



Registrada sob nº
1470 / 2015

Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

Autos nº 0005901-96.2015.403.6112

Sentença Tipo A

Mandado de Segurança

Impetrante: Linoforte Móveis Ltda.

Impetrado: Delegado da Receita Federal do Brasil em Presidente Prudente

Vistos, etc.

LINOFORTE MÓVEIS LTDA., qualificada nos autos, impetrou mandado de segurança, com pedido de liminar, contra ato do **DELEGADO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL EM PRESIDENTE PRUDENTE**, objetivando ordem a determinar à autoridade coatora que se abstenha de efetuar a cobrança das contribuições para o PIS e COFINS sobre as receitas financeiras da Impetrante, com fundamento no Decreto nº 8.426/2015, ou, subsidiariamente, a concessão de ordem no sentido de autorizar a impetrante a descontar créditos de PIS e COFINS sobre suas despesas financeiras.

Aduz, em síntese, que é contribuinte de tributos federais, estando sujeita à incidência das contribuições sociais para o PIS e COFINS, em regime não cumulativo, incidentes sobre suas receitas financeiras. Sustenta a inconstitucionalidade do Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, que restabeleceu as alíquotas de 0,65% e 4% para o PIS e a COFINS, incidentes sobre receitas financeiras, as quais haviam sido zeradas pelo Decreto nº 5.442, de



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

09.05.2005. Assevera que houve majoração das alíquotas mediante decreto, em flagrante violação ao princípio constitucional da legalidade tributária. Bate pela impossibilidade de delegação da competência tributária para a fixação das alíquotas das contribuições previdenciárias em testilha. Ressalta que inexistente extrafiscalidade em relação às contribuições mencionadas, sendo sua finalidade eminentemente arrecadatória. Destaca que as contribuições para o PIS e COFINS não se inserem nas exceções constitucionais à estrita legalidade. Sublinha a impossibilidade de o art. 27, §2º, da Lei nº 10.865/2004 delegar a alteração das alíquotas ao Poder Executivo. Subsidiariamente requer seja reconhecido o direito ao aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas financeiras. Assevera que a Lei nº 10.865/2004, em seus arts. 21 e 37, que vedou a possibilidade de desconto de crédito das despesas financeiras viola o princípio constitucional da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e COFINS. Pontua que a não-cumulatividade pressupõe um sistema de créditos e débitos, assim não há como admitir a tributação das receitas financeiras desacompanhada do creditamento das despesas financeiras. Requer, ao final, a concessão da segurança.

Juntou procuração e documentos (fls. 23/51).

Determinada a notificação da autoridade coatora e postergado o exame do pedido de liminar para após a vinda das informações (fl. 54).

Notificada, a autoridade coatora prestou informações a fls. 61/77.

Parecer pelo Ministério Público Federal a fls. 79/82, manifestando desinteresse em atuar no feito.

Vieram-me os autos conclusos para sentença.

É, no essencial, o relatório.

Fundamento e decidido.



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

II

Insurge-se a impetrante contra a revogação da alíquota zero, prevista no artigo 1º do Decreto 5.442/2005, do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras, pelo artigo 1º do Decreto 8.426/2015, que passou a fixá-los em 0,65% e 4%, respectivamente, nos seguintes termos:

"Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

§ 1º Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS."

Com efeito, a possibilidade de alteração das alíquotas da contribuição para o PIS e COFINS, mediante ato do Poder Executivo, foi prevista pelo §2º do art. 27, da Lei nº 10.865/2004, assim vazado: *"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".*

Cinge-se, portanto, a questão central debatida nos presentes autos em saber se, ao permitir que o Poder Executivo, mediante ato infralegal, altere as



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

alíquotas previstas na lei de regência das mencionadas contribuições, violou o princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da CF/88.

Segundo a inolvidável lição do mestre **Paulo Bonavides**, o princípio da legalidade “*nasceu do anseio de estabelecer na sociedade humana regras permanentes e válidas, que fossem obras da razão, e pudessem abrigar os indivíduos de uma conduta arbitrária e imprevisível da parte de seus governantes*” (*apud* BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo: Saraiva, 1992, v. 3, tomo III, p. 23).

