

REVISTA DA PGFN

Ano I . Número 1
jan./jun. 2011

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Brasília
2011

REVISTA DA PGFN

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Centro de Altos Estudos da PGFN

Setor de Autarquias Sul Quadra 01 Lote 01/03 Bl. G 14º andar

Ed. PGFN - CEP 70.070-010

PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

Adriana Queiroz de Carvalho

PROCURADORES-GERAIS ADJUNTOS

Fabrício da Soller

Liana do Rego Motta Veloso

Ricardo Soriano de Alencar

DIRETORES

Daniele Russo Barbosa Feijó

Paulo Ricardo de Souza Cardoso

DIRETOR-GERAL DO CENTRO DE ALTOS ESTUDOS DA PGFN

Gustavo Caldas Guimarães de Campos

CONSELHO EDITORIAL

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy

Heleno Taveira Torres

José Casalta Nabais

Juliana Furtado Costa

Luiz Fux

Marco Aurélio Greco

Marcus Abraham

Ricardo Lobo Torres

Teori Albino Zavascki

COMITÊ AVALIADOR

Ana Carolina Squizzato Masson, Cecília Teixeira Oliveira Giordano, Cláudia Aparecida de Souza Trindade, Cristiane de Oliveira Coelho, Daniel Giotti de Paula, Fábio Mauro de Medeiros, Luiz Alberto Reichelt, Maria Lúcia de Paula e Vandré Augusto Burigo.

Suplentes: Aldemario Araújo Castro e Gustavo Caldas Guimarães de Campos.

EDITOR RESPONSÁVEL

Gustavo Caldas Guimarães de Campos

COORDENADORES

Aldemario Araújo Castro, Clara da Mota Santos, Gustavo Caldas Guimarães de Campos, João Carlos Souto, Luciana Vieira Santos Moreira Pinto, Maria Karla Lacerda Osorio Netto, Maurício Cardoso Oliva e Sônia de Almendra Freitas Portella Nunes

ARTE E CAPA Maria Karla Lacerda Osorio Netto

DIAGRAMAÇÃO Niuza Gomes Barbosa de Lima

As opiniões emitidas nos artigos são de inteira responsabilidade dos autores e não refletem, necessariamente, o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a respeito dos temas tratados.

Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - v. 1, n. 1 (jan./jun. 2011). -

Brasília : PGFN, 2011__.

Semestral.

ISSN 2179-8036

1 - Direito Público – Brasil – Periódico. I. Brasil. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

CDD 341.05

CDU 342(05)

SUMÁRIO

| | |
|--------------------|---|
| Apresentação | 5 |
| Editorial | 7 |

COLABORADORES CONVIDADOS

| | |
|--|---|
| Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro <i>Marco Aurélio Greco</i> | 9 |
|--|---|

| | |
|--|----|
| Reflexão sobre a Introdução da Arbitragem Tributária <i>José Casalta Nabais</i> | 19 |
|--|----|

| | |
|---|----|
| Temporalidade e Segurança Jurídica – Irretroatividade e Anterioridade Tributárias <i>Heleno Taveira Torres</i> | 45 |
|---|----|

COLABORADORES

| | |
|---|----|
| Coisa Julgada em Matéria Tributária: relativização ou limitação? Estudo de caso da COFINS das sociedades civis <i>Marcus Abraham</i> | 63 |
|---|----|

| | |
|---|----|
| O Prazo para Redirecionamento da Ação de Execução Fiscal em Face de Terceiros Responsáveis <i>Juliana Furtado Costa Araujo</i> | 83 |
|---|----|

| | |
|---|----|
| Incentivos Fiscais em Tempos de Crise: impactos econômicos e reflexos financeiros <i>Matheus Carneiro Assunção</i> | 99 |
|---|----|

| | |
|--|-----|
| Uma Análise Crítica acerca da Idéia de Serviço Consagrada na Súmula Vinculante 31 do STF <i>Aldemario Araujo Castro</i> | 123 |
|--|-----|

| | |
|---|-----|
| O Propósito Negocial e o Planejamento Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro <i>Miquerlam Chaves Cavalcante</i> | 139 |
|---|-----|

| | |
|--|-----|
| O Dever Geral de Vedaçāo à Elisāo: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado <i>Daniel Giotti de Paula</i> | 165 |
|--|-----|

Proteção do Contribuinte e Fazenda Contra Atos Contraditórios e
Modificação de Jurisprudência em Direito Tributário

Tiago da Sihá Fonseca 195

Direito Financeiro e Educação. O Fundeb: natureza jurídica, regime de
fiscalização e fixação de competências

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy 213

Desconstruindo o Mito da Não-Incidência do Imposto de Renda Sobre
Verbas de Natureza Indenizatória

Augusto Cesar de Carvalho Leal 227

Direito Tributário como Instrumento de Inclusão Social: ação afirmativa
fiscal

Luiz Octávio Rabelo Neto 253

PARECERES

Força - Persuasiva ou Vinculante - Dos Precedentes Judiciais do STF/
STJ. Destino dos Recursos Interpostos Contra Decisões Fundadas
Nesses Precedentes. Apresentação, ou não, pela PGFN, de Recurso
e de Contestação. Razões de Conveniência e Oportunidade. Requisitos
Luana Vargas Macedo 275

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA

Jurisprudência Comentada: A Inconstitucionalidade da Contribuição
Previdenciária Incidente sobre a Produção Rural dos Empregadores
Pessoas Naturais (Recurso Extraordinário nº 363.852/MG)

Fábricio Sarmanho de Albuquerque 307

APRESENTAÇÃO

Tenho a honra de apresentar aos profissionais do Direito e a todos os interessados no debate de temas jurídicos a Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). Trata-se de periódico de circulação semestral, que passa a partir deste primeiro número a publicar artigos de doutrina, escritos por Procuradores da Fazenda Nacional e por autores convidados, além de pareceres e comentários à jurisprudência.

A Revista da PGFN tem por objetivo difundir o conhecimento produzido em uma instituição que, no exercício de suas múltiplas atribuições, assentadas na Constituição e em lei, tem atuado na representação judicial da União em matéria fiscal, na cobrança da dívida ativa da União e na consultoria jurídica do Ministério da Fazenda. Uma atuação vigorosa e de amplo espectro, nas áreas do direito tributário, financeiro, internacional, processual civil, administrativo e societário que, por sua excelência, tem granjeado reconhecimento dos tribunais e dos operadores do Direito, em geral.

Pretende-se com a divulgação de pareceres, selecionados em função de sua relevância, trazer a lume o entendimento adotado pela PGFN nas matérias submetidas à sua análise, de modo a permitir que esta importante instituição da advocacia pública federal seja mais conhecida por todos.

Com os artigos doutrinários, por outro lado, tem-se em mira contribuir para o debate acadêmico, mediante trabalhos criteriosamente escolhidos por seu mérito, independentemente de seu ponto de vista corresponder ou não àquele defendido pela PGFN. Afinal, somente a discussão isenta de paixões, orientada por critérios científicos, é que poderá despertar e manter o interesse dos leitores a que se destina esta publicação.

Por isso, o cuidado de convidar para o Conselho Editorial os seguintes juristas, todos dotados de amplo e notório saber e de vasta experiência, tanto acadêmica como prática: Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Heleno Taveira Torres, José Casalta Nabais, Juliana Furtado Costa, Luiz Fux, Marco Aurélio Greco, Marcus Abraham, Ricardo Lobo Torres e Teori Albino Zavascki. A todos eles agradeço pela inestimável colaboração.

Cabe, ainda, um especial agradecimento aos colegas que atuam no Centro de Altos Estudos da PGFN (CEAE), cujo empenho e dedicação permitiram a concepção e a elaboração desta Revista: Aldemario Araujo Castro, Clara da Mota Santos, Gustavo Caldas Guimarães de Campos (Diretor), João Carlos Souto, Luciana Vieira Santos Moreira Pinto e Maria Karla Lacerda Osorio Netto.

Estou certa de que a qualidade dos trabalhos veiculados neste primeiro número aguçará a expectativa pelos exemplares seguintes, consolidando a Revista da PGFN como leitura obrigatória dos que se interessam pelo direito público.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO

Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

EDITORIAL

Este primeiro número da Revista da PGFN tem o privilégio de contar com a colaboração de convidados ilustres. A edição é aberta com precioso texto do Professor Marco Aurélio Greco sobre a crise do formalismo no direito tributário brasileiro. Segue com o renomado professor de Coimbra, Dr. Casalta Nabais, que analisa a questão da introdução da arbitragem no direito tributário. Por fim, o Professor Heleno Torres trata do tema da segurança jurídica, muito em voga nos dias de hoje.

Alega-nos ver, contudo, que a excelência não se restringe aos trabalhos dos autores convidados. De fato, há ótimos textos de Procuradores da Fazenda Nacional que, por sua qualidade, merecem ampla divulgação.

Foram abordadas diversas matérias extremamente relevantes – como a coisa julgada em matéria tributária, o prazo para redirecionamento da execução fiscal, o planejamento tributário, a incidência do imposto de renda sobre verbas indenizatórias – com enfoque diverso daquele comumente encontrado em livros e periódicos que, em regra, divulgam teses de autores/advogados privados.

Escolheu-se para publicação, ainda, parecer da Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional, que enfrenta matéria nova e que demandava regulamentação no âmbito da advocacia pública: a postura a ser adotada pela PGFN nos casos de decisões que, a despeito de lhe serem desfavoráveis, estão em consonância com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ou do Supremo Tribunal Federal (STF).

Por fim, a Revista veicula comentários à decisão do STF que abordou a constitucionalidade da contribuição previdenciária sobre a produção dos empregadores rurais.

Registre-se que a edição desse primeiro número só foi possível graças à dedicação de alguns colegas, a quem publicamente agradecemos: Aldemario Araujo Castro, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Clara da Mota Santos, Maria Karla Lacerda Osorio Netto, Marcus Abraham, Ana Carolina Squizzato Masson, Cecília Teixeira Oliveira Giordano, Cláudia Aparecida Trindade, Cristiane de Oliveira Coelho, Daniel Giotti de Paula, Fábio Mauro de Medeiros, Luiz Alberto Reichelt, Maria Lúcia de Paula e Vandrê Augusto Burigo.

Eis o primeiro número. Que sejam muitos!





CRISE DO FORMALISMO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Formalism Crisis in Brazilian Tax Law

Marco Aurélio Greco

Advogado – Doutor em Direito

Professor da FGV-DireitoGV

O princípio da liberdade de auto-organização, mitigado que foi pelos princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, não mais endossa a prática de atos sem motivação negocial, sob o argumento de exercício de planejamento tributário.

O leitor pode pensar que a frase acima foi retirada de um livro doutrinário sobre planejamento tributário ou, então, que se encontra em texto de Direito Constitucional, ou mesmo de Teoria Geral do Direito, onde se discute o tema da ponderação de valores consagrados na Constituição de 1988.

Ledo engano.

Trata-se de trecho de ementa de acórdão da 4^a Câmara do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda¹ proferido à vista de Auto de Infração lavrado contra certo contribuinte em razão de determinada operação de reorganização societária que realizou.

Um Tribunal Administrativo formado por especialistas na matéria tributária, reconhecidamente preparados para examinar os mais intrincados temas ligados à aplicação das leis tributárias em si e em cotejo com aspectos de ordem contábil ou societária está a fazer uma ponderação de valores constitucionais para solucionar um caso concreto?

A perplexidade que a leitura da frase pode ensejar para quem teve uma formação formalista cresce quando o leitor se depara com o parágrafo imediatamente anterior da ementa, assim redigido:

O fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio.

¹ BRASIL. Ministério da Fazenda, Acórdão n. 104-21.675 da 4^a Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, proferido na Sessão de 22.06.2006, Relator Nelson Mallmann, ementa disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25.jun. 2008..

Novas perplexidades para o menos avisado: legalidade das transações isoladas não é suficiente? Que vem a ser esta “legitimidade” que o acórdão exige exista no conjunto de operações?²

Este é um bom exemplo para mostrar a mudança de eixo das discussões ocorrida nos últimos anos no âmbito do Direito Tributário brasileiro.

Recordo brevemente alguns pontos.

O Direito Tributário – como área de conhecimento sistematizado no campo jurídico – é recente. Embora o tributo em si exista há séculos, a reunião das normas e princípios que o regulam num conjunto circunscrito, objeto de exame específico não tem cem anos. O referencial histórico que pode ser mencionado a indicar o surgimento dessa preocupação encontra-se na edição do Código Tributário Alemão de 1.919.³

No Brasil da primeira metade do Século XX, o estudo jurídico dos tributos aparecia no bojo da Ciência das Finanças e só a partir da obra e dos esforços de alguns estudiosos é que a partir da década de 40 passou a ganhar espaço o tratamento em separado dos tributos como objeto de preocupação científica.⁴

Nas décadas seguintes, os estudos receberam profundas influências oriundas de duas vertentes distintas: a vertente constitucional (com raízes explícitas na experiência norte-americana)⁵ e a vertente administrativa (com raízes da experiência continental européia) a ponto de a doutrina situar o Direito Tributário como capítulo do Direito Administrativo (ATALIBA, 1973, p. 33). Influências de caráter oposto, pois a constitucional prestigiava os direitos e garantias individuais enquanto a administrativa invocava como

2 Embora sobre tema não tributário, a referência à “legitimidade” como parâmetro a ser considerado na análise de contratos, convênios etc., é também invocada no voto do Min. Cezar Peluso no MS-24.584 (STF, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ-20.06.2008). A interpretação que me parece mais adequada é de entender que a legitimidade se encontra na sintonia com os valores consagrados no ordenamento, o que abre espaço para uma análise tridimensional do fenômeno tributário.

3 RUY BARBOSA NOGUEIRA expõe que o Código Tributário Alemão “... a partir de sua elaboração em 1919, foi o verdadeiro marco da sistematização científico-legislativa do Direito Tributário e provocou não só na doutrina, como na jurisprudência, avanço na forma e no conteúdo deste ramo do Direito, mas também irradiou conceitos e institutos a outros ramos jurídicos, ultrapassando fronteiras e repercutindo nas legislações e elaborações doutrinárias e jurisprudenciais tributárias de outros países.” (NOGUEIRA, 1978, p. XI).

4 Um dos primeiros autores de Direito Tributário no Brasil foi ALIOMAR BALEEIRO que, em 1951, publicou seu clássico *Limitações constitucionais ao poder de tributar*.

5 A ponto de o Decreto n. 848, de 11 de outubro de 1890, ao criar o Supremo Tribunal Federal e disciplinar o processo no âmbito federal, estabelecer categoricamente que: “Art. 386. Constituirão legislação subsidiária em casos omissos as antigas leis do processo criminal, civil e commercial, não sendo contrárias às disposições e espírito do presente decreto. Os estatutos dos povos cultos e especialmente os que regem as relações jurídicas na República dos Estados Unidos da América do Norte, os casos de common law e equity, serão também subsidiários da jurisprudência e processo federal.” (grifei e realcei) Ou seja, na lacuna da legislação brasileira deveria ser aplicada a experiência norte-americana! . Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=66054>>. Acesso em: 19.11.2008).

um de seus princípios fundamentais a supremacia do interesse público sobre o interesse particular.

O produto final deste conjunto foi o surgimento de uma concepção do Direito Tributário com inúmeros defensores e que pode ser resumida como o conjunto de normas protetivas do patrimônio individual e limitadoras das investidas do Fisco.⁶

Princípios constitucionais tributários – nesse contexto – eram as previsões que vedassem algo ao Fisco, seja em termos de instrumento (legalidade), do objeto alcançado (irretroatividade), em relação ao momento da cobrança (anterioridade) ou à dimensão da exigência (proibição do confisco).⁷ Princípios cuja formulação começava com um “não” (*não* pode cobrar sem lei; *não* pode cobrar em relação ao que já aconteceu; *não* pode cobrar antes de certa data; *não* pode confiscar etc.).

Uma relação historicamente conflituosa – como é a relação Fisco/contribuinte – era vista da perspectiva da proteção ao cidadão viabilizada através de normas de bloqueio do exercício do poder. Neste contexto, a lei em sentido formal passou a ser o requisito indispensável para autorizar qualquer exigência pelo Fisco. Iniciou o que se pode designar por “idolatria da lei” vista, porém, como entidade virtual; ou seja, texto com vida própria que se destaca do contexto que levou à sua produção e daquele no qual será aplicada para assumir a condição de algo bastante em si. Uma forte influência platônica e idealista.

Acrescente-se que, a partir de 1964, o Brasil viveu o período da Revolução em que estavam em vigor os Atos Institucionais e as discussões de caráter substancial (isonomia, desigualdades sociais, distribuição de renda etc.) não encontravam espaço. Tanto é assim, que, ao ensejo da Emenda Constitucional n. 18, de 1965, que reformulou o sistema constitucional tributário – em grandes linhas até hoje vigente – encontra-se a revogação expressa do artigo 202 da Constituição Federal de 1946 que consagrava o princípio da capacidade contributiva. Suprimiu-se da Constituição o referencial substancial que servia de fundamento à tributação, para torná-la algo autodenominado de racional, mas que, na prática, mostrou-se mera expressão do exercício de poder.⁸

O modelo teórico de tratamento dos temas tributários ganhou importante avanço no início da década de 70 – por obra de Geraldo Ataliba no seu “Hipótese de incidência” (1973). Este Autor manifestava intensa preocupação com os fundamentos filosóficos de sua abordagem,

6 MACHADO, 2004, p. 60.

7 Note-se que BALEIRO (1951), sob a denominação de “limitações” examina os denominados “princípios” constitucionais tributários.

8 Para um exame da passagem do poder para a função no campo tributário, veja-se o meu “Do poder à função tributária”, no volume *Princípios e limites da tributação* 2, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

basta ver que logo na terceira página do texto já invoca Juan Manuel Teran (jusfilósofo mexicano) e Lourival Vilanova.⁹ Este livro desenvolve um novo (à época) instrumental para análise da lei tributária, a partir da visão kelseniana dos âmbitos de validade da norma jurídica, que foram trazidos para o debate tributário como os “aspectos” (material, pessoal, espacial e temporal) da “hipótese de incidência” da lei tributária.

A partir deste estímulo, os estudos de Teoria Geral do Direito, aplicados ao campo do Direito Tributário, se desdobraram naquilo que era possível fazer dentro do contexto histórico então vivido que se mostrava reativo a discussões de caráter substancial. A discussão tributária a partir de então centrou-se na hipótese de incidência (=previsão abstrata) e, num segundo momento, na sua formulação legal.

A utilidade deste modelo é inegável, pois permite sistematizar o debate, da perspectiva formal e da hierarquia das normas; a meu ver, o modelo mais viável no contexto político então vigente. Mas trata-se de modelo insuficiente, pois a realidade jurídica e o fenômeno tributário não se esgotam nestes aspectos. Fato e valor também compõem a experiência jurídica.

Paralelamente (estou falando do início da década de 70), foram criados os Cursos de Pós-Graduação em Direito na PUC de São Paulo em cuja formulação Geraldo Ataliba e Celso Antonio Bandeira de Mello fizeram questão que as disciplinas Filosofia do Direito e Teoria Geral do Direito fossem obrigatorias para todos os alunos, quaisquer que fossem suas respectivas áreas de concentração.

Com isto, abriu-se espaço para as lições de Tércio Sampaio Ferraz Júnior no âmbito da disciplina de Filosofia do Direito para a qual foi convidado e passou a lecionar em 1973. Naquela oportunidade, o Professor Tércio trouxe para o debate uma visão pragmática do Direito (que supõe o exame da temática da função e, por consequência, dos fins para cujo atingimento contribui a própria dogmática) e introduziu nas discussões que a partir de então se travaram elementos oriundos da semiótica, em particular os três planos da linguagem (sintático, semântico e pragmático).

A preocupação com a linguagem começava a ganhar espaço; no início se apresentava quase como um desafio para descobrir termos mais elaborados a serem utilizados;¹⁰ disto caminhou-se para um aprofundamento do estudo da linguagem em si como objeto científico.

Neste momento, deu-se uma fusão que é importante referir para bem entender a evolução do debate no âmbito tributário: a variável política – que não permitia o debate de questões substanciais – levou a privilegiar as análises e discussões jurídicas que se concentravam nos aspectos formais

9 ATALIBA, 1973, p. 11.

10 “Calha à fiveleta” é um exemplo de expressão clássica que à época passou a ser freqüentemente utilizada.

e lingüísticos do texto legal (aspectos da hipótese de incidência) o que tornava a utilização do instrumental vindo da semiótica (na sintática e na semântica), politicamente “aceitável”. Debater com a Autoridade no plano sintático e semântico e suscitar questões ligadas à hierarquia (das normas) era um porto seguro onde o questionamento do exercício da autoridade estatal (via tributação) podia se dar sem maiores riscos.

Discussões nestes dois planos (sintático e semântico) foram a tônica dos debates por mais de vinte anos, enquanto a pragmática e a análise da função ficaram na penumbra. A lição de BOBBIO (1977) que expunha a passagem da visão estrutural para a funcional e o novo papel do direito nas sociedades industriais modernas, assumiam, nesse contexto, um caráter quase que etéreo.

Isto é compreensível, pois o formalismo e o estruturalismo encontram espaço propício em contextos autoritários como instrumento de proteção de valores democráticos (CALABRESI, 2000, p. 482) ou conservadores em que não se pretenda dar espaço para discussões de caráter substancial quanto aos fatos sociais (LE ROY, 1999, p. 24).

No plano doutrinário, a “hipótese de incidência” desdobrou-se na “regra matriz de incidência” (na visão de Paulo de Barros Carvalho¹¹); a “hipótese de incidência” foi o modelo teórico amplamente adotado para exame da constitucionalidade de um sem-número de exigências tributárias.

O debate no plano semântico repercutiu inclusive no Supremo Tribunal Federal, basta lembrar a questão da incidência ou não da contribuição previdenciária sobre pagamentos a trabalhadores autônomos e o debate sobre o sentido do termo “folha de salários” na redação original do artigo 195 da CF/88.¹²

Por outro lado, os debates sobre isonomia, capacidade contributiva, distorções de fato no plano da concorrência pela diversidade de entendimentos tributários, financiamento do Estado, funções do Estado e políticas públicas eram temas pouco ou nada examinados.

Infelizmente, o debate a nível pragmático ficou em segundo plano. Discussões mais abrangentes sobre a função social dos institutos, da propriedade, do tributo e mesmo da dogmática jurídica (como aponta o título da obra do Professor Tércio) não encontraram o mesmo desdobramento teórico e prático. Nem mesmo o debate sobre o procedimento como modo de agir do Poder Público encontrou tão ampla produção teórica como a relativa à hipótese de incidência.

Neste contexto, se por um lado a ação do Fisco era controlada por instrumentos formais, a ação do contribuinte também só encontrava limites formais. Vigorava a visão que prestigia uma liberdade absoluta do contribuinte para organizar sua vida, como bem lhe aprovou desde que

11 Para um exemplo atual da aplicação deste modelo, veja-se CARVALHO, 2008.

12 BRASIL, Supremo Tribunal Federal, RE-166.772, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ-16.12.1994.

o fizesse por atos lícitos, praticados antes da ocorrência do fato gerador e sem simulação. Restrições a essa liberdade só poderiam advir de lei expressa que vedasse certo comportamento (XAVIER, 2001). Não havia um controle material ou funcional do sentido e alcance do exercício da liberdade individual.

Diversas foram as consequências que resultaram deste contexto político, teórico e jurídico. Uma delas foi a idolatria da lei em si, que transformou a legalidade tributária que tinha a feição de uma “legalidade libertação” – por ser instrumento de bloqueio da ação do poder estatal – numa “legalidade dominação” com sucessivas restrições à liberdade do contribuinte (GRECO, 2008b).

Por outro lado, a liberdade absoluta do contribuinte levou a uma infinidade de estruturas negociais e reestruturações societárias que, com propriedade, foram consideradas meramente “de papel”. A prevalência da forma levou, da perspectiva da legalidade, à veiculação de praticamente quaisquer conteúdos desde que através de lei em sentido formal; e da perspectiva da liberdade de auto-organização ao surgimento de “montagens jurídicas” sem qualquer substância econômica, empresarial ou extra-tributária.

Enquanto o modelo formal de abordagem do fenômeno tributário era levado à sua quintessência e privilegiava a forma – e não apenas esta, pois chegava até mesmo à idolatria da linguagem em que esta se apresentava – a realidade política, social e fática mudava profundamente.

A Constituição de 1988 assumiu o perfil de uma Constituição da Sociedade Civil, diversamente da Carta de 1967 que possuía o feitio de uma Constituição do Estado-aparato (GRECO, 2005). Esta mudança se espalhava por todo seu texto a começar pelo artigo 1º que afirma categoricamente ser o Brasil um Estado Democrático de Direito e não apenas um Estado de Direito e seu art. 3º, I coloca a construção de uma sociedade livre, justa e solidária como objetivo fundamental da República. Isto implica colocar a variável social ao lado e no mesmo plano da individual e abre espaço para se reconhecer a solidariedade social como fundamento último da tributação (GRECO, 2005).

Note-se, também, que seu artigo 5º não assume o papel de um elenco de “direitos e garantias individuais” (como o art. 150 da CF/67 e o art. 153 na redação da EC-1/69) para contemplar os “Direitos e deveres individuais e coletivos”. Mudança relevante, pois seu inciso XXIII aponta na direção de a liberdade individual passar a ser condicionada a uma razão não meramente individual. Isto foi explicitado pelo artigo 421 do Código Civil de 2002 ao prever que “a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato”. Vale dizer, a função social não é mero limite, mas também razão do exercício dessa liberdade, o que põe às claras a importância dos motivos que levam à celebração de determinado ato ou negócio jurídico (GRECO, 2008a, p. 505-514).

Especificamente em matéria tributária, a CF/88 colocou os antigos princípios constitucionais tributários (legalidade, anterioridade e irretroatividade) como “limitações constitucionais”, vale dizer, como regras de bloqueio ao exercício do poder, mas não como preceitos que consagrem um valor positivo prestigiado pelo ordenamento. Valor positivo é, por exemplo, a capacidade contributiva (art. 145, § 1º, 1ª parte).

Em suma, a variável política e filosófica encampada na Constituição mudou.

Por outro lado, a sociedade passou a ver nos direitos fundamentais e na eficácia jurídica das normas que os prevêem um canal relevante de reconhecimento e atendimento das demandas sociais.

Por fim, criou-se a consciência de que a criatividade deve ser prestigiada, mas é importante reagir contra a mera esperteza de quem quer levar vantagem como se o indivíduo vivesse isolado, tendo o mundo submetido à sua disposição ou predação.

A isto se acrescentem as lições de Ricardo Lobo Torres (2003) quando acentua a evolução ocorrida no plano teórico, pois passamos da jurisprudência dos conceitos, para a jurisprudência dos valores, inclusive no âmbito tributário.

A mudança política, social e fática levou a uma mudança de mentalidade que repercutiu no modo pelo qual devem ser compreendidas as condutas do Fisco e do contribuinte. Em relação à conduta do Fisco questionam-se as finalidades de sua ação, bem como a destinação e a aplicação dos recursos arrecadados e sua compatibilidade efetiva com as políticas públicas que devem subsidiar; em relação à conduta do contribuinte questiona-se a existência de um fundamento substancial que a justifique (razão ou motivo para o exercício da liberdade de contratar).

A própria idéia de quebra de igualdade tributária foi revista; se, no regime da CF/67, havia quebra de isonomia quando o tributo era exigido discriminatoriamente de alguém, no modelo da CF/88 o prestígio da capacidade contributiva como princípio tributário explícito aponta haver quebra de isonomia também quando o tributo não é exigido de alguém que manifestou a capacidade contributiva contemplada na lei. Daí os dois sentidos que podem ser extraídos do artigo 150, II da CF/88: (i) como proibição de exigências discriminatórias e (ii) como proibição de não exigir o tributo de todos que se encontrem em situação equivalente.¹³

Paralelamente, evoluiu o debate sobre as normas programáticas que – de uma simples recomendação (como eram vistas na década de 60), passaram a ver-lhes reconhecida a eficácia negativa de bloqueio de preceitos legais que as contrariassem (SILVA, 1968, p. 161), para alcançarem na CF/88 o reconhecimento de sua eficácia positiva de direcionamento da

13 Aqui talvez esteja a raiz da “ideologia da incidência” a que se refere o Min. Luiz Fux no seu voto proferido no REsp. 1.027.799, 1ª T. Rel. Min. José Delgado, DJ-20.08.2008.

produção legislativa e jurisprudencial. Esta eficácia positiva das normas programáticas gerou reflexos não apenas no plano das prestações positivas pelo Estado, mas também, no plano da interpretação e aplicação das normas jurídicas em geral e tributárias em particular (PIMENTA, 1999, p. 237; GRECO, 2008a, p. 329).

É de se compreender porque textos como aquele em que defendi a possibilidade de existir abuso de direito por parte do contribuinte ao reorganizar sua vida para obter menor carga tributária (1996) foi execrado, e o que afirmava a eficácia positiva da norma de prevê a capacidade contributiva (1998) ser considerado “audaciosamente original” (XAVIER, 2001, p. 104). Alguns chegaram a dizer que instaurar um debate teórico sobre a justificação substancial da ação do contribuinte que vise pagar o menor tributo legalmente possível seria “abrir a caixa de Pandora”.

Os fatos se mostraram mais fortes do que os modelos formais. O debate substancial está instaurado e, talvez para surpresa de alguns, isto não se deu predominantemente no âmbito do Poder Judiciário (onde o tema da ponderação de valores constitucionais encontra espaço propício), mas no âmbito da jurisprudência administrativa, como é exemplo o acórdão referido no início do presente estudo. Note-se como esse acórdão lida com os conceitos de legalidade e de legitimidade. Aquela ligada ao critério eminentemente formal, enquanto esta é atrelada a um valor prestigiado pelo ordenamento.

Pondera-se (mitiga-se) a liberdade com a isonomia e a capacidade contributiva. Exige-se um motivo para que a conduta do contribuinte seja fiscalmente aceitável. Passa a assumir relevância o conjunto de atos praticados e não cada um isoladamente; o filme e não apenas a foto; o fazer efetivo e não apenas o querer abstrato.

O debate tributário – com todas as letras – deixou de ser um debate formal. Não se trata de prevalência da substância sobre a forma, mas de coexistência; não se trata de sobre+por, mas de com+por valores.

A grande questão que agora se põe é de saber quais os parâmetros e critérios a serem adotados nesse novo contexto em que a substância é tão importante quanto a forma.

Neste momento, resgatar o debate sobre a perspectiva funcional e reavivar lições como as que permanecem latentes na obra de Tércio Sampaio Ferraz Júnior é tarefa que certamente contribuirá positivamente para a construção da sociedade livre, justa e solidária que o artigo 3º, I da CF/88 alça a primeiro objetivo fundamental da República.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Edição da Revista Forense, 1951.

BOBBIO, Norberto. Diritto e scienze sociali e Verso una teoria funzionalistica del diritto, in: Dalla struttura alla funzione, Milão: Edizioni di Comunità, coleção “*Diritto e cultura moderna*” n. 18, 1977, p. 43-62 e 63-88 respectivamente.

BRASIL. Ministério da Fazenda, Acórdão n. 104-21.675 da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Sessão de 22.06.2006, Relator Nelson Mallmann. Disponível em: <<http://www.conselhos.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 25.06.2008.

Supremo Tribunal Federal, MS-24.584, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ-20.06.2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 jan. 2008.

Supremo Tribunal Federal, RE-166.772, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ-16.12.1994. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 jan. 2008.

Superior Tribunal de Justiça, REsp. 1.027.799, 1ª T. Rel. Min. José Delgado, DJ-20.08.2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em 20 jan. 2008.

Decreto n. 848, de 11 de outubro de 1890, texto. Disponível em: <<http://www6.senado.gov.br/legislacao/ListaPublicacoes.action?id=66054>>. Acesso em: 19 nov. 2008.

CALABRESI, Guido. Two functions of formalism, in *The University of Chicago Law Review*, vol. 67, n. 2. (Spring. 2000), p. 479-488.

CARVALHO, Paulo de Barros . A regra-matriz de incidência do Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros. In *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas*, coord. Eurico Marcos Diniz de Santi, São Paulo: Direito GV, Saraiva, 2008, p. 523-539.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008a.

_____. Três perfis da legalidade tributária, in: *Legalidade e tipicidade no Direito Tributário*, coord. Ricardo Lodi Ribeiro e Sérgio André Rocha, São Paulo: Quartier Latin, 2008b, p. 101-110.

- _____. Solidariedade social e tributação, in: *Solidariedade social e tributação*, coord. Marco Aurélio Greco e Marciano Seabra de Godói. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.
- _____. Planejamento fiscal e abuso de direito, in *Imposto de renda, - conceitos, princípios e comentários*, coord. Ives Gandra da Silva Martins. 2. São Paulo: Atlas, 1996. p. 82-94.
- _____. *Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária*, São Paulo: Dialética, 1998.
- _____. *Do poder à função tributária*, no volume “Princípios e limites da tributação 2”, coord. Roberto Ferraz, São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 167-176.
- LE ROY, Étienne. *Le jeu des lois. Une anthropologie ‘dinamique’ du Droit*, Paris: LGDJ, 1999.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Apresentação, in *Novo Código Tributário Alemão*, São Paulo: Companhia Editora Forense e Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1978. p. XI.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Eficácia e aplicabilidade das normas constitucionais programáticas*, São Paulo: Max Limonad, 1999.
- SILVA, José Afonso. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- TORRES, Ricardo Lobo. Normas gerais antielisivas. *Revista Forum de Direito Tributário*, n. 1, Belo Horizonte. p. 90-123.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

REFLEXÃO SOBRE A INTRODUÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA¹

Thoughts on the Introduction of Tax Arbitration

José Casalta Nabais

Doutor em Direito. Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Sumário: 1 A jurisdição no Estado de Direito; 1.1 Uma função do Estado; 1.2 A garantia por excelência das pessoas; 2 O quadro amplo da resolução de litígios; 2.1 A prevenção dos litígios; 2.2 A resolução administrativa dos litígios; 3 A introdução da arbitragem tributária; 3.1 A base constitucional expressa; 3.2 A insuficiência da base do direito administrativo; 3.3 A revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos; 4 Alusão à autorização legislativa da LOE/2010; 5 Considerações finais.

A reflexão sobre a introdução do instituto da arbitragem tributária, que é como quem diz do instituto da arbitragem no direito dos impostos, que nos solicitaram, andará à volta da tentativa de resposta a esta questão: garantirá o actual monopólio estadual da justiça tributária a ideia em que se consubstancia o Estado de Direito, a qual, como é sabido, teve e tem no direito fiscal um dos seus mais importantes pilares fundacionais? Uma pergunta cuja resposta vamos procurar dar através de quatro passos. Primeiro, algumas ideias sobre a jurisdição no Estado de Direito, seja como uma função e um poder do Estado, seja como a garantia por excelência das pessoas face ao mesmo Estado. Depois, como a arbitragem constitui um meio, mais um meio de resolução de litígios, não será inteiramente descabido interrogarmo-nos sobre as vias que actualmente podem quer evitar quer solucionar os litígios sem que estes tenham de ser objecto de um processo jurisdicional. A seguir, centrando-nos mais no tema que intitula este escrito, faremos algumas considerações sobre a introdução do instituto da arbitragem tributária, tendo em conta, desde logo, a base constitucional expressa do art. 209º, nº 2º, da Constituição. Por fim, impõe-se uma alusão à autorização legislativa relativa à arbitragem tributária contida na Lei do Orçamento do Estado para 2010 (LOE/2010). Encerramos esta reflexão com brevíssimas considerações finais.

¹ Este texto corresponde a uma versão reformulada e ampliada do inicialmente elaborado, a solicitação do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), para integrar a publicação por este patrocinada com o título: *Arbitragem no Direito Público*. Coimbra: Coimbra, 2010.

1 A JURISDIÇÃO NO ESTADO DE DIREITO

E a primeira reflexão prende-se com o sentido e o alcance da jurisdição no Estado de Direito. A tal respeito, parece-nos óbvio que a existência de uma jurisdição, de um poder judicial, de um poder entregue a tribunais, que se apresentem como órgãos independentes do poder político e administrativo e que decidam com imparcialidade os litígios jurídicos que lhe sejam submetidos pelas partes, pelos litigantes, constitui um verdadeiro pressuposto do próprio Estado de Direito. Efectivamente, sem a existência e o funcionamento de um poder estadual desse tipo, de um poder judicial, por certo que não poderemos afirmar que estamos perante um Estado de Direito. Por conseguinte, o Estado não pode deixar de ser titular e de exercer a função judicial, fornecendo assim o correspondente serviço de justiça. O que, naturalmente, nada nos diz quanto às específicas possibilidades de realização dessa função estadual. Realização que, como vai subentendido nas nossas palavras, não passa apenas pela instituição e funcionamento de um modelo único de justiça, podendo a mesma ser concretizada segundo modelos relativamente diversificados.

