coisa alguma** – se não expressamente prevista – ou mesmo introduzir variações não, prévia e explicitamente, contempladas. (EMERENCIANO et al, apud ATALIBA, 2006, p. 903). (Grifo nosso).

Neste toar, a análise das repercussões inerentes às alterações das alíquotas das contribuições sociais PIS/PASEP e COFINS, por intermédio de Decreto Presidencial, tornam indispensável a caracterização da natureza jurídica destes tributos, diante da impossibilidade de discricionariedade conferida ao legislador tributário, o que, de pronto, é reflexo da rigidez constitucional aplicada à matéria.

3.2. Natureza Jurídica das Contribuições

A constituição federal de 1988 autorizou a instituição – vinculada a certos fins colimados, de três contribuições pela União Federal, quais sejam, as Contribuições Sociais, as de Intervenção no Domínio Econômico e as de Interesse das Categorias Profissionais ou Econômicas, conforme regramento do artigo 149, cabeça, subdividindo-se as contribuições sociais em duas

8 - Constituição da República Federativa do Brasil.

subespécies, as Genéricas e as com destinação para Seguridade Social (TOMÉ, et al, 2005).

Segundo Coêlho (2010, p. 111) “pelo caráter unilateralmente compulsório, as contribuições para-fiscais, já Vimos *ab initio*, são ontológica e sistematicamente tributos, apenas afetados a finalidades específicas [...]” (Grifo do autor). No plano constitucional, as contribuições PIS/PASEP e COFINS têm suas finalidades descritas no título VIII da Carta Magna, que, em seu artigo 193, cabeça, determina que “A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o **bem-estar e a justiça sociais**” (Grifo nosso).

Em seu artigo 194, a CF/88 traz as disposições gerais relativas à seguridade social, assim estatuídas: “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos à saúde, à previdência e à assistência social”.

No ensinamento de Baleeiro (2013, p. 59), “o que diz a Constituição é que as contribuições nascem para custear a construção do Estado Democrático de Direito, ou melhor, a atuação da União nessa construção”, e, nesta senda, percebe-se que os fins colimados pelo legislador constitucional vertem para a atuação estatal na busca de garantir seus objetivos como nação democrática, prevalecendo o cunho social, de bem-estar e de dignidade da pessoa humana, a rigor do artigo 1º, III da Constituição Federal.

Paralelamente à análise da criação e natureza jurídica das contribuições sociais à luz Constituição Federal, mostra-se relevante analisá-las tendo em vista a legislação especificamente pertinente às contribuições, objeto deste estudo, eis que “As contribuições para o PIS e a COFINS estão no rol daqueles tributos cujas leis instituidoras são objeto de constantes discussões judiciais. Na verdade, este é um dado que marca a história destes dois tributos” (PEREIRA et al, 2005, p. 610).

Importa mencionar que as discussões judiciais em torno das contribuições em muito se devem às alterações legislativas, tendo como exemplos os Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449 de 1988. Outras discussões tem nascimento nas características particularmente inerentes às contribuições e referem-se a interesses atendidos unicamente por alguns contribuintes, estes pertencentes a determinadas categorias (PEREIRA, et al, 2005).

Assim, a diferenciação trazida por Coêlho tem especial contribuição na definição da natureza jurídica das contribuições sociais:

Nas contribuições sociais *latu sensu*, pagas de direito pelos empregadores (COFINS, *vg.*), mas repassadas aos consumidores, os fatos jurídicos são *lucro, faturamento, pagamento de salários e receita de jogos*.

São fatos do contribuinte. Inexiste atuação estatal a ele voltada. A receita vai para o *Caixa da Seguridade Geral* para atender às pessoas (generalizadamente). (COELHO, 2010, p. 387). (Grifo do autor)

Salienta o Professor Coelho (2010, p. 388), que “a *finalidade*, nas contribuições, por si só, não as autonomiza como espécie tributária” (Grifo do autor). Eis que em relação às contribuições, “A atuação do Estado se dá sempre especificamente, relativamente à pessoa do contribuinte. Este o fundamento dos tributos vinculados a atuações específicas” (COELHO, 2010, p. 388).

Com tal fundamento, a diferenciação de natureza jurídica das contribuições sociais em relação aos tributos regulatórios pode ser entendida pela finalidade pretendida pelo constituinte originário, pois “*se o imposto é informado pelo princípio da capacidade contributiva e a taxa informada pelo princípio da remuneração, as contribuições serão informadas por princípio diverso*” (COELHO, apud ATALIBA 2010, p. 393). (Grifo do autor)

Com estas considerações, suscita-se definir se as contribuições sociais comportam em sua formação características inerentes aos demais tributos, mais especificamente a característica da extrafiscalidade.

3.3. O Decreto 8.426/2015 e a Extrafiscalidade

A extrafiscalidade aparece como característica orientadora das ressalvas constitucionais que excepcionam o princípio da estrita legalidade tributária. Ocorre na possibilidade de alteração tributária mediante ato do Poder Executivo sobre os chamados tributos regulatórios, como, por exemplo, o Imposto de Importação, que, pela circunstância de ser o imposto desta natureza, no mundo contemporâneo, mais é um instrumento de regulação do comércio internacional e da política cambial do que um meio de recolher receitas, permitindo a Constituição expressamente que, nos limites e condições da lei, o Executivo possa graduar a alíquota, tudo do mínimo ao máximo da tarifa flexível (BALEEIRO, 2013).

Em termos formais, a extrafiscalidade aparece no artigo 153, § 1º da CF, a saber: “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” (Grifo nosso) relativamente aos impostos de importação; exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Também há previsão de extrafiscalidade no artigo 155, § 4º, IV, c da CF: “poderão ser reduzidas e restabelecidas, **não se lhes aplicando o disposto**

no art. 150, III, b” (Grifo nosso), relativamente ao ICMS⁹;e no artigo 177, § 4º, I, b, também da Carta Magna: “reduzida e restabelecida por ato do **Poder Executivo**, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b” (Grifo nosso) relativamente à CIDE¹⁰ Combustíveis.

No dizer de Novais:

A extrafiscalidade consiste na utilização do tributo não para a sua aptidão que é a arrecadação de fundos para que o estado possa cumprir as suas finalidades essenciais, mas sim como **instrumento de regulação** de ações dos integrantes do Estado. (NOVAIS, et al 2006, p. 1.058). (Grifo nosso)

Com este ensinamento, a autora passa à análise da possibilidade de desvio de finalidade constitucional nas prerrogativas conferidas ao legislador relativamente à extrafiscalidade, uma vez que suscita ao debate o fato de que, na ocorrência da utilização dessas prerrogativas para finalidades arrecadatórias, dado que a autorização constitucional outorga competência extrafiscal objetivando certas finalidades, que não se atribuem a outros tributos.

Na sua lição, Novais aduz que:

A arrecadação deve ser promovida, mas **resguardando-se os indivíduos contra ações estatais que possam lhes retirar a segurança** por meios de ações que não lhes permitam planejar as suas vidas, ou antecipar os defeitos das relações jurídicas de que venham a tomar parte, exacerbar de forma confiscatória os limites da propriedade individual, promover a desigualdade etc., valores, dentre outros, de importância suprema. Disso decorre concluir que, **quando se trate do exercício da tributação com finalidade arrecadatória**, ou seja, quando o seu exercício se restrinja ao plano da **fiscalidade, o legislador constituinte impôs limites sem exceções**, pois se extrai do exame da constituição que o exercício da fiscalidade se encontra em posição de perfeito equilíbrio com a mais absoluta e sem exceção manutenção dos referidos valores constitucionais. (NOVAIS, et al 2006, p. 1.059). (Grifo nosso).