No âmbito tributário, a origem do princípio da legalidade tributária, como sinalado pela doutrina, remonta ao século XIII, quando o rei da Inglaterra, João Sem-Terra, expediu a Carta Magna (1215), documento que veio assegurar a criação de tributos somente após a aprovação pelo Parlamento.

Hodiernamente, o princípio da legalidade encontra-se contemplado, por mais de uma vez, no texto da Constituição Federal de 1988.

Sem embargo de contemplar o princípio da legalidade (legalidade geral) já no âmbito dos direitos e garantias fundamentais do cidadão (art. 5º, II, CF/88), o legislador constituinte originário emprestou especial relevo ao princípio da legalidade tributária, a exemplo do que ocorreu no âmbito penal, evidenciando, assim, a preocupação com as matérias envolvidas, na linha do pensamento desenvolvido secularmente pela sociedade, já deveras muito oprimida com a atuação imprevisível e arbitrária de seus governantes.

Nessa esteira, em capítulo que enfoca as “Limitações ao Poder de Tributar”, preceitua o texto magno no art. 150, I, da CF/88: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao

¹ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 62.



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”

Seguindo-se na mesma linha de preocupação do legislador constituinte, enfatizou-se no art. 149 da CF/88 a aplicação do princípio da legalidade tributária às contribuições sociais.

Destaca-se, assim, a legalidade tributária como um direito e uma garantia fundamental do contribuinte, assentando-se em típica cláusula pétrea, a qual tem por finalidade proporcionar ao cidadão a segurança e a certeza jurídica no que tange à oneração de seu patrimônio. Também, na esteira de renomados mestres, o princípio da legalidade tributária assume uma característica democrática, no sentido de que, ao ser exigida a lei formal, como ato emanado do Poder Legislativo, opera-se um consentimento de “autotributação”².

A respeito do conteúdo do princípio da legalidade tributária, equivocam-se aqueles que entendem que a legalidade tributária se esgota com a mera autorização de lei para a cobrança de tributos. Consoante preleciona **Luciano Amaro**, com a legalidade tributária “*requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador; necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.*” (*Direito Tributário Brasileiro*. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2009, p. 112)

Decorre da legalidade tributária a *tipicidade* tributária ou “especificidade conceitual determinante”, que impõe ao legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo e completo, todas as situações tributáveis, bem como todos os aspectos do tributo, notadamente seus critérios de quantificação.

Tal como inexistente discricionariedade administrativa no sentido de se

² RDDT nº 175, p. 68.



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

cobrar ou não o tributo, por se tratar o lançamento de ato vinculado, por igual, e com maior razão, inexistente discricionariedade administrativa para definir os aspectos essenciais do tributo, por manifesta impossibilidade de delegação de competência, decorrente da necessidade de lei formal para tanto.

Ensina **Regina Helena Costa** que: *“Em matéria tributária são perfeitamente distinguíveis as funções cumpridas pela noção de legalidade, mediante a exigência do indispensável veículo legislativo (função formal), da especificação de todos os aspectos à verificação do fato jurídico tributário e respectiva obrigação (função material), bem como quanto à vinculatividade dos órgãos da Administração a seus comandos (função vinculante).”* (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 62)

De logo, insta asseverar, na esteira do que afirmado alhures, que a Constituição Federal, ao contemplar o princípio da legalidade tributária no inciso I, do art. 150, estabeleceu, de forma clara, que os tributos somente podem ser disciplinados, em seus aspectos fundamentais (material, pessoal, quantitativo, espacial, etc.), por lei em sentido formal.

Veja-se que o princípio da legalidade abrange tanto a instituição como a majoração dos tributos, estabelecendo limitações ao poder de tributar notadamente quanto ao aspecto quantitativo dos tributos, no qual se incluem as alíquotas e respectivas bases de cálculo.

Nessa esteira, preleciona **Paulo de Barros Carvalho** que:

“[...] qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse plus caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.” (Curso de Direito Tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 166-167)

Vale mencionar, no ponto, que as exceções à legalidade tributária, que se traduzem em sua *flexibilização* e não em seu afastamento, encontram-se **expressamente mencionadas** na Constituição, como ocorre, v.g., no §1º, do art. 153, sendo autorizado ao Poder Executivo alterar quantitativamente as alíquotas, por questões de política externa, cambial, financeira, etc.