Pois, sendo a jurisdição simultaneamente uma função exercida por um dos poderes do Estado e a garantia por exceléncia das pessoas inclusive face a esse mesmo Estado, comprehende-se que o entendimento dessa função no quadro das funções e poderes do Estado, de um lado, e da mencionada garantia, de outro lado, não seja inteiramente idêntico em toda a parte. Daí que também o papel da jurisdição na realização do Estado de Direito possa ter graduações, apesar da indiscutível aproximação actual dos sistemas consubstanciada no papel reconhecido à função jurisdicional na realização do Direito tanto em abstracto, ao nível da criação das normas jurídicas, como em concreto, ao nível da sua hodierna realização através da aplicação dessas normas. Diversidade que pode ser ilustrada com a compreensão da jurisdição no mundo anglo-saxónico, em que a sua visão como uma função a ser exercida pelo Estado, como um poder do Estado, se apresenta á bastante esbatida. O que facilita a compreensão da verdadeira missão do juiz que é a de solucionar litígios e não tanto a de exercer ou afirmar um poder do Estado. Daí os amplos poderes de que o juiz dispõe nesse sistema para pôr termo aos processos através da promoção das mais variadas e criativas práticas conciliatórias e diversificados tipos de acordos entre as partes.

1.1 UMA FUNÇÃO DO ESTADO

Pois bem, olhando para o Estado, a jurisdição apresenta-se-nos como uma função exercida por um poder do Estado. Trata-se de uma das três (em rigor, das quatro) funções estaduais que, muito embora o Estado

sempre tenha desempenhado, acabaram por ganhar especial protagonismo com a instituição do Estado Constitucional no século XVIII². Instituição intrinsecamente ligada à necessidade de dividir o exercício dessas funções, por poderes ou complexos orgânicos essencialmente diferentes, de modo a assim prevenir e evitar a absolutização do poder, o poder absoluto, contra o qual justamente foi erguida a construção que conhecemos pelo nome de Estado Constitucional.

Por isso, entre nós, numa *tradição republicana*, que faz todo o sentido como vamos ver, os tribunais aparecem-nos como *órgãos de soberania*, ao lado, portanto, dos demais órgãos de soberania, a saber: o Presidente da República, a Assembleia da República e o Governo. Uma qualificação que a actual Constituição afirma não só ao proceder à enumeração dos órgãos de soberania (art. 110º, nº 1), mas também ao definir a própria função dos tribunais (art. 202º, nº 1).

E faz todo o sentido para quem, como nós, perfilhe a ideia de que o conceito de soberania é um conceito que comporta um inequívoco sentido jurídico e, por conseguinte, um sentido que não se identifica com um poder ilimitado e incondicionado, com um poder que não conhece limites de ordem interna ou de ordem externa³. Pelo que um órgão para ser soberano não carece de um poder ilimitado, como o conceito político de soberania, por via de regra, parece pressupor, mas antes ser detentor de um poder que, na ordem jurídica em que se insere, se apresenta como um “poder jurídico supremo”, um poder que não conhece outros limites senão os materializados na própria Constituição ou os que por esta sejam autorizados.

Um poder que os tribunais portugueses têm desde a primeira constituição republicana, a Constituição de 1911, a qual, por um lado, introduziu em Portugal o controlo jurisdicional da constitucionalidade das leis, segundo o modelo norte-americano da *judicial review of legislation*, e, por outro lado, em coerência com essa inovação (ao que julgamos pioneira no espaço europeu), passou a designar os órgãos supremos do Estado por *órgãos de soberania*, ordenando-os, de resto, no próprio texto constitucional segundo a importância dos mesmos no correspondente modelo de governo. Uma visão das coisas que foi mantida tanto na Constituição de 1933 como na actual Constituição (de 1976). Por conseguinte, os tribunais portugueses constituem órgãos de soberania porque, no quadro da Constituição e no que

2 Segundo a divisão tripartida ancorada na conhecida teoria da separação de poderes do Barão de MONTESQUIEU, uma teoria reconhecidamente tributária, aliás, das ideias de JOHN LOCKE.

3 Caso em que a soberania se apresenta como um conceito meramente político, o qual se compagina apenas com o “Estado absoluto”. Com um tal sentido a ideia de Estado de Direito encontra-se afectada de uma verdadeira contradição nos próprios termos, já que o Estado ou é soberano ou é de Direito.

respeita ao nosso sistema de direito interno, se apresentam como órgãos jurídicos supremos⁴.

Compreende-se facilmente que, a partir da sua perspectivação como função estadual e como função soberana, a função jurisdicional se apresente de algum modo avessa a ser partilhada com os particulares, com os privados, sobretudo quando se reporta àquele sector da justiça que tem por objecto litígios de natureza pública, em que ao poder judicial não se pede que dirima conflitos entre privados, mas antes que julgue a correcção jurídica dos actos praticados pelos outros órgãos estaduais, ou seja, que, a seu modo, julgue os outros poderes estaduais. Por conseguinte, entendida a jurisdição como um poder e um poder cujo exercício cabe a órgãos soberanos, torna-se muito difícil aceitar, por incompatibilidade evidente, a instituição da arbitragem, sobretudo no domínio da justiça pública, mais especificamente no domínio da justiça administrativa e fiscal. Pois, resulta da sua natureza, que o poder não é atribuído para ser cedido ou ser partilhado, mas para ser efectivamente exercido. Assim, uma tal perspectiva joga claramente no sentido do monopólio estadual da função judicial.

Muito embora seja de acrescentar que, todavia, o monopólio da resolução dos litígios jurídicos a favor da função judicial respeita a uma função passiva do Estado, pois os litígios apenas podem ser levados a juízo pelas partes e jamais pelo tribunal⁵. O que revela uma diferença muito significativa face às demais funções soberanas do Estado, que têm carácter essencialmente activo. Uma característica da função jurisdicional que, naturalmente, não pode deixar de ir no sentido de relativizar um pouco as afirmações anteriores.

1.2 A GARANTIA POR EXCELÊNCIA DAS PESSOAS

Mas a jurisdição é, numa outra perspectiva, na perspectiva dos cidadãos, de resto a mais comum, uma garantia, ou melhor a verdadeira garantia das pessoas. Pois, quando se fala em garantia pensa-se imediatamente na garantia jurisdicional, na garantia assegurada através do funcionamento do conjunto dos tribunais. O que não deixa de decorrer de diversos preceitos constitucionais, com especial destaque para o art. 20º e para os nºs 4 e 5 do art. 268º da Constituição. Nesta visão das coisas, a

4 V. neste sentido, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Almedina: Coimbra, 1998. p. 290 e ss. (299). Poder que, devemos acrescentar, veio a ser limitado, de um lado, pela instituição do Tribunal Constitucional (que passou a ter a última palavra na generalidade dos casos de controlo da constitucionalidade realizado pelos tribunais) e, por outro lado, pela integração europeia, a qual veio limitar esse carácter soberano relativamente a todos os órgãos de soberania.

5 V. o nosso estudo o nosso estudo «A revogação do acto tributário na pendência da impugnação judicial», agora em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*. v. II, Almedina: Coimbra, 2008. p. 131 e ss. (142).

jurisdição apresenta-se, não tanto como um poder do Estado, mas antes como uma garantia das pessoas, uma garantia para assegurar a realização dos direitos e interesses legalmente protegidos destas. Garantia que, num importante sector da justiça, acaba mesmo revelando-se como um poder contra o Estado, incluindo-se neste obviamente o próprio poder judicial.

Naturalmente que uma tal perspectiva, centrada já não no Estado como a anterior, mas na realização dos direitos e interesses legalmente protegidos das pessoas, não apresenta os obstáculos que revela aquela. Agora o que há que perguntar já não é pelo exercício de uma função soberana, de um poder estadual, mas antes como assegurar a realização dos direitos e interesses legalmente protegidos das pessoas. O que pode passar justamente por, relativamente à resolução dos litígios, deixar aos interessados, aos litigantes, a escolha do órgão para os decidir e, bem assim, o correspondente processo a seguir. Mais, atendendo ao actual contexto de morosidade da justiça, que se apresenta cada vez mais como um verdadeiro problema estrutural do Estado de Direito, podemos mesmo questionar-nos se uma recusa ampla da arbitragem não acaba constituindo uma violação dos direitos de acesso à justiça e a uma tutela jurisdicional efectiva, mediante a obtenção de uma decisão judicial em prazo razoável.

Pelo que a abertura à arbitragem, incluindo no reduto formado pelo sector do direito dos impostos, se, por um lado, não põe em causa a ideia de Estado de Direito, por outro lado, parece constituir mesmo uma das formas pelas quais pode passar a sua concretização nos dias de hoje. Por isso, afigura-se-nos que essa via de resolução de litígios não pode, num quadro que se paute por um mínimo de realismo, ser liminarmente dispensada.

De um lado, constituindo a jurisdição a garantia por excelência, o Estado não pode deixar de exercer a função jurisdicional, colocando à disposição das pessoas o correspondente serviço de justiça. O que, em contrapartida, não significa erigir essa via em via necessária e única de obtenção da justiça relativamente a todos e quaisquer litígios. Significa antes que essa via não tem que ser única ou exclusiva. Ou seja, em suma, nem privatização nem monopólio estadual da justiça.

De outro lado, é preciso ter em devida conta a situação actual de sistemas jurídicos como o nosso, em que cada vez mais nos deparamos com um fenómeno de verdadeiro “totalitarismo do direito”⁶ que, entre as suas múltiplas consequências nefastas, tem conduzido, no que à acção

6 Concretizado no peso tentacular que o direito cada vez mais descartável e o correspondente exército de juristas têm na sociedades contemporânea. Trata-se de uma expressão que ouvimos ao Professor José Francisco de Faria Costa para caracterizar esse fenómeno, o qual, à maneira dos conhecidos três estádios de Auguste Comte, terá sucedido no século XXI ao “totalitarismo da política”, próprio do século XX, do mesmo modo que este terá sucedido ao anterior “totalitarismo da religião” – cf. o nosso estudo «Responsabilidade civil da Administração Fiscal», agora em *Por um Estado Fiscal Sustentável - Estudos de Direito Fiscal*, v. III, Almedina: Coimbra, 2010, p. 145 e ss. (148).

dos tribunais diz respeito, a níveis de litigação e consequente volume de pendências judiciais absolutamente incomportáveis para o sistema. Por isso mesmo, não admira que a arbitragem, também a partir desse fenómeno, disponha de um ambiente propício, constituindo assim um instituto que vem sendo admitido um pouco por toda a parte mesmo no respeitante aos litígios cuja solução tem a sua sede no direito público. Efectivamente, bem podemos dizer que as exigências implicadas na praticabilidade do sistema jurídico e, bem assim, do sistema judicial não nos deixam presentemente outra alternativa⁷.

2 O QUADRO AMPLO DA RESOLUÇÃO DOS LITÍGIOS

Perspectivando agora o problema em análise já não a partir do significado e alcance da jurisdição no Estado de Direito, seja como função ou poder judicial, seja como garantia das pessoas sobretudo face ao Estado e demais poderes públicos, mas antes a partir dos litígios cuja solução a jurisdição visa alcançar, é de assinalar que essa solução não pode perder de vista um plano mais geral e abrangente face ao actual crescimento exponencial da litigação em relação ao qual o Estado de Direito tem de se mobilizar no sentido seja de uma actuação efectiva de prevenção dos litígios, seja para a abertura a formas não jurisdicionais, mormente administrativas, de solução desses mesmos litígios. Algumas considerações a este respeito.

2.1 A PREVENÇÃO DOS LITÍGIOS

E uma primeira consideração, a fazer a este propósito, prende-se com a necessidade de ter presente que a justiça fiscal, como a justiça administrativa ou qualquer outra, tem por objectivo solucionar, resolver conflitos. O que apenas será viável se o número litígios a que a ordem jurídica dá origem for compatível com a capacidade de resposta do sistema para a sua solução⁸.

Por isso, o melhor sistema de justiça não é tanto o que tem uma grande capacidade para solucionar litígios, um objectivo difícil de alcançar mesmo por parte de países mais ricos, mas aquele que tem uma grande capacidade de prevenir ou evitar litígios, desincentivando-os. Ou seja, em termos mais rigorosos, capacidade real, e não apenas capacidade virtual, para solucionar em termos amplos os litígios.

7 Sobre o princípio da praticabilidade como limite à plena operacionalidade de alguns dos clássicos princípio constitucionais do direito fiscal, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 335 e s. e 373 e ss., bem como REGINA HELENA COSTA, *Praticabilidade e Justiça Tributária. Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

8 Não nos podemos esquecer que o melhor litígio é o que não chega a existir, valendo aqui, a seu modo, a velha regra da sabedoria popular que vale mais prevenir do que remediar.

Num tal quadro, comprehende-se que os actuais problemas da justiça, passem, desde logo, pela importância que deve ser dada às medidas de organização social como parte importante da política fiscal, ou seja, às medidas de política fiscal com as quais se pretende melhorar a organização social básica, neste caso a organização básica que constitui o suporte das Finanças Públicas⁹. O que implica, designadamente, estar sempre aberto à interrogação sobre a origem, a prevenção e a resolução dos conflitos, ter presente uma preocupação permanente com a simplificação e melhoria técnica do ordenamento jurídico fiscal e abandonar a velha ideia de que a aplicação das normas jurídicas sobre impostos passa exclusivamente pela actuação unilateral da Administração Fiscal. Ou seja, na adopção de quaisquer medidas no respeitante ao sistema fiscal, não podemos esquecer os conflitos ou litígios que as mesmas podem originar, a premente necessidade de simplificação exigida pelo sistema e a imprescindível convocação da colaboração dos contribuintes para uma lograda aplicação das leis dos impostos¹⁰.

Uma missão que tem naturalmente diversos actores, entre os quais sobressai o legislador, cuja actuação se revela verdadeiramente decisiva, em virtude, desde logo, de se traduzir numa intervenção que se situa a montante da acção dos demais. E, embora uma tal missão esteja sobretudo na mão do legislador do direito substantivo, cujas soluções não podem ser adoptadas sem ter devidamente presente essas preocupações, o certo é que também a legislação processual desempenha um importante papel nesse domínio, não podendo, por conseguinte, alhear-se dum tal problema.

Na verdade, o legislador, qualquer legislador, não pode, hoje em dia, deixar de permanentemente realizar um exigente teste através do qual proceda à avaliação dos impactos, designadamente económicos, que as soluções legais propostas podem desencadear, reportem-se estas ao direito substantivo ou ao direito processual¹¹. Uma avaliação que, em domínios como o aqui em consideração, o respeitante ao direito dos impostos, não poderá deixar de ser perspectivada e analisada tendo em devida conta, não só os resultados, designadamente os montantes de receita fiscal que a disciplina dos impostos visa proporcionar, mas também e de modo muito

9 Em que o problema do efectivo controlo da despesa pública, como a razão de ser do controlo relativo aos impostos, não pode deixar de estar presente, ao contrário do que tem vindo a acontecer - v. sobre o esquecimento relativo ao “poder de gastar”, o nosso estudo, «A constituição fiscal de 1976, sua evolução e suas desafios», agora em *Por um Estado Fiscal Sustentável - Estudos de Direito Fiscal*. Almedina: Coimbra, 2005. p. 145 e ss.

10 V., sobre tais aspectos, FERREIRO LAPATZA (Dir.), *La Justicia Tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Marcial Pons: Madrid, 2005. p. 21 e ss.

11 Uma avaliação que, sobretudo no mundo anglo-saxónico, desde há muito, se tornou prática corrente, mesmo antes da doutrina da “análise económica do direito” a ter vindo, naturalmente, a favorecer. V. a respeito e por todos, CARLOS DA COSTA MORAIS. Sistema de avaliação do impacto das normas jurídicas, *Cadernos de Ciência da Legislação*, 32, p. 39 e ss, out./dez. 2002.

particular os volumes de litigação que cada lei ou alteração legislativa possa ocasionar, os quais, mais tarde ou mais cedo, não deixarão de se repercutir negativamente na obtenção das receitas¹².

Mais especificamente, o legislador precisa de estar alertado para obstar a que as soluções legais constituam elas próprias um autónomo suporte de litigação, alimentando litígios artificiais. Pois é sabido como muita da litigação actual não se inscreve num genuíno exercício da garantia jurisdicional orientada para a resolução de reais litígios, isto é, de litígios que a interpretação das normas jurídicas e sua aplicação aos casos da vida efectivamente ocasionam, mas antes num quadro mais ou menos sofisticado de expedientes dirigidos a um ganho de causa traduzido num ganho de tempo e numa concomitante obstrução à efectiva realização da justiça, em que, ao fim e ao cabo, mais não temos do que uma utilização abusiva do processo ancorada exclusivamente na morosidade da justiça activamente aproveitada ou mesmo provocada por qualificados actores processuais.

Daí que, como assinalámos noutro lugar, a propósito da reforma do direito processual tributário, exigida pela necessidade de pôr esse sector do direito em consonância com o direito processual administrativo, na configuração que este passou a ter com a reforma protagonizada pela aprovação do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA)¹³, em qualquer reforma legislativa, e naturalmente numa reforma do direito processual tributário, como era a que então estava sob a nossa observação, constitui irrecusável incumbência do legislador ter em devida conta a eventual litigação que a disciplina adjetiva dos impostos implicada nessa reforma pudesse vir a fomentar ou a impedir. O que nos revela, por certo, um dos mais importantes e significativos vectores de avaliação do impacto que as soluções legais podem desencadear no domínio do fomento ou incentivo à litigação, sobretudo no respeitante à litigação artificial, que um sistema de justiça fiscal complexo e pesado, pautado por uma ideia basicamente quantitativa da garantia jurisdicional, facilmente pode provocar¹⁴.

12 Para uma análise interessante e esclarecedora em termos de custos-benefícios da litigação, que o legislador em geral e o legislador processual em particular não pode, de todo, ignorar, sob pena de fazer reformas inteiramente desfasadas da realidade e, por conseguinte, totalmente inexecutáveis, v. MIGUEL CARLOS TEIXEIRA PATRÍCIO. *A Análise Económica da Litigação*, Almedina: Coimbra, 2005.

13 Em aplicação desde 2004 – v. o nosso estudo «Considerações sobre o Anteprojecto de Revisão da LGT e do CPPT dirigida à harmonização com a Reforma da Justiça Administrativa», agora em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*. v. II, cit., p. 160 e ss.

14 Quanto à ideia de uma garantia jurisdicional quantitativa, um aspecto, porventura dos mais expressivos, do que vimos designando por discurso quantitativo dos direitos – v. o nosso escrito «Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais», agora em *Por uma Liberdade com Responsabilidade – Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*. Coimbra: Coimbra, 2008. p. 87 e ss.

2.2 A SOLUÇÃO ADMINISTRATIVA DE LITÍGIOS

Depois, é de sublinhar que a solução de litígios não pode ser uma reserva absoluta dos tribunais, confundindo o sistema de justiça com o sistema dos tribunais. Pois não nos podemos esquecer que os países mais progressivos, com a ideia de Estado de Direito estabilizada há centenas ou várias dezenas de anos, solucionam a maior parte dos litígios, incluindo os que surgem no agitado domínio do direito dos impostos, em sede administrativa (*lato sensu*). O que, devemos assinalar, não admira nem impressiona, se tivermos, como se impõe, em devida conta o *law on facts* e não apenas, como é a nossa natural tendência, o *law on books*.

Desde logo, é preciso ter presente que a realização ideia de direito não constitui um exclusivo do poder judicial, como a velha inimizade ao Executivo, herdada do “Estado de polícia” do século XVIII, durante muito tempo deu a entender. Uma ideia que, consubstanciada na tendencial crença de que só os tribunais estão em condições de realizar a ideia de direito e de assegurar, assim, um verdadeiro *due process of law*, tem entre nós resistido de uma maneira particularmente visível.

Uma concepção de todo inaceitável no Estado de Direito, em que, como é sabido, por força da sua própria natureza, todos os poderes, naturalmente cada um a seu modo, participam na realização da ideia de direito. Por isso, o que é correcto e deve ser tomado muito a sério é antes a ideia de que todos os poderes do Estado contribuem, cada um deles a seu modo, para a concretização do Estado de Direito.

E entre esses poderes do Estado, não podemos esquecer que tem especial relevo, por se tratar dum poder operacional, ao qual cabe aplicar e executar o ordenamento jurídico no dia a dia, a Administração. Por isso é que na generalidade dos países, com um Estado de Direito desenvolvido, constitua normalidade perene a maior parte dos litígios surgidos, mesmo no campo das relações jurídicas tributárias, caber na competência da própria Administração, embora como o recurso a ampla colaboração dos contribuintes, muitas vezes concretizada em acordos ou contratos.

Uma realidade bem visível na generalidade dos países, mormente naqueles cujos regimes jurídicos constitucionais mais se aproximam do nosso, como é o caso da Alemanha, Itália, Espanha, Estados Unidos da América, etc.¹⁵ Países em que encontramos seja a exigência de uma impugnação administrativa necessária, seja a abertura relativamente

15 V., em geral, FERREIRO LAPATZA (Dir.), *La Justicia Tributaria en España*, cit., p. 153 e ss. No mesmo sentido, embora tendo em conta a situação anterior, v. a *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, nº 2/1999, número subordinado ao tema: *Los Tribunales Administrativos en Matéria Tributaria*, bem como SERGIO ALBURQUENQUE, *La Revisión en Vía Administrativa de los Actos Tributarios: La Tutela Prejudicial de los Derechos y Garantías del Contribuyente. Notas para un Estudio Comparado*, polic., Universidad Complutense de Madrid, 2003.

ampla para a celebração de acordos entre a Administração Tributária e os contribuintes e demais sujeitos passivos.

Deparamo-nos com a primeira das situações, por exemplo, na Alemanha, com a “impugnação extrajudicial” (*Einspruch*)¹⁶ e em Espanha com as clássicas *reclamaciones económico-administrativas*¹⁷. Por seu turno, encontramos a segunda das situações, por exemplo, em Itália com o *accertamento con adesione* (sucessor do bem conhecido e já clássico *concordato tributario*)¹⁸, em Espanha com a *acta con acuerdo* (instituto introduzido na nova versão da *Ley General Tributaria*, em vigor desde Julho de 2004, o qual, devemos acrescentar, mais não é do uma cópia do referido instituto italiano)¹⁹, ou mesmo na Alemanha (em que na alternativa entre a colaboração e a confrontação dos contribuintes com a Administração Fiscal, se opta claramente pela primeira) com os acordos sobre os factos (*Tatsächliche Verständigung*)²⁰.

Um quadro em que é de destacar o que ocorre nos Estados Unidos da América, país que, por ser mais sensível à actuação *ex ante*, prevenindo os litígios, do que à procura de remédios *ex post*, sempre se mostrou aberto aos mais diversos tipos de acordos entre o *Internal Revenue Service* e os contribuintes, como são designadamente os acordos conclusivos (*close agreements*) e as promessas de compromisso (*offerts in compromise*)²¹.

Por conseguinte, é bom que nos convençamos que persistir ou insistir naquela visão das coisas é, com toda a certeza, prestar um mau serviço à justiça, à nobre função dos nossos tribunais. Pois entregar a solução de todos os litígios tendencialmente aos tribunais, muitas vezes contabilizando milhares e milhares de bagatelas jurídicas sem a menor dignidade judicial, que não raro conseguem percorrer todas as instâncias judiciais, o que obtemos é o bloqueio ou a quase paralisação

16 Regulado nos §§ 347 e ss. da *Abgabenordnung* V, por todos, TORSTEN EHMCKE/DIEGO MARTIN-BANUEVO, «La revisión de actos administrativos de naturaleza tributaria en derecho alemán», na citada *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, 2/1999, p. 331 e ss.; K. TIPKE / J. LANG, *Steuerrecht*, 20. ed. Kóln, 2010. p. 1071 e ss., e FERREIRO LAPATZA (Dir.), *La Justicia Tributaria en España*, cit., p. 186 e ss.

17 V., por todos, AGUSTÍN FLORES ARNEDO. Los Tribunales Económico-Administrativos españoles; CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ. Las reclamaciones económico-administrativas en el ordenamiento jurídico español, na citada *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, 2/1999, respectivamente, p. 213 e ss. e 251 e ss.

18 V. sobre esse instituto, VERSIGLIONI MARCO, *Accordo e Disposizione nel Diritto Tributário. Contributo allo Studio dell'Accertamento con Adesione e della Conciliazione Giudiziale*, Giuffrè, Milano, 2006. Quanto ao “concordato tributário”, v. também o nosso livro *Contratos Fiscais. Reflexões acerca da sua Admissibilidade*, nº 5 da série *Studia Iurídica*, Coimbra Editora, 1994, p. 101 e ss.

19 V. sobre esta figura, YOLANDA MARTINEZ MUÑOZ, *Las Actas con Acuerdo en la Nueva LGT*, Marcial Pons: Madrid, 2004., esp. p. 77 e ss., e IÑAKI BILBAO ESTRADA, *Los Acuerdos Tendentes a la Obligación Tributaria en la Nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2006.

20 V. K. TIPKE / J. LANG, *Steuerrecht*, cit., p. 737 e ss.

21 V., por todos, SERGIO ALBURQUENQUE, *La Revisión en Vía Administrativa de los Actos Tributarios*, cit., p. 146 e ss., e FERREIRO LAPATZA (Dir.), *La Justicia Tributaria en España*, cit., p. 157.

do funcionamento do sistema judicial. Uma situação que, é importante sublinhá-lo, para além de descredibilizar todo o edifício que suporta o sistema de justiça, não será inteiramente ultrapassável, a nosso ver, através dessa espécie de “*outsourcing judicial*” que, no quadro mais amplo do apelo à “resolução alternativa de litígios”, acaba por configurar uma certa “privatização” da justiça ou, noutros termos, da função judicial. Uma realidade em justamente acaba por sobressair, como sua expressão mais qualificada, a arbitragem.

Trata-se, todavia, de uma via de solução de litígios bem mais ampla do que concretizada na arbitragem, a qual pode desempenhar um papel não despiciendo no aliviar dos tribunais da litigação que a complexidade real das actuais sociedades vem propiciando. Sobretudo se essa resolução alternativa de litígios for entendida em termos tais que a mesma seja perspectivada não exclusivamente como remédio *ex post* para o bloqueio dos tribunais, mas sobretudo como remédio que, *ex ante*, obste a que essa situação possa vir a ter lugar. Pois não nos podemos esquecer de que, ao lado de uma visível, e por vezes ostensiva, complexidade artificial suportada não raro pelos mais diversos e poderosos interesses organizados²², não há a menor dúvida de que nos deparamos, hoje em dia, nesta sociedade altamente tecnológica e particularmente sofisticada, própria da pós-modernidade, com uma efectiva complexidade real, a qual, obviamente, não podemos deixar de enfrentar com a coragem que se impõe.

Ora, é justamente no quadro desta sociedade, em que a actuação administrativa se encontra fortemente envolvida em importantes sectores por exigentes requisitos de ordem técnica e económica, que se vem reflectindo presentemente sobre o verdadeiro sentido da jurisdição administrativa, como suporte da garantia a uma tutela jurisdicional efectiva dos administrados. Reflexões que têm conduzido à proposta de novos caminhos em sede da justiça administrativa, entre os quais se conta o da recuperação e desenvolvimento do controlo extrajudicial prévio e obrigatório das decisões administrativas de base técnica e económica²³.

22 Ou seja, corporações, sejam as mais antigas ou clássicas, como as ordens profissionais e outras associações públicas, sejam as mais modernas, como as associações ecológicas e outras organizações não governamentais, frequentemente transnacionais e centradas na defesa, não raro fundamentalista, dos mais diversos interesses. A esse respeito é devemos observar que tais organizações exercem cada vez mais significativas parcelas do poder do Estado, decidindo importantíssimos assuntos da comunidade sem que, todavia, lhes tenha conferido mandato para tal, sujeitando-se a um qualquer escrutínio democrático.

23 Uma realidade que, como é óbvio, suscita muitos outros problemas que se situam naturalmente a montante do controlo, designadamente jurisdicional, das decisões administrativas que a suportam, Efectivamente, eles começam logo no parâmetro normativo a que estas se devem conformar, o qual, para além de cada vez mais se apresentar como um parâmetro de produção multi-nível (nacional e internacional ou supranacional) e ser, em larga medida, resultado da cooperação entre os parlamentos e os governos, raramente contém um critério de decisão minimamente rigoroso como o decorrente do entendimento clássico do princípio da legalidade ou princípio da juridicidade da acção administrativa. O que continua, depois e em consequência disso, na própria tomada das decisões pelos órgãos

Uma via através da qual se visa proceder, numa primeira fase, ao teste das decisões administrativas num ambiente dialéctico consentâneo com a sua natureza genética, já que assente numa discussão de argumentos entre iguais, capaz de trazer ao respectivo procedimento os meios adequados a que, numa segunda fase, quando a questão seja colocada perante tribunal, este possa submetê-la aos testes típicos do controlo jurisdicional no âmbito da ampla discricionariedade técnica presente nessas decisões²⁴.

Por conseguinte, o que é de rejeitar, isso sim, é que o recurso à arbitragem ou, mais em geral, a resolução alternativa de litígios *ex post*, seja utilizado para dar cobertura a uma hiperlitigação em larga medida artificial. Ou seja, a uma litigação provocada à maneira de uma indústria²⁵, alimentada por uma visão das garantias dos administrados que tem por base um sistema de garantia de verdadeira monocultura judicial. E, sobretudo, que essa via da “privatização” acabe por se apresentar, ao fim e ao cabo, como a única via que nos resta na actual sociedade perante a qual nada mais há a fazer senão resignarmo-nos.

Uma indústria que, no actual quadro de aceitação crescente da responsabilidade civil extracontratual do Estados e demais pessoas colectivas públicas, titulares dos seus órgãos, funcionários e agentes, pode conduzir a que o tempo cada vez mais dilatado dispendido na mencionada litigação passe a correr por conta desses responsáveis, que o mesmo é dizer, dados os limitados termos em que é previsível que venha a ser exercido o direito de regresso, em grande medida por conta dos contribuintes, aos quais acabam assim por ser endossadas as quantias decorrentes dessa responsabilidade²⁶. O que, atenta a situação já de si verdadeiramente insuportável, que se vive no domínio das finanças públicas, em que o esforço fiscal dos contribuintes se encontra no limite, constituirá mais um factor da insustentabilidade financeira do Estado em que vivemos.

administrativos, em que, não raro, estes complementam ou desenvolvem, normativamente ou caso a caso, o parâmetro ou parâmetros da sua decisão. Para uma visão do quadro desses e de outros problemas, v., por todos, SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito Administrativo Europeu*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010, e *Novo Direito Administrativo?*, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2010.

- 24 V. sobre este e outros aspectos, SUZANA TAVARES DA SILVA. Revisitando a garantia da tutela jurisdicional efectiva dos administrados, *Revista de Direito Público e Regulação*, nº, 5, p. 127 e ss. (134 e ss.) mar. 2010.
- 25 A qual, não nos podemos esquecer, pode apresentar-se também como uma verdadeira uma “indústria académica”, como foi reconhecido, no respeitante ao actual fenômeno da regulação, por ROBERT BALDWIN/COLLIN SCOTT/CHRISTOPHER HOOD, *A Reader on Regulation*, Oxford University Press, 1998, p. 2 e s.
- 26 V. o Regime da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas aprovado pela Lei nº 67/2007, de 31 de Dezembro. V. também o nosso estudo *Responsabilidade civil da Administração Fiscal*, *cit.*, sobretudo p. 148 e ss.

3 A INTRODUÇÃO DA ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA

Em relação à introdução da arbitragem no nosso sistema jurídico público, bem podemos dizer que se tem assistido a um percurso em tudo idêntico ao que foi percorrido pela figura do contrato no direito público. Com efeito, de uma total rejeição dos contratos de direito público, focada na rejeição dos contratos administrativos, por absoluta incompatibilidade com sua natureza pública, passou-se, com o andar do tempo, a um ampla admissibilidade de tais contratos, ao ponto de, hoje em dia, a actuação contratual constituir uma forma de actuação dos órgãos administrativos alternativa à do acto administrativo, como constava do art. 197º do Código da Procedimento Administrativo (CPA) e agora está estabelecido no art. 278º do Código dos Contratos Públicos²⁷. Uma evolução que, embora em muito menor escala, não deixou de se verificar também em sede do direito fiscal, por certo um dos sectores do ordenamento jurídico mais refractários à figura do contrato²⁸.

Pois bem, a idêntica evolução se vem assistindo actualmente no respeitante à admissão da arbitragem no direito público, administrativo e fiscal. O que, a seu modo, não surpreende, já que a abertura à arbitragem não deixa de ser, em larga medida, uma manifestação da abertura ao contrato. Evolução essa que teve concretização, no que à arbitragem administrativa diz respeito, na reforma da jurisdição administrativa levada a cabo nos anos de 2002 a 2004, encontrando-se consagrada nos art.s 180º a 187º do CPTA, e, relativamente à arbitragem tributária²⁹, no seu reconhecimento operado pela recente autorização legislativa concedida ao Governo para a instituir (art. 124º da LOE/2010³⁰).

Uma instituição que, para além de não lhe faltar base constitucional expressa, a permitir a instituição de tribunais arbitrais em termos relativamente amplos, encontra algum paralelo no actual procedimento de revisão da determinação da matéria tributável por métodos indirectos e impõe-se pelo facto de a abertura legal à arbitragem administrativa não conter adequado suporte para a arbitragem tributária. Uma palavra muito rápida sobre estes aspectos³¹.

27 Para a evolução da aceitação crescente do contrato administrativo, v. o nosso livro *Contratos Fiscais. (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*, nº 5 da série *Studia Iurídica*, Coimbra Editora, 1994, p. 9-84.

28 Para a admissibilidade de tais contratos, v. o nosso livro *Contratos Fiscais*, cit., p. 85 e ss.

29 Para além da que, a seu modo, se materializa no procedimento de revisão da determinação da matéria tributável por métodos indirectos, que referimos a seguir, no ponto 3.3.

30 Lei nº 3-B/2010, de 28 de Abril.

31 Sobre a arbitragem tributária, v., por todos: entre nós, D. LEITE DE CAMPOS, *A Arbitragem Tributária. A centralidade da Pessoa*. Almedina: Coimbra, 2010; em Espanha, J. J. FERREIRO

3.1 A BASE CONSTITUCIONAL EXPRESSA

Quanto à base constitucional, ela é cristalina, pois o nº 2 do art. 209º da Constituição limita-se a prescrever que “podem existir tribunais arbitrais”, não estabelecendo no quadro desse preceito quaisquer limites à sua instituição, os quais serão apenas os que resultarem de outras normas ou princípios constitucionais. Pelo que apenas será de excluir a possibilidade de instituição de tribunais arbitrais para a solução de litígios que Constituição submeta aos tribunais em geral que não os tribunais arbitrais ou digam respeito a direitos de carácter indisponível³².

Isto significa que não se poderá recorrer à arbitragem para resolver litígios para os quais a Constituição imponha a intervenção dos tribunais não arbitrais ou respeitem a matérias para as quais a lei imponha uma solução estritamente vinculada. Por conseguinte, não contém a Constituição qualquer disposição específica a vedar a instituição de tribunais arbitrais no direito dos impostos ou, mais em geral, no domínio das relações jurídicas tributárias. Os limites constitucionais à arbitragem num tal domínio são exactamente os mesmos que valem em geral.

Por isso, a Constituição não fecha a porta à existência de tribunais arbitrais para a solução de litígios de natureza tributária, nos quais se incluem, designadamente, os litígios respeitantes aos actos de liquidação de tributos e a demais actos em matéria tributária³³. O que é preciso, para se poder recorrer à arbitragem num tal domínio, é que a solução do litígio não disponha de uma solução inteiramente ditada pela lei, seja porque de todo esta a não prescreve, seja porque o litígio respeita a aspectos que não dispõem de uma solução estritamente vinculada na lei.

Pois, caso se verifique uma solução inteiramente contida e determinada na lei, admitir que um litígio, que tenha essa solução, possa ser dirimido pela via arbitral, significaria abrir a porta à possibilidade de substituição da solução legal por uma solução arbitral. O que, atenta a divisão e a interdependência de poderes recortadas na Constituição, parece de todo inadmissível. Com efeito, se o legislador

LAPATZA e Outros, *La Justicia Tributaria en España. Informe sobre la relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*, Marcial Pons, 2005; e no Brasil, HELENO TAVEIRA TORRES, «Arbitragem e transação em matéria tributária», em EDUARDO JOBIM / RAFAEL BICCA MACHADO (Coords.), *Arbitragem no Brasil – Aspectos Relevantes*, Quartier Latin, São Paulo, 2008, p. 176 e ss.

32 V., neste sentido, J. J. GOMES CANOTILHO / VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 4. ed. v. II, Coimbra, 2010, anot. XII ao art. 211º.

33 V., quanto ao sentido das expressões actos tributários e actos em matéria tributária, o nosso *Direito Fiscal*, 6. ed. Almedina: Coimbra, 2010. p. 376 e ss.

pretende abrir a porta a uma solução arbitral, relativamente a matéria que apenas comporta uma solução estritamente legal, então que o diga especificamente, alterando previamente a lei que contém essa solução legal vinculada.

Significa isto que a arbitragem apenas poderá ser admitida relativamente a matérias nas quais a Administração Fiscal goze de uma margem de livre decisão em qualquer das modalidades que esta conhece. Uma realidade que, como é sabido, tem múltiplas e diversificadas manifestações também no direito fiscal, com destaque para aqueles domínios de evidente complexidade técnica, em que o legislador se encontra verdadeiramente impossibilitado de estabelecer soluções inteiramente recortadas na lei e, por conseguinte, estritamente vinculadas³⁴. Por isso, domínios tais como os dos preços de transferência, da aplicação da cláusula geral anti-abuso e de outras normas dirigidas à prevenção da evasão e fraude fiscais, da avaliação da matéria tributável por métodos indirectos e da fixação de valores patrimoniais, encontram-se certamente entre os que podem ser candidatos à arbitragem.