Neste entender, é possível observar a interdependência entre a fiscalidade e a segurança jurídica, ao passo que a legalidade é consequência lógica e inevitável, necessária e suficiente ao equilíbrio entre o direito de arrecadar do Estado e a razoabilidade, na arrecadação. Desta forma, o instituto da extrafiscalidade aparece como situação excepcionalíssima ao princípio da legalidade, relativamente a tributos com características próprias de regulação econômica e fiscal, bem definidos e exauridos no texto constitucional.

9 - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

10 - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico.

Observadas as características e a finalidade das contribuições sociais, bem como a previsão constitucional para sua existência e a destinação de seus recursos, percebe-se, com nitidez, a necessidade de ser obedecido o princípio da legalidade tributária quando da alteração de alíquotas relativas a tais tributos, dadas a interligação das contribuições sociais com a fiscalidade e, necessariamente, a envergadura jurídica daquele princípio.

4. O DECRETO 8.426/2015 E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA

O princípio da legalidade tributária aparece com relevante importância histórica, uma vez que tem vinculação com a proteção da propriedade de cada indivíduo, já sendo possível observar seu aparecimento na Magna Carta Libertatum¹¹, outorgada por João Sem-Terra em 1.215:

Non lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (*commue concilium regni*), a não ser para resgate da nossa pessoa, para armar cavaleiro o nosso filho mais velho e para celebrar, mas uma única vez, o casamento da nossa filha mais velha; e esses tributos não excederão limites razoáveis. De igual maneira se procederá quanto aos impostos da cidade de Londres (MORAES, 2014, p. 906). (Grifo do autor).

Neste entender, é possível observar que, já no ano de 1.215, o princípio da legalidade era regra geral, abrindo-se exceções pontuais e bem definidas, o que se poderia dizer como extrafiscais, se comparadas ao sistematizado na Constituição Federal do Brasil.

Neste entendimento, os desdobramentos da Lei nº 10.865/04 devem ser observados à luz dos princípios tributários insculpidos na ordem jurídica nacional, especialmente o da estrita legalidade, uma vez que “A Carta de 1988 veda a possibilidade de criação ou majoração de tributo sem prévia previsão legislativa, que, nos termos do art. 62 da Constituição Federal, admite medidas provisórias” (MORAES, 2014, p. 906).

As exceções ao princípio da legalidade, entretanto, encontram-se nas hipóteses previstas nos arts. 153, § 1º, 177, § 4º, I, b, e 155, § 4º, IV, todos da Constituição Federal em vigor, possibilitando ao Poder Executivo a discricionariedade de, em ato próprio, sem necessidade de processo legislativo nas casas do Congresso, alterar alíquotas tributárias dentro dos limites mínimo e máximo estabelecidos em Lei (BALEEIRO, 2013).

11 - Documento que tornou limitado o poder da monarquia na Inglaterra, impedindo, assim, o exercício do poder absoluto.

A alteração das alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS nestes moldes, convergindo para interferência executiva diretamente em suas alíquotas, dadas as características inerentes às contribuições, juntamente com o tratamento extrafiscal, não se apresenta alinhada com o regramento geral estabelecido na Constituição Federal Brasileira.

A Lei 10.865/2004, autorizadora do Decreto 8.426/2015, traz o regramento em seu art. 27, § 2º estatuinto a possibilidade do Poder Executivo operar as alíquotas em apreço:

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 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. (BRASIL, 2015)

Evidencia-se, por conseguinte, que, materialmente, e obedecidos os limites estabelecidos, o Poder Executivo ficou legalmente autorizado a alterar alíquotas, dispensando-se, portanto, a elaboração de lei no momento em que desejar alterar as referidas exações. Ocorre, assim, situação análoga aos tributos regulatórios, quais sejam, de Importação, Exportação, Produtos Industrializados, sobre Operações Financeiras e a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – combustíveis.

Tal analogia não apresenta-se como a mais adequada, a teor do que explanou o Juiz da 12ª vara Federal de São Paulo, em luminosa sentença, ao fundamentar sobre o artigo 27 da Lei nº 10.865 de 2004, por ocasião do julgamento do Mandado de Segurança nº 0012386-51.2015.4.03.6100:

[...]o art. 27 foi editado pelo legislador para delegar a modulação livre da alíquota desde que dentro dos percentuais legais, tendo em conta a dinâmica da economia, na mesma esteira em que se faz para o II, o IE, o IPI, o IOF e a CIDE combustíveis, de forma que mantê-la apenas no quanto benéfica ao contribuinte, podendo o executivo reduzir a alíquota, dispensando-se lei, mas não restabelecê-la, o que dependeria **sempre de nova lei**, levaria a uma distorção tributária, um desvio da finalidade da lei e do legislador, criando uma terceira norma mutiladora da política fiscal[...]¹². (Grifo nosso).

Observa-se, no entendimento do magistrado, que, para não ocorrerem distorções, é necessário estabelecer limites ao poder de tributar, e o processo

12 - <http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/>. Processo 0012386-51.2015.4.03.6100. Acessado em 13/05/2017

legislativo ordinário. nas casas do Congresso Nacional. surge como meio garantidor do princípio constitucional da legalidade tributária.

Este princípio, na lição de Baleeiro (2013, p. 77) “prende-se à própria razão de ser dos Parlamentos, desde a penosa e longa luta das Câmaras inglesas para efetividade da aspiração contida na fórmula “*no taxation without representation*”¹³. (Grifo do Autor). Desta feita, o nascimento da lei como instrumento necessário e suficiente à instituição e alteração de tributo é justamente o meio eficaz para salvaguardar a relação entre o estado e o contribuinte, por meio dos representantes eleitos pelo povo, os legisladores, em que a previsão de majoração e instituição de tributos encontra seu meio institucional de realização.

Nesse sentido, observa-se que a lei, em sentido formal, figura como meio necessário à consecução da atividade tributária, sendo imperioso que sua formação esteja diretamente ligada à atividade legislativa, realizada contemporaneamente à alteração do tributo, de forma que a própria lei não pode delegar a outro poder a incumbência típica do poder legislativo, que é de legislar. Corrobora com esse entendimento a lição de Mendes:

O princípio da legalidade, em matéria tributária, apresenta-se com diferentes dimensões e implicações. Em primeiro lugar, a legalidade está consubstanciada na pura e simples exigência de lei: não há tributo sem lei que o institua. O princípio determina que a lei, em sentido formal, seja o veículo necessário à criação e modificação dos tributos. Em regra, lei ordinária. **Veda-se, por conseguinte, a delegação de competência tributária ao executivo. A tarefa de instituir tributos é própria da atividade legislativa.** E mais, todos os elementos do tributo devem ser veiculados por lei. Esse segundo aspecto do princípio exige, para validade do tributo, que todos os seus elementos, aspectos ou critérios estejam contidos no veículo legislativo adequado — lei ordinária ou complementar, conforme o caso. Há, decerto, exceções, as hipóteses em que é dado ao Executivo alterar alíquotas fixadas por lei, como nos arts. 153, § 1º, 177, § 4º, b, e 155, § 4º, todos da Constituição Federal em vigor.(MENDES, 2015, p. 1.415). (Grifo nosso).