Todavia, no que tange às contribuições sociais, **não se verifica tal autorização constitucional** para a delegação da alteração das alíquotas referentes ao PIS e COFINS, o que terna de inarredável inconstitucionalidade a norma insculpida no §2º do art. 27 da Lei nº 10.865/2004.

Digna de nota, neste aspecto, a lição de **Leandro Paulsen**: “O princípio da reserva legal (em sentido estrito) afasta a possibilidade de o Executivo estabelecer os elementos da norma tributária impositiva, salvo exceção expressa feita no texto original da própria Constituição, como a de definir a alíquota de certos impostos federais, nos termos do §1º, do art. 153 da CF.” (Direito Tributário. 11. ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2009, p. 188)

Na mesma esteira: “Os tributos constantes dos incisos I, II, IV e V são os impostos de importação de produtos estrangeiros, de exportação, de produtos industrializados e de operações de crédito, câmbio, seguros, títulos ou valores mobiliários, mas a licença constitucional concedida ao Poder Executivo, como



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

se observa, restringe-se à variação de alíquotas. Os demais tributos (quer sejam impostos, taxas ou contribuições) somente podem ter suas alíquotas modificadas, majoradas ou reduzidas, por meio de lei expressa.” (grifo nosso) (BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p 959)

Eis que, como bem preleciona Luís Eduardo Schoueri: “NÃO HÁ MITIGAÇÃO TÁCITA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA. QUANDO O CONSTITUINTE ASSIM O DESEJOU, ELE EXPRESSAMENTE PREVIU A POSSIBILIDADE DE O EXECUTIVO, NOS LIMITES DA LEI, ALTERAR AS ALÍQUOTAS.” (grifo nosso) (*Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 297)

Posta assim a questão, é inegável que a delegação legislativa veiculada pelo §2º do art. 27 da Lei nº 10.865/2004 excedeu os limites e permissivos constitucionais decorrentes da legalidade tributária.

Inegável, portanto, que houve indevida delegação ao administrador da possibilidade de aumentar ou diminuir a alíquota, que se traduz em aspecto fundamental da conformação jurídica do tributo em testilha.

Reforça, ainda, a impossibilidade de estabelecimento das alíquotas, tal como referidas nos mencionados dispositivos legais e regulamentares, a letra do art. 97, IV, do CTN, que preceitua que somente a lei pode estabelecer a fixação da alíquota do tributo e sua base de cálculo, exsurgindo, daí, a manifesta ilegalidade da fixação das alíquotas por critérios estabelecidos em regulamento.

Preleciona Hugo de Brito Machado:

“Se a matéria está abrangida pela denominada reserva legal, os decretos e regulamentos não podem dela tratar, mesmo no silêncio da lei. Mesmo que se admita em nosso sistema jurídico o denominado regulamento autônomo. Em matéria tributária, repita-se, lacunas eventualmente existentes na lei dizem respeito a matéria de reserva legal, o regulamento não pode preenchê-las. Não se pode admitir a alegação de lacunas



Poder Judiciário

Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo

5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

na lei, a ensejar norma de decreto ou regulamento. Nem se pode admitir que a atribua ao regulamento essa função de completá-la. Se a matéria pertence à reserva legal, constatada uma lacuna na lei só outra lei pode preenche-la.

Admitir-se que a lei deixe espaços em branco, ou que atribua ao decreto ou regulamento a função de completá-la, subverte a hierarquia normativa. Implica dar ao legislador o poder de alterar a norma de hierarquia superior, a norma que definiu o campo da reserva legal, afastando deste uma parte da matéria nele colocada pela norma superior.” (Comentários ao Código Tributário Nacional. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2008, v.2, p. 64-65)

Perfilhando o mesmo entendimento, confira-se a lição de **Paulo de Barros de Carvalho**:

“A lei ordinária é, inegavelmente, o item do processo legislativo mais apto a veicular preceitos relativos à regra-matriz dos tributos, assim no plano federal, que no estadual e no municipal. É o instrumento por excelência da imposição tributária. E estabelecer um tributo equivale à descrição de um fato, declarando os critérios necessários e suficientes para o seu reconhecimento no nível de realidade objetiva, além de prescrever o comportamento obrigatório de um sujeito, compondo o esquema de uma relação jurídica. Diríamos, em linguagem técnica, que criar um tributo corresponde a enunciar os critérios da consequência – subjetivo (sujeito ativo e passivo da relação) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