3.2 A INSUFICIÊNCIA DA BASE DO DIREITO ADMINISTRATIVO

Poder-se-ia dizer que o estabelecimento de uma arbitragem tributária não faz sentido, sendo desnecessária, já que a mesma beneficia da base legal estabelecida em sede da jurisdição administrativa. Mais especificamente, a abertura a uma tal arbitragem já constaria dos referidos arts. 180º a 187º do CPTA.

Uma ideia para cujo suporte se pode invocar, de resto, o facto de o direito fiscal constituir, pelo menos no que ao domínio ora em análise respeita, um ramo especial do direito administrativo³⁵, bem como a circunstância de o direito judiciário fiscal se encontrar unificado com o direito judiciário administrativo no Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) e de o CPTA constituir direito de aplicação subsidiária face ao Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) (v. a alínea *c*) do art. 2º deste Código).

Todavia, constituindo a introdução da arbitragem tributária no nosso sistema jurídico uma matéria tão importante e manifestamente inovadora, parece evidente que a mesma não pode resultar da disciplina da arbitragem administrativa que veio a encontrar acolhimento nos arts. 180º a 187º do CPTA. Tanto mais que, do longo processo que conduziu à aprovação e entrada em vigor desse Código, nada se deduz nesse sentido. Antes bem pelo contrário, em todo esse processo o que se teve em vista

34 Cf. O nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 368 e ss.

35 V., o nosso *Direito Fiscal*, cit., p.72 e ss., 81 e ss. e 237 e s.

foi sempre e apenas a disciplina do processo nos tribunais administrativos nos moldes verdadeiramente revolucionários que acabou por prevalecer. De resto, perante a autonomia do processo tributário, fundada aliás em longa tradição e materializada presentemente no CPPT, não deixaria de ser estranho, para não dizer anómalo, que a arbitragem tributária viesse a fazer a sua aparição através de porta alheia, como é, indiscutivelmente, o CPTA. Muito diferente, por certo, já seria se a arbitragem tivesse sido objecto de acolhimento no ETAF.

O que, tudo somado, leva a concluir que a arbitragem tributária continuou sem suporte legal até à aprovação da LOE/2010, em cujo art. 124º se contem uma ampla e generosa autorização legislativa ao Governo para “instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária”. E embora a sua instituição ainda se não tenha verificado, por ainda não ter sido utilizada a mencionada autorização legislativa, tudo leva a crer que vamos assistir à efectiva introdução da arbitragem tributária no nosso sistema jurídico a curtíssimo prazo.

Muito embora seja de assinalar que o *modus operandi* da arbitragem não seja de todo desconhecido do direito fiscal. Efectivamente, a seu modo, ele tem assento no procedimento de revisão da matéria tributável fixada com recurso a métodos indirectos. Uma palavra sobre este aspecto.

3.3 A REVISÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL FIXADA POR MÉTODOS INDIRECTOS

Apesar de se tratar de um procedimento, o procedimento de revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, a decorrer por conseguinte na Administração Fiscal, e não de um processo judicial, o certo é que, como resulta claramente do seu regime jurídico, fixado nos arts. 91º e 92º da Lei Geral Tributária (LGT), estamos aí, em certa medida, perante a solução de um litígio em tudo idêntica à que é alcançável em sede do processo arbitral³⁶.

Com efeito, no caso da determinação da matéria tributável fixada por métodos indirectos ou mediante avaliação indirecta, isto é, através de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha³⁷, a sua impugnação judicial apenas pode ser levada a cabo aquando da impugnação judicial da correspondente liquidação. Todavia, para que a discussão da legalidade da determinação da matéria tributável por métodos indirectos, possa ter lugar é necessário que antes o contribuinte tenha, a título de reclamação prévia, desencadeado o mencionado procedimento de

36 Cf. o nosso *Direito Fiscal*, cit. p. 380 e ss.

37 Art. 83º, nº 2, da LGT.

revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos da competência de um órgão de natureza arbitral e pericial³⁸.

Um órgão de natureza arbitral porque na sua estrutura e *modus decidendi* se assemelham aos órgãos arbitrais, uma vez que: 1) é constituído paritariamente por um perito designado pela administração tributária (que conduzirá o procedimento) e por um perito indicado pelo contribuinte (a que, a requerimento do contribuinte ou da administração tributária, pode ainda juntar-se um perito independente); 2) decide com base num procedimento assente num debate contraditório com vista a estabelecer um acordo quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos da liquidação do imposto; 3), em caso de falta de acordo (no prazo de 30 dias a contar do início do procedimento), cabe ao órgão competente para a fixação da matéria tributável resolver de acordo com o seu prudente juízo e tendo em conta as posições de ambos os peritos; e 4) a intervenção de um perito independente, a requerimento do contribuinte ou a pedido da Administração tributária, não tem outra consequência senão a de a decisão de revisão ter de fundamentar a sua adesão ou rejeição do parecer elaborado por esse perito, bem como o de a impugnação administrativa ou judicial dessa decisão, quando seja em sentido diferente do parecer do perito independente e do perito do contribuinte, ter efeito suspensivo independentemente da prestação de garantia³⁹.

Por conseguinte, não se pode firmar que o nosso direito fiscal desconhece por completo a técnica arbitral na resolução de litígios, a qual não perde o seu significado de realização da justiça, isto é, de restabelecimento da paz jurídica, pelo facto de se concretizar numa solução administrativa e não jurisdicional. De resto, para além de sermos muito críticos de todo um lastro de pensamento, que no actual quadro constitucional tem favorecido imenso o fenómeno que, noutro lugar e a outro propósito, designámos por “fuga para o juiz”, há que lembrar e sublinhar que os litígios não podem deixar de dispor de outras vias de solução, ao lado da solução jurisdicional. Uma ideia que tem, aliás, inequívoca expressão no nº 3 do art. 202º da Constituição, quando dispõe que “a lei poderá institucionalizar instrumentos e formas de composição não jurisdicional de conflitos”⁴⁰.

38 V. o art. 86º, nº 5, da LGT, e o art. 117º, nº 1, do CPPT.

39 Refira-se que a indicação de perito independente não tem sido praticada, em virtude de os encargos com ele terem ficado por conta de quem o indicar - art. 93º, nº 4, da LGT e Portaria nº 78/2001, de 8 de Fevereiro.

40 Relativamente à “fuga para o juiz”, v. o nosso estudo «A autonomia local. Alguns aspectos gerais», agora em *Estudos sobre Autonomias Territoriais, Institucionais e Cívicas*, Almedina, Coimbra, 2010, p. 23 e ss. (78 e s.). Quanto ao mais referido no texto, v. o nosso estudo «Considerações sobre o Anteprojecto de Revisão da LGT e do CPPT dirigida à harmonização com a Reforma da Justiça Administrativa», agora em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, v. II, cit., p. 159 e ss.

4 ALUSÃO À AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA DA LOE/2010

Finalmente uma alusão, muito rápida, à autorização legislativa concedida ao Governo constante do art. 124º da LOE/2010⁴¹. O que faremos através de algumas poucas observações.

Desde logo, é visível a extensão ou amplitude da autorização legislativa. O que tem diversas expressões. De um lado, nos termos do nº 2 desse preceito, o processo tributário arbitral apresenta-se como um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. De outro lado, quanto ao objecto do processo arbitral tributário, este pode incluir, segundo a alínea *a*) do nº 4, “os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária”. Enfim, nos termos da alínea *b*) desse mesmo nº 4, o Governo é autorizado a proceder à “definição, como fundamento do processo arbitral tributário, da ilegalidade ou da lesão ou o risco de lesão de direitos ou interesses legítimos, e como efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, da anulação, da declaração de nulidade ou de inexistência do acto recorrido ou do reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes”.

O que nos revela uma abertura à arbitragem tributária particularmente ampla, pois a ela se pode recorrer para dirimir a generalidade dos litígios tributários. Pois o efectivo limite que podemos referir, que, de resto, se não coloca nem no plano dos litígios a resolver, nem no plano dos fundamentos que suportam o litígio, mas antes no paradigma ou critério normativo para a sua resolução, é constituído pela inadmissibilidade do recurso à equidade, pois, nos termos da línea *c*) do referido nº 4, o decreto-lei autorizado deve determinar que “o julgamento do tribunal arbitral é feito segundo o direito constituído, ficando vedado o recurso à equidade”.

Uma opção que se comprehende⁴², mas em relação à qual devemos, todavia, assinalar que está longe de se revelar uma solução estritamente necessária, pois, para além de o julgamento segundo a equidade não

41 É de assinalar que, não contendo este preceito nem qualquer outro da LOE/2010 qualquer disposição específica sobre a duração da autorização legislativa em causa, deve esta poder ser utilizada pelo Governo durante todo o ano económico de 2010, nos termos do nº 5 do art. 165º da Constituição.

42 Já que ela não deixa de ser, a seu modo, uma compensação seja pela amplitude com que na autorização se admite a arbitragem relativamente à legalidade dos actos tributários, seja pela consagração como regra da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, aspecto este a que nos vamos a referir, de seguida, no texto.

se encontrar interdito na arbitragem administrativa, sendo, de resto, expressamente acolhido no art. 186º, nº 2, do CPTA, a equidade não é uma ideia de todo estranha ao direito dos impostos, como o demonstra, com evidente limpidez, a tradicional e relativamente ampla admissibilidade das chamadas “medidas equitativas” bem conhecidas do direito fiscal alemão, algumas das quais não deixam de ter expressão também entre nós⁴³. Pelo que, em nosso modo de ver, não encontramos obstáculo insuperável ao julgamento segundo a equidade na arbitragem tributária, conquanto que se perfilhe uma concepção “moderada” ou “integrativa” da equidade, isto é, uma concepção que não ignora o direito constituído, antes o adapta ou molda ao espírito do sistema em face das concretas circunstâncias do caso⁴⁴.

Muito embora, em sentido inverso à ampla abertura à arbitragem tributária em análise, se possa assinalar também que a autorização legislativa, que a recorta, não faz qualquer referência ao recurso à arbitragem em sede dos contratos fiscais. O que é, por certo, dispensável no respeitante às liquidações contratuais de tributos, pois sempre estaremos aí perante actos de liquidação no sentido amplo que parece ser o subjacente ao dessa autorização⁴⁵. Mas o mesmo já se não pode dizer relativamente aos contratos fiscais em sentido estrito, os contratos relativos à concessão de incentivos fiscais cuja disciplina consta agora, fundamentalmente, do art. 41º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, do Código Fiscal do Investimento⁴⁶ e do Decreto-Lei nº 150/2009, de 23 de Setembro⁴⁷, uma vez que nenhum destes diplomas legais parece ter revogado o disposto no nº 1 do art. 9º do Decreto-Lei nº 203/2003, de 10 de Setembro, em que se dispõe que “para dirimir os litígios emergentes da interpretação e aplicação dos contratos de investimento podem as partes convencionar o recurso à via arbitral, com exceção do que diga respeito a matéria relativa aos incentivos fiscais”⁴⁸.

Depois, na medida em que, de acordo com o estabelecido no nº 3 do art. 124º em análise, se configura a arbitragem tributária como um direito potestativo dos contribuintes, autoriza-se o Governo a estabelecer um regime jurídico de efectiva desigualdade das partes, invertendo por completo a relação administrativa de supra / infra-ordenação entre a

43 V., a tal respeito, o que dizemos nos nossos livros *Contratos Fiscais*, cit., p. 109 e ss.; *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 337 e 377 e ss.

44 V. sobre esta concepção da equidade, as pertinentes considerações de D. FREITAS DO AMARAL; FAUSTO DE QUADROS ; J. C. VIEIRA DE ANDARDE, *Aspectos Jurídicos da Empreitada de Obras Públicas*, Almedina/ Coimbra, 2002, p. 33 e ss.

45 Em que, ao falar de actos de liquidação de tributos, não distingue se estes são actos unilaterais ou actos bilaterais (contratuais).

46 Aprovado pelo Decreto-Lei nº 149/2009, de 23 de Setembro.

47 Uma disciplina legal em relação à qual não vemos porque é que se espraiá por diversos diplomas e não foi inserida inteiramente no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

48 V., sobre a aplicabilidade anterior desse preceito legal, o nosso estudo «Investimento estrangeiro e contratos fiscais», agora em *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, cit., p. 407 e ss. (430 e ss.).

Administração Fiscal e os contribuintes⁴⁹, ou seja, transformando essa relação numa relação de supra / infra-ordenação entre os contribuintes e a Administração Fiscal.

O que se nos afigura uma solução que afronta os princípios constitucionais concretizadores da própria ideia de Estado de Direito. Pois se parece aceitável que uma relação administrativa de supra / infra-ordenação entre a Administração Fiscal e os contribuintes se possa converter numa relação administrativa de natureza paritária, como é seguramente a relação entre as partes na arbitragem⁵⁰, já não vemos como possa aceitar-se que uma relação administrativa de supra / infra-ordenação entre a Administração Fiscal e os contribuintes se transforme numa relação de supra / infra-ordenação invertida. Na verdade, na solução para que abre a porta a autorização legislativa, deparamo-nos com uma subordinação, para não dizermos uma subjugação, da Administração Fiscal para a qual não encontramos qualquer explicação num Estado de Direito.

Subordinação que se agrava com a autorização constante da alínea *b*) do referido nº 4, que consagra, como regra, a irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral⁵¹. O que significa que a Administração Fiscal, em caso de litígio com os contribuintes, por um lado, é forçada a uma jurisdição arbitral e, por outro lado, é-lhe negado o acesso à justiça estadual. A que acresce ainda a circunstância de, nos termos da alínea *n*) do referido nº 4, se autoriza “a consagração da responsabilidade da parte vencida pela totalidade dos honorários e despesas dos árbitros, podendo ser estabelecidos critérios de limitação da responsabilidade da administração tributária, designadamente o do montante das custas judiciais e dos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Em suma, um conjunto de soluções que conduzem ao seguinte resultado cumulativo em cascata: a Administração Fiscal, depois de forçada à arbitragem, é impedida de se socorrer da justiça estadual e, em caso de

49 Já que não estamos aqui perante a relação obrigacional fiscal, que é de natureza paritária – v. sobre a relação constitucional, a relação administrativa e a relação obrigacional fiscal, o nosso *Direito Fiscal*, cit., p. 236 e ss.

50 No quadro do permanente desenvolvimento desse tipo de relações administrativas, o qual se tem vindo a concretizar seja pela assumpção por parte do Estado de actuações em domínios em que se não podem constituir relações de supra / infra-ordenação, como acontece no amplo domínio da administração prestadora própria do Estado Social, seja pela (verdadeira) conversão em relações de natureza paritária de alguns segmentos da tradicional administração assente em relações de supra / infra-ordenação.

51 Com a excepção “da possibilidade de recurso, para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada”, que esse mesmo normativo acrescenta, como se a delimitação dos casos em que cabe ou não recurso para o Tribunal Constitucional fosse algo que estivesse inteiramente na mão do legislador.

ser vencida, ainda terá de pagar a totalidade dos honorários e despesas dos árbitros. Encargos que, todavia, podem ser atenuados, limitando-os ao montante das custas judiciais e dos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária. Um resultado que, se não for desconforme com a ideia de Estado de Direito, então é caso para perguntar o que será o Estado de Direito.

Ainda a respeito da autorização legislativa em análise, questionamo-nos se a constituição e funcionamento dos tribunais arbitrais tributários não deve ter um regime comum com o dos tribunais arbitrais administrativos, regime este a constar da lei especial para a qual remetem os art.s 180º, nº 1, e 181, nº 2, do CPTA. No sentido de um regime comum pode invocar-se a unidade do direito judiciário administrativo e fiscal contido no ETAF, muito embora, como referimos, a arbitragem administrativa tenha sido introduzida no sistema não pela via do ETAF, como de algum modo seria se esperar, mas antes pela porta do CPTA.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Depois destes desenvolvimentos mais ou menos avulsos sobre a arbitragem tributária e tendo presente o recorte da admissão dessa arbitragem na autorização legislativa em causa, seria de nos interrogar sobre os efectivos méritos e deméritos previsíveis da introdução desse instituto no nosso direito dos impostos. O que, como bem se compreenderá, não estamos em condições de desenvolver aqui. Todavia, sempre diremos que não se podem depositar demasiadas esperanças na arbitragem tributária. Desde logo, é óbvio que a arbitragem não vai resolver o problema, verdadeiramente dramático para o Estado de Direito dos dias de hoje, da elevadíssima pendência nos tribunais fiscais, até porque uma parte muito significativa dessa pendência se reporta a processos insusceptíveis de solução arbitral, como é a relativa ao processo de execução fiscal. Para esse problema de natureza excepcional requer-se, a nosso ver, uma solução também de carácter excepcional, que não poderá deixar de passar por uma solução legislativa com amplo suporte político e aberta a acordos de natureza transaccional tão flexíveis e amplos quanto possível⁵².

Depois, entre as vantagens geralmente apontadas à arbitragem, referem-se as de proporcionar uma justiça mais célere e mais barata. Quanto à celeridade, não temos dúvidas, embora não devamos esquecer que dessa celeridade beneficiarão basicamente os que puderem socorrer-se da arbitragem, que serão, em princípio, os que disponham de mais

52 Um problema que o regime transitório contemplado na alínea *q*) do nº 4 da autorização legislativa por certo atenuará, mas que não vemos como o possa resolver.

meios económicos, uma vez que o acréscimo de celeridade que o recurso à arbitragem vai proporcionar na justiça pública, em virtude dos processos que passarão a ser decididos pela arbitragem, será, a nosso ver, sempre relativamente diminuto.

Já, no respeitante a ser mais barata, temos dúvidas. É certo que a “privatização” da justiça, protagonizada pela arbitragem tributária, não encarece automaticamente a justiça, designadamente por aos encargos com a justiça pública se somarem os encargos com a justiça privada, pois aos primeiros sempre haverá que subtrair os encargos com os processos que, desviados da justiça pública, venham a ser remetidos para a arbitragem. Por outro lado, nos termos da autorização legislativa, a responsabilidade da Administração Fiscal com as custas judiciais e demais encargos pode ser limitada às custas e encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Tendo, porém, em conta que a arbitragem ficará, por via de regra, mais cara do que a justiça pública, então os custos globais com a realização da justiça tributária acabarão sendo maiores do que aqueles que resultariam da existência apenas de justiça pública⁵³. O que não significa, obviamente, rejeitar a arbitragem tributária, mas apenas chamar a atenção para a necessidade de ponderar devidamente os seus prós e contras, o que passa aqui, em larga medida, por um verdadeiro *trade-off* entre a necessária celeridade do processo e os inevitáveis maiores custos da justiça tributária.

A que acresce que a admissão da arbitragem tributária pode inscrever-se num quadro bem pouco lisonjeiro para a garantia fundamental de acesso ao direito e a uma tutela jurisdicional efectiva em sede das relações tributárias. Uma vez que, por não se encontrar assegurado algo idêntico a um mínimo existencial em sede de efectivação dessas garantias fundamentais, que, não nos esqueçamos, integram os direitos, liberdades e garantias fundamentais, é bem possível que se venha a verificar-se num tal sector algo que, todavia, se tenta evitar relativamente aos direitos económicos, sociais e culturais, como o direito à saúde, à educação e à segurança social, em que os mais favorecidos asseguram o exercício desses direitos através do mercado privado eficiente, os menos favorecidos acabam realizando tais direitos através do recurso a serviços públicos de carácter mais ou menos assistencial.

53 Pois, ao contrário do que em geral acontece, nem sempre a “privatização” de serviços conduz a uma efectiva diminuição dos custos globais desse serviço. Embora se possa admitir que, em virtude da diminuição das responsabilidades públicas na realização da jurisdição que essa privatização necessariamente implica, leve à redução dos correspondentes gastos públicos.

ANEXO

ARTIGO 124º DA LOE/2010 (LEI N° 3-B/2010, DE 28 DE ABRIL)

Arbitragem em matéria tributária

1 — Fica o Governo autorizado a legislar no sentido de instituir a arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária.

2 — O processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

3 — A arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituída de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes.

4 — O âmbito da autorização prevista no presente artigo comprehende, nomeadamente, as seguintes matérias:

- a) A delimitação do objecto do processo arbitral tributário, nele podendo incluir-se os actos de liquidação de tributos, incluindo os de autoliquidação, de retenção na fonte e os pagamentos por conta, de fixação da matéria tributável, quando não dêem lugar a liquidação, de indeferimento total ou parcial de reclamações graciosas ou de pedidos de revisão de actos tributários, os actos administrativos que comportem a apreciação da legalidade de actos de liquidação, os actos de fixação de valores patrimoniais e os direitos ou interesses legítimos em matéria tributária;
- b) A definição, como fundamento do processo arbitral tributário, da ilegalidade ou da lesão ou o risco de lesão de direitos ou interesses legítimos, e como efeitos da sentença proferida a final pelo tribunal arbitral, da anulação, da declaração de nulidade ou de inexistência do acto recorrido ou do reconhecimento do direito ou do interesse legalmente protegido dos contribuintes;
- c) A determinação de que o julgamento do tribunal arbitral é feito segundo o direito constituído, ficando vedado o recurso à equidade;
- d) A definição dos efeitos da instauração do processo arbitral tributário, harmonizando -os com os previstos para a dedução de impugnação judicial, designadamente em termos de suspensão do processo de execução fiscal e de interrupção da prescrição das dívidas tributárias;
- e) A definição do modo de constituição do tribunal arbitral, subordinando -o aos princípios da independência e da imparcialidade e prevendo, como regra, a existência de três

árbitros, cabendo a cada parte a designação de um deles e aos árbitros assim escolhidos a designação do árbitro -presidente e a definição do regime de impedimento, afastamento e substituição dos árbitros;

- ƒ) A fixação dos princípios e das regras do processo arbitral tributário, em obediência ao princípio do inquisitório, do contraditório e da igualdade das partes e com dispensa de formalidades essenciais, de acordo com o princípio da autonomia dos árbitros na condução do processo;
- g) A fixação, como limite temporal para a prolação da sentença arbitral e subsequente notificação às partes, do prazo de seis meses a contar do início do processo arbitral tributário, com possibilidade de prorrogação, devidamente fundamentada, por idêntico período;
- h) A consagração, como regra, da irrecorribilidade da sentença proferida pelo tribunal arbitral, prevendo a possibilidade de recurso, para o Tribunal Constitucional, apenas nos casos e na parte em que a sentença arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada;
- i) A definição dos efeitos da apresentação do recurso da sentença do tribunal arbitral, em particular quanto à manutenção da garantia prestada e ao regime da suspensão do processo de execução fiscal;
- j) A definição do regime de anulação da sentença arbitral com fundamento, designadamente, na não especificação dos fundamentos de facto e de direito da decisão, na oposição dos fundamentos com a decisão e na falta de pronúncia sobre questões que devessem ser apreciadas ou na pronúncia de questões que não devessem ser apreciadas pelo tribunal arbitral;
- l) A atribuição à sentença arbitral, que não tenha sido objecto de recurso ou de anulação, da mesma força executiva que é atribuída às sentenças judiciais transitadas em julgado;
- m) A definição dos montantes e do modo de pagamento dos honorários e das despesas dos árbitros, fixando os critérios de determinação dos honorários em função do valor atribuído ao processo e da efectiva complexidade do mesmo e estabelecendo valores mínimos que ofereçam garantias qualitativas na composição do tribunal arbitral, podendo ainda prever -se a possibilidade de redução de honorários, fixando os respectivos pressupostos e montantes, nas situações de incumprimento dos deveres dos árbitros;

- n)* A consagração da responsabilidade da parte vencida pela totalidade dos honorários e despesas dos árbitros, podendo ser estabelecidos critérios de limitação da responsabilidade da administração tributária, designadamente o do montante das custas judiciais e dos encargos que seriam devidos se o contribuinte tivesse optado pelo processo de impugnação judicial ou pela acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária;
- o)* A aplicação adaptada, para efeitos da nomeação dos árbitros, mediadores ou conciliadores do regime dos centros de arbitragem previsto no Código de Processo nos Tribunais Administrativos;
- p)* A revisão da legislação tributária cuja necessidade de modificação decorra da presente autorização legislativa;
- q)* A consagração de um regime transitório que preveja a possibilidade de os contribuintes submeterem ao tribunal arbitral a apreciação dos actos objecto dos processos de impugnação judicial que se encontrem pendentes de decisão, em primeira instância, nos tribunais judiciais tributários, com dispensa de pagamento de custas judiciais.

Outubro de 2010



TEMPORALIDADE E SEGURANÇA JURÍDICA – IRRETROATIVIDADE E ANTERIORIDADE TRIBUTÁRIAS

*Temporality and Legal Certainty – Predictability and
Prohibition of Retroactivity in Brazilian Tax Law*

Heleno Taveira Torres

Professor e Livre-Docente de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo - USP. Doutor em Direito Tributário (PUC-SP). Presidente da Comissão de Graduação da Faculdade de Direito, Membro do Conselho Universitário e do Conselho de Graduação da USP. Vice-Presidente da International Fiscal Association – IFA e da Direção Executiva do Instituto Latinoamericano de Direito Tributário – ILADT. Advogado.

RESUMO - A temporalidade das normas tributárias assume cada vez mais papel de preponderância na conformação de condutas do Fisco e dos contribuintes, dada a necessidade de previsibilidade e de contenção da retroação gravosa. Para proteger a previsibilidade, a confiança e a estabilidade no tempo, o ordenamento constitucional conta com as garantias, enquanto limites objetivos. A segurança jurídica e a certeza do direito conferem a todos o direito de sujeitarem-se unicamente à lei previamente existente, vedada qualquer retroatividade (*lex prospicit, non respicit*). Para tudo o que se possa considerar como “novo” conteúdo, deveras, aplicar-se-á o princípio de proibição da retroatividade, dos arts. 5.º, XXXVI, e 150, III, a, da CF. Lembrando as palavras de Canotilho: “os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança são exigíveis perante *qualquer acto de qualquer poder* – legislativo, executivo e judicial.”

PALAVRAS-CHAVE - Direito Tributário. Irretroatividade. Anualidade. Anterioridade. Segurança jurídica. Boa fé. Legalidade Tributária.

ABSTRACT - *The temporality of tax rules has an important role in shaping the behavior of tax authorities and taxpayers, given the need for predictability and restraining of harmful retroaction. To protect the predictability, reliability and stability over time, the constitutional system provides the guarantees, while objective limits. The legal security and certainty of law gives everyone the right to submit only to the previously existing law; prohibited any retroactivity (*lex prospicit, non respicit*). For everything that can be considered as “new” content, indeed, it will be applied the principle of prohibition of retroactivity, provided in the articles 5, XXXVI and 150, III, of the Constitution. Recalling the words of Canotilho “the postulates of legal certainty and protection of confidence are required in any act of any power - legislative, executive and judicial”. (free translation)*

KEYWORDS - *Tax Law. Legal Certainty. Good Faith. Tax Lawfulness. Non-Retroactivity.*

1 A SEGURANÇA JURÍDICA DA TEMPORALIDADE NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O homem encontra no tempo a fonte das suas maiores inseguranças. Existir é coincidir em uma temporalidade contínua na qual somente por uma interpretação do “tempo” pode-se definir o “agora”, o “passado” e o “futuro”. O tempo interpretado equivale à constituição em linguagem daquela ontologia que é o “ser” no tempo”, pois, como diz Heidegger, só a “temporalidade possibilita a unidade da existência”.¹ O direito organiza essa unidade de medida e, por cortes hermenêuticos, “cria” o “tempo público” e “ordena” o viver no tempo.

O tempo é um fato, um dado da realidade construída pela linguagem, mas o direito não se poderia aplicar sem o tempo “do” fato. Nesse processo heurístico e institucionalizante da temporalidade, o direito cria seus mecanismos para organizar a atividade do homem e do Estado ao longo desse contínuo marcado pelos fatos jurídicos.

A *generalidade* das normas jurídicas perfaz-se na *temporalidade* do direito² e, por isso mesmo, tem sua duração definida pela vigência, seja esta ilimitada ou provisória. Os tipos abstratos contidos na generalidade positiva da norma permitem que o aplicador os oriente para qualquer ponto da temporalidade, segundo os fatos ocorridos, daí a necessidade de criação de critérios de definição quanto ao tempo do fato e certeza quanto à aplicabilidade da lei no tempo. Diz-se, costumeiramente, que toda norma deve ser *irretroativa* e que seus efeitos protraem-se para o futuro; com isso, qualquer *retroatatividade* seria uma excepcionalidade.

Entretanto, vale atentar para o fato de que toda norma jurídica possui uma *bidimensionalidade temporal*, ou seja, pode ser aplicada tanto para disciplinar fatos futuros quanto para alcançar fatos passados, salvo nas hipóteses abrangidas pelas “regras de bloqueio” que vedem seus efeitos retroativos. Portanto, na falta dessas regras, somente construções amparadas na segurança jurídica ou no princípio de confiança legítima podem conter essa “disponibilidade” bidimensional da lei na regência do tempo.³ Dito de outro modo, na falta de “regras de bloqueio da retroatividade” expressas (v.g., art. 5.º, XXXVI, art. 150, III, *a*, da CF; disposição expressa da própria lei; LICC; art. 105 e 106, do CTN etc.), caberia ao sujeito afetado

1 HEIDEGGER, Martin. *Ser e tempo*. 11. ed. Tradução de Marcia Sá Cavalcante Schuback. Petrópolis: Vozes, 2004. v. 2. p.123 e ss.; para um estudo do tempo e o direito: OST, François. *O tempo do direito*. Lisboa: Instituto Piaget, 2001; ELIAS, Norbert. *Sobre o tempo*. Tradução de Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Zahar, 1998; ASKIN, I. F. *O problema do tempo: sua interpretação filosófica*. São Paulo: Paz e Terra, 1969; RICOEUR, Paul. *Tempo e narrativa*. Campinas: Papirus, 1997. t. III.

2 CAPOZZI, Gino. *Temporalità e norma*. 4. ed. Napoli: Casa Editrice Dott. Eugenio Jovene, 2000. p. 262 e ss.; HUSSERL, Gerhart. *Diritto e tempo*. Tradução de Renato Cristin. Milano: Giuffrè, 1998. p. 3-60.

3 Como enfatiza Juha Raitio, da Universidade de Helsinki: “The principle of non-retroactivity can be linked to the legitimate expectations of the citizens” (RAITIO, Juha. *Legal certainty, non-retroactivity and periods of limitation in EC law*. Legisprudence. Oxford: Hart Publishing, 2008, v. 2, n. 1, p. 4).

a possibilidade de alegar o princípio de confiança e estabilidade como proteção do estado de segurança que se exige do ordenamento, para conter a retroação normativa (*regras de bloqueio da retroatividade implícitas*). Esta “dominação” jurídica do tempo queda-se, assim, garantida pela segurança jurídica nas suas distintas formas de expressão.

Nesse processo de juridicização da temporalidade normativa, o direito prescreve o “decurso temporal” entre os “termos” inicial (*a quo*) e final (*ad quem*), qualifica o início da vigência, cria bloqueios normativos para retroações, estabelece efeitos para a datação do tempo público e gera ficções temporais. O próprio tempo legal é uma ficção do tempo como *ser-em-si*. E além desses aspectos, pertinentes ao tempo “no” sistema jurídico, não se pode olvidar do tempo “do” direito,⁴ que em tudo influi, no curso da sua historicidade e experiências da secularidade dos institutos, conceitos e aplicações do *direito posto* e do *direito pressuposto*.⁵ Nesse sentido, o direito constrói seu “tempo” na temporalidade que o faz presente.

As regras de anterioridade, anualidade e irretroatividade tem regime e eficácia típica de “garantia”. E ainda que o art. 150, *caput*, da CF, silenciasse sobre *assegurar as garantias* previstas, posto serem estes princípios que integram o conteúdo da garantia maior, que é a *segurança jurídica*, e pela função que estas exercem no sistema constitucional, de proteção de princípios de direitos e liberdades fundamentais, o regime de *garantia* teria preeminência sobre qualquer outro. Como já assentamos em passagem específica a respeito, nada impede que garantias possam se qualificar como *princípios*. A única diferença fica por conta da imponderabilidade, quando em eventual colisão com qualquer princípio. Neste caso, a *garantia* há de prevalecer, pelo efeito de proteção dos valores dos princípios que lhe são inerentes, como é o caso do princípio de *não surpresa*.

Somente princípios veiculam valores passíveis de preferibilidade. As *garantias* são princípios como “limites objetivos”⁶ e visam a proteger outros *princípios* que veiculam valores pertinentes a direitos ou liberdades fundamentais.

4 BRETONE, Mario. *Diritto e tempo nella tradizione europea*. Bari: Laterza, 2004. p. 33 e ss.

5 GRAU, Eros Roberto. *O direito posto e o direito pressuposto*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

6 A diferenciação entre princípios que veiculam “valores” e princípios como “limite objetivo” adotada por Paulo de Barros Carvalho, é de fundamental relevância para a análise da matéria. Ainda que a noção de “garantia” tenha, neste estudo, funções de princípios como “limites objetivos”, diferencia-se pelo caráter protetivo de outros direitos e liberdades fundamentais que lhe atribuímos, tanto mais naqueles casos referidos expressamente no âmbito do art. 150 da CF (*garantias asseguradas ao contribuinte*). Como alude Paulo de Barros Carvalho: “Entrevemos na consideração do signo ‘princípio’, distinguindo-o como ‘valor’ ou como ‘limite objetivo’, um passo decisivo, de importantes efeitos práticos. Isso porque, se reconhecermos no enunciado prescritivo a presença de um valor, teremos que ingressar, forçosamente, no campo da Axiologia, para estudá-lo segundo as características próprias das estimativas” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 159).

A estabilidade, estimabilidade, calculabilidade ou previsibilidade⁷ do direito integram a segurança jurídica na ordem temporal, pela previsão expressa das garantias de não-surpresa e de vedação de regulação *ex post facto*; e, assim, o respeito aos direitos adquiridos, à autoridade da coisa julgada, enquanto preservação da regra *patere legem quam ipse fecisti*, segundo a qual a autoridade deve suportar e respeitar a regra editada,⁸ além de determinação clara e objetiva de prazos de prescrição e decadência.

A segurança jurídica da norma tributária no tempo e do tempo da norma (estabilidade temporal) requer, ademais de todos os aspectos já assinalados, determinação objetiva quanto à frequência de exigibilidade dos tributos a cada exercício financeiro, por unicidade, renovação periódica, exigência provisória ou trato sucessivo; clara especificação quanto ao início da vigência das leis e tratamento da *vacatio legis*; a tipificação, tributo a tributo, incidência por incidência, do critério temporal da regra matriz de incidência, e, igualmente, toda a designação temporal dos atos ao longo dos procedimentos e processos de cobrança do tributo, a exemplo do lançamento, dos casos de extinção ou de suspensão da exigibilidade, inclusive quanto à decadência e prescrição, afora isenções, sanções aplicáveis ou obrigações formais.

Assim, o direito propõe-se regular as relações no tempo tanto como proibição da retroatividade do não benigno⁹, quanto em relação à vigência para o *futuro*.

Diante do amplo arquétipo de garantias constitucionais de estabilidade temporal em matéria tributária previsto na Constituição, e da própria norma geral em matéria de “legislação tributária”, que é o Código Tributário Nacional – CTN, especialmente pelos arts. 105, 106 e 146, confirma-se a vedação sistêmica do ordenamento brasileiro contra qualquer retroação de efeitos por atos legislativos, administrativos ou judiciais com efeitos *erga omnes*, excetuados unicamente os casos de fiscalizações sobre fatos não conhecidos pela Administração em lançamentos anteriores e as decisões em processos judiciais ou administrativos de casos concretos.

7 Diz Anne-Laure Valembois: “Stabilité et prévisibilité sont en effet les deux exigences qu’implique la sécurité juridique dans sa dimension temporelle” (VALEMBOIS, Anne-Laure. *La constitutionnalisation de l’exigence...* cit., p. 201; cf. RAITIO, Juha. *The principle of legal certainty in EC law*. Dordrecht: Kluwer, 2003, p. 201 e ss.).

8 SCHERMERS, Henry G.; WAELBROECK, Denis F. *Judicial protection in the European Union*. Hague: Kluwer, 2001. p. 84.

9 Interessante observar que esta formulação foi acolhida por constituições mais recentes e de influência lusófona. O art. 207 da Constituição de Moçambique, de 1990, prevê que “as leis só têm efeito retroactivos quando beneficiam os cidadãos e outras pessoas jurídicas”. De forma menos incisiva, tem-se o art. 96 da Constituição de Cabo Verde, de 1992, como segue: “A lei fiscal não tem efeito retroactivo, salvo se tiver conteúdo mais favorável para o contribuinte”. Para um exame dessas diferenciações, veja-se: GOUVEIA, Jorge Bacelar. A proibição da retroatividade da norma fiscal na Constituição portuguesa. In: CAMPOS, Diogo Leite de. *Problemas fundamentais do direito tributário*. Lisboa: Vislís, 1999. p. 39 e ss.

2 AS GARANTIAS DE IRRETROATIVIDADE, ANUALIDADE E ANTERIORIDADE NO DIREITO BRASILEIRO

Para proteger a previsibilidade, a confiança e a estabilidade no tempo, o ordenamento constitucional conta com as garantias de irretroatividade, anterioridade e anualidade das leis tributárias.