Nesse diapasão, pode-se perceber que o constituinte originário manifestou-se no sentido de que, no momento em que houver necessidade de ter-se modificado certo tributo, faz-se necessária a participação do Poder Legislativo, de forma que ele não está autorizado a delegar ao Executivo a responsabilidade de alterar qualquer exação, salvo as exceções dos tributos regulatórios, vez que, à luz do princípio da legalidade estrita, esta possibilidade inexistente.

13 - Nenhuma taxação sem representação.

No caso do Decreto 8.426, o Poder Legislativo autorizou a si mesmo de não legislar em caso de alteração das alíquotas tributárias, deixando os limites máximos a serem operados pelo Poder Executivo. Assim, o tratamento dispensado às contribuições de PIS/PASEP e COFINS mostra-se a ferir não somente o princípio da legalidade estrita em matéria tributária, como também o da reserva legal¹⁴, eis que o texto constitucional deixou as hipóteses de alteração tributária pelo poder executivo expressamente previstas, em consonância com a principiologia da estrita legalidade, como bem leciona Sabbag:

No plano axiológico, o princípio da legalidade tributária, abrindo-se para a interpretação, apresenta-se carregado de carga valorativa, sendo informado pelos ideais de **segurança jurídica e justiça – vetores que não podem ser solapados na seara da tributação.**

[...]

Em outras palavras, **o tributo depende de lei para ser instituído e para ser majorado.** Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a **vontade popular**, cuja lapidação se dá no **Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas.** Tal atrelamento, no trinômio “tributo-lei-povo” assegura ao particular um “escudo” protetor contra injunções estatais feitas por instrumento diverso de lei. (SABBAG, 2011, p. 62). (Grifo nosso).

Neste entendimento, a missão institucional conferida ao Poder Legislativo na Carta Magna brasileira tem carga valorativa máxima, derivando do atributo da segurança jurídica nacional. Efetivamente, “O poder de tributar, na Constituição, é regulado segundo rígidos princípios que deitam raízes nas próprias origens históricas e políticas do regime democrático por ela adotado” (BALEEIRO, 2013, p. 77).

Para Sabbag (2011), a necessidade de lei para criação e majoração de tributos deriva diretamente da constituição federal, e tal perspectiva deve observar inclusive a extinção de tributos. Ele nos ensina que:

A Constituição Federal de 1988 foi explícita ao mencionar os elementos “instituição” e “aumento”, levando o intérprete, à primeira vista, a associar da lei apenas aos processos de *criação e majoração* do tributo. Essa não parece ser a melhor exegese: a lei tributária deve servir de parâmetro para criar e, em outro giro, para extinguir o tributo; para aumentar e, em outra banda, reduzir a exação. (SABBAG, 2011, p. 63). (Grifo do autor).

14 - Exigência de que algumas matérias devem ser necessariamente tratadas por meio de lei (reservadas à lei). (MENDES, 2015, p. 856).

O que ocorreu pela edição da Lei 10.865/04 foi a delegação de competência legislativa ao Poder Executivo, atribuindo-lhe a responsabilidade de analisar as circunstâncias ensejadoras da alteração tributária, tarefa esta originariamente reservada ao Congresso Nacional.

Nesta toada, a noção de justiça legal no trato da questão tributária, uma vez que legalidade e segurança jurídica exigem reserva absoluta, encontra respaldo na lição de Meyer-Pflug:

O princípio da legalidade está a vedar a instituição ou majoração de tributo sem a prévia **autorização legislativa**, ou seja, a criação ou aumento de tributos deve ser feita por meio de lei. Todavia, o princípio da legalidade também exige uma **ordem jurídica mais justa**. Trata-se de uma expressão geral do princípio da legalidade que rege toda a Administração Pública e que deriva da própria noção de Estado de Direito e visa garantir também o princípio da segurança jurídica. Pode-se afirmar que no Direito Tributário o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica assumem peculiar relevância, na medida em que se exige **reserva absoluta de lei formal** para a criação e majoração de tributos. (MEYER-PFLUG et al, 2013, p. 149). (Grifo nosso)

Neste enfoque, mostra-se necessária a atuação legislativa contemporânea à instituição do tributo, sob a perspectiva de que não se faz mister apenas a autorização legislativa para alteração tributária, mas, também, se exige, na óptica do art. 150/CF, que seja realizado o devido processo legislativo com atuação do congresso nacional e debate da alteração, e não que esta incumbência constitucional seja repassada ao poder executivo em forma de autorização para decretar, dando-lhe limites máximos para alíquotas.

Parece ser inconstitucional tal autorização, sob o prisma de que existe hierarquia da constituição, e tal hierarquia não pode ser quebrada ou maculada pela vontade do legislador infraconstitucional. Neste sentido, o ideal de rigidez e permanência da ordem pressupõe que:

A exigência da preservação da segurança jurídica torna a questão da estabilidade constitucional um axioma que se encontra refletido no pensamento consensado denominado rigidez constitucional, por meio do qual se pretende dar perenidade aos valores e **prescrições da Constituição**. (EMERENCIANO et al, 2006, p. 899). (Grifo nosso).

A norma constitucional é explícita ao garantir a participação do Poder Legislativo, no momento da alteração tributária. O princípio da legalidade

tributária toa como mecanismo garantidor do rito constitucional tendente a limitar a alteração tributária ao desígnio da lei, de forma que

É preferível adotar a terminologia de *princípio da estrita legalidade* para designar um modelo específico para a legalidade em matéria tributária, no sentido de que não se exige lei ordinária formal para veicular todas as matérias tributárias, **não se permitindo, por outro lado, a edição de normas tributárias criar ou majorar tributos que não sejam, ao menos equiparadas às normas veiculadas pelo Poder Legislativo.** (PAROLIN, 2013, p. 135). (Grifo nosso).

Por meio dessa lição, é possível entender que, mesmo as normas tributárias que não sejam lei, em sentido formal, devem guardar equiparação legislativa àquela. É o caso do instituto da medida provisória, que, a rigor do artigo 62 da Constituição Federal, preconiza que “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”.

Observa-se que, os pressupostos de relevância e urgência devem ser conjuntamente atendidos, decerto que o poder judiciário já analisou o preenchimento destes requisitos na ocorrência de alteração tributária por ato do Poder Executivo, por intermédio de uma medida provisória, “No julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.753-2, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em decisão unânime, suspendeu a eficácia de uma medida provisória em virtude da ausência desses pressupostos” (TROIANELLI et al, 2005, p. 328).

Com estas considerações, faz-se necessário analisar a força normativa dos decretos em matéria tributária, a fim de se estabelecer sua natureza jurídica e seu cabimento, posto que esta análise torna possível obter os parâmetros necessários à determinação, em sentido estrito, dos aspectos constitucionais do Decreto 8.426 de 2015, à luz do princípio da legalidade estrita em Direito Tributário.

5. OS DECRETOS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A expedição de decretos pelo Poder Executivo está ligada ao Poder Regulamentar da Administração Pública, a teor do regrado no artigo 84, IV da Constituição Federal, como ensina Moraes:

Os regulamentos, portanto, são normas expedidas privativamente pelo chefe do Poder Executivo, cuja finalidade precípua é facilitar a execução das leis, removendo eventuais obstáculos práticos que podem surgir em sua aplicação e exteriorizam-se por meio de **decreto**, sendo, pois, como

relembra Marcelo Caetano, importante fonte do Direito Administrativo. (MORAES, 2013, p. 1.242). (Grifo nosso).