Assinale-se que à lei instituidora do gravame é vedado deferir atribuições legais a normas de inferior hierarquia, devendo, ela mesma, desenhar a plenitude da regra-matriz da exação, motivo por que é inconstitucional certa prática, cediça no ordenamento jurídico brasileiro, e consistente na delegação de poderes para que órgãos administrativos complementem o perfil jurídico de tributos. É o que acontece com diplomas normativos que autorizam certos órgãos da Administração Pública federal a expedirem normas que dão acabamento à figura tributária concebida pelo legislador ordinário. Mesmo nos casos em que a Constituição dá ao Executivo Federal a prerrogativa de manipular o sistema de alíquotas, como no Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), tudo se faz dentro de limites que a lei especifica.” (Curso de Direito



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

Tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 62-63)

Confira-se, ainda, a lição de **Roque Antônio Carraza**:

“Por muito maior razão não é dado ao Legislativo atribuir ao Executivo a missão de editar regras que, majorando o tributo, venham a vulnerar o patrimônio do contribuinte. Nula, pois, a lei que defere ao regulamento a missão de definir, mediante critérios próprios, os requisitos necessários ao nascimento do tributo ou à sua quantificação. De fato, assim dispondo, afronta o princípio da tripartição de Poder, pois ‘autoriza’ o regulamento a inovar, em caráter inaugural, a ordem jurídico-tributária, vale dizer, a introduzir-lhe elementos que não existem que não existem e nem podem ser deduzidos da lei tributária.

Constitui prática corriqueira, infelizmente, a lei deferir ao Executivo a faculdade de, mediante regulamento, cuidar de assuntos (v.g. a fixação de alíquotas dos tributos) que só a ela são afetos. Quando tal acontece, cabe ao Poder Judiciário fulminar não só a lei delegante, como o regulamento delegado.”(grifo nosso) (*Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 399)

Em arremate, vale transcrever, no ponto, excerto do posicionamento do **E. Supremo Tribunal Federal** sobre a questão da delegação legislativa:

“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 apresenta possível, só pode ser veiculada mediante resolução, que



Poder Judiciário

Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo

5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

constitui o meio formalmente idoneo 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 substituiu 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.” (ADI 1296 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, TRIBUNAL PLENO, julgado em 14/06/1995, DJ 10-



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

08-1995 PP-23554 EMENT VOL-01795-01 PP-00027)

De efeito, nem se alegue que não houve “majoração” do tributo ou violação ao princípio da legalidade, porquanto as alíquotas foram fixadas em lei e sua modificação idem.

Como já sustentado à exaustão, inexistente previsão **constitucional** para que as alíquotas de tais contribuições sejam modificadas, para cima ou para baixo, por intermédio de ato infralegal.

Como bem realçado pela doutrina, não se concebe tal autorização *tacitamente*, pelo vácuo de previsão constitucional. Tal autorização deve ser expressa na Constituição Federal, devendo o silêncio do constituinte ser interpretado sempre em favor da cláusula pétrea da legalidade tributária.

Nesse passo, há que se concluir que mesmo a redução da alíquota promovida por decreto é inconstitucional.

Por certo que, sendo benéfica ao contribuinte, não seria questionada, mas esta conveniência não pode servir de escudo para a inconstitucionalidade.

Sob tal enfoque, preleciona **Luís Eduardo Schoueri**:

“Outro exemplo de investida contra o Princípio da Legalidade pode ser visto em alguns dispositivos da Lei 10.865/2004, notadamente os parágrafos 10, 11, 12 e 13 do artigo 8º, os quais preveem algumas hipóteses nas quais as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as importações de determinados produtos seria reduzida a zero. A concessão e a possibilidade de utilização desse benefício é, por sua vez, condicionada à regulamentação expedida pelo Poder Executivo. Aqui, arditosamente, fixou-se, por lei, ampla base de tributação, deixando-se ao alvitre do Poder Executivo a expedição de atos normativos concedendo benefícios fiscais.