A garantia de irretroatividade do não benigno é princípio basilar da segurança jurídica. Mesmo nas constituições que não o contemplam expressamente, como na Alemanha,¹⁰ Itália,¹¹ França,¹² Espanha¹³ ou

- 10 Na Alemanha não há regra expressa que proíba a retroatividade das leis tributárias. Em vista disso, a doutrina esforça-se para construir esse princípio a partir daqueles do Estado de Direito, da segurança jurídica, da confiança legítima e da efetividade dos direitos fundamentais, ademais da retroatividade das leis penais. Cf. TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fábris, 2008. v. 1. p. 247-259. TIPKE, Klaus. La retroattività nel diritto tributario. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). *Trattato di diritto tributario*. Padova: Cedam, 1994. v. 1, t. I, p. 437-447; BOZZA, Nadya. I principi e la tutela del contribuente nell'*abgabenordung* e le esperienze pratiche. *Il fisco*, Roma: Il Fisco, 2003. n. 10. p. 61-76.
- 11 Na Itália, este princípio, no âmbito da interpretação constitucional, foi elaborado a partir da irretroatividade da lei penal e dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva, integridade do patrimônio e até mesmo da dignidade da pessoa humana. Cf. MICHELI, Gian Antonio. *Corso di diritto tributario*. 8. ed. Torino: Utet, 1989. p. 64; MELIS, Giuseppe. Interpretazione autentica, retroattività e affidamento del contribuente: brevi riflessioni su talune recenti pronunzie della corte costituzionale. *Rassegna Tributaria*, Roma: 1997. v. 45, n. 4, p. 864-880. SANTI, Giovanni Grottanelli de. *Profili costituzionali della irretroatività delle leggi*. Milano: Giuffrè, 1970. Recentemente, porém, o art. 3.º da Lei 212, de 27 de julho de 2000, que introduziu o “Statuto dei diritti del contribuente”, introduziu tanto o princípio da irretroatividade quanto aquele da anterioridade em matéria tributária: “1. Salvo quanto previsto dall’articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. 2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell’adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti” (Cf. FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. 3. ed. Torino: Utet, 2003, p. 199 e ss.; FALSITTA, Gaspare. *Manuale di diritto tributario: parte generale*. 6. ed. Padova: Cedam, 2008. p. 97-112; MASTROIACOVO, Valeria. *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 2005).
- 12 Na França prepondera a aplicação do regime civilístico ao direito tributário, mediante aplicação do art. 2.º do Código Civil: “La loi ne dispose que pour l’avenir; elle n’a point d’effet rétroactif”; com o que dispõe o art. 5.º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão: “La Loi n'a le droit de défendre que les actions nuisibles à la Société. Tout ce qui n'est pas défendu par la Loi ne peut être empêché, et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas”. Ver: MALINVAUD, Philippe. L'étrange montée du contrôle du juge sur les lois rétroactives. *1804-2004, Le Code civil, un passé, un présent, un avenir*. Paris: Dalloz, 2004. p. 671-692; DEBAT, Olivier. *La rétroactivité et le droit fiscal*. Paris: Defrénico, 2006. p. 146 e ss.; Commission des Finances du Senat – Cefep. *Loi fiscale, rétroactivité et sécurité juridique: quelle conciliation?* *Revue de Droit Fiscal*, n. 17, p. 622-629, Paris: Lexis Nexis, 1999; LEMAIRE, Fabrice. Actualité du principe de rétroactivité de la loi fiscale. *R/F*, n. 3. p. 186-190, Paris: Levallois Perret, 1999.
- 13 No direito espanhol a Constituição não comporta um princípio semelhante. Recentemente, a Ley General Tributaria 58, de 17 de dezembro de 2003, introduziu avanços significativos, mas ainda de reduzida segurança jurídica. Cf. art. 10. “Ámbito temporal de las normas tributarias. 1. Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda, si en ellas no se dispone otra cosa, y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado. 2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada

na Bélgica,¹⁴ ainda assim se aceita o postulado (teórico), confirmado em jurisprudência, da irretroatividade das leis tributárias.

Veremos que, no Brasil, são sobremodo relevantes os meios constitucionais adotados para afirmar a efetividade do princípio-garantia da segurança jurídica, por meio do art. 5.º, XXXVI, e do art. 150, III, da CF¹⁵ para proteger os fatos e situações jurídicas consolidados no passado contra qualquer tentativa de modificação posterior; bem como para impedir inovação ou aumento de tributo sobre fatos anteriores tanto à publicação (irretroatividade) quanto à entrada em vigor da lei (anterioridade). Por conseguinte, como observa Tercio Sampaio Ferraz Jr., “a anterioridade, como a irretroatividade, é expressão do direito à segurança”.¹⁶ E acrescentamos: no Brasil, a certeza jurídica e a garantia de estabilidade de situações jurídicas asseguradas pela Constituição são o que nos diferencia de experiências alienígenas com significativa vantagem.

No cenário internacional, poucos países contemplam a irretroatividade tributária na Constituição, independentemente do princípio da proteção ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito ou de uma cláusula de irretroatividade geral. Exemplos marcantes são Colômbia e Portugal. Outro país que assim o prevê é a Grécia, cuja Constituição traz em seu artigo 78, § 2 e 3, a previsão expressa de que um tributo ou qualquer outro ônus financeiro não pode ser cobrado por meio de lei retroativa, não obstante traga como hipóteses de exceção os impostos de importação, exportação e os impostos sobre o consumo.

Um grupo importante de países, porém, preferiu adotar a irretroatividade geral, com extensão às normas tributárias. Neste, encontram-se as Constituições da Bolívia, da Noruega, do México, do Paraguai e da Espanha. É bem verdade que este último país integra um subgrupo que adota a irretroatividade geral mitigada, pois o faz dentro de certas condições ou restrições materiais, como se vê no seu artigo 9(3), ou seja, restrita às disposições sancionadoras não favoráveis, restritivas de direitos individuais ou como arbitrariedade de autoridades.

en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado” (NOVOA, César García. Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el derecho español. *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra, 2003. p. 433-485).

14 Cf. o interessante estudo relativo à construção da jurisprudência belga quanto a esta matéria: KIRKPATRICK, John; GARABEDIAN, Daniel. Examen de Jurisprudence (1991 à 2007). Les impôts sur les revenus et les sociétés – principes généraux. *Revue Critique de Jurisprudence Belge*. p. 251-337, Bruxelles: Larcier, 2.º trim. 2008.

15 Como consta do voto do Min. Célio Borja: “O art. 150 da Constituição tornou explícito que a lei não pode impor obrigações tributárias a fatos ocorridos antes de sua vigência (inc. III, alínea *a*) nem, tampouco, a fatos ocorridos no exercício em que editada (inc. III, *b*)” (STF, Pleno, ADIn 513, rel. Min. Célio Borja, j. 14.06.1991).

16 .FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade... cit., p. 234.

Outro grupo de países integra-se por aqueles que possuem Constituições que não preveem explicitamente o princípio da irretroatividade, ainda que possa ser deduzido como corolário da legalidade. Este é o caso da Constituição do Peru, que dispõe sobre a tributação em seu artigo 74.

Na Alemanha, a Lei Fundamental de Bonn não trouxe uma regra expressa de proibição da retroatividade para as leis tributárias, limitando-se ao direito penal, o que não é aplicável por analogia ao direito tributário, como explica Klaus Tipke.¹⁷ Diante disso, a Constituição transferiu para o Tribunal Constitucional a competência para definir diante do caso concreto as hipóteses de cabimento da irretroatividade das leis tributárias, o que somente seria possível a partir da segurança jurídica e do princípio do Estado de Direito.

Na nossa história constitucional, a garantia da *irretroatividade das leis*, em sentido amplo, aplicável a toda e qualquer matéria, veio expressa nas constituições de 1824 e de 1891, mantendo-se nas posteriores apenas para a lei penal.¹⁸ Em matéria tributária, a garantia de *proibição da retroatividade das*

17 TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. Direito tributário cit., p. 247. Cf. MAURER, Hartmut. *Contributos para o direito do estado*. HECK, Luís Afonso (Trad.). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 68.

18 Constituições brasileiras anteriores: Irretroatividade: Constituição Política do Império do Brasil de 1824: “Art. 171. Todas as contribuições directas, á exceção daquellas, que estiverem applicadas aos juros, e amortização da Dívida Publica, serão annualmente estabelecidas pela Assembléa Geral, mas continuarão, até que se publique a sua derogação, ou sejam substituídas por outras”. “Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. [...] III. A sua disposição não terá efeito retroativo”. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1891*: “Art 11. É vedado aos Estados, como à União: [...] 3.º – prescrever leis retroativas”. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934*: “Art 17. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VII – cobrar quaisquer tributos sem lei especial que os autorize, ou fazê-lo incidir sobre efeitos já produzidos por atos jurídicos perfeitos”. Anterioridade: *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937*: “Art 68. O orçamento será uno, incorporando-se obrigatoriamente à receita todos os tributos, rendas e suprimentos de fundos, incluídas na despesa todas as dotações necessárias ao custeio dos serviços públicos”. *Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946*: “Art 141. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 34. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvada, porém, a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra”. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1967*: “Art 150. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça; nenhum será cobrado em cada exercício sem prévia autorização orçamentária, ressalvados a tarifa aduaneira e o imposto lançado por motivo de guerra”. Emenda Constitucional 1 de 1969: “Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] § 29. Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição”. Mais tarde modificado, nos seguintes termos: “§ 29 Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei que o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de transporte, o imposto sobre produtos industrializados e outros especialmente indicados em lei complementar, além do imposto lançado

leis que instituem ou aumentam tributos¹⁹ só havia aparecido de forma expressa na Constituição de 1934.

Por outro lado, a garantia da *anterioridade tributária*, que assegura o princípio da não surpresa, ou seja, a segurança jurídica do tempo futuro,²⁰ é fruto de considerável evolução ao longo da nossa história constitucional. No passado, esta garantia equivalia ao princípio da *annualidade orçamentária*, cuja finalidade era diversa, pois tinha como função autorizar os tributos a serem cobrados no exercício posterior.

Este foi o regime assentado nas Constituições de 1824, 1934, 1946 e 1967. Devia-se à noção de orçamento como “ato-condição” (Duguit) outrora adotado entre nós. Este modelo somente foi modificado com a Emenda 1, de 1969, para contemplar a continuidade das receitas exigíveis sem necessidade de autorização orçamentária anual.

Surge, assim, a anterioridade da lei tributária, sem prejuízo de a garantia da *annualidade* continuar a existir, agora, com renovadas funções, afora aquela da demarcação do *exercício financeiro*: para os fins de balizamento da própria *anterioridade*, quanto à publicação da lei (i) e para periodização dos tributos anuais, geralmente aqueles incidentes sobre propriedade de bens ou rendas (ii).

Na Constituição vigente, a *annualidade*, combinada com a *irretroatividade* e *anterioridade* das leis tributárias que instituem ou majoram tributos (art. 150 – III, da CF), adicionadas do regime geral de vedação da irretroatividade para modificar os atos aperfeiçoados no passado ou os direitos adquiridos, do art. 5.º, XXXVI, configuram o regime da segurança jurídica na função de estabilidade no tempo do nosso Sistema Constitucional Tributário.²¹

Reforça-se, assim, o estatuto constitucional do contribuinte, mediante substancial proteção a mudanças inopinadas, múltiplas cobranças anuais de tributos sobre patrimônio ou renda, retrospectividade de leis que instituem ou aumentam tributos, bem como daquelas que tenham por

por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição” (Redação dada pela Emenda Constitucional 8, de 1977).

19 CF, art. 150. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III – cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; [...]”.

20 CF, art. 150, III: “[...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003) [...] § 1º. A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003)”.

21 Esta construção deve-se em muito à larga contribuição que Sacha Calmon e Misabel Derzi ofertaram ao exame do tema em nosso País. Cf. COÉLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 246 e ss.; sobre a segurança jurídica na aplicação da irretroatividade, ver: SANCHES, J. L. Saldanha. *Manual de direito fiscal*. Coimbra: Coimbra Ed., 2002. p. 75-97.

finalidade modificar atos ou direitos aperfeiçoados em tempos pretéritos. Com esse esforço de certeza jurídica, (a) contra modificações de situações jurídicas estabilizadas antes da vigência da lei e (b) contra tipificação de fatos tributários verificados no passado por leis novas que instituem ou aumentem tributos, poucas constituições estrangeiras oferecem regimes semelhantes.

Some-se a essas duas hipóteses o princípio de irretroatividade da lei penal (art. 5.º, XXXIX: “não há crime sem lei anterior que o defina”), que surte eficácia em relação à tipicidade dos crimes contra a ordem tributária ou das sanções administrativas, dada a vinculação do art. 106, do CTN, com efeitos equivalentes para as normas instituidoras de regras tributárias sancionatórias ou mais gravosas.

3 A SEGURANÇA JURÍDICA ESTABILIZADORA DO PASSADO: A GARANTIA DE IRRETROATIVIDADE DAS LEIS TRIBUTÁRIAS

A garantia *da irretroatividade de leis que criem ou aumentem tributos* consiste em vedação expressa para cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Segundo Gabba, o único direito adquirido, quanto à irretroatividade, é o de não suportar imposto maior do que aquele estabelecido pela lei atualmente em vigor.²² Contudo, isso precisa ser entendido em um sentido amplo que envolva todos os elementos da norma tributária, *e.g.*, apuração de créditos, titularidade de sujeição passiva e outros. Como observado por Geraldo Ataliba: “O Estado não surpreende seus cidadãos; não adota decisões inopinadas que os aflijam”.²³ Verdadeiramente, ao Estado deve impor-se uma ética legislativa coerente com a ordem constitucional e esta, por todos os princípios e garantias consagrados, veda, com firmeza, a surpresa e a retroação em matéria tributária. E a razão parece simples: somente manifestações de capacidade contributiva ao tempo da vigência da lei podem ser alcançadas para a incidência tributária.

O princípio da irretroatividade das leis na esfera tributária representa o respeito ao direito adquirido de ser tributado em relação a fatos geradores segundo os demonstrativos de capacidade contributiva no momento da sua constituição. Isso porque aquele que evidencia capacidade contributiva na

22 GABBA, C. F. *Teoria della retroattività delle leggi*. 2. ed. Torino: Unione Tipografica Editrice, 1884. v. 1, p. 266.

23 ATALIBA, Geraldo. Anterioridade da lei tributária, segurança do direito e iniciativa privada. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Económico e Financeiro*, n. 50, p. 16, São Paulo: RT, 1983; como diz Eduardo Maneira: “O princípio da não surpresa da lei tributária é instrumento constitucional que visa a garantir o direito do contribuinte à segurança jurídica, essência do Estado de Direito, qualquer que seja a sua concepção” (Cf. MANEIRA, Eduardo. *Direito tributário: o princípio da não surpresa*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p. 161).

ausência de previsão legal que a qualifique como passível de exação tributária ou que a alcance em certos limites, adquire o direito de não ser tributado em medida diversa daquela então vigente ao momento de aperfeiçoamento do fato jurídico tributário.

Não parece correto supor que a regra geral do ordenamento consiste na máxima de que toda lei gera efeitos apenas para o futuro (*lex prospicit, non respicit*), defeso a qualquer disposição normativa alcançar fatos anteriores à sua vigência. Mais do que um exercício de ontologismo, este aforismo jurídico dissolve-se na complexidade do direito. É preciso construir argumentos coerentes com os paradigmas, princípios e garantias adotados pelo direito positivo.

No caso do direito tributário brasileiro, para os demais casos (exclusive instituição ou aumento de tributo), o art. 105 do CTN veda a irretroatividade em geral, ao garantir a todos que a *legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes*.²⁴ Os fatos *pendentes*, ao serem alcançados pelas leis novas, sofrem exclusão da proibição de retroatividade para aquelas situações jurídicas ou de fato iniciadas no passado e cujo fato material ainda não se tenha por aperfeiçoado. E isso valerá tanto para o fato jurídico tributário de obrigações principais (art. 113 do CTN) quanto para obrigações acessórias (art. 114 do CTN), ambos compreendidos nas hipóteses dos art. 116 e 117 do CTN, no que especifica as modalidades dos *facta pendentia*.

É verdade que, em termos literais, a redação do texto constitucional, aparentemente, não traz um impedimento absoluto à retroatividade das leis tributárias na sua totalidade de hipóteses. A vedação constitucional limita-se *em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado tributo* (art. 150, III, a, da CF).

Contudo, numa interpretação sistemática, em combinação com o inc. XXXVI do art. 5.º, verifica-se que a aplicação da norma tributária tampouco poderá retroagir para agravar situações consolidadas no passado ou para modificação de critérios de aplicação de tributos, multas ou

24 Na combinação dos artigos 105 e 116 do CTN, a noção de *fatos geradores pendentes* revela que situações jurídicas iniciadas antes da entrada em vigor não são consideradas como “atos jurídicos perfeitos” e quedam-se passíveis de tributação com o adimplemento de condição (situação jurídica) ou com o aperfeiçoamento do suporte fático (situação de fato). Como observa Tercio Sampaio Ferraz Jr.: “Aqui toma sentido a noção de fatos geradores pendentes. Pendentes no tempo cronológico com sentido cultural, humano, os eventos só se completam quando termina o prazo, mas o término do prazo apenas lhes dá um sentido solidário, não os altera como fatos nem os anula. O princípio da anterioridade, assim, impede que os eventos componentes de um fato gerador, mesmo pendente de um momento final, sejam atingidos por uma lei publicada durante o período formador. Do contrário, romper-se-ia a solidariedade entre os eventos como um contínuo segmentado num tempo determinado” (FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Anterioridade e irretroatividade no campo tributário. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 236). COÉLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 257. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário* cit., p. 175; RABELLO FILHO, Francisco Pinto. *O princípio da anterioridade da lei tributária*. São Paulo: RT, 2002.

qualquer tipo de obrigação mais gravosa,²⁵ como nos casos de regimes de fiscalização, das demais modificações de critérios da regra matriz de incidência, de sanções administrativas ou capituloações de ilícitos que sejam abrandados ou extintos *et cetera* (arts. 105 e 146 do CTN).²⁶

O princípio da *interdição de retroatividade* veda tudo aquilo que consista em inovação de obrigações ou deveres mais gravosos para os contribuintes e se constitui como verdadeiro direito fundamental, que não se pode restringir, amesquinhando ao conteúdo de “instituição” ou de “aumento” de tributo, aplicando-se a tudo o quanto possa ser arbitrário e cause prejuízos ou danos de qualquer tipo ao contribuinte, como criação de obrigações acessórias, aumento de multas e outros.

A retroação do mais benigno (*lex milior*) vê-se admitida pelo ordenamento. Basta ver o que dispõe o art. 150, § 6º, da CF, ao autorizar que a lei possa instituir remissões, anistias ou modificações que sejam mais benignas ao contribuinte. Seria inconcebível que o direito não pudesse retroagir, até mesmo para corrigir situações de injustiça ou de técnicas inadequadas ao tributo aplicado.²⁷

A partir desse quadro normativo e teórico de possibilidades, a garantia da *irretroatividade tributária*, decorrente do princípio de segurança jurídica, veda a retroação de efeitos ao não benigno. E o impedimento de retroação dos efeitos das normas tributárias impositivas retira do legislador, do juiz ou do agente da Administração²⁸ a possibilidade de alcançar fatos anteriores ao início da vigência das leis tributárias que instituem ou

25 Cf. RAMOS, Elival da Silva. *A proteção aos direitos adquiridos no direito constitucional brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 150.

26 Como observa Federico Arcos Ramírez: “No parece posible elaborar un concepto abstracto de retroactividad que determine, de un modo más o menos exacto y apriorístico, lo que pueden o no hacer legisladores e intérpretes. Ello obedece, por un lado, a la dificultad para fijar una línea divisoria entre el pasado y el presente, distinción que en el plano jurídico resulta mucho más compleja de lo que pueda resultar en el devenir de la naturaleza; por otro, en que el problema no está en las leyes sino en las características de las situaciones sobre las que recaen que, por definición, son extraordinariamente variadas y merecedoras de una protección muy diversa frente a las normas innovadoras” (ARCOS RAMÍREZ, Federico. *La seguridad jurídica. Una teoría formal*. Madrid: Dykinson, 2000. p. 429).

27 “Uma absoluta proibição da retroactividade de normas jurídicas impediria as instâncias legiferantes de realizar novas exigências de justiça e de concretizar as ideias de ordenação social positivamente plasmadas na Constituição” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria...* cit., p. 254). “Sólo la *ley previa* hace posible el cálculo de las repercusiones jurídicas de nuestras acciones, lo que resultaría del todo imposible si el Derecho actuara *ex post facto*. Por otra parte, no tanto la creación como la aplicación retroactiva de una ley abre un espacio a la arbitrariedad que socava todo sentimiento de confianza en el Derecho” (ARCOS RAMÍREZ, Federico. *La seguridad jurídica...* cit., p. 429; cf. PIZZON, Thommas. *La sécurité juridique*. Paris: Deffrénais, 2009. p. 215).

28 É exigência de segurança jurídica que a irretroatividade seja vinculante para todos os poderes. São firmes as palavras de Geraldo Ataliba nesse sentido: “Ora, ou a prática constitucional encerra uma sólida promessa de segurança jurídica – a ser observada pelo legislador e pela Administração, e garantida pelo judiciário – ou torna-se ridículo e descabido falar-se em Constituição neste País” (ATALIBA, Geraldo. Anterioridade da lei tributária... cit., p. 12). Ou, na voz de Misabel Derzi: “O princípio da irretroatividade é direito e garantia fundamental de todos os cidadãos, que se impõe contra o Estado. Seja o Estado legislador, administrador ou juiz, a irretroatividade somente pode ser

aumentem os tributos já existentes (irretroatividade constitucional) ou de qualquer outro efeito em matéria tributária mais gravoso (garantia de estabilidade funcional no tempo do art. 105 do CTN). Não se poderia esperar menos do princípio da irretroatividade.²⁹

Misabel Derzi postula a intercorrência de um “poder judicial de tributar”, no qual o princípio da irretroatividade para instituir ou aumentar tributos, em face da proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva, seria limitação inequívoca, com vistas a preservar o contribuinte contra mutações inopinadas de jurisprudência.³⁰ Esse entendimento, ainda que em menor sofisticação, encontra-se também em Klaus Tipke,³¹ amparado no que chama de “base de confiança”, para fundamentar o que ele denomina de postulado de proibição de *jurisprudência retroativa agravante*, como tutela da confiança na “orientação” dos tribunais.

Como diz Canotilho, “os postulados da segurança jurídica e da proteção da confiança são exigíveis perante *qualquer acto de qualquer poder* – legislativo, executivo e judicial”.³² Neste passo, os atos legislativos, judiciais ou executivos não podem retroagir para agravar situações ou imputar obrigações, mas devem respeitar o ato jurídico perfeito e o direito

invocada em favor do contribuinte” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência...* cit., p. 469).

- 29 “Alguns princípios, como o princípio da segurança jurídica e o princípio de confiança do cidadão, podem ser tópicos ou pontos de vista importantes para a questão da retroactividade, mas apenas na *qualidade de princípios densificadores do princípio do estado de direito* eles servem de pressuposto material à proibição da retroactividade das leis. Não é pela simples razão de o cidadão ter confiado na não-retroactividade das leis que a retroactividade é juridicamente inadmissível; mas o cidadão pode confiar na não-retroactividade quando ela se revelar ostensivamente inconstitucional perante certas normas ou princípios jurídico-constitucionais.” (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria...* cit., p. 254).
- 30 Em complementação, esclarece: “Enfim, o núcleo central deste trabalho limita-se ao exame da proteção da confiança, da boa-fé objetiva e da irretroatividade, em relação às modificações da jurisprudência, pondo em segundo plano os efeitos dos mesmos princípios em relação ao Poder Legislativo e ao Poder Executivo” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 607). A modificação de jurisprudência deve sempre motivar a adoção de efeitos prospectivos, como se vê em decisão do Min. Carlos Ayres Britto: “O Supremo Tribunal Federal, guardião-mor da Constituição Republicana, pode e deve, em prol da segurança jurídica, atribuir eficácia prospectiva às suas decisões, com a delimitação precisa dos respectivos efeitos, toda vez que proceder a revisões de jurisprudência definidora de competência *ex ratione materiae*. O escopo é preservar os jurisdicionados de alterações jurisprudenciais que ocorram sem mudança formal do Magno Texto” (STF, Pleno, Conflito de Competência 7.204/MG, rel. Min. Carlos Britto, j. 29.06.2005).
- 31 “A aplicação do Direito em matéria tributária pelos funcionários da Administração e adeptos da profissão de consultores tributários cumpre a função de orientar quanto a *preceitos administrativos* e a *Jurisprudência*. Se bem que preceitos administrativos juridicamente sejam dirigidos apenas a autoridades e sentenças façam coisa julgada apenas perante as partes processuais, os mesmos formam *faticamente*, em verdade, uma *base de confiança* para os sujeitos passivos e seus consultores” (TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário* cit., p. 258-259).
- 32 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 1998. p. 251.

adquirido no passado. Igualmente, devem criar condições de certeza e estabilidade para o futuro. Deveras, a coisa julgada não pode ser ferida por ato de qualquer espécie, seja este judicial, administrativo ou legislativo.

Questão controvertida põe-se para as isenções tributárias. Em geral, isenções deverão ser sempre *prospectivas*, nunca *retroativas*. Qualquer isenção para o passado assumiria o caráter de típica remissão ou de anistia. Por isso, quando não atendidos os pressupostos para remissão ou anistia, esta retroatividade pode ser vista como espécie de privilégio odioso e inconstitucional.

No que concerne à *anterioridade*, a revogação de isenções dependerá de uma série de aspectos. Caso concedida com prazo certo, ao término deste, o tributo deve recuperar sua exigibilidade, sem qualquer restrição. Não há surpresa que justifique sua permanência. Diferentemente, a revogação de isenções sem prazo certo ou sob qualquer outra condição que permita ao beneficiário reconhecer sua cessação, ou, igualmente, o caso da revogação de isenções com prazo certo, mas antes que este seja esgotado, haverá sempre o efeito equivalente à “instituição” ou “majoração” de tributo, razão pela qual o princípio da anterioridade, segundo a espécie de tributo, deverá ser observado integralmente, como garantia de segurança jurídica.

4 AUTORIZAÇÕES PARA RETROATIVIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E O PRINCÍPIO DA COERÊNCIA DO ORDENAMENTO

Para preservação da segurança jurídica e da certeza do direito, a aplicação retroativa de leis tributárias é admitida em hipóteses excepcionais, as quais estão descritas no art. 106 e 112 do CTN³³, como que em oposição à regra geral, segundo a qual a *lei vigora e surte efeitos somente para o futuro* (*lex prospicit, non respicit*). Uma *máxima* que supostamente labora a favor da segurança, mas que poderia revestir-se de notável insegurança caso não contemplasse hipóteses de reconhecimento da permissão para retroagir.

Basicamente, esse efeito de retroação está autorizado nos casos de leis interpretativas (i), de leis sancionadoras mais benignas (ii) e de atos de aplicação do direito tributário ainda não definitivamente julgados (iii).

As leis mais benignas, nessa hipótese, ganham espaço inconteste, ainda que não se admita sua qualificação com excessiva amplitude. O art. 112 do CTN estabelece que, em caso de dúvida, a lei tributária deverá ser interpretada de modo favorável ao contribuinte, especialmente quanto à *natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão de seus efeitos* (i) e à *natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação* (ii), ademais

³³ NOVOA, César García. Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el derecho español. In: CARVALHO, Paulo de Barros. *Tratado de derecho tributario*. Lima: Palestra, 2003. p. 433-485; Cf. MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *O princípio constitucional da irretroatividade da lei: a irretroatividade da lei tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 1996.

da *capitulação legal do fato* (iii) e da *autoria, imputabilidade, ou punibilidade* (iv). Como ensina Antonio Roberto Sampaio Doria: “A exemplo das leis penais benéficas em sentido estrito, também as normas tributárias, definindo infrações tributárias simples e respectivas sanções, retroagem, se benéficas, para favorecer o infrator.”³⁴ Portanto, no âmbito da tipificação dos ilícitos, da imputação de responsabilidade ou da aplicação de sanções, a lei nova *benigna amplianda* poderá ser alegada, ainda que os fatos tenham ocorrido em período anterior, seguido de auto de infração ou emprego de medida coercitiva de qualquer espécie, o que se aplica inclusive aos responsáveis tributários.

E não poderia ser diferente, afinal, a proibição de retroatividade das leis tributárias restringe-se aos conteúdos gravosos, aqueles que acrescem dificuldades ou onerosidades, que suprimem vantagens ou restringem direitos dos contribuintes, enfim, aqueles que causam qualquer perturbação sobre a situação estabilizada pela confiança ao tempo de um “comportamento juridicamente relevante” (planejamento tributário, pagamento de tributo, cumprimento de condições para obtenção de direito ou de isenção etc). Portanto, a retroação das leis mais benignas não ofende qualquer princípio ou valor jurídico; antes, apresenta-se como medida de equilíbrio e de coerência sistêmica entre segurança jurídica e direitos fundamentais.

Ao lado destas hipóteses, para todos os demais casos, a lei nova mais benigna poderá ser aplicada em se tratando de *ato não definitivamente julgado*. Afasta-se, assim, a retroatividade do mais benigno daqueles casos onde não se tenha controvérsias. Assim, em atenção ao princípio de coerência do ordenamento jurídico, enquanto não julgado o caso que tenha em discussão determinada matéria jurídica contemplada em lei nova mais benéfica, esta se deve aplicar na sua integralidade.

Trata-se do disposto no art. 106, II, “b” do CTN, *verbis*:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

A condição excepcional não abrange a ilicitude decorrente de fraude ou da falta do pagamento do tributo. Em qualquer outro caso, quando a lei nova exclui do ordenamento exigência que se havia ou expressa disposição que impunha conduta proibida ou obrigatória, o contribuinte terá direito

³⁴ DORIA, Antonio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: 1968, s.l, p 310-338.

de alegar essa regra em qualquer fase ou tipo de processo, administrativo ou judicial, e até mesmo no âmbito de recursos nos tribunais superiores. A jurisprudência Supremo Tribunal Federal é pacífica desde 1967 para admitir a aplicação retroativa da legislação mais benéfica ao contribuinte, nas hipóteses de *atos não definitivamente julgados*, enquanto perdurar a disponibilidade para arguir, em qualquer esfera, seu cabimento.³⁵ O Superior Tribunal de Justiça também reconhece a aplicação retroativa de ato não definitivamente julgado, atendidos os requisitos do CTN.³⁶

Por fim, nos casos das chamadas “leis interpretativas”, assim entendidas aquelas que não acrescem inovação mais gravosa ou benéfica aos contribuintes, estas terão equivalente efeito retroativo no nosso ordenamento, como já o reconheceu o STF em diversas oportunidades.³⁷ Nesse particular, o CTN, assim dispôs: “Art. 106. *A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a*

35 “Executivo fiscal. *Aplicação de lei nova, com retroatividade benigna, admitida as questões fiscais, para situações jurídicas em curso*. O lançamento administrativo foi examinado sob o prisma da legalidade. Recurso extraordinário indeferido e agravo não provido.” (AI 39394/SP, Relator Ministro Evandro Lins, j. 07.03.67, DJ 26.04.67, p. 1137). “Tributário. Benefício da Lei 1.687-79, art-5. Redução da multa para 5%. Ato definitivamente julgado - Artigo 106 II, ‘c’, do CTN. Se a decisão administrativa ainda pode ser submetida ao crivo do Judiciário, e para este houver recurso do contribuinte, não há de se ter o ato administrativo ainda como definitivamente julgado, sendo esta a interpretação que há de dar-se ao art-106, II, ‘c’ do CTN. E não havendo ainda julgamento definitivo, as multas previstas nos arts. 80 e 81 da lei n. 4502/64, com a redação dada pelo art-2., alterações 22 e 23 do decreto-lei n. 34/66, ficam reduzidas para 5% se o débito relativo ao IPI houver sido declarado em documento instituído pela Secretaria da Receita Federal ou por outra forma confessado, até a data da publicação do Decreto-lei 1680-79, segundo o benefício concedido pelo art-5. Da lei 1687/79. Acórdão que assim decidiu e de ser confirmado.” (RE 95900/BA, Relator Ministro Aldir Passarinho, j. 04.12.84, DJ 08.03.85, p. 2602).

36 “1. *Posicionamento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção* deste Tribunal no sentido de reconhecer a retroatividade benigna (art. 106 do CTN) provocada pela revogação dos artigos 43 e 44 da Lei 8.541/92, que continham normas com caráter de penalidade e estabeleciam a incidência em separado do imposto de renda sobre o valor da receita omitida. 2. Precedentes citados: AgRg no REsp n. 716.208/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 6/12/2009 e REsp n. 801.447/PR, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 26/10/2009.” (AgRg no REsp 1106260 / PR, Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJe 04/03/2010). Cf. ainda: AgRg no REsp 954521 / ES. Ministro JOSÉ DELGADO (1105) DJ 22/11/2007 p. 206.

37 “É plausível, em face do ordenamento constitucional brasileiro, o reconhecimento da admissibilidade das leis interpretativas, que configuram instrumento juridicamente idôneo de veiculação da denominada interpretação autentica. - as leis interpretativas - desde que reconhecida a sua existência em nosso sistema de direito positivo - não traduzem usurpação das atribuições institucionais do judiciário e, em consequência, não ofendem o postulado fundamental da divisão funcional do poder. - mesmo as leis interpretativas expõem-se ao exame e a interpretação dos juízes e tribunais. Não se revelam, assim, espécies normativas imunes ao controle jurisdicional. - a questão da interpretação de leis de conversão por medida provisória editada pelo Presidente da República. - o princípio da irretroatividade ‘someter’ condiciona a atiridade jurídica do estado nas hipóteses expressamente previstas ela constituição, em ordem a inibir a ação do poder público eventualmente configuradora de restrição gravosa (a) ao ‘status libertatis’ da pessoa (cf. art. 5º, XI), (b) ao ‘status subjectionalis’ do contribuinte em matéria tributária (cf. art. 150, iii, “a”) e (c) a ‘segurança’ jurídica no domínio das relações sociais (cf. art. 5º, xxxvii). - na medida em que a retroprojeção normativa da lei ‘não’ gere e ‘nem’ produza os gravames referidos, nada impede que o estado edite e prescreva atos normativos com efeito retroativo. - as leis, em face do caráter prospectivo de que se revestem, devem, ‘ordinariamente’, dispor para o futuro. O sistema jurídico-constitucional brasileiro, contudo, ‘não’ assentou, como postulado absoluto, incondicional e inderrrogável, o princípio da irretroatividade. - a questão da retroatividade das leis interpretativas”. (ADI-MC 605-DF. Rel. Min. Celso de Mello. Julgamento: 23/10/1991).

aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.” Nesse particular, pelo princípio da coerência, as leis interpretativas somente podem ser aplicadas quando não prevejam tratamentos gravosos, pela vedação genérica do ordenamento à retroatividade do que for não benigno.

Como “lei” interpretativa (defeso o emprego desse sentido para atos administrativos normativos), sua eficácia permite que se possa aplicar retroativamente “em qualquer caso”, seja a que título for, quer dos elementos da estrutura fundamental da norma tributária quer sobre procedimentos, desde que coincida com o mesmo âmbito de competência e conteúdo material da lei interpretada, vedada qualquer inovação material ou formal.

A permissão de retroatividade das leis aplica-se às regras específicas do lançamento tributário. A partir da vigência, em conformidade com o art. 144 do CTN, o lançamento deverá reportar-se necessariamente à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, no que concerne à matéria do fato jurídico tributário, *ainda que posteriormente modificada ou revogada*. Desse modo, não há qualquer retroatividade na aplicação do lançamento sobre fatos verificados no passado, para os fins do lançamento tributário, cujo tratamento jurídico e regime aplicáveis hão de ser aqueles em vigor ao momento do respectivo fato.

A exceção, prevista no § 1º do referido art. 144, autoriza a retroatividade das leis que aplicam ao lançamento *novos critérios de apuração* (i), introduzem novos *processos de fiscalização, ampliados os poderes de investigação das autoridades administrativas* (ii), ou outorgam ao crédito *maiores garantias ou privilégios* (iii), desde que não instituam gravames retroativos ou modifiquem a regra matriz de incidência dos tributos. Segundo Aliomar Baleeiro, por serem disposições de natureza processual, têm eficácia imediata para aplicação aos casos pendentes³⁸ de lançamento, investigação e emprego de garantias ou privilégios.

É indubioso que por “novos critérios de apuração” não se pode conceber os procedimentos inerentes à apuração da base de cálculo. Numa interpretação conforme a Constituição, presente a proibição de retroatividade das leis que aumentam tributos, resta defeso admitir que a “apuração” da base de cálculo possa ser objeto de lei retroativa. Nesse caso, somente tem cabimento falar em critérios formais de lançamento para a determinação da matéria tributável, sem qualquer modificação dos elementos de quantificação do tributo. Regras que modificam os critérios de apuração do lucro líquido, a formação das receitas ou da presunção de rendimentos não podem ter efeito retroativo; diversamente, o procedimento de atuação administrativa na formação do lançamento poderá ser objeto de retroatividade, por não significar câmbio de expectativas do contribuinte.

³⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 794.

No conceito de *processos de fiscalização* e de *poderes de investigação das autoridades administrativas* devem ser considerados apenas aqueles tipicamente administrativos e que não signifiquem inovações de exigências condutas ou de obrigações acessórias retroativas contra o contribuinte. Nesse grupo, por exemplo, não podem ser inseridos os métodos de controle de elusão tributária, métodos de controle de preços de transferência ou introdução de exigências onerosas ou gravosas para o contribuinte, para os fins de aplicação retroativa. Limita-se, assim, aos poderes de acesso a documentos ou dados, como o sigilo bancário e outros.