Segundo Parolin (2013), pode-se dizer que as funções do Decreto Regulamentar dizem respeito a aspectos substantivos e à harmonização do procedimento dos órgãos e entidades da Administração Pública, além de determinarem normas relativas aos procedimentos nas instituições, com o fito de assegurar o tratamento igualitário aos administrados, porquanto são definidores do modo de operar a técnica legislativa.

Com efeito, as obrigatoriedades provenientes da lei, em regra, não podem ser do mesmo modo advindas de Decretos, uma vez que estes não têm o condão de fazer brotar no mundo os mesmos efeitos jurídicos das leis, que são formadas nas Casas Legislativas. Neste sentido:

É correto afirmar que o regulamento expedido pelo chefe do poder executivo para fiel execução da lei não cria obrigação, pois somente a lei poderá fazê-lo, e não socorre o argumento no sentido de que o Decreto Regulamentar é ato explicativo ou supletivo da lei, de maneira que sua função não poderia ser somente a de copiar os termos da lei, o que resultaria sua completa inutilidade. (PAROLIN, 2013, p. 139).

Assim, percebe-se que a natureza jurídica e a função dos decretos em matéria tributária aparecem como elementos imprescindíveis à compreensão das repercussões ocasionadas pela edição da Lei 10.865/2004, eis que trouxe dispositivo autorizador de alteração de alíquotas mediante ato do Poder Executivo, e este, dentro das suas competências institucionais, editou decretos que trazem carga valorativa hibridizada, ao passo que se mostram, ao mesmo tempo, dentro da legalidade e da inconstitucionalidade.

Na lição de Corrêa, a natureza dos decretos figura da espécie legislativa Decreto encontra melhor nitidez:

Sem embargo, merece destaque a regra do art. 99 do CTN, que dispõe: “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função dos quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei”. Enfim, os decretos, no âmbito tributário, valem como regras emanadas do poder executivo, destinadas a dispor sobre a **execução das leis tributárias**, aliás, por meio dos decretos costuma serem baixados os regulamentos, que, normalmente, de maneira ordenada, dispõem sobre a **exigência e a satisfação** de determinados tributos. (CORRÊA et al, 2013, p. 90). (Grifo nosso).

Depreende-se que os Decretos, fora das exceções expressamente previstas na Constituição Federal, têm função regulamentar, ou seja, de destinar o modo de operação e realização, na administração pública, da arrecadação tributária, sendo excepcional sua utilização para alteração de alíquotas, adstringindo-se em regra às atividades administrativas necessárias à consecução dos fins colimados pelo Estado tributante.

É imperioso, para caracterizar a função dos decretos em matéria tributária, fazer a inter-relação com os limites legais do poder de tributar, impondo-se distinguir as materialidades reservadas a cada espécie normativa. Neste sentido, ensina Carvalho que:

A legalidade tem duas dimensões: formal e material. A legalidade formal diz respeito à natureza do **veículo introdutor da norma jurídica**. Refere-se ao diploma normativo formalmente considerado: **se esse introduzir normas que criem novos direitos e obrigações, o veículo tem de ser lei em sentido amplo**, i.e., produto de um processo realizado pelo Poder Legislativo. Trata-se um limite objetivo, pois para ver se o mesmo foi atendido, basta verificar a natureza do veículo normativo. Já a legalidade material diz respeito à norma introduzida. A obrigatoriedade de condutas se circunscreve a ela. (CARVALHO et al, 2006, p. 884). (Grifo nosso).

Assim, é possível observar vários aspectos vinculados à majoração tributária realizada por Decreto Presidencial, eis que o Decreto 8.426/2015, materialmente, criou uma obrigação de pagar aos contribuintes das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, ou seja, introduziu obrigatoriedade de condutas a elas circunscritas, decerto que não houve um processo legislativo contemporâneo autorizador da exação, o que se amoldaria aos princípios constitucionais, mas, sim, uma autorização extemporânea ao quadro sócio-econômico que a ensejou.

A criação de obrigação tributária por meio de Decreto é caso tão excepcional, à luz da força jurídica dos princípios tributários, que “se por ventura fosse revogado algum desses princípios, como por exemplo, a estrita legalidade tributária, não significaria que o Poder Executivo poderia criar tributos **via decreto**” (CARVALHO et al, 2006, p. 886) (Grifo nosso).

Neste toar, em razão do julgamento dos Embargos de Declaração em Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 11.600/STJ, do Estado do Espírito Santo, o Ministro Relator Humberto Gomes de Barros do Superior Tribunal de Justiça asseverou que:

Não atende ao princípio da reserva legal, o dispositivo da Lei estadual capixaba 5.298/96, que **transfere ao Poder Executivo** a competência para atribuir responsabilidade tributária a quem comercia, “toda e qualquer mercadoria classificada na Nomenclatura Brasileira de Mercadorias/Sistema Harmonizado – NBM/SH”. [...] A fixação da base de cálculo, com fundamento em **livre estimativa do Poder Executivo** maltrata Art. 97, III, do CTN e o Art. 8º da LC 87/96¹⁵. (Grifo nosso).

Com fulcro neste entendimento, a inter-relação entre a limitação de tributar e a estrita legalidade, e também do princípio da reserva legal, permite observar que atuação do Poder Executivo, em matéria de obrigação tributária, encontra-se adstrito à sua Função Administrativa, que, na lição de Melo:

É a função que o Estado, ou quem faça as vezes, exerce *na intimidade de uma estrutura e regime hierárquicos* e que no sistema constitucional brasileiro se caracteriza pelo fato de ser *desempenhada mediante comportamentos infralegais* ou, excepcionalmente, *infraconstitucionais*, submissos todos a *controle de legalidade pelo Poder Judiciário*. (MELO, 2011. P. 36). (Grifo do autor).

Em matéria tributária, quando da autorização legislativa para alterar alíquotas de tributos fiscais – e não extrafiscais, pode ocorrer delegação legislativa indevida, em desacordo com os preceitos constitucionais, eis que “A doutrina assinala, majoritariamente, que há delegação indevida quando se permite ao regramento inovar na ordem jurídica, atribuindo-se-lhe a definição de requisitos necessários ao surgimento de direito, dever, obrigação ou restrição”. (MENDES, 2008, p. 834).

A força normativa da Constituição Federal e seus princípios, uma vez que “Na constituição encontra-se a matriz de todas as competências” (AMARO, 2005, p. 166), impõe obediência máxima ao agente estatal na prática de seus atos, seja na execução ou na elaboração das normas, eis que “A eficácia dos atos jurídicos consiste em sua aptidão para a produção de efeitos, para irradiação das consequências que lhe são próprias”. (BARROSO, 2009, p. 14).

Assim, melhor entendimento sobre o alcance normativo imposto à espécie legislativa dos Decretos pode ser obtido a partir de uma contextualização específica destes à luz das considerações constitucionais inerentes à competência reservada ao Poder Executivo, em virtude da consecução de suas funções.

15 - <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200000175544&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>. Acessado em 14/05/2017.

5.1. Os Decretos como Regulamentos

A competência normativa conferida ao Presidente da República no artigo 84, IV da Constituição Federal, ao contrário do precipuado em países europeus, consubstancia menor grau de discricionariedade ao Chefe de Estado brasileiro, autorizando disposições via Decreto que não criem aumento de despesa ou não extingam cargos públicos (MELO, 2011).