Mas a faculdade de o Executivo fixar as bases de cálculo das contribuições sequer se limita aos casos de importação. O §2º do artigo 27 da própria Lei 10.865/2004 permite que o Poder Executivo reduza ou restabeleça as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes



Poder Judiciário

Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo

5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não cumulatividade. Assim é que os contribuintes se viram 'beneficiados' pelo Decreto 5.164/2004, quando o Executivo reduziu a zero as referidas alíquotas. Como se tratava de um favor, não teve o Chefe do Executivo o pejo de excluir do benefício as receitas financeiras oriundas de juros sobre o capital próprio e decorrentes de operações de hedge. Na imprensa, as autoridades fazendárias diziam preferir avaliar os efeitos da medida, antes de estenderem o favor, o que nunca aconteceu.

Ou seja: no lugar de o legislador decidir sobre as hipóteses em que haverá tributação, opta ele por uma definição bem ampla, compreendendo quase que a totalidade da atividade empresarial. Dado o absurdo que tal tributação geraria, reconhece o próprio legislador a necessidade de se restringir o alcance do texto. Entretanto, quem disciplina tal restrição é o Executivo.

Assim, o relaxamento que se faz do Princípio da Legalidade, quando o Legislativo deixa ao Executivo a prerrogativa de fixar os casos de isenção, mais que a segurança jurídica, afeta a própria liberdade do contribuinte.

Afinal, a concessão de um benefício inconstitucional constrange os beneficiados a não contestarem, sob o risco de não gozarem do privilégio. Cria-se, assim, uma situação de limitação do exercício da liberdade. Alguns receberão os frutos de um favor do Executivo, substituindo, daí, a relação jurídica, baseada em direitos, por uma situação de benevolência, carecedora de gratidão ao Executivo, quando este os exclui de serem tratados de acordo com o que diz a lei.

Eis, pois, as consequências, desta forma de desobediência à separação dos poderes: o temor e a reverência dos beneficiados e a impotência dos não beneficiados.

Cabe, aí, denunciar os riscos ao exercício da liberdade, que se dão sob o manto da aparência da legalidade e da legitimidade. Surgem na medida em que a prática reiterada de atos que tolhem a liberdade dos súditos, por não terem sido contestados, passa a institucionalizar-se.

Importa, daí, exigir o imediato retorno às raias da legalidade, afastando favores que não tenham base em lei com a mesma veemência com que se repudiaram tentativas de se instituírem tributos sem lei. Somente desse modo se assegura a preservação do próprio Estado de Direito." (Op. cit., p. 299-300)

Desse modo, o reconhecimento da inconstitucionalidade do §2º do art.

27 da Lei nº 10.865/2004, traz, por arrastamento, o reconhecimento da



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

inconstitucionalidade dos Decretos que alteraram as alíquotas com fundamento na delegação tributária inconstitucional.

No ponto, convém analisar a presente impetração sob a perspectiva do interesse processual da impetrante, notadamente quanto à utilidade do provimento jurisdicional almejado.

Veja-se que a impetrante deduziu em seu pedido principal a concessão de ordem a determinar à autoridade coatora que se abstenha de promover a cobrança do PIS e COFINS sobre suas receitas financeiras, em virtude da inconstitucionalidade do Decreto nº 8.426/2015.

Ora, como asseverado alhures, não se trata apenas de declarar a inconstitucionalidade do Decreto nº 8.426/2015, mas da própria norma que delegou ao Poder Executivo a possibilidade de alterar as alíquotas das contribuições, ainda que respeitados os limites estabelecidos pela lei de regência.

É dizer, deve ser fulminado o preceito insculpido no §2º do art. 27 da Lei nº 10.865/2004, o qual também estribou a alteração de alíquota – para baixo – veiculada pelo Decreto nº 5.442/2005.

Por conseguinte, de qualquer forma, o resultado será o restabelecimento das alíquotas originariamente estabelecidas nos incisos I e II do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, superiores às estabelecidas no Decreto nº 8.426/2015.

Assim, não haverá resultado prático que aproveite à impetrante no caso de reconhecimento da inconstitucionalidade da norma que veiculou a possibilidade de delegação da fixação das alíquotas das contribuições em testilha ao Poder Executivo, sendo, pois, manifesta a falta de interesse processual (art. 267, VI, CPC).