De igual modo, as leis que outorgam ao crédito *maiores garantias ou privilégios*, ao tempo que não se convertem em modificação do regime aplicável ao fato jurídico tributário, podem perfeitamente aplicar-se ao crédito formado a partir do momento em que se aperfeiçoa o lançamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como visto, a segurança jurídica e a certeza do direito conferem a todos o direito de sujeitarem-se unicamente à lei previamente existente, vedada qualquer retroatividade (*lex prospicit, non respicit*). Para tudo o que se possa considerar como “novo” conteúdo, deveras, aplicar-se-á o princípio de proibição da retroatividade, dos arts. 5.º, XXXVI, e 150, III, a, da CF.

Nas palavras de César García Novoa, “la seguridad jurídica otorga al particular un derecho a la certeza, no un derecho al mantenimiento de una determinada tributación”.³⁹ Esta excepcionalidade encontra-se nos mais recentes diplomas normativos, como nos “códigos tributários” (leis gerais ou estatutos dos contribuintes) de diversos países, a exemplo de Itália, Espanha, Portugal e outros.⁴⁰ Não é simples uso ou tradição. Efetivamente, nada impede que a lei cumpra aquele papel que muitas vezes é deixado à regulamentação, para esclarecer ambiguidades ou situações causadoras de dúvidas que poderiam ensejar longos conflitos ou afetações à eficácia da lei, nos atos de sua aplicação. E como o regulamento não pode e não deve retroagir, somente à “lei” pode-se conferir este efeito.

39 GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica...* cit., p. 193.

40 Cf. FANTOZZI, Augusto. *Il diritto tributario*. 3. ed. Torino: Utet, 2003. p. 199 e ss.; FALSITTA, Gaspare. *Mannale di diritto tributario: parte generale*. 6. ed. Padova: Cedam, 2008. p. 97-112; DEBAT, Olivier. *La rétroactivité et le droit fiscal*. Paris: Defrénois, 2006. p. 146 e ss.; MASTROIACOVO, Valeria. *I limiti alla retroattività nel diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 2005; MELIS, Giuseppe. *Interpretazione autentica, retroattività e affidamento del contribuente: brevi riflessioni su talune recenti pronunzie della corte costituzionale*. *Rassegna Tributaria*, v. 45, n. 4, p. 864-880, Roma: 1997; TIPKE, Klaus. *La retroattività nel diritto tributario*. In: AMATUCCI, Andrea (Coord.). *Trattato di diritto tributario* cit., p. 437-447; GOUVEIA, Jorge Bacelar. A proibição da retroatividade da norma fiscal na Constituição portuguesa. In: CAMPOS, Diogo Leite de. *Problemas fundamentais do direito tributário*. Lisboa: Vislis, 1999. p. 39 e ss.; NABAIS, José Casalda. *Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2007. p. 87.

A segurança jurídica exige o acertamento das situações previstas em lei quando do seu cumprimento.⁴¹ Essa é a razão pela qual, a título de preservação da confiança legítima dos contribuintes perante a Administração, autoriza-se o afastamento de multas, nos termos do art. 106, I, do CTN, nas hipóteses de “leis interpretativas”; bem como de multas e juros de mora, nos termos do parágrafo único, do art. 100, do CTN, se e enquanto perdurou “prática reiterada da Administração” suficiente para gerar o estado de confiança assinalado.

Em vista disso, é de admitir que a lei, e somente a lei – defeso este recurso a qualquer tipo de ato regulamentar de caráter administrativo, por expressa vedação constitucional e do próprio CTN –, possa “retroagir” e cumprir essa função especificadora ou interpretativa das leis anteriormente publicadas. Nenhum ato administrativo tributário, portanto, pode ter efeito retroativo prejudicial no ordenamento jurídico brasileiro. Somente a “Lei” pode retroagir, e dentro de condições muito limitadas, como estabelece o art. 106 do CTN.

41 Como anotara Fernando Sainz de Bujanda, “la seguridad, en su doble manifestación – certidumbre del Derecho y eliminación de la arbitrariedad – ha de considerarse ineludiblemente en función de la legalidad y de la justicia. Esta última y la seguridad son valores que se fundamentan mutuamente y que, a su vez, necesitan de la legalidad para articularse de modo eficaz” (SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Reflexiones sobre un sistema de derecho tributario español – en torno a la revisión de un programa. In: *Hacienda y Derecho*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. t. III, p. 147).

COISA JULGADA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: RELATIVIZAÇÃO OU LIMITAÇÃO? ESTUDO DE CASO DA COFINS DAS SOCIEDADES CIVIS

*Res Judicata in Tax Matters: relativization or
restriction ? Case Study on COFINS in Civil Societies*

Marcus Abraham

*Procurador da Fazenda Nacional. Doutor em Direito Público - UERJ.
Mestre em Direito Tributário - UCAM. Professor Adjunto de Direito Financeiro da UERJ.
Diretor da Associação Brasileira de Direito Financeiro - ABDF*

RESUMO - A partir do julgamento proferido pelo STF no Recurso Extraordinário nº 377.457 em 2008, instaura-se uma nova forma de pensar no cenário jurídico brasileiro que havia se consolidado de que a revogação da isenção da COFINS das Sociedades Civis seria legítima. Passando a ser considerado constitucional o fim do benefício fiscal, e não havendo qualquer tipo de modulação dos efeitos, a decisão do STF ganha força *ex tunc*, gerando um conflito entre a dicção dos acórdãos transitados em julgado que entendiam inconstitucional a revogação da isenção e o teor daquele novo pronunciamento paradigmático pela Corte Suprema, provocando a busca por meios e formas legítimos para se reverter as situações consolidadas em sentido contrário. E é exatamente sobre uma forma de limitar os efeitos dos acórdãos transitados em julgado que este estudo vem apresentar.

PALAVRAS-CHAVES - Coisa Julgada. COFINS. Isenção. Limitação. Efeitos.

ABSTRACT - *The decision rendered by the Brazilian Supreme Court in 2008 in RE nº 377.457 changed the consolidated previous understanding according which the abrogation of COFINS (Social Security Tax) exemption on Civil Societies was considered illegitimate. Lacking any type of effects modulation, the Supreme Court's retroactive determination entails a conflict between this decision and other Courts' final decisions which had considered unconstitutional such abrogation, triggering the search by legitimate means and ways to revert the consolidated cases to the contrary. This study addresses precisely a way to limit the effects of Brazilian Supreme Court's final decisions.*

KEYWORDS - *Final decision (res judicata). COFINS. Exemption. Limitation. Effects.*

I - INTRODUÇÃO

A partir do julgamento realizado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 2008, que declarou constitucional e legítima a revogação da isenção da COFINS das Sociedades Civis introduzida pela Lei nº 9.430/96¹, inclusive com o reconhecimento da repercussão geral da matéria (art. 543-B, CPC) e a rejeição da modulação dos efeitos desta decisão (tendo, portanto, aquele pronunciamento eficácia *ex tunc*), surge uma nova controvérsia nesta questão: a da convivência de acórdãos transitados em julgado em sentido diametralmente oposto ao entendimento adotado pelo STF, por terem, à época dos seus julgamentos, declarado a inconstitucionalidade da supressão da isenção, desonerando as Sociedades Civis de profissão regulamentada da incidência do tributo.

A questão vem sendo colocada por alguns sob a ótica da *relativização da coisa julgada*, enquanto que para outros haveria mera *limitação* dos seus efeitos. Em qualquer dos casos, se pretende buscar a revisão daqueles julgamentos, a partir de diversos argumentos. Primeiramente, apresenta-se a inteligência do parágrafo único do artigo 741 do Código de Processo Civil, que considera inexigível o título judicial fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal. Sugere-se, ademais, que uma relevante alteração jurisprudencial, como a que ocorreu, ensejaria a modificação no suporte fático ou jurídico e a consequente limitação dos efeitos daqueles julgados. Suscita-se, ainda, a influência do fenômeno da “verticalização da jurisprudência dos tribunais superiores”, em que institutos processuais como os da súmula vinculante, do incidente de repercussão geral ou do recurso repetitivo passam a vincular o julgamento pelos tribunais. Aventa-se, além do mais, a constatação da “coisa julgada inconstitucional”, em que aqueles julgamentos contrários à posição do STF seriam inválidos por proferirem entendimento que se choca com a ordem constitucional.

Ao lado desses argumentos, ressurgem, com vigor, antigos questionamentos postos recorrentemente pela Fazenda Nacional. O primeiro, de que somente caberia ao Supremo Tribunal Federal apreciar a matéria de foro constitucional e declarar a sua validade ou não. O segundo, de que a Súmula 276 do Superior Tribunal de Justiça, que influenciou sobremaneira a consolidação da tese favorável à inconstitucionalidade do artigo 56 da Lei nº 9.430/96, teria se originado de uma lide de objeto diverso da controvérsia da hierarquia de normas e que, portanto, seria inaplicável ao caso. O terceiro, de que aqueles acórdãos não observaram as conclusões proferidas pelo STF quando do julgamento da ADC-1/DF, que havia reconhecido na LC nº 70/91 a sua natureza de lei ordinária. E,

¹ Recursos Extraordinários 377.457 e 381.964.

finalmente, que as relações tributárias são de cunho continuativo, o que relativizaria a cláusula da imutabilidade das decisões judiciais transitadas em julgado.

É inegável a força axiológica do valor da segurança jurídica e da boa-fé dos contribuintes que obtiveram regularmente um pronunciamento judicial que lhes foi favorável e que ganharam a proteção da coisa julgada. Por outro lado, há que se reconhecer inadequada a manutenção de um pronunciamento judicial contrário ao ordenamento constitucional, sob pena de conferir à sentença ou ao acórdão autoridade superior à própria Constituição, além de tratar de maneira anti-isônômica os contribuintes que se encontram em situação equivalente.

Independentemente de analisarmos neste momento a razoabilidade, a validade e o cabimento destes argumentos que, de uma maneira direta ou mesmo apenas reflexa, podem atingir a coisa julgada regularmente constituída nos respectivos processos judiciais (e, desde já, registro que não advogamos pela santificação do dogma da imutabilidade da coisa julgada), propomos neste estudo a abordagem da questão sob outra ótica, que não é nova, e muito menos arrojada, pois já vem sendo, de longa data, acolhida pela doutrina e jurisprudência.

Pretende-se e buscar – respeitando a intangibilidade da coisa julgada existente – a identificação dos limites e dos contornos em que se constituíram os acórdãos que julgaram inconstitucional a revogação da isenção da COFINS, especialmente quanto ao que foi pedido no processo pelo contribuinte e o que foi decidido pelo tribunal, visando estabelecer uma limitação dos efeitos do acórdão transitado em julgado a partir da mudança legislativa superveniente, com a aplicação da cláusula *rebus sic stantibus*, na forma do que dispõe o artigo 471 do Código de Processo Civil.

II – HISTÓRICO DA CONTROVÉRSIA

Tudo começou quando o artigo 56 da Lei nº 9.430/96² revogou expressamente a isenção que a Lei Complementar nº 70/91 concedia às sociedades civis. Argumentava-se que a lei instituidora da COFINS seria uma Lei Complementar e que a norma que revogava a isenção por ela concedida viria em uma Lei Ordinária, razão da sua inconstitucionalidade, em face de uma suposta violação ao Princípio da Hierarquia das Normas.

De fato, a Lei Complementar nº 70/91, no seu artigo 6º isentava da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS³

2 Lei nº 9.430/96 - Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

3 Lei Complementar nº 70/1991 - Art. 6º São isentas da contribuição: [...] II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

as sociedades civis expressamente previstas no artigo 1º do Decreto-lei nº 2.397/87, norma que, por sua vez, discriminava as sociedades civis que gozavam do benefício da isenção: as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.

Mas a discussão se tornou particularmente complexa e perdeu o seu foco, pois mesmo antes da edição da Lei nº 9.430/96 e do debate a respeito da legitimidade da revogação da norma isentiva, questionava-se o entendimento firmado pela Receita Federal à época de que a isenção concedida pela LC 70/91 só se aplicaria às sociedades que apurassem o Imposto de Renda com base nos ditames no aludido Decreto-lei nº 2.397/87, ou seja, as sociedades civis teriam que atender à condição do art. 2º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.397/87 para poder fazer jus à isenção.

Argumentava-se, contrariamente ao entendimento fazendário, que a isenção independeria do regime tributário para fins do Imposto de Renda, pois a referência feita pelo artigo 6º da LC 70/91 era de cunho subjetivo, voltada apenas para identificar o beneficiário da isenção - as Sociedades Civis definidas no Decreto-lei nº 2.397/87 – e, em momento algum, condicionava o benefício isentivo somente às Sociedades Civis que apurassem o imposto de renda segundo o regime ali estabelecido.

E foi na esteira desta discussão – se o regime tributário adotado pela sociedade civil seria uma condição para o gozo da isenção – que se formou a Súmula 276 do Superior Tribunal de Justiça, ao prever no seu texto: “*as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado*”. Os julgamentos que deram origem à Súmula 276 do STJ, apesar de abordarem também a questão da revogação da isenção da COFINS feita pelo artigo 56 da Lei nº 9.430/96, não tinham este como objeto principal da lide, já que discutiam a inexistência ou não de condição legal para o gozo do benefício.

Esse verbete da Súmula 276 do STJ esclarecia, apenas, que a concessão do benefício tributário previsto no artigo 6º, II, da Lei Complementar 70/91 não levaria em conta o regime de tributação do imposto de renda escolhido pela sociedade civil, desde que esta preenchesse os requisitos previstos no artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87. Referia-se, pois, a momento anterior à edição da Lei Federal nº 9.430/96 que, por sua vez, revogou, para todas as Sociedades Civis de profissão regulamentada, a isenção da COFINS anteriormente instituída.

Portanto, a aplicação da Súmula 276 do STJ se adequava, apenas e tão somente, aos casos em que se tivessem questionado aquela suposta condição para o gozo da isenção. Porém, lamentavelmente, ela acabou sendo aplicada fora do seu contexto e além do seu objeto, exportada para o debate da revogação da isenção introduzida pela Lei

nº 9.430/96, o que influenciou os rumos daquela discussão em todos os tribunais do país.

Enquanto vigeu a citada súmula do STJ⁴, inúmeras ações judiciais se aproveitaram da aplicação indiscriminada daquele verbete para influenciar os julgamentos e reafirmar a tese de que, com fulcro no Princípio da Hierarquia das Leis, uma Lei Ordinária não poderia revogar norma originária de Lei Complementar, sendo, portanto, ilegítima a revogação instituída pela Lei nº 9.430/96 da isenção conferida pela Lei Complementar nº 70/91 às sociedades civis de profissão regulamentada.

Neste contexto, quase que em “progressão geométrica” a tese proliferou e se solidificou, ensejando o surgimento em todos os Tribunais regionais do País, inúmeros acórdãos transitados em julgado, afirmando ser ilegítima a revogação da isenção da COFINS das Sociedades Civis.

E como a discussão ainda não havia alcançado o Supremo Tribunal Federal, não sendo tratada a questão como matéria de foro constitucional, em um primeiro momento, a interposição de ação rescisória pela Fazenda Nacional encontrava resistência por força da orientação contida na Súmula 343 do STF⁵, que obstava o conhecimento da medida. E, quando superado este argumento, por se reconhecer o duplo viés na controvérsia (constitucional e infraconstitucional), os Tribunais Regionais Federais buscavam prestigiar o teor da Súmula 276 para não rescindir os julgados, acompanhando os Ministros do STJ que decidiam monocraticamente os recursos fazendários, inclusive, com aplicação de multa por litigância de má-fé (AgRg no Resp nº 529.654, DJ 2/2/2004, Relator Ministro José Delgado).

Pois bem, neste cenário pouco se podia fazer para combater os acórdãos que transitavam em julgado afastando a revogação da isenção da COFINS para as sociedades civis, até que, em 2008 o panorama muda com o pronunciamento do Plenário do STF.

III - O JULGAMENTO PELO STF E O SEU EFEITO NO CENÁRIO JURÍDICO ESTABELECIDO

Em 17 de setembro de 2008 o Pleno do Supremo Tribunal Federal julgou os Recursos Extraordinários nº 377.457 e 381.964 entendendo constitucional, por 08 votos a 02 (vencidos os Ministros Eros Grau e Marco Aurélio), o artigo 56 da Lei Ordinária 9.430/96, que revogou a isenção concedida às sociedades civis pela LC nº 70/91. Nesta mesma Sessão o Pleno do STF afastou o pedido de modulação dos efeitos da decisão e

⁴ Julgando a AR 3.761-PR, na sessão de 12/11/2008, a Primeira Seção deliberou pelo CANCELAMENTO da súmula nº 276.

⁵ STF, Súmula 343: “*Não cabe ação rescisória por ofensa a literal dispositivo de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais*”.

aplicou a metodologia do artigo 543-C do CPC, dando repercussão geral ao tema.

No julgamento, considerou-se a orientação fixada pelo STF na ADC nº01/DF (DJU de 16.06.1995), no sentido de que não haveria hierarquia constitucional entre lei complementar e lei ordinária – mas apenas âmbitos materiais de atuação distintos - e que seria inexigível o instrumento de lei complementar para disciplinar os elementos próprios à hipótese de incidência das Contribuições Sociais desde logo previstas no texto constitucional, como no caso da COFINS. Assim, para o STF, o art. 56 da Lei nº 9.430/96 seria dispositivo legitimamente veiculado por legislação ordinária para revogar dispositivo inserto em norma materialmente ordinária, no caso, a LC nº 70/91.

Em seguida ao julgamento do mérito, o Tribunal, por maioria, rejeitou pedido de modulação de efeitos. Muito foi dito a respeito da necessidade de se aplicar, por analogia, o disposto no artigo 27 da Lei nº 9.868/99⁶ ao presente caso, visando garantir a segurança jurídica das situações já consolidadas e para respeitar a boa-fé dos contribuintes que, na dúvida, foram buscar o judiciário para obter um provimento que lhes assegurasse segurança e certeza quanto à tese por eles proposta – e muitos efetivamente obtiveram.

A controvérsia da matéria se revelou no julgamento desta questão de ordem, tendo havido manifestações em ambos os sentidos - contra e a favor da modulação dos efeitos. Importante, neste momento, destacar alguns votos que demonstram a dificuldade no consenso.

Para o Ministro Marco Aurélio, no seu voto a favor da aplicação da modulação dos efeitos, os cidadãos em geral “*acreditaram que tudo quanto contido na Lei Complementar nº 70/91 estaria abrangido pela nomenclatura referida*” (fls. 1.883) e “*acreditando na postura do Estado, na segurança jurídica que os atos editados visam a implementar, deixaram de recolher a contribuição. Outros, em estagio suplantado posteriormente, atuaram procedendo a depósito e, considerada pacificada a matéria, vieram a levantar os valores*” (fls. 1.885). Na mesma esteira, justificou a sua posição o Ministro Menezes Direito ao registrar que as pessoas atingidas pelo julgamento não seriam grandes, mas, sim, pequenos contribuintes (fls. 1.894). E, mais adiante, o Ministro Celso de Mello, com veemência, asseverou: “*que há de prevalecer nas relações entre o Estado e o contribuinte, em ordem a que as justas expectativas deste não sejam frustradas por atuação inesperada do Poder Público... os cidadãos não podem ser vítimas da instabilidade das decisões proferidas pelas instâncias judiciais ou das deliberações emanadas dos corpos legislativos*” (fls. 1.906 e 1.907).

6 Lei nº 9.868/99 - Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Mas em sentido contrário, votou o Ministro Carlos Brito, afirmando que “*a confiança do contribuinte não chegou a ser abalada*” porque o que o STF apenas confirmou uma teoria – da distinção entre lei complementar material e formal - que já vinha sendo aprofundada por doutrinadores como Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba e Celso Ribeiro Bastos (fls. 1.900). O Ministro Gilmar Mendes corroborou este entendimento, manifestando-se contrariamente à modulação, pois, para ele, a matéria já era jurisprudência no Supremo Tribunal Federal na ADC 1/93, demonstrando, ademais, a sua preocupação no fato de sempre que houver uma reversão de um entendimento pela Corte, estar o STF obrigado a realizar uma modulação de efeitos. Finalmente, o Ministro Cezar Peluso, ao manifestar o seu juízo contrário à modulação, de maneira categórica justificou:

Primeiro, porque, realmente, como sustentei em meu voto, com o devido respeito, não vi densidade jurídica que justificasse uma confiança dos contribuintes a respeito dessa tese.

Segundo, penso que não podemos, vamos dizer, baratear o uso analógico da modulação para julgamentos no controle dos processos subjetivos, porque, se não, vamos transformá-la em regra: toda vez que alterarmos a jurisprudência dos outros tribunais, teremos, automaticamente, por via de consequência, de empresar a mesma limitação.

Em terceiro lugar, no caso concreto, parece-me que, como se afirma a constitucionalidade, no fundo o Tribunal estaria concedendo uma moratória fiscal, se limitasse os efeitos.⁷

O que se extrai do julgamento desta questão de ordem – com a rejeição à modulação dos efeitos da decisão – é a controvérsia e a dificuldade que os próprios Ministros do STF tiveram para se identificar e reconhecer se houve realmente uma efetiva mudança de posicionamento jurisprudencial capaz de violar a segurança jurídica do contribuinte e a ensejar a proteção da sua boa-fé a fim de impedir a cobrança retroativa do tributo.

De toda a forma, a partir do julgamento proferido pelo STF neste RE 377.457, instaura-se uma nova forma de pensar naquele cenário jurídico brasileiro que havia se consolidado no sentido de que a revogação da isenção da COFINS das sociedades civis seria ilegítima. Passando a ser considerado constitucional o fim do benefício fiscal, e não havendo qualquer tipo de modulação dos efeitos, a decisão do STF ganha força *ex tunc*, gerando um conflito entre a dicção dos acórdãos transitados em julgado que entendiam inconstitucional a revogação da isenção e o teor daquele novo pronunciamento paradigmático pela Corte Suprema,

⁷ STF: Recurso Extraordinário 377.457-3 – Paraná – Data: 17/09/2008, folha 1.903.

provocando a busca por meios e formas legítimos para se reverter as situações consolidadas em sentido contrário.

IV - A COISA JULGADA, SUA FORMAÇÃO, SEUS LIMITES E EFEITOS

Tendo feito este prévio reconhecimento de cenário, identificando as condições em que a controvérsia surgiu e como ela se consolidou, passamos a analisar o aspecto principal deste estudo, qual seja, a delimitação do instituto da coisa julgada, seus limites e consequências jurídicas, para que se possa estabelecer corretamente a amplitude e alcance dos efeitos que estão aptos a produzir os acórdãos transitados em julgado que declararam inconstitucional a revogação da isenção da COFINS das Sociedades Civis de profissão regulamentada.

A *coisa julgada* é o instituto jurídico que integra o conteúdo do direito fundamental à segurança jurídica, ao garantir ao jurisdicionado que a decisão final dada à sua demanda seja definitiva e que não possa mais ser rediscutida, alterada ou desrespeitada. Trata-se de uma garantia de segurança que impõe definitividade da solução judicial acerca da situação jurídica que lhe foi submetida.⁸

Segundo Teresa Arruda Alvim Wambier⁹, “*a coisa julgada não é um efeito da sentença, mas uma qualidade que se agrupa aos efeitos da sentença*”. Expressões como imutabilidade, definitividade e intangibilidade são inerentes seu conceito e exprimem um atributo do objeto a que se referem.¹⁰

Portanto, com o resultado final de um processo judicial em que se confere um bem jurídico a alguém, estará definitivamente solucionada a controvérsia a partir das situações fáticas e jurídicas apresentadas nos autos, objeto da lide. A este resultado final – esgotados os meios recursais cabíveis – será agregado o efeito de imutabilidade ou intangibilidade que a coisa julgada representa.

Embora tenha *status* constitucional, as condições para a sua formação e produção de efeitos são definidas pelo legislador infraconstitucional. E são estas condições previstas no Código de Processo Civil que conferem os contornos à coisa julgada que precisamos conhecer e analisar. A coisa julgada contém dois aspectos que representam a sua estrutura fisiológica e identificam o seu perfil dogmático: a) os seus *limites subjetivos*, onde são identificadas aquelas pessoas ou partes que se submeterão aos seus efeitos; e b) os seus *limites objetivos*, pelos quais se estabelecem o objeto ou o conteúdo

8 DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. vol. 2. 5. ed. Rio de Janeiro: JusPodium, 2010. p. 408.

9 WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. *O Dogma da Coisa Julgada: Hipóteses de Relativização*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 19.

10 LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e Autoridade da Sentença*. Rio de Janeiro: Forense, 1984. p. 5.

da decisão judicial que ganhará sua proteção e ficará acobertado por seus efeitos, indicando os pressupostos necessários para a sua formação.¹¹

Em relação aos seus *limites subjetivos*, o direito processual brasileiro adotou a regra geral de que a coisa julgada produz efeitos apenas entre as partes (artigo 472¹² do CPC). Há, entretanto, exceções que impõem efeitos *ultra partes* ou *erga omnes*, para atingir terceiros, tal como ocorre nos casos de substituição processual ou de legitimação concorrente, nos processos de usucapião, nas ações coletivas ou nas ações de controle concentrado, dentre outros. Todavia, este aspecto não é tão importante na nossa análise.

Já os *limites objetivos*, que estabelecem o objeto e os contornos de proteção da coisa julgada, se formam a partir da norma jurídica concreta e individualizada, criada pelo Poder Judiciário, a partir do pedido feito pela parte e o que lhe foi entregue no dispositivo da sentença ou acórdão que julgou a lide (artigo 468¹³ do CPC), ficando de fora do âmbito dos seus efeitos os motivos, as verdades dos fatos e as questões prejudiciais incidentais (artigo 469¹⁴ do CPC).

Barbosa Moreira identifica estes limites de maneira muito clara ao exemplificar a situação em que uma pessoa “X” ajuíza uma ação de despejo contra outra “Y”, tendo como motivo da rescisão contratual uma infração grave por ter o locatário danificado o imóvel alugado. Ainda que o pedido seja procedente, o motivo e os fatos (danos no imóvel) que deram ensejo a sentença não ficam cobertos pela autoridade da coisa julgada, pois em um novo processo, em que “X” venha a pleitear uma indenização contra “Y” pelos prejuízos sofridos decorrentes daqueles danos, estes fatos e motivos não são vinculantes ao juízo desta nova causa, pois o pedido poderá vir a ser rejeitado, entendendo o outro magistrado que não ficou provado o fato da danificação.¹⁵

Para a nossa análise do caso em concreto, é relevantíssimo identificar corretamente o que exatamente foi *pedido* pelo contribuinte (afastamento do ordenamento jurídico da norma que revogou a isenção), com a compreensão de que os *motivos* (violação ao Princípio da Hierarquia entre Leis) constantes da sua *fundamentação* que ensejaram os julgamentos não

11 DIDIER JR, Freddie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. vol. 2. 5. ed. Rio de Janeiro: JusPodium, 2010. p. 417.

12 CPC - Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

13 CPC - Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

14 CPC - Art. 469. Não fazem coisa julgada: I - os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença; II - a verdade dos fatos, estabelecida como fundamento da sentença; III - a apreciação da questão prejudicial, decidida incidentalmente no processo.

15 MOREIRA, José Carlos Barbosa. Os Limites Objetivos da Coisa Julgada no Sistema do Novo Código de Processo Civil. In *Temas de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 93.

estão abrangidos pelos efeitos da coisa julgada, não produzindo reflexos prospectivos em face de mudança de legislação posterior.

Sobre esta afirmação, nos apoiamos na importante lição de Fredie Didier Jr:

É na fundamentação que o magistrado resolve as questões incidentais, assim entendidas aquelas que devem ser solucionadas para que a questão principal (o objeto litigioso do processo) possa ser decidida. Daí se vê que é exatamente aqui, na motivação, que o magistrado deve apreciar e resolver as questões de fato e de direito que são postas à sua análise. [...]

Vale lembrar, ainda, que é também na fundamentação que o órgão jurisdicional deverá deliberar sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de ato normativo, acaso a questão seja suscitada pelas partes ou mesmo analisada de ofício – o que é possível, por se tratar, igualmente, de questão de direito. [...]

As questões resolvidas na fundamentação da decisão judicial não ficam acobertadas pela coisa julgada material (art. 469, CPC). Por esta razão, tudo que aí é analisado pelo magistrado pode ser revisto em outros processos, que enrocham as mesmas ou outras partes, não se submetendo os julgadores desses outros processos às soluções alvitradadas na motivação das decisões anteriores. A coisa julgada material, conforme se verá no capítulo próprio, torna intangível apenas o conteúdo da norma jurídica concreta estabelecida no dispositivo da decisão judicial.¹⁶

No caso específico da revogação da COFINS das Sociedades Civis, o contribuinte pleiteava ao Poder Judiciário - e obtinha - o afastamento da norma que revogou a isenção (art. 56, L.9.430/96) sob o motivo de que teria havido uma violação ao Princípio da Hierarquia de Leis. Assim, ainda que não se possa atingir o comando proferido pelo magistrado que afastou a norma revogadora da isenção do ordenamento jurídico, devido à proteção dada pela coisa julgada, os motivos que ensejaram aquela decisão não podem vincular e atingir fatos futuros, não impondo as razões que motivaram aquela decisão concreta às mudanças jurídicas supervenientes de maneira abstrata e geral. Portanto, a exigência da necessidade de Lei Complementar para revogar a isenção dada pela LC 70/91 (motivos) não atinge ou obsta os efeitos de legislação posterior que venha a alterar as circunstâncias jurídicas da tributação, ainda que esta tenha a forma de lei ordinária¹⁷. E, caso se queira impor a mesma *ratio decidendi*, deverá tal

¹⁶ DIDIER JR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*, vol. 2. 5.ed. Rio de Janeiro: JusPodium, 2010. p. 291-296.

¹⁷ Veremos, adiante, que normas como a Lei nº 9.718/1998 e a Lei nº 10.833/2003 alteraram substancialmente o regime jurídico da COFINS, oferecendo um novo suporte legal para a incidência

pretensão ser objeto de nova demanda judicial e aguardar que haja a mesma compreensão dada ao processo anterior.

V – A CLÁUSULA *REBUS SIC STANTIBUS* NO PROCESSO CIVIL E AS RELAÇÕES CONTINUATIVAS

As conclusões até aqui chegadas são especialmente relevantes nas ditas *relações jurídicas de natureza continuativa*, típicas nas matérias tributárias, cujas exigências ocorrem periodicamente, embora versadas a partir de um único texto legal, tal como é o caso da tributação da COFINS. Isto porque nestas relações, as obrigações objetos de questionamento judicial são homogêneas e de trato sucessivo, onde situações futuras estão vinculadas a situações presentes e as decisões judiciais – sentenças e acórdãos transitados em julgado – versam sobre uma relação jurídica que se projeta no tempo, atingindo, no caso da tributação, os vencimentos futuros de determinada espécie tributária, seja para confirmá-los ou para afastá-los.

A coisa julgada aqui formada se torna imutável e indiscutível, protegendo todas essas relações decorrentes do trato sucessivo, desde que não haja qualquer mudança nas circunstâncias de fato ou de direito. Isto porque a coisa julgada se forma – em qualquer demanda, inclusive nas relações continuativas – levando-se em consideração: a) um determinado pedido; b) uma determinada circunstância fática ou jurídica; e c) uma conclusão chegada – dispositivo da sentença – à luz dos fatos e do direito que foram objeto de apreciação judicial.

Enquanto as circunstâncias fáticas e jurídicas não se alterarem nesta relação continuativa, a coisa julgada estará produzindo efeitos sobre cada desdobramento. Todavia, a cláusula *rebus sic stantibus* se revela no momento em que houver qualquer modificação nos fatos ou no direito, já que a partir de então a coisa julgada não mais terá eficácia, ou melhor, sua eficácia estará limitada à situação original, pois o pedido feito originalmente referia-se a uma situação fática ou jurídica anterior, ainda não modificada. Para esta nova circunstância, há que se realizar nova demanda judicial, apresentando os novos fatos ou novo direito e, ao final, se obterá uma nova coisa julgada.

No julgamento do Recurso Especial nº 720.736-PE, em 13/11/2007, a Ministra Denise Arruda cita as lições do Ministro Teori Zavascki sobre a cláusula *rebus sic stantibus* e seus efeitos na coisa julgada, *in verbis*:

A sentença (proferida em relação jurídica de caráter sucessivo) tem eficácia enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza. Se ela afirmou que uma relação jurídica existe ou que tem certo conteúdo, é porque supôs a existência de determinado comando normativo (norma jurídica) e de

determinada situação de fato (suporte fático de incidência); se afirmou que determinada relação jurídica não existe, supôs a inexistência, ou do comando normativo, ou da situação de fato afirmada pelo litigante interessado. A mudança de qualquer desses elementos compromete o silogismo original da sentença, porque estará alterado o silogismo do fenômeno de incidência por ela apreciado: a relação jurídica que antes existia deixou de existir, e vice-versa. Daí afirmar-se que a força da coisa julgada tem uma condição implícita, a da cláusula *rebus sic stantibus*, a significar que ela atua enquanto se mantiverem íntegras as situações de fato e de direito existentes quando da prolação da sentença. (ZAVASCKI, Teori Albino. “Eficácia das Sentenças na Jurisdição Constitucional” - São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001).

Esta lógica vem amparada no teor do artigo 471 do CPC que estabelece que: “*Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo: I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estabelecido na sentença*”. Comentando o dispositivo supra, Luiz Guilherme Marinoni explica que:

A coisa julgada vincula em dado espaço de tempo. Enquanto persistir o contexto fático-jurídico que deu lugar à sua formação, persiste sua autoridade. Modificando-se, contudo, os fatos jurídicos sobre os quais se pronunciou o órgão jurisdicional, a coisa julgada não mais se verifica. É neste sentido que se afirma que a coisa julgada nasce gravada com a cláusula *rebus sic stantibus*.¹⁸

A conclusão a qual se chega é que não há qualquer violação da coisa julgada e nem o dispositivo acima analisado autoriza a sua mitigação, pois ela produzirá seus efeitos de maneira inatingível e imutável apenas enquanto as circunstâncias sobre as quais ela se formou permanecerem as mesmas. Daí a aplicabilidade da cláusula *rebus sic stantibus*. Assim é o que esclarece o Ministro Luiz Fux:

Essa imutabilidade que se projeta para fora do processo quando o decidido atinge a questão de fundo não sofre qualquer exceção, nem mesmo pelo que dispõem os incisos I e II do artigo 471 do Código de Processo Civil. É que, nessas hipóteses, o juiz profere “decisão para o futuro” e, por isso, com a cláusula de que o seu conteúdo é imodificável se inalterável o ambiente jurídico em que a decisão foi prolatada. [...] Desta sorte, como a decisão de mérito provê para o futuro, permite-se a revisão do julgado por fato superveniente que, por si só, afasta a

¹⁸ MARINONI, Luiz Guilherme. *Código de Processo Civil Comentado Artigo por Artigo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008. p.468.

impressão de ofensa à coisa julgada posto que respeitante a fatos outros que não aqueles que sustentaram a decisão trânsita.¹⁹

Registre-se que o comando contido no artigo 471-I do CPC não vem sendo interpretado – nem pela doutrina e nem pela jurisprudência – de maneira literal e estrita, a exigir sempre que, diante de mudanças nas circunstâncias fáticas ou jurídicas, a parte tenha que demandar judicialmente uma reforma do que foi decidido. Na realidade, a necessidade de uma *ação revisional* só se demonstra quando as mudanças fáticas ou jurídicas supervenientes não são suficientes para definir completamente as novas relações por elas instauradas, embora sejam suficientes para afetar o quadro anterior. É o que ocorre, por exemplo, no caso das ações de revisão de aluguel ou de alimentos, pois nestas relações, as partes dependerão do pronunciamento do juiz para determinar o novo valor da obrigação.

Já no caso da tributação, esta ação revisional não se faz necessária, pois ocorrendo mudança da legislação, ao estabelecer algum novo elemento do fato gerador da obrigação tributária, surgirá para o contribuinte uma nova obrigação tributária de trato sucessivo diversa da anterior e que não foi objeto da lide onde a coisa julgada se formou anteriormente.

A legislação tributária superveniente poderá, eventualmente, fixar nova alíquota, nova base de cálculo ou mesmo um novo contribuinte, modificando algum elemento fundamental da obrigação tributária anterior, suficiente e necessário para criar uma nova relação tributária continuativa.

O Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou a este respeito, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 703.526-MG²⁰, ao validar a incidência da CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro

19 FUX, Luiz. *Curso de Direito Processual Civil*. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 825.

20 TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA. SENTENÇA QUE DECLARA A INEXIGIBILIDADE DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO, COM BASE NO RECONHECIMENTO, INCIDENTER TANTUM, DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI 7.689/88. EDIÇÃO DA LEI 7.856/89. ALTERAÇÃO NO ESTADO DE DIREITO. CESSAÇÃO DA FORÇA VINCULATIVA DA COISA JULGADA. 1. A sentença, ao examinar os fenômenos de incidência e pronunciar juízos de certeza sobre as consequências jurídicas daí decorrentes, certificando, oficialmente, a existência, ou a inexistência, ou o modo de ser da relação jurídica, o faz levando em consideração as circunstâncias de fato e de direito (norma abstrata e suporte fático) que então foram apresentadas pelas partes. Por qualificar norma concreta, fazendo juízo sobre fatos já ocorridos, a sentença, em regra, opera sobre o passado, e não sobre o futuro. 2. Portanto, também quanto às relações jurídicas sucessivas, a regra é a de que as sentenças só têm força vinculante sobre as relações já efetivamente concretizadas, não atingindo as que poderão decorrer de fatos futuros, ainda que semelhantes. Elucidativa dessa linha de pensar é a Súmula 239/STF. 3. Todavia, há certas relações jurídicas sucessivas que nascem de um suporte fático complexo, formado por um fato gerador instantâneo, inserido numa relação jurídica permanente. Ora, nesses casos, pode ocorrer que a controvérsia decidida pela sentença tenha por origem não o fato gerador instantâneo, mas a situação jurídica de caráter permanente na qual ele se encontra inserido, e que também compõe o suporte desencadeador do fenômeno de incidência. Tal situação, por seu caráter duradouro, está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver a repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença. Nestes casos, admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes. Isso

Líquido prevista na Lei 7.689/88, considerada inconstitucional, em face de mudança superveniente do quadro normativo daquela contribuição, que foi posteriormente alterado pelas Leis 7.856/89, 8.034/90 e 8.212/91.

E é seguindo esta linha de raciocínio que propomos a reflexão, pois posteriormente a edição da Lei nº 9.430/1996, que revogou a isenção da COFINS das Sociedades Civis, o ordenamento jurídico-tributário brasileiro passou por diversas modificações legislativas, alterando substancialmente o suporte jurídico da incidência daquela Contribuição Social, inclusive no que se refere ao aspecto subjetivo (contribuinte), como passamos a analisar.

VI – A MUDANÇA SUPERVENIENTE DA LEGISLAÇÃO DA COFINS

Como sabemos, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido foi instituída pela Lei Complementar nº 70/1991, que, nos seus artigos 1º e 2º, fixou expressamente os elementos subjetivos (contribuintes) e quantitativos (alíquota e base de cálculo) do seu fato gerador, e, mais adiante, no seu artigo 6º, concedeu a isenção do tributo para as Sociedades Civis, *in verbis*:

Art. 1º. Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para o financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

Art. 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Art. 6º. São isentas da contribuição: [...]

porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorreu, na verdade, de juízo de certeza sobre a situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno de incidência. Essas sentenças conservarão sua eficácia vinculante enquanto se mantiverem inalterados o direito e o suporte fático sobre os quais estabeleceu o juízo de certeza. 4. No caso presente: houve sentença que, bem ou mal, fez juízo a respeito, não de uma relação tributária isolada, nascida de um específico fato gerador, mas de uma situação jurídica mais ampla, de trato sucessivo, desobrigando as impetrantes de se sujeitar ao recolhimento da contribuição prevista na Lei 7.689/88, considerada inconstitucional. Todavia, o quadro normativo foi alterado pelas Leis 7.856/89, 8.034/90 e 8.212/91, cujas disposições não foram, nem poderiam ser, apreciadas pelo provimento anterior transitado em julgado, caracterizando alteração no quadro normativo capaz de fazer cessar sua eficácia vinculante.5. Recurso especial provido. (Julgamento em 02/08/2005, DJ 19/09/2005, p. 209)

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

Em 1996 operou-se uma mudança na tributação da COFINS, especificamente em relação ao seu aspecto subjetivo (contribuintes). Assim, mantendo incólumes todos os demais elementos da obrigação tributária desta contribuição social, a Lei nº 9430 revogou aquela isenção da COFINS das Sociedades Civis que havia sido concedida pela LC 70/91, conforme dispôs categoricamente o seu artigo 56:

Art. 56 As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.

Parágrafo único. Para efeito da incidência da contribuição de que trata este artigo, serão consideradas as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997.

Pois bem, em 1998 é realizada uma relevante alteração legislativa na alíquota e na base de cálculo da COFINS, conforme dispôs a Lei nº 9.718. Entretanto, a norma em comento não prescreveu apenas a majoração dos elementos quantitativos do tributo. Mencionou, também, expressamente no seu texto (artigo 2º), que a Contribuição Social é devida pelas “pessoas jurídicas de direito privado”, oferecendo, assim, um novo suporte jurídico para o elemento subjetivo do fato gerador, *in verbis*:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

Outra alteração no suporte jurídico da COFINS se deu pela Lei nº 10.833/2003, que introduziu a metodologia da não-cumulatividade para este tributo e, mais uma vez, mencionou expressamente no seu artigo 5º o aspecto subjetivo do fato gerador, *in verbis*:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas

pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Art. 5º O contribuinte da COFINS é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º.

O que se percebe é que todas estas alterações legislativas, além de modificarem algum elemento específico da obrigação tributária em relação a COFINS, traziam no corpo do seu texto a menção expressa ao aspecto subjetivo da obrigação tributária, repetindo sempre que o seu contribuinte é a “pessoa jurídica de direito privado”, sem apresentar qualquer ressalva quanto às Sociedades Civis de profissão regulamentada, levando em consideração que se já encontrava revogada a isenção para as Sociedades Civis, razão pela qual não seria necessária nova revogação expressa.

De qualquer forma, esta generalização do aspecto subjetivo na incidência da COFINS já era suficiente para fazer incidir a contribuição social sobre todas as pessoas jurídicas de direito privado que obtiverem um faturamento mensal, na forma da legislação própria.

Aqui está, portanto, a mudança na circunstância jurídica, objeto da cláusula *rebus sic stantibus*, que limita os efeitos da coisa julgada que declarou ilegítima a revogação da isenção da COFINS. Estes acórdãos apenas afastavam do ordenamento jurídico o artigo 56 da Lei nº 9.430/96 e, a partir deles, a consequência lógica seria a isenção. Vindo, entretanto, nova legislação superveniente a afirmar categoricamente que a COFINS será devida por todas as pessoas jurídicas de direito privado, aquela isenção anteriormente mantida por força de um pronunciamento judicial cai por terra diante do novo suporte jurídico.

VII - O ACOLHIMENTO DA TESE NA JURISPRUDÊNCIA: TRF2 E STJ

Reconhecendo as mudanças legislativas supervenientes em relação a COFINS e dando efetividade à cláusula *rebus sic stantibus*, os Tribunais Regionais Federais do país e, até mesmo o Superior Tribunal de Justiça vêm se pronunciando pela incidência da contribuição social para as Sociedades Civis, limitando os efeitos dos seus acórdãos que declararam ilegítima a revogação do benefício fiscal pela Lei nº 9.430/96, a partir da entrada em vigor das normas anteriormente analisadas.

Neste sentido, afirmou o STJ:

STJ - RESP 200500540062 (REsp é 739.784) - Relator(a) MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA - DJE DATA: 27/11/2009

Ementa : PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COFINS. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇO. ISENÇÃO. LC N. 70/91. REVOGAÇÃO. LEI N. 9.430/96. SUPERVENIÊNCIA DA LEI N. 10.833/03. RETENÇÃO NA FONTE PELOS TOMADORES DE SERVIÇO. ALTERAÇÃO DA SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. ART. 463 DO CPC. APLICAÇÃO. RELAÇÃO FÁTICO-JURÍDICA NOVA. OFENSA À COISA JULGADA. NÃO-OCORRÊNCIA, IN CASU. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO COMPROVADA NOS MOLDES LEGAIS. [...]

2. O mandado de segurança em testilha assegurou às sociedades civis de se eximir de recolhimento da COFINS, com base na isenção concedida pela LC n. 70/91, em face da revogação promovida pelo art. 56 da Lei n. 9.430/96. Ou seja, a tutela judicial foi prestada com espeque nas razões desenvolvidas no writ, que foram articuladas sob determinado contexto fático para que fosse reconhecida a isenção da contribuição, em virtude de não ser possível a revogação de lei complementar por uma lei ordinária - entendimento decorrente do princípio da hierarquia das leis, não mais aplicável ao caso, segundo orientação consagrada pelo STF.

3. A despeito de cuidar da própria espécie tributária (COFINS), a superveniência da Lei n. 10.833/03 não pode ser alcançada pelos efeitos da coisa julgada que concedeu a segurança postulada, de modo a ampliar o objeto da lide, pois a controvérsia em tela foi decidida com base em moldes fáticos e jurídicos próprios do caso concreto, descabendo, neste momento, a pretensão formulada pela recorrente no sentido de garantir aos tomadores de serviços a isenção da retenção na fonte do recolhimento da contribuição, prevista no art. 30 da precitada lei. [...]

5. Recurso especial não provido.

Mais recentemente, em 19 de outubro de 2010, a 3^a Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2^a Região julgou, por unanimidade, procedente o Agravo de Instrumento nº 2010.02.01.005953-3, interposto pela Fazenda Nacional, que visava cassar a decisão do magistrado de 1^a instância que impedia a fiscalização, o lançamento e a cobrança da COFINS, com suporte em um acórdão transitado em julgado onde era concedido ao impetrante – Sociedade Civil - o direito a manutenção da isenção revogada pela Lei nº 9.430/96. No acórdão, foi

expressamente destacada a cláusula *rebus sic stantibus*, onde se reconheceu a mudança do suporte jurídico da tributação da COFINS. Trasncrevemos os seguintes trechos do voto do Desembargador Federal José Ferreira Neves Neto (Fls. 450-453):

[...] É cediço que a coisa julgada material traz em seu bojo a idéia de segurança jurídica, ei que, após decidida uma determinada causa, a matéria que lhe é subjacente passa a ser indiscutível entre as partes.

Dessa forma, a autoridade da coisa julgada se sustenta, sempre, no estado de fato e de direito que envolve a prolação da sentença. A rigor, a imutabilidade de qualquer decisão de mérito fica condicionada à observância da cláusula *rebus sic stantibus*. Nas relações continuativas, porém, esse limite da coisa julgada material avultam, pois é justamente essa espécie de vínculo jurídico que se sujeita, por se protrair no tempo, a alterações na realidade fática ou em seu regime jurídico. [...]

Com efeito, a defesa da agravada se funda em decisão transitada em julgado que lhe concedera o direito de não ser compelida ao recolhimento da COFINS incidente “sobre os atos praticados pelas sociedades uniprofissionais, em razão da ilegitimidade da revogação do art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, pela ei nº 9.430/96”, conforme dispositivo do voto que fundamentou o acórdão.

O ato apontado como coator pela agravada consiste na alegada violação à coisa julgada pela autoridade da Receita Federal do Brasil, tendentes a promover qualquer cobrança a título de COFINS, vez que ela ostenta a condição de isenta da referida contribuição, por força de decisão judicial.

A autuação da Autoridade Fiscal, consistente na apuração da COFINS, teve como suporte a alteração substancial do quadro normativo promovido pelas Leis nºs 9.718/98 e 10.833/03. Os referidos diplomas, que alteram a legislação tributária federal, criam e regulam novo suporte jurídico para a incidência da contribuição, fixando uma relação jurídica tributária distinta da anterior. [...]

Assim, por ter sobrevindo modificação no estado de direito que acarretou o surgimento de uma nova relação jurídico tributária, não mais subsistia a coisa julgada material como cristalização do que fora decidido no processo originário.

Ademais, o princípio constitucional da igualdade impõe que casos idênticos sejam regidos pela mesma regra jurídica, ressalvadas, por lógico, diferenciações objetivas fundadas em situações individuais específicas;

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO ao agravo de instrumento, para suspender a decisão agravada, a fim de que a Receita Federal do Brasil possa realizar as atividades de fiscalização, lançamento e cobrança da COFINS em relação à agravada, observada a legislação tributária em vigor.

É como voto.

VIII – CONCLUSÃO

É inegável reconhecer que a partir do julgamento realizado pelo Plenário do STF do RE 377.457 em 2008, declarando constitucional a revogação da isenção da COFINS das Sociedades Civis feita pela Lei nº 9.430/96, a manutenção dos inúmeros acórdãos já transitados em julgado em sentido contrário se tornou insustentável, não apenas por representarem um pronunciamento de um Poder Público contrário à ordem constitucional, criando a denominada “coisa julgada inconstitucional”, mas, também, por criar uma situação anti-isonômica entre contribuintes em iguais condições – as Sociedades Civis - ao conferir um tratamento fiscal mais benéfico apenas aos contribuintes que obtiveram judicialmente um pronunciamento neste sentido.

Entretanto, sem querer, neste momento, adentrar em uma seara mais arenosa desta discussão, que envolve a análise dos efeitos da teoria da “verticalização da jurisprudência dos tribunais superiores”, pretendemos oferecer uma alternativa pautada na aplicação da cláusula *rebus sic stantibus*, inserta no artigo 471-I do Código de Processo Civil, para limitar temporalmente os efeitos destes acórdãos - sem se pretender desconstituir-los ou relativizá-los - até o momento da entrada em vigor da legislação que tratou da COFINS e conferiu um novo suporte jurídico à sua incidência, que não foi objeto de apreciação daqueles julgados.

Finalmente, importante registrar que embora tenhamos escolhido para esta análise o caso concreto da revogação da isenção da COFINS das Sociedades Civis de profissão regulamentada, acreditamos que a metodologia que aqui se analisou possa ser igualmente aplicável a outros casos de similar enquadramento no Direito Tributário, cuja legislação é uma das mais dinâmicas do Direito brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CAIS, Cleide Previtalli. *O Processo Tributário*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

CÂMARA, Alexandre Freitas. *Lições de Direito Processual Civil*. vol. I. 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

DIDIER JR, Freddie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael. *Curso de Direito Processual Civil*. vol. 2. 5. ed. Rio de Janeiro: JusPodium, 2010.

FUX, Luiz. *Curso de Direito Processual Civil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e Autoridade da Sentença*. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MARINONI, Luiz Guilherme. *Código de Processo Civil Comentado Artigo por Artigo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. Os Limites Objetivos da Coisa Julgada no Sistema do Novo Código de Processo Civil. In *Temas de Direito Processual Civil*. São Paulo: Saraiva, 1977.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim; MEDINA, José Miguel Garcia. *O Dogma da Coisa Julgada: Hipóteses de Relativização*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2003.

THEODORO JR, Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. 28. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

O PRAZO PARA REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL EM FACE DE TERCEIROS RESPONSÁVEIS

*The Deadline for Redirection of Tax Enforcement
Lawsuit against Responsible Third Parties*

Juliana Furtado Costa Araujo

Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP

Procuradora da Fazenda Nacional

Chefe da Divisão de Defesa em 2^a Instância da PRFN/3^a Região

RESUMO - O presente artigo trata de um dos aspectos que envolvem o tema da responsabilidade tributária, que diz respeito à possibilidade de redirecionamento da ação de execução fiscal para fins de cobrança do crédito tributário por parte de um terceiro, enfocando o prazo em que tal ato processual poderá ser realizado. Inicialmente, identificaremos os dispositivos legais que autorizam a figura do redirecionamento, que serviram de baliza para o posicionamento jurisprudencial unânime sobre a questão, e as situações que levam a sua existência. Em seguida, analisaremos qual o prazo prescricional adequado para a realização desse ato de natureza processual, partindo das normas legais que tratam do tema, mais especificamente o artigo 174 do Código Tributário Nacional. Ao final, demonstraremos o posicionamento de nossos Tribunais Superiores sobre o tema, que diverge daquele que é por nós defendido, e a tendência atual de mudança deste entendimento.

PALAVRAS-CHAVE - Responsabilidade tributária. Execução fiscal. Redirecionamento. Prescrição. Crédito tributário.

ABSTRACT - This article deals with one aspect of tax liability issue namely the possibility of redirecting a Tax Enforcement Lawsuit against a responsible third party, focusing on the period within which such proceeding may be performed. Initially, the legal provisions which authorize such redirection and served as a beacon for unanimous case law on the issue are identified as well as circumstances that lead to it. Then the adequate deadline to perform this act of procedural nature is analyzed, starting with the legal provisions related to the issue, specifically the article 174 of the Brazilian National Tax Code. Finally it is shown the positioning of Brazilian High Courts on the subject, which differs from the one that the Secretariat of the Attorney General of the Ministry of Finance holds and the current trends on the matter.

KEYWORDS - Tax liability. Fiscal performance. Redirection. Prescription. Tax credit.

1 INTRODUÇÃO

As discussões doutrinárias e jurisprudenciais que envolvem o tema da responsabilidade tributária são bem variadas e atuais e dentre estas podemos destacar a questão do redirecionamento dos feitos executivos a terceiros responsáveis e o prazo para que tal ato processual possa vir a ser efetivado.

Há cerca de cinco anos, tive a oportunidade de escrever artigo sobre o mesmo tema¹ e agora o faço novamente diante da grande inquietação que esta problemática me traz, o que me permite lançar novas ideias sobre o tema, além de demonstrar relevante evolução jurisprudencial ocorrida recentemente.

É certo que se tornou muito comum a possibilidade de cobrança do crédito tributário de um terceiro que não realizou o fato jurídico tributário apenas quando já existe execução fiscal em curso, surgindo assim a figura do redirecionamento do feito executivo.

O que pretendemos demonstrar no presente artigo é o prazo que tem o credor para requerer este redirecionamento, enfocando a jurisprudência de nossos Tribunais Superiores.

2 A POSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DO FEITO EXECUTIVO EM FACE DE TERCEIROS RESPONSÁVEIS

Atualmente, a maioria dos créditos tributários é objeto de lançamento por homologação, em que cabe ao contribuinte realizar todos os procedimentos para fins de sua constituição, informando ao final aquilo à fazenda pública interessada, nos termos do artigo 150 do CTN.

Assim, diante dessas informações e na ausência de pagamento, é extraído o título executivo extrajudicial, representado pela Certidão de Dívida Ativa, com posterior ajuizamento da ação de Execução Fiscal pelo órgão fazendário interessado contra a pessoa do contribuinte.

Existe, porém, a possibilidade de cobrança posterior de um terceiro, em face da comprovação, pelo fisco, de qualquer uma das hipóteses de responsabilidade presentes no CTN, sendo necessário que o representante da fazenda pública requeira junto ao juízo competente o redirecionamento do feito para a figura deste responsável.

Neste momento, surge a seguinte questão: existe fundamento jurídico para se redirecionar o feito executivo?

O cerne da questão que ora se coloca se restringe apenas àquelas hipóteses em que a hipótese de responsabilidade tributária é comprovada em momento posterior à constituição do crédito tributário, quando já

¹ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O prazo prescricional para o redirecionamento da ação de execução fiscal ao representante da pessoa jurídica. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (coords.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

se deu o próprio ajuizamento do feito executivo. Em outras palavras, a configuração da responsabilidade ocorre tardiamente, sendo necessária uma solução jurídica que permita que haja efetividade na cobrança do crédito tributário daqueles que passam a ocupar a posição de terceiros responsáveis.

A nosso ver, a solução reside na possibilidade de redirecionamento da ação de execução fiscal ao terceiro, caso a apuração de sua responsabilidade tributária não se dê no exato instante em que ocorre o fato jurídico tributário e que é introduzida no ordenamento a norma individual e concreta do lançamento ou autolançamento.

Nestes casos, com a cobrança do crédito tributário em fase de execução fiscal, cabe à fazenda pública o ônus de provar que é caso de responsabilidade tributária e que a configuração desta situação somente se deu neste momento processual, requerendo, como consequência, a alteração do polo passivo do feito executivo.

O fundamento legal para tal providência é processual, diante da distinção que o Código de Processo Civil faz entre a figura do devedor e do responsável tributário, em seu artigo 568, I e V, que assim dispõe:

Art. 568. São sujeitos passivos na execução:

I - o devedor, reconhecido como tal no título executivo;

[...]

V - o responsável tributário, assim definido na legislação própria.

Por este dispositivo, verifica-se que é permitido ao sujeito ativo incluir como sujeito passivo da execução qualquer responsável tributário, que não o devedor reconhecido sob essa condição no título executivo.

A razão de ser desta norma, que autoriza a execução manejada contra pessoa que sequer consta do título executivo, reside no fato de que há situações, como o caso da responsabilidade subsidiária ou por sucessão, em que ocorre verdadeira alteração do polo passivo, quando já em curso o feito executivo, seja pelo desaparecimento do contribuinte, seja por força de fato novo que implica a modificação da sujeição passiva.

Nos casos em que a hipótese de responsabilidade tributária se perfaz quando já existe execução fiscal em curso, a lei processual autoriza que haja a exigência do crédito desta terceira pessoa, ainda que não tenha participado do processo administrativo de constituição do crédito tributário. Ressalve-se aqui que caberá ao exequente fundamentar seu pedido de redirecionamento com as provas que demonstrem a hipótese de responsabilidade de um terceiro.

Assim, se a responsabilidade destes terceiros não está configurada quando do ajuizamento do feito executivo, sendo que no decorrer do processo de execução ela vem à tona, tal dispositivo confere legitimidade para que haja o redirecionamento da cobrança do crédito tributário, desde que comprovada a situação fática que enseja a aplicação da norma de responsabilidade.

O Superior Tribunal de Justiça segue este entendimento, diferenciando a relação de direito processual, que permite o redirecionamento da ação executiva, da relação de direito material, que enseja a responsabilidade tributária. Neste sentido, segue parte de ementa proferida no RESP nº 1096444, processo nº 200802176717, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, em 30/03/2009, que, embora diga respeito à hipótese de responsabilidade de sócio, nos termos do artigo 135 do CTN, apresenta fundamento de decidir que pode ser aplicável a qualquer outra hipótese de responsabilidade tributária.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE. ÔNUS DA PROVA. DISTINÇÕES.

1. Na imputação de responsabilidade do sócio pelas dívidas tributárias da sociedade, cumpre distinguir a relação de direito material da relação processual. As hipóteses de responsabilidade do sócio são disciplinadas pelo direito material, sendo firme a jurisprudência do STJ no sentido de que, sob esse aspecto, a dissolução irregular da sociedade acarreta essa responsabilidade, nos termos do art. 134, VII e 135 do CTN (v.g.: EResp 174.532, 1^a Seção, Min. José Delgado, DJ de 18.06.01; EResp 852.437, 1^a Seção, Min. Castro Meira, DJ de 03.11.08; EResp 716.412, 1^a Seção, Min. Herman Benjamin, DJ de 22.09.08).
2. Sob o aspecto processual, mesmo não constando o nome do responsável tributário na certidão de dívida ativa, é possível, mesmo assim, sua indicação como legitimado passivo na execução (CPC, art. 568, V), cabendo à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das hipóteses da responsabilidade subsidiária previstas no direito material. A prova definitiva dos fatos que configuram essa responsabilidade será promovida no âmbito dos embargos à execução (REsp 900.371, 1^a Turma, DJ 02.06.08; REsp 977.082, 2^a Turma, DJ de 30.05.08), observados os critérios próprios de distribuição do ônus probatório (REsp 702.232, Min. Castro Meira, DJ de 26.09.05).

[...]

5. Recurso especial improvido.

Vista a possibilidade de redirecionamento da cobrança executiva nas hipóteses acima especificadas, surgem, neste momento, outras questões que serão respondidas no tópico seguinte: tal redirecionamento pode ser feito a qualquer tempo ou faz-se necessário respeitar algum lapso temporal? Nesta última hipótese, qual seria este lapso prescricional e a partir de que momento ele seria iniciado?

3 O PRAZO PARA REDIRECIONAMENTO DO FEITO EXECUTIVO

Como forma de dar efetividade ao princípio da segurança jurídica, o sujeito ativo da relação jurídica tributária possui prazo prescricional definido pelo artigo 174 para cobrança do crédito tributário, seja do contribuinte, seja do responsável.

Não há dúvidas de que o redirecionamento do feito executivo é possível, desde que realizado dentro do prazo de que dispõe a fazenda pública para cobrar seus créditos tributários.

Nos termos do artigo 174 do CTN, tal prazo é quinquenal e seu cômputo é iniciado a partir da constituição definitiva do crédito tributário², sendo possível sua interrupção nas hipóteses descritas no seu parágrafo único. Referido dispositivo assim prescreve:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

² No caso de tributos constituídos por meio do lançamento de ofício, a constituição definitiva do crédito tributário ocorre no primeiro dia seguinte ao encerramento do prazo de pagamento após a notificação ao sujeito passivo da norma individual e concreta produzida pela autoridade competente. No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a constituição do crédito tributário é feita pelo próprio sujeito passivo, no momento em que comunica ao fisco, por exemplo, com a entrega da declaração, qual é efetivamente o crédito tributário entendido como devido. Tal questão, porém, é complexa, podendo apresentar outras nuances, dependendo da situação fática apresentada.

Em um primeiro momento, poderíamos afirmar que, como o lapso temporal para cobrança do crédito tributário é de cinco anos, tal prazo se aplicaria tanto em relação ao contribuinte como ao terceiro responsável. Ocorre que não podemos esquecer que estamos tratando de hipótese em que não houve constituição do crédito tributário em nome do responsável por meio do lançamento ou autolançamento. O que ocorreu foi aplicação da regra processual, com o redirecionamento do feito executivo.

O prazo aqui a ser estabelecido é relativo ao redirecionamento, o que exige interpretação sistemática do *caput* e parágrafo único do artigo 174

De sua análise, verifica-se que a prescrição da ação de cobrança do crédito tributário é, em regra, consumada, se entre a data da sua constituição definitiva e o despacho do juiz autorizando a citação transcorrer mais de cinco anos, inexistindo no seu curso causa de interrupção desse prazo como a realização de um parcelamento, por exemplo. Caso este lapso temporal não tenha se consumado, pode-se afirmar que a ação executiva foi proposta quanto ao sujeito passivo indicado no título executivo dentro do prazo legal, sendo este interrompido, dentre outras hipóteses, pelo despacho do juiz determinando a citação do executado.

Visto isto, poderíamos afirmar que, em sendo ajuizada a ação de execução fiscal dentro deste lapso temporal, não seria possível mais falar em extinção do crédito tributário por prescrição, considerando que o direito de ação já teria sido realizado, podendo, inclusive, o prosseguimento da execução durar indefinidamente.

Não é este, porém, o entendimento que deve prevalecer. Isto porque o prazo quinquenal a que se refere o artigo 174 do CTN diz respeito ao tempo que é colocado à disposição do sujeito ativo para viabilizar a cobrança de seu crédito, o que inclui todos os atos processuais necessários ao seu adimplemento, anteriores e posteriores ao ajuizamento, por exemplo, a inscrição em dívida ativa, a citação do executado, a penhora e leilão de bens etc.

Importante deixar claro, porém, que, se considerarmos que cabe ao Poder Judiciário o comando das pretensões aduzidas perante sua jurisdição, muitos desses atos independem da atuação do sujeito ativo. Daí porque a própria lei teve que criar mecanismos para impedir que este prazo corresse sem que houvesse inércia do credor, que é um dos requisitos para que se configure a prescrição.

A solução encontrada está disposta no parágrafo único do artigo 174 do CTN, ao prescrever as causas de interrupção desse prazo. Desta feita, a paralisação da contagem do prazo quinquenal nas hipóteses contempladas pela lei surge como forma de evitar que se decrete a prescrição, mesmo que não haja inércia por parte do credor. Afinal, a partir do momento em que a ação executiva é ajuizada, seu *iter* processual já não depende apenas do exequente.

Este prazo, todavia, pode recomeçar a correr desde seu início, caso seja configurada inércia do credor no manejo dos atos processuais que a ele são dirigidos.

A própria legislação tributária se incumbiu de indicar as hipóteses em que este lapso temporal volta a ser contado. A mais comum de todas está prescrita no artigo 40 da Lei nº 6.830/80. Por este dispositivo, é cabível a arguição da chamada prescrição intercorrente, de ofício pelo juiz da execução, caso a fazenda pública se mantenha inerte nas condições preceituadas. Referida norma assim preceitua:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspensão o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Caso no curso da cobrança do crédito tributário não seja encontrado o devedor ou bens capazes de garantir o pagamento do valor cobrado, caberá ao juiz determinar a suspensão do feito por um ano e, após este prazo, o arquivamento do processo.

Neste momento, o credor deve buscar meios para viabilizar a cobrança do crédito, sob pena de ser retomada a contagem do prazo quinquenal previsto no artigo 174 do CTN. Isto ocorre, pois os atos de cobrança a serem demandados somente dependem do credor, de forma que, em sendo configurada a inércia do exequente por cinco anos, a execução fiscal será extinta por prescrição intercorrente.

Interessante notar que o artigo 40 acima referido não especifica qual o prazo prescricional que enseja a declaração da prescrição intercorrente,

exatamente porque este é o previsto no artigo 174, que se encontra, porém, interrompido por força que determina o seu parágrafo único, mas cuja retomada é autorizada, quando caracterizada a necessidade de o credor demandar o andamento da ação executiva.

O mesmo prazo se aplica ao redirecionamento do feito executivo nas hipóteses de responsabilidade de um terceiro. Aqui, a ação executiva foi ajuizada apenas em face do contribuinte. Em sendo demonstrada, todavia, a ocorrência da hipótese legal de responsabilidade tributária, cabe ao fisco viabilizar a cobrança do crédito do novo sujeito passivo. Assim, a partir desse momento, inicia-se novamente a contagem do prazo prescricional que estava interrompido, pois, a partir dessa constatação, a não inclusão do terceiro no polo passivo ensejará inércia e, portanto, possibilidade de extinção do crédito por prescrição.

Um exemplo pode melhor explicitar nosso entendimento, enfocando uma hipótese de responsabilidade tributária por sucessão empresarial, nos termos do artigo 133 do CTN. Suponha-se que houve o ajuizamento do feito executivo contra a sociedade A e houve o despacho do juiz autorizando sua citação. Neste momento, o prazo prescricional se interrompeu. Ato contínuo, houve a tentativa de citação via correios, sendo a resposta do aviso de recebimento negativa. Em seguida, há a citação por Oficial de Justiça, e este relata que a sociedade A passou por um processo de reorganização societária, sendo incorporada pela sociedade B. Até que esta notícia fosse carreada aos autos, não há que se falar em fluência de prazo prescricional, porque a fazenda pública estava tentando cobrar seus créditos, seguindo o *iter* procedural permitido por lei. Entretanto, no momento em que se verifica que é outra pessoa quem deve ocupar o polo passivo, passa a correr novamente o prazo quinquenal para que o fisco requeira o redirecionamento do feito para o sucessor, sob pena de ficar inerte e ser decretada a prescrição.

Dito isto, resta claro que nos posicionamos no sentido de que o prazo para cobrança do crédito tributário do sucessor, mesmo nas hipóteses em que há pedido de redirecionamento do feito executivo, é de cinco anos, nos termos do artigo 174 do CTN. Este prazo, todavia, retoma seu curso, no caso do exemplo dado acima, com a caracterização da operação de reorganização societária ocorrida ou mesmo demonstração da aquisição de um estabelecimento empresarial. Desta forma, demonstramos a possibilidade de se aplicarem as normas jurídicas a cada situação fática, de acordo com as peculiaridades apresentadas.

Apenas reafirmando o que já foi dito, este prazo prescricional somente pode retomar seu curso do início, a partir do momento em que ficar caracterizada a ocorrência da hipótese de responsabilidade tributária. Isto porque a aplicação da norma de responsabilidade somente é possível

quando todos os requisitos que ensejam seu uso estiverem devidamente configurados.

Neste caso, o cômputo inicial deste prazo terá que coincidir com o exato momento em que houve a configuração seja de uma operação de reorganização societária, seja da prática de um ato ilícito pelo representante da pessoa jurídica, dentre outras hipóteses, traduzida pela linguagem competente das provas, tendo em vista que, somente a partir deste instante, surge o direito de o fisco exigir do responsável o crédito tributário.

No exemplo acima dado, em que houve a incorporação de uma sociedade por outra, o prazo prescricional para inclusão do sucessor no feito executivo somente se inicia quando da certificação pelo Oficial de Justiça de que ocorreu a sucessão, caso tal evento não tenha sido anteriormente comunicado ao fisco por outro meio.

A partir deste momento, a Fazenda Pública terá o prazo de cinco anos para requerer a inclusão do sucessor empresarial no polo passivo do feito executivo. Este é o único entendimento que efetivamente não compromete o direito do fisco em ver seu crédito tributário satisfeito e resguarda a segurança jurídica aos administrados. O certo é que o sujeito ativo, por expressa disposição legal, somente pode se insurgir contra o sucessor empresarial na hipótese da efetivação de alguma operação de reorganização societária, de forma que, se o prazo prescricional não for contado a partir desta data, certamente estariam sendo colocados obstáculos intransponíveis à arrecadação do crédito tributário.

Pensemos na hipótese de uma sociedade empresarial adquirir vários ativos isolados de outra sociedade, com objetivo de mascarar uma aquisição de estabelecimento empresarial. Para isto, são avencidos contratos de arrendamento, de compra de marca etc. É certo que a real operação realizada é de aquisição de estabelecimento, mas apenas com a produção de provas é que a aplicação do artigo 133 do CTN poderá ocorrer. Enquanto isto, a sociedade sucedida continua aparentando ser uma empresa ativa, entregando declarações que demonstram sua existência. É claro que as execuções fiscais serão ajuizadas contra esta sociedade, enquanto não forem produzidas provas que demonstrem a sucessão. Somente no momento em que tais provas forem carreadas aos autos é que surge a possibilidade do redirecionamento. Imaginar, então, que o prazo prescricional já poderia ter se iniciado é, sem dúvida, um pensamento que contempla a má-fé, o que é inadmissível.

Portanto, nosso entendimento reside na ideia de que somente é possível se iniciar o cômputo de um prazo prescricional, quando estiverem presentes as circunstâncias materiais necessárias que permitam a inclusão de um terceiro no polo passivo do feito executivo. Antes disso, se não é possível falar na própria responsabilidade, quiçá em contagem de prazo prescricional relativo à responsabilidade.

A partir da demonstração da hipótese de responsabilidade de um terceiro é que a desídia da exequente poderá implicar a perda de direito de redirecionar o feito executivo. Antes disso, impossível tal punição, até porque, quando se fala em fluência de prazo prescricional, presume-se o descaso com o exercício do direito, o que não se configura na hipótese, porquanto tal direito sequer existe.

Questão que aqui pode ser levantada diz respeito ao fato de que o início da contagem desse prazo prescricional estaria a critério do fisco, quando este decidisse carrear aos autos provas da responsabilização de um terceiro.

Em primeiro lugar, faz-se necessário distinguimos duas situações e enfocaremos novamente aqui a hipótese de responsabilidade por sucessão empresarial: aquela em que a sucessão ocorre de forma regular, com comunicação formal à fazenda pública interessada do ato sucessório; outra hipótese, quando esta operação é mascarada, sendo necessário que o credor produza por ele próprio provas capazes de demonstrar que o realizador do fato jurídico tributário não mais pode responder pelo crédito tributário.

Na primeira hipótese, o lapso inicial para contagem do prazo prescricional é objetivo, iniciando-se no momento em que ocorre a comunicação da operação de reorganização societária ou da aquisição de estabelecimento ao fisco. Obviamente que a notificação da ocorrência de tais operações para fins de redirecionamento da ação executiva deve ocorrer somente na hipótese de existir crédito tributário passível de cobrança, que não tenha, por exemplo, sido atingido pela prescrição intercorrente.

Na segunda hipótese, é dever do fisco carrear provas que demonstrem a sucessão, o que realmente pode ensejar a dúvida acima levantada de que poderia o fisco estabelecer o termo inicial da contagem do prazo prescricional. É certo que cabe ao fisco produzir a prova da sucessão, mas este seu direito não é ilimitado no tempo. Isto porque se deve levar em consideração que o possível redirecionamento somente será autorizado, se não for caso de se aplicar ao feito executivo o artigo 40 da Lei nº 6.830/80.

Assim, o início da contagem do prazo prescricional para fins de redirecionamento não é determinado de acordo com a vontade do sujeito ativo, considerando que seu direito esbarra na necessidade de que o crédito tributário ainda seja exigível.

4 A POSIÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE A QUESTÃO E OS INDÍCIOS DE ALTERAÇÃO DE SUA JURISPRUDÊNCIA

O posicionamento tradicional do Superior Tribunal de Justiça é distinto do que é por nós defendido, embora já haja indícios de sua alteração, como veremos mais adiante. Para este Tribunal, o prazo prescricional para

fins de redirecionamento do feito executivo é de cinco anos a contar da citação da pessoa jurídica, contra quem foi ajuizado o feito executivo. A ementa abaixo demonstra este posicionamento:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO – CINCO ANOS DA CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA – OCORRÊNCIA DA PRESCRIÇÃO.

O redirecionamento da execução aos sócios gerentes deve dar-se no prazo de cinco anos da citação da pessoa jurídica, de modo a afastar a imprescritibilidade da pretensão de cobrança do débito fiscal. Agravo regimental improvido.

(AGA 200802441915, HUMBERTO MARTINS, STJ - SEGUNDA TURMA, 31/08/2009).

Como já visto, somos contrários a este entendimento e nossa justificativa é muito simples: como poderemos iniciar a contagem de um prazo prescricional, se a situação jurídica que enseja o redirecionamento do feito executivo ainda não ocorreu? Além disso, inexiste uma explicação jurídica para que o marco para a contagem do prazo prescricional seja a citação da pessoa jurídica.

Com a citação da pessoa jurídica, somente é possível exigir dela o crédito tributário. Quanto ao terceiro, se ainda não foi comprovada a sua responsabilidade, não existe possibilidade de se exigir dele referido crédito.

Somente podemos falar em prescrição, se houver inércia da pessoa contra quem tal prazo correr. No caso, não há inércia simplesmente porque as circunstâncias materiais para cobrança do crédito tributário do responsável inexistem.