Regulamento é “ato geral e (de regra) abstrato, de competência privativa do Chefe do Poder Executivo, expedido com a estrita finalidade de produzir as disposições operacionais uniformizadoras necessárias à execução de lei [...]” (MELO, 2011, p. 343). (Grifo nosso).

Neste sentido, em que pese a existência dos tributos regulatórios, de cuja natureza se extrai o fenômeno da extrafiscalidade, os Decretos de competência do Presidente da República, ou nas esferas estadual e municipal, de competência dos Governadores e Prefeitos, não estão agasalhados pela força normativa de lei, limitando-se, portanto, a explicá-la, decerto que a ela está em subordinação. Neste sentido:

O regulamento, posto em vigência por decreto, “embora não possa modificar a lei, tem a missão de explicá-la e de prover sobre minúcias não abrangidas pela norma geral editada pelo Legislativo.” (PAULSEN, apud MEIRELLES, 2007, p. 817)

Para evitar delegações disfarçadas e inconstitucionais, o poder constituinte originário foi bastante profícuo¹⁶ em delimitar as competências reservadas a cada função do poder estatal, porquanto atingiu, também, a criação de obrigação tributária. “Disto se ressalva, tão-só, a hipótese de “leis delegadas” – pela própria Constituição previstas no art. 59, IV, mas editáveis apenas em decorrência do procedimento legislativo regulado no art. 68 e segundo as condições e limites ali estabelecidos” (MELO, 2011, p. 356).

Por tais considerações, faz-se necessário analisar detidamente a autorização legislativa estabelecida pelo § 2º do artigo 27 da Lei 10.865/2015, sob o aspecto da constitucionalidade, uma vez que sua eventual nulidade frente aos princípios e normas preceituados na Carta Magna pode desencadear a invalidade jurídica de outras normas fundamentadas na referida lei, objetivando-se, dessa forma, a análise do Decreto 8.426/2015.

16 - Proficiente. Capaz. Competente.

6. O DECRETO 8.426/2015 SOB A ÓTICA CONSTITUCIONAL

Considerando o objetivo geral do presente estudo, faz-se mister analisar a validade e eficácia do Decreto 8.426/2015 à luz do Direito Constitucional, e, por conseguinte, do controle de constitucionalidade. Neste sentido, o confronto com a doutrina sedimentada na rigidez constitucional brasileira é medida que se impõe, uma vez que:

O ordenamento jurídico é um sistema. Um sistema pressupõe ordem e unidade, devendo suas partes conviver de maneira harmoniosa. A quebra dessa harmonia deverá deflagrar mecanismos de correção destinados a restabelecê-la. O controle de constitucionalidade é um desses mecanismos, provavelmente o mais importante, consistindo na **verificação da compatibilidade entre uma lei ou qualquer ato normativo infraconstitucional e a Constituição**. (BARROSO, 2009, p. 1).(Grifo nosso).

Não se pretende, contudo, adentrar detidamente nos aspectos centrais do controle de constitucionalidade, como, por exemplo, tratar da legitimidade para propositura de eventual ação ou demais requisitos. O que se propõe a fazer, inicialmente, é alicerçar os aspectos necessários à possibilidade de existir controle sobre um Decreto, como ato normativo infraconstitucional.

Neste sentido, ensina o eminente Ministro Gilmar Mendes, apud Söhn (1996, p. 91) que “O processo de controle abstrato de normas destina-se fundamentalmente, à defesa da ordem jurídica contra leis inconstitucionais e, portanto, à segurança jurídica, sendo instaurado no interesse da comunidade”. É portanto, à luz do interesse da comunidade – como detentora do poder soberano, e da segurança jurídica, que se presta o estudo dos aspectos constitucionais do Decreto 8.426/2015.

Em termos de análise objetiva, é necessário consignar que a inconstitucionalidade “constitui vício aferido no plano da validade. Reconhecida a invalidade, tal fato se projeta para o plano seguinte, que é o da eficácia” (BARROSO 2009, p. 14). Assim, a medida do confronto da norma legal, objeto do presente estudo com os ditames da Constituição Federal, passa, necessariamente, pelo plano da eficácia jurídica.

No plano da eficácia, é vedado validar-se qualquer ato que seja contrário às disposições contidas na Carta Maior da República (BARROSO, 2009), e, neste toar, o quantum de validade do Decreto 8.426/2015 pode ser analisado à luz de algumas decisões judiciais, observando-se os aspectos controvertidos e o posicionamento adotado pelos magistrados brasileiros.

6.1. Controvérsia em Torno do Decreto 8.426/2015.

Conceituar controvérsia exige que se tenha em mente a “divergência objetiva entre pessoas diversas” (MENDES, apud TRIEPEL 1996, p. 95). Este parâmetro de análise, à luz do conceito basilar de controvérsia, também denominada como *Meinungsverschiedenheit*¹⁷ no direito alemão, toma forma na medida em que as Cortes Superiores brasileiras têm discutido o Decreto 8.426/2015 com recorrentes tomadas de vista dos autos do processos pelos magistrados, bem como declínios de competência jurisdicional, e, até mesmo, a rejeição e posterior recebimento da matéria pelo mesmo Tribunal.

6.1.1. Mandado de Segurança nº 0012386-51.2015.4.03.6100

Cumpre, neste sentido, tomar como referência, inicialmente, as decisões de primeiro grau de jurisdição, eis que é neste juízo onde tem início a relação jurídica processual. Como exemplo, no Mandado de Segurança nº 0012386-51.2015.4.03.6100 da Justiça Federal de São Paulo, em que o magistrado de primeiro grau concedeu a segurança pleiteada pela parte autora, mesmo tendo explicitado claramente no início da sentença que a pretensão requerida não merecia ser atendida.

Nesta ação judicial, a parte autora defendia a inconstitucionalidade do Decreto 8.426/2015. A controvérsia da matéria em exame atingiu tal magnitude que, na mesma decisão judicial, ou seja, na mesma cognição exauriente, o Estado Juiz expressou um sentir controverso. Neste sentido, reputa-se fundamental a transcrição de trechos da decisão do Magistrado:

Não merece guarida a pretensão da parte impetrante. [...] Assim, salta aos olhos que o que se tem é uma situação teratológica, pois todas as normas envolvidas, legais e infralegais, mais benéficas ou menos benéficas, seriam **manifestamente inconstitucionais em face do princípio da estrita legalidade tributária**, que se aplicaria tanto para agravar a situação do contribuinte. [...] A rigor, os decretos são legais se analisados em face estritamente do artigo 27, mas, se este artigo for inconstitucional, também o seriam as normas dele derivadas, **por arrastamento**¹⁸. (Grifo nosso).

O douto Magistrado iniciou sua decisão claramente afirmando que a pretensão do autor do Mandado de Segurança não deveria ser atendida,

17 - Desacordo.

18 - As citações deste subcapítulo são referentes a: <http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/>. Processo 0012386-51.2015.4.03.6100. Acessado em 13/05/2017.

passando a afirmar que a situação em análise é uma questão de Teratologia¹⁹. Assim, o julgador, luminosamente, registra a anormalidade da Lei 10.865/2004, uma vez que o Decreto 8.426/2015 veio a revogar inteiramente o Decreto 5.442/2005, ambos fundamentados naquela Lei, sendo que o primeiro reduziu a zero as alíquotas, e o outro as restabeleceu.