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

Sob a pena de **Cândido Rangel Dinamarco**, diz-se que o interesse de agir “*assenta-se na premissa de que, tendo embora o Estado o interesse no exercício da jurisdição (função indispensável para manter a paz e a ordem na sociedade), não lhe convém acionar o aparato judiciário sem que dessa atividade se possa extrair algum resultado útil. É preciso, pois, por esse prisma, que em cada caso concreto a prestação jurisdicional solicitada seja necessária e adequada.*” (Teoria Geral do Processo. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 279)

Destarte, malgrado manifestado o interesse de se extirpar do ordenamento jurídico a norma considerada inconstitucional, tal somente ocorreria por força do controle concentrado de constitucionalidade, devendo, no caso concreto, verificar-se a necessidade e utilidade do provimento almeja para a solução do caso entre as partes, e, na espécie, não vislumbro interesse processual a justificar a medida pretendida pela impetrante.

Assim, o pedido principal deve ser extinto, sem resolução do mérito.

No que tange ao pedido subsidiário, melhor sorte não socorre à impetrante.

É de sabença comum, e a impetrante sinala em sua petição, que a não-cumulatividade estabelecida para as contribuições sociais pela Emenda Constitucional nº 42/2003 não se assemelha à previsão estabelecida ao IPI e ao ICMS, uma vez que a dedução do PIS e da COFINS não decorre de exigência constitucional, mas de previsão legal. Dessa forma, “*Somente podem ser deduzidos da base de cálculo das referidas contribuições os créditos previstos na norma tributária*” (TRF 3ª R.; AC 0004493-96.2013.4.03.6126; SP; Terceira Turma; Relª Desª Fed. Diva Malerbi; Julg. 27/11/2014; DEJF 13/03/2015; Pág. 305).



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

A propósito, confira-se:

AGRAVO LEGAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PROCESSO ADMINISTRATIVO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA. HIPÓTESES DE DEDUÇÃO E EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. 1. Segundo o princípio da legalidade tributária, as exclusões, deduções e isenções devem ser interpretadas restritivamente. 2. As Leis 10.637/02 e 10.833/03 elencam taxativamente os casos nos quais é cabível o desconto para fins de apuração das bases de cálculo das contribuições. 3. Dentre as hipóteses de dedução, não se encontram os valores pagos como taxa de administração às operadoras de cartões de crédito e débito. 4. Não há portanto, como se falar em dedução desses valores da base de cálculo do PIS e do COFINS. 5. Não há elementos novos capazes de alterar o entendimento externado na decisão monocrática. 6. Agravo legal improvido. (TRF 3ª R.; AL-AC 0001576-35.2012.4.03.6128; SP; Sexta Turma; Rel. Des. Fed. Nelson dos Santos; Julg. 12/03/2015; DEJF 23/03/2015; Pág. 1559)

Ainda, com a propriedade que lhe é inerente, asseverou o **Desembargador Federal Carlos Muta**, no julgamento do AI nº 0019769-47.2015.4.03.0000/SP, Terceira Turma do TRF da 3ª Região, e-DJF3 Judicial 1 16/10/2015:

“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.

Como já explicitado, 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’.



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

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.

De fato, o artigo 195, §12, da CF/88 dispõe que "a lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas". Constatou-se, desta forma, que a própria Constituição 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 alegar inconstitucionalidade, portanto."

Destarte, não cabe ao Judiciário, que não pode atuar como legislador positivo, estabelecer hipótese de desconto não estabelecida expressamente na lei de regência.

Assim sendo, improcede o pedido subsidiário formulado pela impetrante.

III

Ao fio do exposto e por tudo mais que dos autos consta:

- a) **Julgo extinto o processo sem resolução do mérito**, com fulcro no art. 267, VI, do CPC, em relação ao pedido principal;
- b) **Julgo improcedente**, com fulcro no art. 269, I, do CPC, e **denego a segurança**, em relação ao pedido subsidiário.

Sem condenação em honorários. Custas pela impetrante.

À vista da inconstitucionalidade delineada na fundamentação, extraia-se cópia integral dos autos e **oficie-se ao Procurador-Geral da República a fim**



Poder Judiciário
Justiça Federal – Seção Judiciária de São Paulo
5ª Vara Federal de Presidente Prudente – SP

de que, se assim o entender, ajuíze ação direta de inconstitucionalidade, nos termos do art. 6º, I, da Lei Complementar nº 75/93.

P.R.I.O.

Presidente Prudente, 10 de novembro de 2015.



RICARDO UBERTO RODRIGUES

Juiz Federal