Uma linha de entendimento mais recente segue o nosso posicionamento, no sentido de que o redirecionamento somente pode ocorrer, caso estejam configuradas todos os requisitos para fins de aplicação da norma de responsabilidade, sob pena de se iniciar a contagem do prazo prescricional sem que o próprio direito a redirecionar o feito executivo exista, o que implicaria ofensa ao princípio da *actio nata*. Neste sentido, o seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. CITAÇÃO DA EMPRESA E DO SÓCIO-GERENTE. PRAZO SUPERIOR A CINCO ANOS. PRESCRIÇÃO. PRINCÍPIO DA ACTIO NATA.

1. O Tribunal de origem reconheceu, *in casu*, que a Fazenda Pública sempre promoveu regularmente o andamento do feito e que somente após seis anos da citação da empresa se consolidou a pretensão do redirecionamento, daí reiniciando o prazo prescricional.

2. A prescrição é medida que pune a negligência ou inércia do titular de pretensão não exercida, quando o poderia ser.

3. A citação do sócio-gerente foi realizada após o transcurso de prazo superior a cinco anos, contados da citação da empresa. Não houve prescrição, contudo, porque se trata de responsabilidade subsidiária, de modo que o redirecionamento só se tornou possível a partir do momento em que o juízo de origem se convenceu da inexistência de patrimônio da pessoa jurídica. Aplicação do princípio da *actio nata*.

4. Agravo Regimental provido.

(AGRESP 200801178464, HERMAN BENJAMIN, STJ - SEGUNDA TURMA, 24/03/2009).

Mais recentemente, outro julgado do Superior Tribunal de Justiça também seguiu a linha por nós defendida. Sua ementa assim aduz:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO-GERENTE EM PERÍODO SUPERIOR A CINCO ANOS, CONTADOS DA CITAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. PRESCRIÇÃO. REVISÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

1. Não se conhece de Recurso Especial em relação a ofensa ao art. 535 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. Controverte-se nos autos a respeito de prazo para que se redirecione a Execução Fiscal contra sócio-gerente.

3. A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o redirecionamento não pode ser feito após ultrapassado período superior a cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica.

4. A inclusão do sócio-gerente no pólo passivo da Execução Fiscal deve ser indeferida se houver prescrição do crédito tributário.

5. Note-se, porém, que o simples transcurso do prazo quinquenal, contado na forma acima (citação da pessoa jurídica), não constitui, por si só, hipótese idônea a inviabilizar o redirecionamento da demanda executiva.

6. De fato, inúmeros foram os casos em que as Execuções Fiscais eram arquivadas nos termos do art. 40 da Lei 6.830/1980, em sua redação original, e assim permaneciam indefinidamente. A Fazenda Pública, com base na referida norma, afirmava que não corria o prazo prescricional durante a fase de arquivamento. A tese foi rejeitada, diante da necessidade de interpretação do art. 40 da LEF à luz do art. 174 do CTN.

7. A despeito da origem acima explicitada, os precedentes passaram a ser aplicados de modo generalizado, sem atentar para a natureza jurídica do instituto da prescrição, qual seja medida punitiva para o titular de pretensão que se mantém inerte por determinado período de tempo.

8. Carece de consistência o raciocínio de que a citação da pessoa jurídica constitui o termo a quo para o redirecionamento, tendo em vista que elege situação desvinculada da inércia que implacavelmente deva ser atribuída à parte credora. Dito de outro modo, a citação da pessoa jurídica não constitui “fato gerador” do direito de requerer o redirecionamento.

9. Após a citação da pessoa jurídica, abre-se prazo para oposição de Embargos do Devedor, cuja concessão de efeito suspensivo era automática (art. 16 da Lei 6.830/1980) e, atualmente, sujeita-se ao preenchimento dos requisitos do art. 739-A, § 1º, do CPC.

10. Existe, sem prejuízo, a possibilidade de concessão de parcelamento, o que ao mesmo tempo implica interrupção (quando acompanhada de confissão do débito, nos termos do art. 174, parágrafo único, IV, do CTN) e suspensão (art. 151, VI, do CTN) do prazo prescricional.

11. Nas situações acima relatadas (Embargos do Devedor recebidos com efeito suspensivo e concessão de parcelamento), será inviável o redirecionamento, haja vista, respectivamente, a suspensão do processo ou da exigibilidade do crédito tributário.

12. O mesmo raciocínio deve ser aplicado, analogicamente, quando a demora na tramitação do feito decorrer de falha nos mecanismos inerentes à Justiça (Súmula 106/STJ).

13. Trata-se, em última análise, de prestigiar o princípio da boa-fé processual, por meio do qual não se pode punir a parte credora em razão de esta pretender esgotar as diligências ao seu alcance, ou de qualquer outro modo somente voltar-se contra o responsável subsidiário após superar os entraves jurídicos ao redirecionamento.

14. É importante consignar que a prescrição não corre em prazos separados, conforme se trate de cobrança do devedor principal ou dos demais responsáveis. Assim, se estiver configurada a prescrição (na modalidade original ou intercorrente), o crédito tributário é inexigível tanto da pessoa jurídica como do sócio-gerente. Em contrapartida, se não ocorrida a prescrição, será ilegítimo entender prescrito o prazo para redirecionamento, sob pena de criar a aberrante construção jurídica segundo a qual o crédito tributário estará, simultaneamente, prescrito (para redirecionamento contra o sócio-gerente) e não prescrito (para cobrança do devedor principal, em virtude da pendência de quitação no parcelamento ou de julgamento dos Embargos do Devedor).

15. Procede, dessa forma, o raciocínio de que, se ausente a prescrição quanto ao principal devedor, não há inércia da Fazenda Pública.

16. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.

(REsp 1095687/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2009, DJe 08/10/2010)

Este julgado bem demonstra que o entendimento de que a contagem do prazo prescricional para o redirecionamento a partir da citação da pessoa jurídica foi formado em um tempo remoto em que sequer se cogitava da prescrição intercorrente, que hoje é expressamente prevista pelo artigo 40 e parágrafos da Lei nº 6.830/80. Por meio desta linha de raciocínio se evitava que o fisco tornasse os créditos imprescritíveis, no momento em que não caberia a ele, depois de anos a fio do processo arquivado e caracterizada sua inércia, requerer o redirecionamento.

Com a possibilidade de extinção do feito por meio da decretação da prescrição intercorrente tal receio não existe mais, sendo necessário que se leve tal fato em consideração para que não se aplique indevidamente um entendimento já ultrapassado à hipótese do redirecionamento, cujo prazo para tanto somente pode ter seu início implementado no caso de inércia da fazenda pública credora.

Em resumo, este mais novo entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça bem demonstra nosso entendimento acerca da possibilidade de que, mediante a comprovação da hipótese de responsabilidade tributária, haja o redirecionamento do feito executivo para a figura do terceiro. Tal redirecionamento, porém, deverá obedecer a um lapso prescricional quinquenal, nos termos do artigo 174 do CTN, que, por sua vez, somente pode ter seu cômputo iniciado, quando estiverem presentes e devidamente traduzidas pela linguagem das provas

as circunstâncias materiais necessárias que permitem a inclusão de um terceiro no polo passivo do feito executivo. A partir deste momento, é que a desídia do exequente poderá implicar a perda de direito de cobrar o crédito tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFIAS

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O prazo prescricional para o redirecionamento da ação de execução fiscal ao representante da pessoa jurídica. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (coords.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 7 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: Esmafe, 2005.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária: aspectos gerais e particularidades nos atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. 2009. Tese (Doutorado em Direito)–Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009.



INCENTIVOS FISCAIS EM TEMPOS DE CRISE: IMPACTOS ECONÔMICOS E REFLEXOS FINANCEIROS

*Tax Incentives in Times of Crisis: economic
impacts and financial reflexes*

Matheus Carneiro Assunção

Bacharel em Direito pela UFPE, Bacharel em Administração pela UPE, Especialista em Direito Tributário pelo IBET, Especialista em Direito da Economia e da Empresa pela FGV, Pós-graduado em Direito Tributário pela USP, Mestrando na área de Direito Financeiro pela USP, Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, Procurador da Fazenda Nacional.

RESUMO - O presente artigo busca analisar os reflexos econômicos e financeiros dos incentivos fiscais concedidos pelo Governo Federal durante a crise internacional de 2008, bem como os impactos de tais medidas no federalismo fiscal brasileiro. O estudo também procura identificar a ligação entre os objetivos constitucionais que autorizam a intervenção do Estado sobre o domínio econômico e as desonerações tributárias realizadas no ápice dos efeitos da crise, quando ondas de incertezas no mundo geraram fortes retrações na produção e na demanda doméstica. Por fim, pretende evidenciar os reflexos das medidas anticíclicas adotadas entre 2008 e 2009 no sistema de repartição de receitas tributárias, especialmente os desequilíbrios nas finanças públicas de entes federados.

PALAVRAS-CHAVE - Incentivos Fiscais. Crise. Federalismo. Repartição de Receitas.

ABSTRACT - *This article seeks to analyze economic and financial consequences of tax incentives given by the Brazilian federal government during the international crisis of 2008, as well as the impacts of these acts over Brazilian fiscal federalism. The study also aims to identify the relationship between constitutional objectives that justify state intervention in economic domain and tax cuts during the crisis, when waves of uncertainty caused strong retractions on production and domestic demand. Finally, it intends to demonstrate the financial reflections of countercyclical measures adopted between 2008 and 2009 over the tax revenue sharing system, especially the imbalances in public finances.*

KEY WORDS - *Tax Incentives. Crisis. Development. Federalism. Revenue Sharing.*

1 INTRODUÇÃO

A crise financeira desencadeada em 2008 empurrou os mercados globalizados em queda livre¹. Atirado no mar de tormentas do capitalismo contemporâneo, o Brasil precisou adotar medidas céleres para conter os efeitos danosos da retração econômica, através da implementação de políticas anticíclicas. Nesse sentido, foram concedidos diversos incentivos fiscais pelo Governo Federal, no fito de fomentar a reconstrução das demandas domésticas negativamente afetadas, de maneira a garantir a continuidade do desenvolvimento nacional. A intervenção estatal, mais do que necessária, revelou-se vital.

Todavia, em função do modelo de repartição de receitas tributárias previsto na Constituição de 1988, as desonerações fiscais utilizadas para conter a crise acabaram produzindo reflexos financeiros negativos para os entes federados, comprometendo o equilíbrio de contas públicas e a continuidade de programas sociais, especialmente nos pequenos municípios.

O presente estudo busca analisar, de um lado, os impactos econômicos dos incentivos fiscais editados no contexto da crise internacional, identificando em que compasso podem ser empregados para promover o desenvolvimento nacional, bem como os parâmetros jurídicos que permitem o seu controle. De outro lado, pretende cotejar os reflexos financeiros dessas medidas no arranjo de partilhas característico do federalismo fiscal brasileiro.

Inevitavelmente, toda crise chega ao fim, mas não sem deixar marcas, tanto positivas quanto negativas. Algumas são claramente perceptíveis; outras exigem exames com lupa de maior alcance, não apenas focadas no campo da visão tributária, mas também econômica e financeira. Procuraremos, nas linhas seguintes, examinar algumas dessas marcas, com lentes multifocais.

2 INTERVENÇÃO DO ESTADO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO

O intervencionismo estatal é fenômeno concernente ao exercício de uma ação sistemática sobre a economia, “estabelecendo-se estreita correlação entre o subsistema político e o econômico, na medida em que se exige da economia uma otimização de resultados e do Estado a realização da ordem jurídica como ordem do bem-estar social”². Pode ocorrer de forma direta ou indireta. Na intervenção direta, o Estado assume o exercício de atividades econômicas. Na indireta, age através da direção ou controle

1 Cf. STIGLITZ, Joseph E. *Freefall: Free Markets and the Sinking of the Global Economy*. London: Penguin Books, 2010.

2 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. Congelamento de Preços: Tabelamentos Oficiais. Rio de Janeiro, *Revista de Direito Público*, p.76-77, jul./set. 1989.

normativo³. A modalidade indireta, assim, configura uma “intervenção exterior, de enquadramento e de orientação que se manifesta em estímulos ou limitações, de vária ordem, à actividade das empresas”.⁴

Ensina Eros Roberto Grau⁵ que a intervenção do Estado pode se dar: (i) por absorção ou participação; (ii) por direção; (iii) por indução. A primeira hipótese representa uma intervenção *no domínio econômico*, ou seja, no âmbito de atividades econômicas em sentido estrito, atuando o Estado em regime de monopólio (intervenção por absorção) ou de competição (intervenção por participação). As duas outras hipóteses consubstanciam modalidades de intervenção *sobre o domínio econômico*, desenvolvendo o Estado o papel de regulador.

Através das normas de indução, o Estado “privilegia determinadas atividades em detrimento de outras, orientando os agentes econômicos no sentido de adotar aquelas opções que se tornarem economicamente mais vantajosas”⁶, mas não fixa sanções pela não-adesão à hipótese estimulada. Entretanto, o incentivo ao comportamento sugerido tende a ser bastante atrativo, na medida em que gera posições de vantagem no mercado para os agentes econômicos alcançados pelo comando normativo, o qual pode prever diferentes espécies e níveis de estímulos.

É no campo da intervenção por indução que o Estado pode se valer da política fiscal para alcançar finalidades específicas, “com a concessão de incentivos fiscais setoriais ou regionais, utilizando a maior ou menor incidência de carga tributária como mecanismo redutor de custos e estimulador de atividades econômicas”.⁷ Tais finalidades, porém, devem ter amparo na Constituição. Afinal, são nos valores por ela albergados que encontra ressonância a própria justificativa da intervenção estatal.

Vale ressaltar que a Constituição de 1988 prevê, em seu art. 170, que a ordem econômica é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa e tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social⁸. A ação do Estado sobre o domínio econômico,

3 SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 100.

4 MONCADA, Luís S. Cabral de. *Direito Económico*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000. p. 33.

5 GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Económica na Constituição de 1988*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 148.

6 SCAFF, Fernando Facury. *Responsabilidade Civil do Estado Intervencionista*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 107.

7 CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Reflexões sobre o papel do Estado frente à atividade econômica. *Revista Trimestral de Direito Públíco*, v. 1, n. 20. p. 73-74, 1997.

8 A respeito desse tema, já decidiu o Supremo Tribunal Federal: “É certo que a ordem econômica na Constituição de 1.988 define opção por um sistema no qual joga um papel primordial a livre iniciativa. Essa circunstância não legitima, no entanto, a assertiva de que o Estado só intervirá na economia em situações excepcionais. Mais do que simples instrumento de governo, a nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade. Postula um plano de ação global normativo para o Estado e para a sociedade, informado pelos preceitos veiculados pelos seus

com efeito, não poderá olvidar tais fundamentos, e deverá pautar-se nos princípios e objetivos fixados no texto constitucional, dentre os quais a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, inciso VII), a busca do pleno emprego (art. 170, inciso VIII) e a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II).

Embora referidos princípios e objetivos sejam dotados de elevado grau de abstração e generalidade, o que dificulta o controle finalístico da medida intervenciva, constituem cânones a subsidiar o intérprete. Intervenções estatais despropositadas, em afronta à igualdade ou à proporcionalidade, não podem ser toleradas no contexto de um Estado Democrático e Social de Direito.

A face geralmente oculta da tributação - a desoneração fiscal - pode ser um eficiente instrumento de intervenção indutora do Estado, com vistas à promoção do desenvolvimento econômico. Mas cabe ressalvar: o uso desse instrumento deve atentar para as molduras traçadas pela Constituição, uma vez que a eficiência econômica, por si mesma, não legitima as ações estatais⁹.

3 EXTRAFISCALIDADE

Os tributos, além de terem a função arrecadatória de receitas para a manutenção do Estado, apresentam funções redistributiva e regulatória¹⁰. Podem, assim, oportunizar desde a redução de desigualdades sociais à regulação de mercados. Nesse sentido, a principal finalidade de muitos tributos “não será a de instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada”¹¹.

Por meio da tributação (e da desoneração), possibilita-se ao Estado intervir sobre o domínio econômico de forma indireta, induzindo a adoção de determinados comportamentos. É a vertente da extrafiscalidade.

artigos 1º, 3º e 170”. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.950*. Relator: Min. Eros Grau. julgamento em 03.11.05, Plenário, DJ de 02.06.06. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 08 set. 2010.

9 Vale lembrar o entendimento do Supremo Tribunal Federal: “A possibilidade de intervenção do Estado no domínio econômico não exonera o Poder Público do dever jurídico de respeitar os postulados que emergem do ordenamento constitucional brasileiro. Razões de Estado – que muitas vezes configuram fundamentos políticos destinados a justificar, pragmaticamente, *ex parte principis*, a inaceitável adoção de medidas de caráter normativo – não podem ser invocadas para viabilizar o descumprimento da própria Constituição.” In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 205.193*. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em 25.02.97, 1ª Turma, DJ de 06.06.97. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 08 set. 2010.

10 Cf. AVI-YONAH, Reuven S. Os Três Objetivos da Tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 22. p.8-11, São Paulo, 2008.

11 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 623.

Nas palavras de Geraldo Ataliba, a extrafiscalidade se configura pelo “emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”.¹² Segue esta mesma linha o pensamento de Raimundo Bezerra Falcão, para quem “a extrafiscalidade é atividade financeira que o Estado exerce sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou re-ordenar a economia e as relações sociais”.¹³

Explica José Casalta Nabais¹⁴ que a extrafiscalidade pode ser traduzida no conjunto de normas que tem por finalidade dominante a consecução de resultados econômicos ou sociais, por meio da utilização do instrumento fiscal, e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. De acordo com os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza, a extrafiscalidade se caracteriza “quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa”.¹⁵

As exações e desonerações tributárias, desse modo, se colocam como ferramentas para o incentivo ou coibição de condutas por parte dos destinatários normativos, contribuindo para a realização – ou até realizando diretamente – finalidades propugnadas pela Constituição Federal.¹⁶ Quando as exonerções são utilizadas para incentivar condutas que promovem a efetivação de objetivos constitucionais, com impactos no seio social, justifica-se a extrafiscalidade¹⁷. São esses objetivos e finalidades, em síntese, que legitimam a intervenção estatal.

Nota-se, porém, que o conceito de extrafiscalidade está relacionado a características não-arrecadatórias, isto é, não-fiscais, dos tributos. O próprio prefixo “extra” é indicativo dessa alusão “para além”, ou seja, de exceção ao padrão da simples fiscalidade. A distinção entre fiscalidade de extrafiscalidade, neste compasso, repousaria na finalidade da norma tributária. Tributos de cunho fiscal seriam instrumentos de arrecadação,

12 ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966. p. 151.

13 FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e Mudança Social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 196.

14 NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009. p. 629.

15 CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 106-107, nota de rodapé n. 66.

16 PAPADOPOL, Marcel Davidman. *A Extrafiscalidade e os Controles de Proporcionalidade e de Igualdade*. Tese (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2009. p. 17.

17 Cf. GOUVÉA, Marcus de Freitas. *A Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 47.

enquanto tributos extrafiscais seriam preponderantemente mecanismos de intervenção na ordem econômica e social¹⁸.

Todavia, conforme adverte Alfredo Augusto Becker¹⁹, na construção dos tributos não se ignora o finalismo extrafiscal, nem se esquece o fiscal, pois ambos coexistem: há apenas maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo. A presença de uma dessas finalidades não exclui necessariamente a outra. Mesmo tributos de caráter eminentemente arrecadatório, como o Imposto sobre a Renda, podem ser alterados com finalidades extrafiscais.

Com base na lição de Klaus Vogel, que identifica nas normas tributárias a função de distribuir a carga tributária (conforme critérios de justiça distributiva), a função indutora e a função simplificadora, Luís Eduardo Schoueri defende ser a extrafiscalidade gênero, do qual seriam espécie as normas tributárias indutoras²⁰. Tais normas visam a alcançar determinadas finalidades, demandando do intérprete o cotejamento de elementos extratextuais, como o contexto histórico e econômico em que editadas. Daí a pertinência do método teleológico.

O método teleológico tem por escopo “apanhar a função de cada dispositivo legal dentro da estrutura da ordem jurídico-tributária e em seu relacionamento com as demais partes da ordem jurídica”²¹. Essa forma de interpretar o Direito parte da premissa de que é sempre possível atribuir um dado propósito às normas. Seu movimento interpretativo, conforme explica Tercio Sampaio Ferraz Jr., “parte das consequências avaliadas das normas e retorna para o interior do sistema”²². Nesse giro, considerações econômicas podem ser levantadas em sustentação do alcance de determinada finalidade pela norma jurídica tributária.

Com efeito, é possível afirmar que finalidades inerentes à estrutura de normas tributárias indutoras formam um substrato axiológico que não se pode ignorar. A circunstância de carecerem de positivação expressa não deve conduzir ao absurdo de negá-las²³. Cabe ao intérprete avaliar, com base no método teleológico, a compatibilidade entre tais finalidades e o sistema constitucional.

18 CORREIA NETO, Celso de Barros. Instrumentos Fiscais de Proteção Ambiental. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 22. p. 142, São Paulo, 2008.

19 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 623-624.

20 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 27-34.

21 ZILVETI, Fernando Aurelio. O ISS, a Lei Complementar nº 116/03, e a Interpretação Econômica. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 104. p. 39, São Paulo, 2004.

22 FERRAZ JR., Tercio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001. p. 289.

23 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 524.

4 CONCEITO, MODALIDADES E EFEITOS DOS INCENTIVOS FISCAIS

O Decreto n. 2.543A, de 05/01/1912, que estabelecia “medidas destinadas a facilitar e desenvolver a cultura da seringueira, do caucho, da maniçoba e da mangabeira e a colheita e beneficiamento da borracha extraída dessas árvores”, prevendo a isenção de impostos de importação, prêmios para aqueles que fizessem plantações regulares e inteiramente novas, além de outros incentivos, talvez tenha sido a experiência pioneira em da instituição de medidas de intervenção por indução no Brasil²⁴. Já nesse momento se percebe a tendência de utilização de incentivos fiscais para o alcance de objetivos econômicos.

Desde tal antecedente histórico até os dias atuais, foram inúmeros os incentivos fiscais criados para viabilizar intervenções sobre o domínio econômico. Mas o que caracteriza esses instrumentos? Qual, afinal, a ideia por trás dos incentivos fiscais?

Numa concepção ampla, incentivos fiscais são medidas que estimulam a realização de determinada conduta²⁵. Nesse sentido, “a concessão de incentivos fiscais se insere como instrumento de intervenção no domínio econômico a fim de que se possam concretizar vetores e valores norteadores do Estado”²⁶.

De forma mais restritiva, parcela da doutrina entende que os incentivos constituem “medidas fiscais que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, aplicadas pelo Governo Central com a finalidade de desenvolver economicamente uma determinada região, ou um determinado setor de atividade”²⁷. Seriam, portanto, incentivos fiscais “todas as normas que excluem total ou parcialmente o crédito tributário, com a finalidade de estimular o desenvolvimento econômico de determinado setor de atividade ou região do país”²⁸.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal seguiu esse conceito ligado à ideia de exclusão do crédito tributário, no julgamento dos Recursos Extraordinários n. 577.348 e 561.485, sob a relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, o qual asseverou em seu voto condutor que “incentivos ou estímulos fiscais são todas as normas jurídicas ditadas com finalidades

24 GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Económica na Constituição de 1988*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 28.

25 Eis a lição de Pedro Herrera Molina: “incentivos tributarios son aquellas exenciones configuradas de tal modo que estimulan la realización de determinada conducta”. MOLINA, Pedro Herrera. *La Ejecución Tributaria*. Madrid: Colex, 1990. p. 57.

26 GADELHA, Gustavo de Paiva. *Isenção Tributária: Crise de Paradigma do Federalismo Fiscal Cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 98.

27 MOURA, Maria Aparecida Vera Cruz Bruni de. Incentivos Fiscais Através das Isenções. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Estudos de Problemas Tributários*. São Paulo: José Bushatcky, 1971. p. 135.

28 CALDERARO, Francisco R. S. *Incentivos Fiscais à Exportação*. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 17.

extrafiscais de promoção do desenvolvimento econômico e social que excluem total ou parcialmente o crédito tributário”²⁹.

Entretanto, não são apenas os casos de exclusão do crédito tributário³⁰ que podem configurar incentivos fiscais. O conceito de incentivos fiscais abrange também outras formas de desoneração, como a redução de alíquotas ou mesmo a postergação do prazo de recolhimento de determinada exação.

A técnica da “alíquota zero” é ontologicamente diversa da isenção, e também se insere na categoria dos incentivos fiscais. Ao se estabelecer a alíquota de 0%, ocorre a nulificação do montante devido a título de tributo, em virtude de uma operação matemática de multiplicação. Isso não significa que o produto seja isento, mas apenas que sua alíquota foi fixada em valor nulificante. O resultado da conta, de qualquer modo, é notoriamente um incentivo.

Conforme definição de Rubens Gomes de Souza, um dos idealizadores do Código Tributário Nacional - CTN, a isenção é “favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido”³¹. Pressupõe, portanto, a existência de um “tributo devido”, de acordo com a lógica que guiou a redação do art. 175 do CTN.

Com a aplicação de alíquota zero, sequer chega a existir tributo devido, pois o valor resultante da incidência tributária é nulo. Na prática, o resultado financeiro é equivalente a uma isenção, porém as premissas teóricas são distintas. E é precisamente essa distinção que assegura a inaplicabilidade das restrições fixadas no art. 150, §6º, da Constituição Federal³² nos casos de alterações, pelo Poder Executivo, das alíquotas do Imposto de Importação, do Imposto de Exportação, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, e do Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos e Valores Mobiliários – IOF, com fundamento no art. 153, §1º, da Lei Maior³³.

29 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 577.348 e Recurso Extraordinário n. 561.485*. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgamento em 13.08.09, Plenário, Informativo n. 555. Disponível a partir de: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 08 set. 2010.

30 Código Tributário Nacional: “Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção; II - a anistia. Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.”

31 SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 97.

32 “art. 150 [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativas a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2º, XII, g. (Redação da EC 03/93)”

33 “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e provenientes de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos

Enquanto a outorga de isenção de referidos tributos depende de lei específica, a alteração de alíquotas pode ser realizada por simples decreto do Poder Executivo, permitindo uma maior flexibilidade e agilidade normativa em matéria de regulação econômica através de políticas fiscais. Nesse mesmo viés, o art. 14, §3º, I, da Lei de Responsabilidade Fiscal, exclui alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição da obrigatoriedade de estimativa prévia do respectivo impacto orçamentário-financeiro.

Tampouco se pode enquadrar a concessão de créditos tributários ou diferimentos de prazos para recolhimento na noção de “exclusão” de crédito. No entanto, é inegável que esses estímulos se amoldam à ideia de incentivo fiscal. Assim como ocorre com a redução da base de cálculo ou a concessão de isenção, o mecanismo de creditamentos gera para o particular, ao final, um saldo menor de despesas com o pagamento de obrigações tributárias. O adiamento do prazo para adimplemento de tais obrigações (moratória) também é uma espécie de vantagem operada no lado da arrecadação, pois o custo da postergação (juros e correção monetária) é assumido pelo Estado. Da mesma forma, anistias (perdão legal de infrações) e remissões³⁴ (dispensa do pagamento de débitos tributários) podem ser adotados como espécies de incentivos fiscais.

Nessa perspectiva, pode ser considerado incentivo fiscal qualquer instrumento, de caráter tributário ou financeiro, que conceda a particulares vantagens passíveis de expressão em pecúnia, com o objetivo de realizar finalidades constitucionalmente previstas, através da intervenção estatal por indução. Essas vantagens podem operar subtrações ou exclusões no conteúdo de obrigações tributárias, ou mesmo adiar os prazos de adimplemento dessas obrigações. É possível, ainda, que autorizem transferências diretas destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, como acontece nas hipóteses previstas no art. 12, §3º, da Lei nº. 4.320/64³⁵ (subvenções).

termos de lei complementar. § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

34 CTN: “Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.”

35 “§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como: I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa; II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.”

As subvenções e os subsídios, a nosso ver, configuram *incentivos financeiros*, implementados no lado das despesas do Estado, e não da arrecadação tributária. As demais hipóteses acima mencionadas se enquadram como *incentivos tributários*. De toda sorte, tais instrumentos (incentivos tributários e incentivos financeiros) são muitas vezes cambiáveis entre si, sendo um problema secundário a forma que adquirem. O que realmente acaba importando, seja para os agentes no mercado, seja para as finanças públicas, é a expressão pecuniária resultante do benefício, bem como sua eficiência para o sistema econômico³⁶. Por representarem perda voluntária de receitas públicas, sua concessão deve estar devidamente lastreada em finalidades constitucionais, sob pena de malferir os próprios fundamentos da intervenção sobre a ordem econômica.

5 PARÂMETROS DE CONTROLE

Incentivos fiscais se afirmam como instrumentos indutores de comportamentos voltados ao alcance de objetivos constitucionalmente estipulados como relevantes no contexto de um Estado Social e Democrático de Direito. Nessa medida, sua utilização deve conciliar-se com a busca do bem comum, ditando-se por considerações de interesse coletivo, como a promoção do desenvolvimento econômico³⁷.

O papel promocional dos incentivos fiscais, segundo a lição de Héleno Tôrres, consiste precisamente no “servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando a atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados”³⁸ A análise da legitimidade da concessão de benefícios fiscais fundamenta-se na verificação das finalidades da medida, e na sua pertinência com relação aos valores refletidos no texto constitucional. Será legítimo o incentivo fiscal concedido sob o amparo de desígnios constitucionais, como instrumento de promoção de finalidades relevantes à coletividade. Por via transversa, será ilegítimo (e, portanto, odioso) o benefício que se destinar a privilegiar pessoas ou situações específicas, em detrimento do princípio da igualdade; ou que não guarde pertinência com os objetivos constitucionais autorizadores da intervenção do Estado sobre a economia.

Com arrimo em Misabel Derzi, ressalta Schoueri³⁹ que representam privilégios intoleráveis aqueles incentivos fiscais que, não fiscalizados

36 ELALI, André de Souza Dantas. *Concorrência Fiscal Internacional: a Concessão de Incentivos Fiscais em face da Integração Econômica Internacional*. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009. p. 33.

37 Cf. BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. 2^a tiragem. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 70-71.

38 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 290.

em seus resultados, se estendem excessivamente no tempo, ou servem à concentração de renda ou proteção de grupos economicamente mais fortes, em detrimento da maioria da população, à qual são transferidos seus altos custos sociais.

O ordenamento jurídico, de fato, não se coaduna com privilégios odiosos. A concessão de incentivos fiscais que não sejam compatíveis com as finalidades constitucionais que fundamentam a intervenção estatal por indução é perfeitamente suscetível de controle jurisdicional. Contudo, quais parâmetros podem ser utilizados para avaliar essa compatibilidade?

A norma tributária indutora não pode ir além do ponto necessário para alcançar os objetivos constitucionais que a lastreiam. Tampouco deve ser editada sem prévia análise econômica da sua potencial eficiência na busca dos fins pretendidos pelo Estado. Precisa, enfim, observar a regra da *proporcionalidade* na intervenção econômica³⁹.

O exame da proporcionalidade é realizado com base em três elementos, que se relacionam subsidiariamente entre si: (i) adequação; (ii) necessidade; (iii) proporcionalidade em sentido estrito. Um meio é considerado *adequado* quando for apto para promover o alcance de um determinado resultado⁴⁰. Se implicar restrições a direitos fundamentais, somente será considerado *necessário* “caso a realização do objetivo perseguido não possa ser promovida, com a mesma intensidade, por meio de outro ato que limite, em menor medida, o direito fundamental atingido”⁴¹. Por último, verifica-se a proporcionalidade em sentido estrito a partir de um juízo de ponderação acerca da intensidade da restrição ao direito fundamental atingido e a importância da efetivação do direito que com ele colide, e que lastreia a adoção da medida⁴².

Além da proporcionalidade, a igualdade estrutural é também parâmetro para o controle da compatibilidade dos incentivos fiscais com o sistema constitucional. Para que haja observância ao princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da Constituição Federal⁴³), a medida de comparação eleita para realizar diferenciações deve manter relação fundada de pertinência com a finalidade que lastreia sua utilização, com base em suportes empíricos consideráveis⁴⁴. Significa que se deve comprovar que o critério

39 Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*. Reimpressão. Coimbra: Almedina, 2009. p. 648.

40 Cf. ÁVILA, Humberto Bergmann. A Distinção entre Princípios e Regras e a Redefinição do Dever de Proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, n. 215. p. 172, São Paulo, 1999.

41 SILVA, Virgílio Afonso da. O Proporcional e o Razoável. *Revista dos Tribunais*, n. 798. p. 38, São Paulo, 2002.

42 SILVA, Virgílio Afonso da. Op. cit.. p. 40.

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

44 ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 61.

de distinção elegido fomenta a finalidade visada, em maior medida do que outros critérios possíveis. Essa finalidade precisa ser clara e coerente, já que é dever do Estado tratar a todos igualmente⁴⁵, e apenas são admissíveis distinções se existirem motivos razoáveis.

Diante da necessidade de observância ao princípio da igualdade, o tratamento diferenciado em matéria tributária, decorrente da utilização de instrumentos extrafiscais, apenas será considerado legítimo quando: (i) não configurar irrazoável benefício individual; (ii) estiver ancorado em finalidade constitucional; (iii) decorrer de fator de discriminação e medida de comparação adequados.⁴⁶

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é escassa no que tange a verificações aprofundadas dos critérios de controle das normas tributárias indutoras. Num primeiro momento, em precedentes da década de 1990, o STF evitou adentrar no mérito de medidas extrafiscais, afirmando serem atos discricionários do Poder Público. Na análise do Recurso Extraordinário n. 149.659, julgado em 1995, a Corte entendeu que a isenção “decorre do implemento de política fiscal e econômica, pelo Estado, tendo em vista determinado interesse social; envolve, assim, um juízo de conveniência e oportunidade do Poder Executivo”⁴⁷, não estando sujeita a controle material pelo Poder Judiciário. Nada obstante a premissa da discricionariedade do ato, já naquela época o Supremo Tribunal Federal consignou a necessidade de *legitimidade* das isenções, que se destinam “a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal, a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade”⁴⁸.

O STF também observou a via de mão dupla das normas tributárias indutoras, ou seja, a possibilidade de tais instrumentos serem utilizados para induzirem positiva ou negativamente comportamentos. Na hipótese de aumento de alíquotas de IPI sobre cigarros, destacou o Ministro Cezar Peluso a viabilidade da *função inibidora*, presente nos tributos de caráter extrafiscal proibitivo, refletido na elevada alíquota do IPI, com o nítido viés de desestímulo por indução na economia⁴⁹.

45 ÁVILA, op. cit., p. 69.

46 PAPADOPOL, Marcel Davidman. *A Extrafiscalidade e os Controles de Proporcionalidade e de Igualdade*. Tese (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: 2009. p. 83.

47 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário n. 149.659*. Relator: Min. Paulo Brossard. DJ de 31.03.1995. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 08 set. 2010.

48 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 142.348*. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em 02.08.94, 1^a Turma, DJ de 24.03.95. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 08 set. 2010.

49 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Cautelar n. 1.657-MC*. Voto do Relator Min. Cezar Peluso. Julgamento em 27.06.07, Plenário, DJ de 31.08.07. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 08 set. 2010.

De outra banda, examinando isenção fiscal de IPI sobre o açúcar de cana, concedida com base em critério espacial (art. 2º da Lei nº. 8.393/91), o STF reconheceu a *ausência de conteúdo arbitrário* na aludida norma tributária, afirmando que a sua concessão pela União Federal objetivou conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. Ressaltou, ainda, que tal benefício pôs em relevo a função extrafiscal do IPI, “utilizado como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais”⁵⁰. Tal precedente ilustra de forma clara a possibilidade de normas tributárias indutoras, como isenções sobre o IPI, serem utilizadas como *instrumentos de promoção do desenvolvimento*. O parâmetro de controle desses instrumentos acenado pelo STF seria a eventual *arbitrariedade* do Poder Público na sua concessão.

Todavia, pode ser tarefa extremamente difícil avaliar o grau de arbitrariedade de um benefício fiscal conjuntural. Por vezes, normas tributárias indutoras são empregadas com lastro em critérios de *eficiência econômica*, e não de justiça distributiva. Exemplos disto são os incentivos dirigidos a setores específicos durante a crise internacional, pautados em visões macroeconômicas sobre o comportamento da demanda doméstica e dos investimentos das empresas, e não na busca da equidade ou justiça social.

Tendo em vista que os incentivos fiscais se sujeitam rigorosamente aos ditames da Constituição, “devem ser concedidos a partir de análises técnicas da economia, que deve fornecer ao direito instrumentos úteis de busca das soluções para os problemas sociais”⁵¹. Daí o papel de relevo do sistema econômico para o Direito Tributário. A partir de elementos objetivos da Economia é que se torna possível avaliar a *adequação* da intervenção indutora projetada, e consequentemente sua compatibilidade com o ordenamento constitucional. Essa adequação está relacionada à efetividade da medida jurídica, ou seja, à sua potencial capacidade de produzir os efeitos econômicos desejados. Quanto menor for a efetividade, menor o grau de adequação, e maior o desnível em relação ao objetivo constitucional que confere legitimidade à intervenção estatal. Caso esse grau de adequação revele assimetrias incompatíveis com os propósitos econômicos da intervenção, indicando a desproporção da medida adotada, a norma tributária indutora deverá ser retirada do sistema jurídico.