Considerando o Magistrado que a declaração de inconstitucionalidade do artigo 27 da Lei 10.865/2004 levaria a uma situação prejudicial à parte autora, pelo fato de que a redução a zero também seria inconstitucional, por arrastamento, o que seria inadmissível em razão da vedação à *reformatio in pejus*²⁰, o julgador segue mudando gradativamente seu entendimento:

[...] Nessa ordem de ideias, **sendo o resultado conforme o Direito mais gravoso à parte que a situação atual**, que seria formalmente tão inconstitucional quanto a situação pretendida e materialmente mais próxima da alíquota legal, a forma mais adequada e razoável de não prejudicá-la e ofender o mínimo possível a Constituição é **manter o status quo**, que lhe é ainda mais benéfico que o plenamente constitucional. Assim, **a única solução cabível para o caso seria reconhecer a inconstitucionalidade da lei e atos derivados**, mas manter o status quo em razão da vedação à *reformatio in pejus*. (Grifo nosso).

Ressalte-se que o Juiz reconhece como única solução cabível o reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei 10.865/2004 e os Decretos dela derivados, ao passo que, em sua decisão, não pode ensejar prejuízo à parte autora, pois esta se limitou a suscitar ao Poder Judiciário a inconstitucionalidade apenas do Decreto 8.426/2015. Assim, a decisão do Juízo no sentido de declarar inconstitucional o artigo 27 da Lei, sem reservas, estaria levando à parte autora um status não pleiteado, além de prejudicial.

Com tais considerações, o nobre julgador concedeu a segurança pleiteada, reconhecendo a inconstitucionalidade do artigo 27 da Lei 10.865/2004 e a afronta ao princípio da legalidade estrita, suspendendo as cobranças relativamente às contribuições do PIS e da COFINS da impetrante, assim decidindo:

Diante de todo o exposto, mantenho a liminar concedida, julgo procedente o pedido formulado e CONCEDO A SEGURANÇA para que não sejam realizadas cobranças das contribuições do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras da impetrante com base no Decreto nº 8.426/2015, com fundamento no artigo 269, I, do Código de Processo Civil. (Grifo do autor).

19 - Estudo das deformidades orgânicas.

20 - Reforma para pior. A reforma que muda para pior a situação do recorrente.

Observa-se, por conseguinte, que os aspectos constitucionais do Decreto 8.426 de 2015 são tão controvertidos que o Magistrado iniciou a sentença registrando que “não merece guarida a pretensão da parte impetrante”, mas reconheceu anormalidade jurídica das normas em apreço, concedendo o pedido autoral.

Assim, em sentido contrário ao explanado inicialmente, no dispositivo final da sentença, o julgador concedeu o Direito à parte autora do Mandado de Segurança a não ser tributada com as contribuições do PIS e da COFINS sobre suas receitas financeiras, por entender inconstitucional o artigo 27 da Lei 10.865/2004.

Ressalte-se que a decisão, em sede de recurso da apelação no Tribunal Regional Federal da Terceira Região 3ª Região, de numeração 0012386-51.2015.4.03.6100/SP, o Egrégio Tribunal entendeu pela consonância da Lei 10.865/2004 com o princípio da estrita legalidade tributária, dando provimento à apelação da Fazenda Nacional.

6.1.2. Recurso Especial nº 1.586.950

No Superior Tribunal de Justiça, a matéria relativa ao Decreto 8.426/2015 foi recebida no dia 25 de fevereiro de 2016, e distribuída por sorteio ao Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, da Primeira Turma. No dia 23 de agosto de 2016, no julgamento em plenário, Após o voto do Sr. Ministro Relator, em preliminar, no que foi acompanhado pelo Sr. Ministro Benedito Gonçalves, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Gurgel de Faria.

Quando do retorno do julgamento em plenário em 25 de outubro de 2016, a Turma, em preliminar, por maioria, vencidos os Srs. Sérgio Kukina e Gurgel de Faria (voto-vista), conheceu do recurso especial e, no mérito, após o voto do Sr. Ministro Relator dando-lhe parcial provimento para declarar a não incidência do PIS/PASEP e COFINS sobre as receitas financeiras, pediu vista antecipada a Sra. Ministra Regina Helena Costa.

Prosseguindo no julgamento, em 07 de fevereiro de 2017, após o voto-vista da Sra. Ministra Regina Helena Costa dando parcial provimento ao Recurso Especial, em que reconheceu a legalidade da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre receitas financeiras das pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade dessas contribuições, afastando a aplicação do art. 1º, caput, do Decreto n. 8.426/2015, restabelecendo-se o regime anterior de alíquotas. Novamente, houve pedido de vista, agora pelo Sr. Ministro Gurgel de Faria²¹.

21 - <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>. RESP 1586950. Acessado em 14 de maio de 2017.

Assim, o julgamento perante o Superior Tribunal de Justiça encontra-se há pelo menos um ano em tramitação, totalizando três pedidos de vista pelos Srs. Ministros, de sorte que o aspecto controvertido mostra-se mais evidenciado a cada julgamento, em especial, pelo reconhecimento do Supremo Tribunal Federal relativo à repercussão geral da matéria.

6.1.3. Recursos Extraordinários nº 981760/RS e 986296/PR

No Supremo Tribunal Federal, a celeuma em torno do Decreto 8.426 de 2015 chegou à relatoria da Sra. Ministra Rosa Weber em 04 de julho de 2016, no Recurso Extraordinário nº 981.760. Na decisão prolatada em 17 de agosto de 2016, a Sra. Ministra entendeu que a matéria não tem índole constitucional, negando seguimento ao recurso, de sorte que não deveria ser apreciada na Suprema Corte.

Em contrapartida, na data de 05 de maio de 2017, após apreciação da matéria pelo Plenário Virtual do Supremo em virtude do Recurso Extraordinário nº 986.296, a Sra. Ministra voltou atrás da decisão de negar seguimento ao Recurso Extraordinário, com a seguinte explanação:

Após a publicação da decisão agravada, a matéria restou submetida ao Plenário Virtual para análise quanto à existência de repercussão geral no RE 986.296-RG, *verbis*: “RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. PIS E COFINS. LEI Nº 10.865/2004. PRINCÍPIO DALEGALIDADE. DECRETO Nº 8.426/2015. REDUÇÃO EREESTABELECIMENTO DE ALÍQUOTAS”. Ante o exposto, **reconsidero** a decisão recorrida para aplicar o paradigma da repercussão geral. **Devolvam-se os autos** ao Tribunal *a quo* para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015²². (Grifo nosso).

O recurso Extraordinário nº 986.296, de relatoria do Exmo. Sr. Dias Toffoli, foi submetido à análise do Plenário Virtual do STF, em 03 de março de 2017, e, nesta apreciação, foi reconhecida a repercussão geral da matéria, como de índole constitucional. Segundo o Eminentíssimo Relator Ministro Dias Toffoli:

É de se fixar orientação sobre a possibilidade de o art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004 transferir a regulamentação - portanto, ato infralegal - a competência para reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS. A matéria é similar à discutida na ADI nº 5.277/DF,

22 - <http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>. RE 981760. Acessado em 14/05/2017.

de minha relatoria, de modo que entendo estarem presentes a densidade constitucional e a repercussão geral²³.

Com esta decisão, a matéria inevitavelmente há de ter sua jurisprudência definida pela instância máxima da Justiça Brasileira, o Supremo Tribunal Federal.

Por tais razões, cumpre mencionar o parecer do Ministério Público Federal, po meio da Procuradoria Geral da República, quando da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.277, que serviu de fundamento ao Relator Dias Toffoli para levar a apreciação do Decreto 8.426/2015 ao Plenário do Supremo.

No desenrolar da Ação, que cuida da delegação ao Poder Executivo para fixação de coeficiente de redução das alíquotas das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, o Procurador Geral da República, Exmo. Sr. Rodrigo Janot Monteiro de Barros, manifestou-se no sentido de que:

A discricionariedade **delegada ao Executivo** para, nos parâmetros contidos em lei, alterar a alíquota de tributo (a maior ou a menor) **ofende a tipicidade fechada do Direito Tributário**, ao retirar da lei em sentido estrito a função de definir os elementos essenciais da regra-matriz de incidência. Daí as exceções ao princípio da legalidade tributária serem apenas as previstas na própria Constituição²⁴. (Grifo nosso).

Nesse passo, a controvérsia constitucional em torno do Decreto Presidencial 8.426/2015 resta configurada, ante a pluralidade de opiniões, as divergências constatadas nos processos, o reconhecimento de Repercussão Geral pelo Supremo Tribunal Federal, bem como a existência de Ação Direta de Inconstitucionalidade em andamento com matéria análoga.

Cumpre analisar, por conseguinte, a possibilidade de ser declarado o Decreto 8.426/2015 como inconstitucional, pela via do arrastamento, eis que o mesmo apresenta-se em perfeita harmonia com sua Lei fundamentadora, e, portanto, dentro da legalidade, só podendo ser atingido pelo fenômeno da inconstitucionalidade consequencial – por arrastamento.

6.1.4. O Decreto 8.426/2015 e Inconstitucionalidade por arrastamento

A declaração de inconstitucionalidade por arrastamento pode ocorrer em situações em que certo dispositivo, reputado como inconstitucional, guardar relação de interdependência com outra norma, cuja aferição de

23 - <http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>. RE 986296. Acessado em 14/05/17.

24 - <http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>. ADI 5277. Acessado em 14/05/17.

constitucionalidade não esteja em análise por ocasião de eventual controle de constitucionalidade, podendo o Supremo Tribunal Federal declarar inconstitucional dispositivo com fundamentos diversos dos oferecidos pelo autor da demanda constitucional (MORAES, 2014).

A aferição da constitucionalidade de um Decreto do Poder Executivo passa, inicialmente, pela possibilidade jurídica de um ato regulamentar ser submetido à análise constitucional. No caso do Decreto 8.426/2015, a aferição da constitucionalidade haverá de ser realizada à luz do princípio geral da legalidade, uma vez que foi editado com fundamento na Lei 10.865/2004.

Além da necessidade de analisar o princípio da legalidade estrita em Direito Tributário, o entendimento de que o Decreto Regulamento pode ser posto em análise constitucional suscita o raciocínio de que:

A aferição da constitucionalidade dos decretos com força de lei não depende de maiores justificações, uma vez que esses decretos têm a mesma hierarquia da lei. Daí serem chamados de decretos com força de lei. Todavia, afigura-se recomendável que o controle de constitucionalidade não se limite a esses atos, abrangendo também os **atos de execução, isto é, os atos tipicamente regulamentares**. (MENDES, apud KELSEN, 1996, p. 173). (Grifo nosso).

Considerando-se a possibilidade de ser analisada a constitucionalidade do Decreto 8.426/2015, uma vez que é ato regulamentar, afigura-se necessário determinar, também, a hipótese da sua disponibilidade ao fenômeno da inconstitucionalidade por arrastamento, e, neste sentido:

A hipótese de inconstitucionalidade por arrastamento é possível tanto em relação a dispositivos existentes na mesma lei ou ato normativo impugnado, quanto em relação a texto normativo diverso, porém **elaborado sob o seu fundamento**". (MORAES, 2014, p. 775). (Grifo nosso).

O artigo 27 da Lei 10.865/2004, em seu parágrafo 2º, dispõe sobre o regramento fundamentador do Decreto 8.426/2015, autorizando o Poder Executivo a reduzir e estabelecer as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS, por ato próprio, sem a necessidade de processo legislativo contemporâneo para tal feito.

Assim, configura-se a possibilidade de ser arrastado o Decreto 8.426/2015 pela eventual inconstitucionalidade de sua Lei autorizadora, ou seja, existe a possibilidade jurídica do Decreto ser arrastado para a inconstitucionalidade.

Neste sentido, resta analisar se a delegação realizada pelo Poder Legislativo autorizando as alterações nas alíquotas do PIS/PASEP e COFINS, por meio do § 2º da Lei 10.865/2004 é constitucional, e, posteriormente, passar à tipificação de eventual arrastamento, com conseqüente perda de validade do dispositivo, eis que:

Esta contaminação ou perda de validade pode ser reconhecida, também, em relação a **decreto que se fundava em lei declarada inconstitucional**. Então, o STF vem falando em inconstitucionalidade por **arrastamento do decreto que se fundava na lei** (cf., por exemplo, ADI 2.995/PE, Rel. Min. Celso de Mello, 13.12.2006). (LENZA, 2012, p. 308). (Grifo nosso).

Finalmente, cumpre mencionar que o dispositivo da Lei 10.865/2004 estabeleceu delegação ao Poder Executivo no sentido de alterar alíquotas, com tratamento idêntico ao dispensado aos tributos extrafiscais. Neste passo, a lição de Paulsen merece destaque:

Alteração pelo executivo. Inconstitucionalidade. O art. 2º, § 3º, da lei 10.833/03, incluído pela Lei 10.865/04 e alterado pela Lei 11.196/05, ainda autoriza o Executivo a reduzir e a restabelecer a alíquota relativa à receita de venda, dentre outros, de produtos químicos e farmacêuticos e destinados ao uso em laboratório que refere, sem que haja, contudo, previsão constitucional para tanto, eis que apenas quanto aos impostos federais referidos no art. 153, § 1º, da Constituição e quanto às contribuições de intervenção no domínio econômico relativas às atividades de importação e comercialização de combustíveis, previstas no § 4º do art. 177 da CF por força de EC 33/01, é que há atenuação à legalidade tributária. (PAULSEN, 2007, p. 487). (Grifo do autor).

Em consonância com esse pensar, a notável lição de Pontes de Miranda nos ensina que “Não há tributo sem lei que o haja estabelecido, respeitados os princípios constitucionais. Não se pode, por meio de analogia, ou de argumentos lógicos, estender o que se edictou nas leis. O entendimento é rígido e estrito”. (MIRANDA 1970, p. 398).

Com este entender, que reforça todo o expandido, a inconstitucionalidade do artigo 27 da Lei 10.865/2004 arrastando o Decreto 8.426/2015, mostra-se com lucidez cristalina, à luz do histórico princípio da legalidade tributária. Pela força deste princípio, “O tributo constitui uma obrigação *ex lege*”²⁵. (BALEEIRO, 2013, p. 37) (Grifo do autor), e, neste sentido, deve-se guardar a máxima obediência à reserva legal.

25 - Por Lei. Segundo a Lei.

7. CONCLUSÃO

Considerando-se os objetivos específicos do presente estudo, cumpre firmar, inicialmente, o obtido quanto à natureza dos tributos PIS/PASEP e COFINS, entendendo-os como contribuições sociais com destinação constitucional diversa dos tributos regulatórios, e, assim, não se apresentando como tributos cuja arrecadação está vinculada à intervenção rápida do Poder Executivo na política econômica governamental.

No objetivado especificamente no sentido de caracterizar o princípio da legalidade estrita no Direito Tributário, cumpre asseverar o entendimento de que o legislador constitucional teve o cuidado de reservar à Lei, em sentido formal, a característica de ser instrumento normativo fundamental para a instituição e alteração tributárias, excepcionando apenas casos expressamente previstos nos artigos 153, § 1º, 177, § 4º, b, e 155, § 4º, ambos da Constituição Federal.

Como resultado, qualquer nova exceção a esta regra necessitaria, em tese, de alteração no Texto Magno por meio de Emenda Constitucional, o que, de regra, já nasceria em afronta aos princípios máximos constitucionais, eis que a referência ao Imposto de Importação, Exportação, Produtos Industrializados, e Operações Financeiras, tem rol taxativo, e mesmo por Emenda à Constituição não seria permitido modificar sua essência (PAULSEN, 2007).

Desta feita, a análise da constitucionalidade do Decreto 8.426/2015 necessita ser confrontada com a autorização contida no § 2º do artigo 27 da Lei 10.865/2004, que por ser norma autorizadora, circunscreve outros textos legais derivados de seu texto, que tem validade jurídica em consequência daquela.

Impõe-se necessário considerar os resultados obtidos mediante objetivo específico de analisar a o fenômeno da inconstitucionalidade por arrastamento, tendo-se que este tipo de inconstitucionalidade pode ocorrer não somente em relação a disposições constantes em uma mesma legislação, ou mesmo em outra espécie normativa, mas, também, em situações em que haja texto legal com fundamentação naquela (MORAES, 2014).

Importa considerar, também, que a alteração tributária realizada pelo Decreto 8.426/2015 ocorreu por norma jurídica caracterizada como regulamento administrativo, fulcrada no § 2º do artigo 27 da Lei 10.865/2004, exsurgindo que tal alteração foi realizada com natureza visivelmente extrafiscal.

Quanto à análise da extrafiscalidade, desponta o entendimento de que tal característica não tem previsão constitucional vinculada ao regramento das contribuições sociais, e, portanto, não se amolda ao tratamento dispensado a estes tributos.

Considerando-se que o tratamento extrafiscal dispensado a certos tributos pela Constituição é delegação de competência legislativa, competência esta que, de regra, é indelegável, e considerando-se que, na ocorrência de delegação legislativa fora da autorização constitucional, urge a inconstitucionalidade como patente (COELHO, 2010).

Considerando-se o objetivo geral deste estudo, qual seja, analisar a constitucionalidade do Decreto 8.426/2015, à luz do princípio da legalidade tributária, os resultados apontam para a sua inconstitucionalidade, em consequência do arrastamento trazido pelo § 2º do artigo 27 da Lei 10.865 de 2004, uma vez que este dispositivo legal delegou competência legislativa em afronta à Constituição Federal, de sorte que dispensou às Contribuições Sociais tratamento extrafiscal, que a estas não se aplica.

Desta forma, o Disposto no § 2º do artigo 27 da Lei 10.865/2004 é inconstitucional, ainda, por afrontar o princípio da legalidade estrita em Direito Tributário, uma vez que, ao realizar delegação legislativa não prevista na Constituição da República, as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS ficaram, dentro dos limites estabelecidos em Lei, disponíveis à livre flutuação Pelo Poder Executivo.

Com esta autorização, as contribuições do PIS/PASEP e da COFINS passaram a figurar no rol de tributos regulatórios, em afronta ao objetivo firmado pelo legislador constitucional, que as atribuiu natureza jurídica vinculada à ordem social, natureza esta visivelmente desvinculada da atividade econômica, esta que circunscreve os tributos com natureza regulatória.

Com tais considerações, conclui-se pela inconstitucionalidade do Decreto 8.426/2015, por arrastamento, em ofensa ao princípio da legalidade estrita em Direito Tributário, na medida em que a Lei 10.865/2004 afrontou, também, a ordem social e a atividade econômica do Estado, devendo ser interpretada à luz da Constituição Federal da República Federativa do Brasil.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**. - 11ª Ed. Ver. E atual. – São Paulo: Saraiva, 2005.

BALEEIRO, Aliomar, **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – 12. Ed. - Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BARROSO, Luís Roberto, **Controle de Constitucionalidade no Direito Brasileiro: exposição sistemática da doutrina e análise da jurisprudência**. – 4ª Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal.

BRASIL. **Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015**. Restabelece as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições. Diário Oficial da União - Seção 1 - Edição Extra - 1/4/2015, Página 1 (Publicação Original).

BRASIL. **Lei 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. Diário Oficial da União da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: V. 141, nº 82-A, p. 1 a 7, 30 de abr., 2004. Seção 1, pt. 1.

CARVALHO, Cristiano Rosa de, in Santi, Eurico Marcos Diniz de (Coord), **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CÓRDOVA, Fernanda Peixoto, in Silveira, Denise Tolfo (Org.) / Gerhardt, Tatiana Engel (Org.), **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. – 11ª Ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CORREIA, Walter Barbosa/Rezek, Francisco José de Castro (atual.) in Martins, Ives Gandra da Silva, **Curso de direito tributário** (coord.). – 14 ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

CUNHA, Sérgio Sérvulo da, **Dicionário compacto do Direito** – 10ª Ed. – São Paulo: Saraiva, 2011. P. 253.

EMERENCIANO, Adelmo da Silva, in Santi, Eurico Marcos Diniz de (Coord), **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

LAKATOS, Eva Maria, **Fundamentos da metodologia científica** / Mariana de Andrade Marconi, Eva Maria Lakatos. – 7 ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

MELO, Celso Antônio Bandeira de, **Curso de Direito Administrativo**, 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira, **Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha**. São Paulo: Saraiva, 1996.

MENDES, Gilmar Ferreira, **Curso de direito constitucional**. Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho, Paulo Gustavo Gonet Branco. – 3ª. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira, **Curso de direito constitucional**. Gilmar Ferreira Mendes / Paulo Gustavo Gonet Branco. – 10. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2015.

MEYER-PFLUG, Samantha in Martins, Ives Gandra da Silva, **Curso de Direito Tributário** (coord.) – 14 ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.

MIRANDA, Pontes de, **Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda nº 1, de 1969. Tomo II (Arts. 8º - 31)**. – 2ª Ed. rev. – São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

MORAES, Alexandre de, **Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional**/Alexandre de Moraes. – 9 ed. atualizada até a EC nº 71/12 – São Paulo: Atlas, 2013.

MORAES, Alexandre de, **Direito Constitucional**/Alexandre de Moraes. – 30ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2014.

NOVAIS, Raquel Cristina Ribeiro, in Santi, Eurico Marcos Diniz de (Coord), **Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2006..

PAROLIN, Marcos Cesar Pavani, **Curso de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Ray, 2013.

PAULSEN, Leandro, **Direito Tributário: constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência**. – 9ª ed. rev. atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

PEREIRA, João Luís de Souza in Fischer, Octávio Campos; Peixoto, Marcelo Magalhães (Coord.), **PIS – COFINS – Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SABBAG, Eduardo - **Manual de direito tributário**. – 3. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

TOMÉ, Fabiana Del Patre in Fischer, Octávio Campos; Peixoto, Marcelo Magalhães (Coord.), **PIS – COFINS – Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda in Fischer, Octávio Campos; Peixoto, Marcelo Magalhães (Coord.), **PIS – COFINS – Questões atuais e polêmicas**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

XIMENES, Sérgio, **Dicionário da Língua Portuguesa**. – 3ª Ed. rev. e ampl. – São Paulo: Ediouro, 2001.