De modo semelhante, também deverá ser retirada do sistema a norma tributária indutora que viole o princípio da igualdade, concedendo benefício singular e irrazoável, ou elegendo medida de comparação ou

50 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 360.461*. Relator: Min. Celso de Mello. Julgamento em 06.12.05, 2ª Turma, DJE de 28.03.08. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 08 set. 2010.

51 ELALI, André de Souza Dantas. *Tributação e Regulação Económica: um Exame da Tributação como Instrumento de Regulação Económica na Busca da Redução das Desigualdades Regionais*. São Paulo: MP, 2007. p. 117.

fator de discriminação inadequados às finalidades constitucionais que fundamentam a indução econômica.

6 IMPACTOS ECONÔMICOS DAS MEDIDAS ANTICÍCLICAS UTILIZADAS PELO GOVERNO

Em outubro de 2008, a economia americana desabou brutalmente, em virtude da total ruptura de confiança do mercado financeiro. Rapidamente, como um “efeito dominó”, o pânico se alastrou pelo mundo. Já não se podia acreditar na solidez dos bancos. Diante de um cenário de incertezas, o crédito tornou-se escasso, abalando o consumo.

Com a diminuição do consumo das famílias e dos investimentos das empresas, vigas estruturais do crescimento econômico, os números do Produto Interno Bruto – PIB são afetados, aumentando ainda mais o temor de recessões. Esse temor ocasiona efeitos prejudiciais na concessão de crédito. O resultado: menos dinheiro disponível, menos gastos, menos produção, menos crescimento, menos emprego. Os efeitos negativos de uma crise de confiança geram efeitos ainda mais negativos, e incertezas ainda maiores. É necessário agir rápido para evitar que esses efeitos não contaminem todos os setores da economia.

A redução da demanda doméstica tende a afetar bastante os setores industriais, principalmente o automotivo e o setor de bens de capital (relacionado a investimentos empresariais), os quais dependem diretamente da oferta de financiamentos. Em face do aumento do custo do crédito, provocado pelas incertezas da crise financeira, reduz-se o interesse pela aquisição de bens industrializados de alto valor, como os automóveis. De outra banda, empresas que dependem diretamente de financiamentos também passam a conter seus investimentos. A consequência é o abalo direto nos índices econômicos que medem o desempenho da indústria.

De fato, a crise intensificou a retração da indústria brasileira. No mês de dezembro de 2008, foi registrada desaceleração de 12,4% frente ao mês anterior, de acordo com dados do IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, sendo o pior resultado da série histórica, iniciada em 1991, influenciado principalmente pelo setor automobilístico, cuja produção caiu 39,7%⁵².

Diante desse cenário temeroso, medidas de estímulo à demanda interna são remédios indispensáveis. Dentre os instrumentos possíveis, a concessão de incentivos fiscais se destaca pela maleabilidade, celeridade e eficiência com que pode ser manejada pelo Poder Executivo, visando à retomada do crescimento econômico.

52 Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u497886.shtml>>. Acesso em: 11 set. 2010.

A possibilidade de estímulos na demanda agregada sob a forma de incentivos fiscais serem vistos como fonte de recuperação econômica foi analisada extensivamente por economistas norte-americanos após a crise de 1929. Pesquisas realizadas na década de 1940 já apontavam que a política fiscal revelou-se um efetivo instrumento de revigorar o fôlego da economia afetada pela crise⁵³.

Uma das recomendações do Fundo Monetário Internacional, no tocante ao contorno da crise deflagrada em 2008, foi a promoção de medidas de estímulo fiscal até determinada data (como a redução de impostos sobre consumo durante um período certo)⁵⁴. Instrumentos fiscais anticíclicos devem, a princípio, ter impacto transitório, sendo revistos tão logo a economia apresente os sinais de recuperação esperados.

Foi esse o principal caminho adotado pelo Brasil, por meio da redução das alíquotas de tributos com acento extrafiscal, notadamente o IPI e o IOF.

O IPI apresenta características que “o tornam adaptável às flutuações da política, das finanças, da conjuntura nacional e, até internacional”⁵⁵. Pode ser manejado extrafiscalmente com bastante flexibilidade, em virtude previsão do art. 153, §1º, da Constituição.

Com o objetivo de aumentar a demanda interna os investimentos, evitando maiores retrações na produção industrial, as quais afetam o nível de emprego e as taxas de crescimento do país, foi promovida redução temporária (por prazo determinado) do IPI sobre veículos⁵⁶, eletrodomésticos da linha branca, materiais de construção e bens de capital⁵⁷. Paralelamente, reduziu-se a alíquota do IOF sobre crédito direto a pessoa física, no escopo de estimular a sua concessão⁵⁸. Demais disso, alterou-se a tabela do IRPF⁵⁹, criando-se novas alíquotas, o que pragmaticamente implicou diminuições no valor final pago a título do imposto, aumentando de forma indireta o poder de consumo das famílias.

Se, por um lado, a redução de alíquotas do IPI apresenta função anticíclica *típica*, tendo sido concedida por tempo determinado e com gradual

53 Cf. SMITHIES, Arthur. The American Economy in the Thirties. *The American Economic Review*, vol. 36, 1946, pp. 11-27. Apud SPILIMBERGO, Antonio; SYMANSKY, Steve; BLANCHARD, Olivier. *Fiscal Policy for the Crisis*. IMF Staff Position Note. International Monetary Fund, 29 dez. 2008. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2008/spn0801.pdf>>. Acesso em: 07 set. 2010.

54 SPILIMBERGO, Antonio; SYMANSKY, Steve; BLANCHARD, Olivier. *Fiscal Policy for the Crisis*. IMF Staff Position Note. International Monetary Fund, 29 dez. 2008. p. 8-9. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/pubs/ft/spn/2008/spn0801.pdf>>. Acesso em: 07 set. 2010.

55 BOTALLO, Eduardo Domingos. *IPI: Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 22.

56 Vide Decreto nº. 6.687, de 11 de dezembro de 2008, e Decreto nº 6.743, de 15 de janeiro de 2009.

57 Vide Decreto nº. 6.825, de 17 de abril de 2009 e Decreto nº. 6.890, de 29 de junho de 2009.

58 Vide Decreto nº. 6.691, de 11 de dezembro de 2008.

59 Vide art. 15 da Medida Provisória nº. 451, de 15 de dezembro de 2008.

retorno após a verificação das condições econômicas que objetivavam promover, o mesmo não se pode afirmar com relação à alteração das faixas de incidência e novas alíquotas do IRPF, que configura medida anticíclica *atípica, de efeitos permanentes*.

A estimativa de renúncia de receitas tributárias decorrente de ações anticíclicas durante a crise, para o ano de 2009, foi inicialmente avaliada pelo Governo em 3.342 bilhões.⁶⁰ As desonerações fiscais concedidas, destinadas a setores produtivos específicos e faixas de renda com capacidade de consumo, embora tenham gerado elevadas renúncias de receitas tributárias, contribuíram decisivamente para a frenagem dos efeitos negativos da crise no Brasil. A redução do preço final ao consumidor, em decorrência da aplicação de alíquotas menores do IPI (até zero), ocasionou um incremento nas vendas e, por conseguinte, na produção, evitando quedas acentuadas no nível de emprego. Nos meses de março e junho de 2009, quando os benefícios se encerrariam, houve intenso aumento nas vendas dos produtos alcançados pelas medidas indutoras. Automóveis e caminhões novos tiveram o melhor mês de março da história das montadoras no país, com um aumento de 36% em comparação com fevereiro de 2008, segundo dados da Federação Nacional de Distribuição de Veículos Automotores⁶¹. Se não houvesse a desoneração, as quedas nas vendas de veículos provavelmente afetariam bastante a arrecadação dos Estados e Municípios, já que o volume do IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores tenderia a ser significativamente menor.

Ademais, estima-se que a redução do IPI contribuiu para manter entre 50 mil e 60 mil empregos diretos e indiretos na economia brasileira no primeiro semestre de 2009⁶². A demanda doméstica acabou sendo a indutora do crescimento em 2009 e no primeiro trimestre de 2010, principalmente pela menor afetação do consumo das famílias durante a crise, em face desonerações tributárias concedidas⁶³.

As normas tributárias indutoras estruturadas durante a crise tiveram a importante função de *estimular o crescimento econômico*, por meio da redução do custo de impostos incidentes sobre o consumo, impulsionando a compra de bens de capital, automóveis e eletrodomésticos, de molde a incrementar os níveis da demanda doméstica. Contribuíram, assim, para a

60 Dados do Ministério da Fazenda, disponíveis em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documents/2009/p290609.pdf>>. Acesso em: 10 set. 2010.

61 Disponíveis a partir de: <<http://www.fenabrade.com.br>>. Acesso em: 11 set. 2010.

62 INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA - IPEA. Nota Técnica: Impactos da Redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de Automóveis. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br>>. Acesso em: 06 set. 2010.

63 BRASIL. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Secretaria de Orçamento Federal. *Orçamentos da União exercício financeiro 2011*: projeto de lei orçamentária. Brasília, 2010. p. 22. Disponível em: <<http://www.planejamento.gov.br>>. Acesso em: 11 set. 2010.

equalização das distorções provocadas no mercado em virtude da crise de crédito e da retração do consumo.

Percebe-se que, além de constituírem meios *adequados* (proporcionais) à promoção das finalidades constitucionais que embasaram a intervenção do Estado sobre o domínio econômico, as normas tributárias indutoras utilizadas pelo Governo para conter a crise se revelaram *eficientes* no alcance de seus objetivos. Tanto que geraram um aumento histórico da demanda nos setores alcançados pelos incentivos.

Por outro lado, constata-se que os benefícios concedidos não incorreram em afronta ao princípio da igualdade, uma vez que: (i) não denotam privilégios odiosos, pois foram destinados em caráter temporário, com objetivos de curto prazo claros e delimitados, aos setores mais prejudicados com a contração da demanda, e cujo impulso ocasionaria resultados econômicos potencialmente positivos; (ii) ancoram-se em finalidades constitucionais de promoção do desenvolvimento nacional e de busca do pleno emprego; (iii) elegeram fatores de discriminação e medida de comparação adequados a uma política fiscal anticíclica, que escalonou como metas prioritárias a retomada dos investimentos das empresas, o crescimento da demanda doméstica relacionada à indústria, e o estímulo ao crédito. O foco no setor automobilístico, de eletrodomésticos e de bens de capital se justifica em face dessas metas de curto prazo, de caráter político-econômico, e não a partir de considerações de justiça distributiva.

A compatibilidade com a regra da proporcionalidade e com o princípio da igualdade não significa, porém, a ausência de reflexos financeiros negativos das medidas adotadas pelo Governo Federal sobre o equilíbrio das finanças públicas dos entes subnacionais. Este equilíbrio, por sua vez, é fundamental para que possa ser garantido o desenvolvimento econômico nacional de modo harmônico na federação brasileira. Daí porque a correção de assimetrias financeiras negativas, decorrentes do uso de normas tributárias indutoras, se revela indispensável para a preservação da compatibilidade das medidas extrafiscais com as finalidades constitucionais que as lastreiam.

7 REFLEXOS FINANCEIROS DOS INCENTIVOS FISCAIS CONCEDIDOS DURANTE A CRISE

Os incentivos fiscais oferecidos em virtude da crise financeira de 2008 alteraram substancialmente a arrecadação do IPI e do IR. Apenas em relação ao IPI, principalmente em virtude das medidas propostas pelo Governo no ano de 2009, houve decréscimo de aproximadamente 7,7 bilhões de reais na arrecadação líquida, 22% a menos do que em 2008⁶⁴.

64 Dados levantados com base nos demonstrativos das transferências das receitas federais aos Estados, DF e Municípios, divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional (http://www.stn.gov.br/estados_

No primeiro trimestre de 2009, a diferença para o mesmo período do ano anterior foi cerca de 1,2 bilhões de reais a menos. Além disso, calcula-se a alteração da tabela de alíquotas do IRPF tenha gerado uma diminuição de quase R\$ 520 milhões na arrecadação do primeiro trimestre de 2009, relativamente ao ano de 2008⁶⁵. De acordo com estudos do Ministério da Fazenda, as desonerações estimadas para o IRPF foram da ordem de 5 bilhões de reais⁶⁶.

Essa diminuição abrupta da arrecadação tributária relacionada ao IPI e ao IR impactou sensivelmente nos valores das transferências constitucionais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios. É que, conforme a previsão do art. 159 da Constituição Federal, parcelas do produto da arrecadação do IR e do IPI devem ser destinados aos entes subnacionais, mediante repasses aos chamados *Fundos de Participação*.

Segundo o texto constitucional, do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e oito por cento devem ser entregues pela União aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, da seguinte forma: a) 21,5 % ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal - FPE; b) 22,5% ao Fundo de Participação dos Municípios - FPM; c) 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento; d) 1% ao Fundo de Participação dos Municípios - FPM.

Esse arranjo de partilhas de receitas tributárias é traço do modelo de *federalismo fiscal cooperativo* consagrado pela Constituição Federal de 1988. Nesse modelo, a repartição de receitas se coloca como um canal de coordenação que viabiliza a coexistência entre a descentralização de encargos e a centralização da arrecadação tributária⁶⁷. Configura uma intrincada rede financeira que “cria para os entes políticos menores o direito a uma parcela da arrecadação do ente maior”⁶⁸. Esta parcela visa

municípios/transferencias_constitucionais.asp) segundo os quais a arrecadação líquida do IPI contabilizada para fins das transferências constitucionais, em 2008, foi de aproximadamente R\$ 35,3 bilhões, enquanto em 2009 caiu para cerca de R\$ 27,6 bilhões.

- 65 De acordo com os demonstrativos das transferências das receitas federais aos Estados, DF e Municípios, concernentes aos meses de janeiro a abril de 2009, a arrecadação líquida do IRPF totalizou aproximadamente R\$ 1,6 bilhões, enquanto no primeiro trimestre de 2008 alcançou R\$ 2,12 bilhões. Dados da Secretaria do Tesouro Nacional, disponíveis a partir de: <http://www.stn.gov.br/estados_municipios/transferencias_constitucionais.asp>. Acesso em: 08 set. 2010.
- 66 Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2009/p290609.pdf>>. Acesso em: 08 set. 2010.
- 67 AHMAD, E.; HEWITT, D.; RUGGIERO, E. Assigning expenditure responsibilities. In: TER-MINASSIAN, Teresa (Ed.). *Fiscal Federalism in Theory and Practice*. Washington: International Monetary Fund, 1997. p. 26.
- 68 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 366.

a reduzir o descompasso entre os meios de arrecadação disponíveis e as necessidades de gastos dos entes federados, chamado de “brecha fiscal vertical” (*vertical fiscal gap*)⁶⁹, e representa um importante mecanismo de equilíbrio das finanças das unidades subnacionais.

Com diminuição da arrecadação nacional do IPI e do IR, decorrente das desonerações fiscais realizadas pelo Poder Executivo, acabou sendo gravemente afetado o equilíbrio das finanças dos pequenos municípios, que dependem substancialmente das transferências constitucionais do FPM.

No mês de fevereiro de 2009, os repasses aos Fundos de Participação de que trata o art. 159 da Constituição Federal sofreram diminuição de 6,8%, comparativamente ao mês anterior. Em relação a fevereiro de 2008, houve decréscimo da ordem de 12% (cerca de R\$ 485 milhões). Em março de 2009, tais repasses foram diminuídos em 20,1%, relativamente ao mês anterior, representando aproximadamente 11% a menos do que o mesmo período do ano de 2008. Por conseguinte, no primeiro trimestre de 2009, constatou-se diminuição de quase 750 milhões de reais nos montantes das transferências ao FPM, tomando como parâmetro o ano. Com o corte repentino nos valores dos repasses constitucionais, serviços públicos prestados à população de inúmeros Municípios passaram a ficar comprometidos, diante da inviabilidade financeira de arcar-se de forma autônoma com os custos de programas sociais.

Ainda em março de 2009, o presidente Luís Inácio Lula da Silva reconheceu a gravidade da situação dos Municípios, afirmando ser o problema “resultado de uma crise que não nasceu no Brasil, de uma crise que aconteceu nos Estados Unidos, na Europa, no Japão, e que demorou mais para chegar aqui”, mas que não poderia permitir a paralisação das prefeituras⁷⁰.

Evidenciou-se um conflito axiológico. De um lado, dispositivos tributários editados com a finalidade de estimular a demanda interna, de modo a garantir a manutenção do nível de empregos e o desenvolvimento econômico, valores constitucionalmente consagrados (artigos 3º, II, e 170, VIII). De outro, o reflexos de tais normas no sistema de repartição de receitas tributárias, ocasionando a diminuição brusca de repasses aos municípios, o consequente comprometimento de políticas públicas destinadas à efetivação de direitos fundamentais.

A percepção de que medidas eficientes para promover o *crescimento* econômico podem impactar negativamente na rede de artérias financeiras do federalismo fiscal e na efetivação de programas de melhorias sociais e investimentos em infraestrutura, os quais constituem pilares para o

69 BROADWAY, Robin; SHAH, Anwar. *Fiscal Federalism: Principles and Practice of Multiorder Governance*. New York: Cambridge University Press, 2009. p. 293.

70 Matéria jornalística divulgada na Folha Online. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/folha/brasil/ult96u539887.shtml>>. Acesso em: 08 set. 2010.

equilíbrio do *desenvolvimento* sustentável a médio e longo prazos, remete à importância da compreensão de plenitude do desenvolvimento econômico.

O desenvolvimento econômico pressupõe não apenas o fator do *crescimento*, mas também melhorias no âmbito social. Para que essas melhorias sejam implementadas de modo eficiente no arranjo federativo brasileiro, é necessário garantir às unidades descentralizadas, mais próximas da população (municípios), recursos financeiros suficientes para fazer frente aos encargos públicos. Sem tais recursos, resta prejudicada a eficiência alocativa, um dos fundamentos para a descentralização de políticas públicas sociais.

No intuito de contornar o problema, após discussões no âmbito do Ministério da Fazenda, ocorreu a publicação da Medida Provisória nº. 462, de 14/05/2009, convertida na Lei nº. 12.058, de 13/10/2009, que dispõe sobre a prestação de apoio financeiro pela União aos entes federados⁷¹.

Assim, a Lei nº. 12.058/2009, em seu art. 1º, previu o dever da União de prestar apoio financeiro, no exercício de 2009, aos entes federados que recebiam o FPM, mediante entrega do valor correspondente à variação nominal negativa entre os valores creditados a título daquele Fundo nos exercícios de 2008 e 2009, antes da incidência de descontos de qualquer natureza, de acordo com os prazos e condições nela previstos e limitados à dotação orçamentária específica para essa finalidade, fixada por meio de decreto do Poder Executivo.

As estimativas para os valores do apoio financeiro previsto na MP nº. 462/2009, correspondendo às diferenças negativas nos repasses do FPM apuradas no período de janeiro a março de 2009, em relação a igual período de 2008, atingiram a estimativa de R\$ 755.008.284,59⁷², com creditamento em maio de 2009. O apoio prosseguiu nos meses subsequentes. Em junho

71 Menciona a exposição de motivos da MP nº. 462/2009: [...] “Nesse contexto, as transferências da União, bem como as receitas próprias, vêm se realizando ao longo de 2009 abaixo das expectativas e das projeções das administrações municipais, trazendo dificuldades para o cumprimento de compromissos financeiros com fornecedores, prestadores de serviço e com a folha de pagamento dos servidores. Os reflexos sobre a prestação de serviços municipais e a continuidade dos projetos de investimento afetam especialmente aqueles realizados em parceria com o governo federal, sobretudo a capacidade de aporte de contrapartida, no âmbito do Programa de Aceleração do Crescimento- PAC. A desaceleração das obras, além de implicar na elevação de custos futuros e atraso no atendimento das necessidades da população, poderá ainda agravar os efeitos da retração econômica no plano local. 4. Assim, o Ministério da Fazenda propõe a Vossa Excelência a edição de medida provisória regulamentando a transferência de recursos pela União aos Municípios, no exercício de 2009, a título de apoio financeiro destinado à superação das dificuldades emergenciais de recursos. Tal transferência será calculada a partir da variação negativa entre o valor nominal do Fundo de Participação dos Municípios – FPM – repassado em 2008 e o valor transferido em 2009.”

72 Disponível em: <http://www.stn.gov.br/estados_municípios/download/MP462_09_Parcela1.pdf>. Acesso em: 10 set. 2010.

de 2009, foram estimados R\$ 197.827.847,76⁷³; em julho, R\$ 9.734.549,18⁷⁴; em outubro, R\$ 904.925.735,42⁷⁵.

Por meio dessa compensação financeira, restou superado o risco de comprometimento da prestação de serviços municipais de interesse social e da continuidade dos projetos de investimento e demais políticas públicas voltadas à promoção do desenvolvimento econômico. Os efeitos das restrições reflexas, provocadas pelas desonerações tributárias editadas durante a crise, foram assim balanceados por normas financeiras de caráter corretivo, visando o retorno ao ponto de equilíbrio das finanças dos municípios e a harmonia do federalismo fiscal cooperativo. Tal equilíbrio é indispensável à garantia da forma federativa de Estado, cláusula pétreia constante do art. 60, §4º, I, da Constituição Federal de 1988.

Todavia, vale lembrar que os reflexos financeiros das reduções de alíquotas do IPI e das alterações de faixas do IR eram perfeitamente previsíveis, desde o momento em que foram cogitados como medidas de política fiscal anticíclica. Os instrumentos equalizadores tardaram a ser editados, dentro de um contexto emergencial. O próprio veículo adotado para a concessão do apoio financeiro (medida provisória, que pressupõe casos de urgência, a teor do art. 62 da Constituição Federal), evidencia que não houve planejamento prévio de compensação financeira concomitante à concessão dos incentivos.

O modelo de *federalismo fiscal cooperativo* adotado no Brasil, entretanto, não pode se reduzir ao apoio conjuntural da União. É preciso aprimorar mecanismos que garantam a autonomia financeira dos entes subnacionais mesmo em face de políticas fiscais anticíclicas, a fim de que evitar a dependência de auxílios emergenciais, sob liberalidade do Poder Executivo Federal. Sob esse prisma, o legado da crise traz novas oportunidades de repensar os atuais modelos de cooperação existentes, com vistas a um desenvolvimento econômico federativamente harmônico e sustentável.

8 CONCLUSÕES

As normas tributárias indutoras podem se revelar eficientes instrumentos de estímulo do comportamento dos agentes econômicos, promovendo o aumento da demanda, da produção, dos investimentos internos, e da oferta de emprego. Tais fatores são indispensáveis

⁷³ Dados da Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www.stn.gov.br/estados_municípios/download/MP462_09_Estimativa_jun2009.pdf>. Acesso em: 12 set. 2010.

⁷⁴ Dados da Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www.stn.gov.br/estados_municípios/download/MP462_21jul09.pdf>. Acesso em: 12 set. 2010.

⁷⁵ Dados da Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www.stn.gov.br/estados_municípios/download/MP462_19out09.pdf>. Acesso em: 12 set. 2010.

ao crescimento econômico, componente da equação geradora do desenvolvimento nacional.

Decerto, “o desenvolvimento depende da capacidade de cada país para tomar decisões que sua situação requer”⁷⁶. A evidência, o Brasil demonstrou essa capacidade, reunindo condições para superar, com êxito, os efeitos problemáticos da crise internacional deflagrada em 2008. Parte desse sucesso decorreu da política de concessão de incentivos fiscais utilizados conforme critérios de *eficiência*, os quais se revelaram *adequados* aos objetivos fomentados pela intervenção do Estado na economia. A *função equalizadora* das desonerações tributárias indutoras pelo Governo Federal foi determinante para corrigir tendências de contração da demanda interna. Entretanto, essas medidas emergenciais, de curto prazo, não são suficientes para garantir a continuidade do desenvolvimento econômico.

Apesar das dificuldades e dos riscos, o Brasil soube nadar no mar caudaloso da crise internacional, mesmo tendo sido nele arremessado de súbito. Ferramentas eficientes de indução econômica instrumentalizaram a política fiscal anticíclica levada a cabo pelo Governo Federal. Mas distâncias muito maiores ainda precisam ser percorridas para que o país possa galgar uma posição no pódio das nações desenvolvidas. Para tanto, é preciso avançar no aprimoramento dos instrumentos jurídicos tendentes à promoção do desenvolvimento econômico em sua concepção plena, levando em consideração a realidade de profundos desequilíbrios regionais e sociais que marcam a federação brasileira.

A efetividade do art. 3º, II, da Constituição de 1988, para além do crescimento econômico (elemento *quantitativo*), depende de medidas coordenadas entre União, Estados e Municípios, tendentes a promover melhorias *qualitativas* no nível de bem-estar geral da sociedade, sem olvidar as peculiaridades do *federalismo fiscal cooperativo*. Nessa perspectiva, caso o emprego de normas tributárias indutoras pela União acarrete situações de desequilíbrio no arranjo de repartição de receitas com os entes subnacionais, deverão ser adotadas medidas de compensação financeira, suficientes para corrigir as assimetrias negativas geradas, preservando os pilares do federalismo fiscal. Do contrário, poderá restar desvirtuada a finalidade constitucional que embasa a própria intervenção econômica, malferindo-se a legitimidade da sua utilização, na medida em que for ameaçado o custeio de programas sociais a cargo dos municípios e o atendimento das necessidades da população. O poder do Estado de desonerar é amplo, mas não ilimitado, sujeitando-se às diretrizes normativas e valores contidos no texto constitucional, que balizam o controle das normas tributárias indutoras à luz da proporcionalidade, da igualdade e das finalidades nas quais se ancoram.

76 MONTORO, André Franco. *Estudos de Filosofia do Direito*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 144.

Os ventos econômicos que sopram promissoramente a favor do país no cenário de oportunidades pós-crise precisam, enfim, vir acompanhados de arranjos jurídicos de densidade axiológica e efetividade prática, compatíveis com os objetivos trazidos pela Constituição Federal de 1988, rumo a um desenvolvimento federativamente equilibrado e sustentável. 2008.^{77, 78}.

⁷⁷ Dados e percentuais apurados a partir dos demonstrativos das transferências constitucionais, divulgados pela Secretaria do Tesouro Nacional, disponíveis a partir de: <http://www.stn.gov.br/estados_municipios/transferencias_constitucionais.asp>. Acesso em: 08 set. 2010.

⁷⁸ TÓRRES, Heleno Taveira. Incentivos Fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio” de IPI. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 18. p. 79, São Paulo, 2008.



UMA ANÁLISE CRÍTICA ACERCA DA IDÉIA DE SERVIÇO CONSAGRADA NA SÚMULA VINCULANTE 31 DO STF

A Critical Analysis of the Brazilian Supreme Court Concept of Service

Aldemario Araujo Castro

Procurador da Fazenda Nacional.

Bacharel em Direito pela UFAL. Mestre em Direito pela UCB.

Sumário: I Introdução; II Os fundamentos jurídicos da Súmula Vinculante STF n. 31; III As relações entre o direito tributário e os demais ramos do direito; IV A noção constitucional de *serviço* como tipo; IV.1 Do conceito ao tipo; IV.2 O *serviço* como tipo constitucional-tributário; V Conclusões; Referências Bibliográficas.

RESUMO - A Súmula Vinculante 31 do Supremo Tribunal Federal afirma que “é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”. Adotou-se uma noção historicamente superada de serviço, identificado como “obrigação de fazer” ou “atividade humana em benefício alheio”, e transportou-se para o direito tributário um dos mais restritivos sentidos da noção de serviço, considerando, de forma indevida, uma suposta obrigatoriedade da tributação acolher as construções do direito privado sem modificações. O vocábulo serviço inscrito na Constituição não pode ser tomado como um conceito, uma categoria fechada e imóvel, com notas caracterizadoras inafastáveis. A noção constitucional de serviço deve ser vista como um tipo, uma categoria aberta para apreender em sua descrição as transformações da realidade econômico-social. A locação de bens móveis enquadra-se no tipo demarcado pelo vocábulo serviço e pode ser gravada pelo imposto sobre serviços.

PALAVRAS-CHAVE - Súmula. Vinculante. Serviço. Conceito. Tipo.

ABSTRACT - *The Binding Note 31 of the Brazilian Supreme Court states “it is unconstitutional the Services Tax - ISS on movable property lease.” The Sumula adopts a historically superseded service concept identified as “obligations to do” or “human activity in benefit of third parties”; and introduces in the tax law domain one of the most restrictive senses of service concept, inappropriately considering a supposed obligation for the tax law to accommodate private law concepts without modifications. The term “service” enshrined in the Constitution cannot be taken as a closed and motionless concept or category, with unremovable characterizing aspects. The constitutional concept of service should be viewed as an open type or category to apprehend in its description the transformations of economic and social reality. The movable property lease fits in the concept of service and therefore can be levied by tax on services.*

KEYWORDS - *Binding Note. Service. Concept. Design*

I INTRODUÇÃO

O Supremo Tribunal Federal adotou a Súmula Vinculante n. 31 com a seguinte redação: “É *inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis*”.

O verbete em questão consagra o entendimento inaugurado no julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121 e reiterado em vários outros precedentes (RE 455613 AgR; RE 553223 AgR; RE 465456; RE 450120 AgR; RE 446003 AgR; AI 543317 AgR; AI 551336 AgR e AI 546588 AgR).

Em princípio, a edição da aludida súmula seria o desdobramento normal ou natural de uma série de julgados no mesmo sentido. Ocorre que a edição de uma súmula vinculante, a mais radical manifestação do Judiciário, justamente porque obriga os demais órgãos do Poder e a Administração Pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, deve ser cercada de importantes e inafastáveis cautelas.

No caso em análise, é possível afirmar que o Supremo Tribunal Federal não atuou com a sua costumeira prudência. Com efeito, os inúmeros precedentes citados simplesmente repetem a definição adotada na decisão “original” no RE n. 116.121. Essa decisão, por sua vez: a) “inverteu” uma longa tradição jurisprudencial de mais de 30 (trinta) anos; b) transportou para o direito tributário uma noção tradicional acerca da idéia de *serviço* construída (ao longo do tempo) nos domínios do direito privado e c) não levou, na devida conta, toda uma aguda e estratégica reflexão acerca da evolução e da crescente importância dos *serviços* como atividade econômica¹.

Esse escrito pretende explorar os dois últimos aspectos destacados e aparentemente desconsiderados ou subdimensionados pelo Excelso Pretório ao adotar o enunciado vinculante com o número trinta e um.

II OS FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA SÚMULA VINCULANTE STF N. 31

Como foi destacado, a origem da Súmula Vinculante STF n. 31 remonta ao julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121². Essa decisão marca uma importante mudança de rumos na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, observada, quanto ao assunto, por cerca de 30 (trinta) anos.

1 Segundo o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, “ao longo das últimas décadas, o setor de serviços vem apresentando maior dinamismo e as maiores taxas de crescimento na economia global. Em termos gerais, representa mais de 60% da riqueza mundial, empregando ao menos um terço da mão-de-obra do planeta e respondendo por mais de 20% do comércio internacional”. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=2272>>. Acesso em: 30 out. 2010.

2 Os demais precedentes são meras reproduções, na voz de cada relator, do julgado original.

Vingou, no julgamento do RE n. 116.121, uma espécie de interpretação “fechada” ou “estática”. Prevaleceu o argumento de observância inafastável, no direito tributário, das definições do direito civil, como pode ser observado na ementa³ e nos votos e manifestações dos Ministros Marco Aurélio, Celso de Mello e Moreira Alves, todos invocando os termos do art. 110 do Código Tributário Nacional⁴. Como consequência, sagrou-se vitorioso o raciocínio extremamente restritivo (e equivocado) de que a prestação de *serviço* envolve tão-somente esforço humano (conforme o Ministro Marco Aurélio⁵) ou obrigações de fazer (consoante o Ministro Celso de Mello⁶ e o Ministro Sepúlveda Pertence⁷).

Dois questionamentos fundamentais emergem da leitura cuidadosa do acórdão lavrado em decorrência do ajustado pela Corte Maior no RE n. 116.121:

- a) existe uma necessária relação de dependência do direito tributário para com os domínios do direito privado (institutos, conceitos e formas)?
- b) as transformações econômicas, sociais e tecnológicas afetam (ou atualizam) as *categorias*⁸ manuseadas para delimitar a tributação?

³ “TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional.”

⁴ “O precedente do Supremo Tribunal Federal que melhor elucida essa orientação é relativo justamente à incidência do ISS sobre a locação de guindastes, que veio a representar uma mudança na sua jurisprudência em relação à posição acolhida quando do julgamento do RE n. 112.947-6. Após trinta anos de cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, foi reconhecida a inconstitucionalidade de tal prática ao ser julgado o RE n. 116.121-3, acolhendo-se a tese do ‘império do Direito Privado’”. VELLOSO (2005:81).Art. 110 do Código Tributário Nacional: “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

⁵ “Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento”.

⁶ “... eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer ... Cabe advertir, neste ponto, que a locação de bens móveis não se identifica, e nem se qualifica, para efeitos constitucionais, como serviço, pois esse negócio jurídico – considerados os elementos essenciais que lhe compõem a estrutura material – não envolve a prática de atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*”.

⁷ “Não me convenci, data venia, de que o contrato em discussão, o contrato de locação de máquinas, de guindastes, contenha obrigação de fazer”.

⁸ O termo “categoria” será utilizado para designar as várias fórmulas lingüísticas, com conformações científico-metodológicas diversas, representativas da realidade e fundamentais para a operacionalização da tributação (conceitos, tipos, institutos, formas, noções, idéias, etc).

Importa destacar, e é fácil de perceber ou aquilatar, a importância dos questionamentos e de suas respostas para além da temática específica da tributação da locação de bens móveis.

III AS RELAÇÕES ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E OS DEMAIS RAMOS DO DIREITO

Costuma-se afirmar com freqüência e considerável aceitação que o direito tributário é um *direito de sobreposição*. Nesse sentido, certas *categorias* científicas (institutos, conceitos e formas, notadamente) presentes nos vários ramos do direito, em especial no campo do direito privado, deveriam ser respeitados e aproveitados na seara tributária tal como conformados na sua “origem”⁹.

Impõe-se, no entanto, afirmar e reafirmar que não se coaduna com a ordem jurídica brasileira, assim como atualmente assentada, a aludida premissa do *direito de sobreposição*. Nessa linha, podem ser identificados três equívocos fundamentais na formulação. São eles: a) desconsideração de importantíssimas normas jurídicas integrantes do sistema constitucional-tributário; b) interpretação incorreta de normas definidoras de diretrizes interpretativas inscritas no Código Tributário Nacional e c) desprezo pelo difícil, e ao mesmo tempo rico, processo de construção e assimilação de *categorias* a serem utilizados pelas diversas normas jurídicas para representar parcelas da realidade de interesse da tributação.

O primeiro equívoco destacado decorre do “esquecimento” do disposto no art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição¹⁰. Na norma em questão, o constituinte autorizou expressamente o legislador tributário a definir os fatos geradores e bases de cálculo dos impostos. Por conseguinte, o legislador tributário não está obrigado a buscar nos domínios do direito privado ou de qualquer outro ramo do direito os conteúdos das *categorias*

9 “Necessariamente, pelo princípio da capacidade contributiva, o direito tributário deve incidir sobre fatos com relevância econômica e, considerando que esses fatos já são juridicizados por outros ramos do direito (renda, mercadoria, faturamento, importação, transmissão, doação, etc), o direito tributário sempre incide sobre outras linguagens normativas. É o chamado direito de sobreposição, segunda a concepção clássica de Gian Antonio Michelli./Com exceção dos tributos vinculados, as hipóteses de normas tributárias têm por conteúdo situações previamente reguladas pelo direito privado, que abordam atividades economicamente apreciáveis realizadas por sujeitos de direito privado, que, sob a óptica da tributação, passam a ser contribuintes./O ISS, por sua vez, tem por base as obrigações de fazer, oriundas do direito privado, conforme veremos a seguir./[...] É tradicional a classificação civilista das obrigações, separando-as em obrigações de dar, de fazer e de não-fazer. Orlando Gomes afirma, inclusive, que são apenas esses três modos da conduta humana que podem se constituir objeto da obrigação./[...] A distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer é relevante para o ISS, pois este sendo um imposto que incide sobre ‘prestação de serviço’, pela própria definição só pode ter como base as obrigações de fazer”. CARVALHO (2008:639-640).

10 “Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

necessárias para operacionalizar a tributação pelos impostos e, por extensão, pelos demais tributos previstos na Constituição. Um importantíssimo e emblemático exemplo do exercício dessa possibilidade pode ser observado nas definições de *renda* e *proventos de qualquer natureza* presentes no art. 43 do Código Tributário Nacional¹¹.

O segundo equívoco envolve certas interpretações dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. O aludido art. 109¹² fixa uma diretriz hermenêutica relacionada com a pesquisa dos conteúdos dos conceitos, ou seja, com a busca da abrangência desses últimos. A norma estabelece um balizamento para o desenvolvimento, e não para a conclusão, do processo de interpretação. Assim, em função desse comando legal, o legislador tributário não se encontra impedido de construir *categorias* (conceitos, definições, institutos ou formas) paralelas e especiais em relação aos já existentes no seio do direito privado. Ademais, a leitura inversa do art. 110 do Código Tributário Nacional confirma essa última afirmação. Ali está dito que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados constitucionalmente para a conformação de competências impositivas. Portanto, se os institutos, conceitos e formas não são de direito privado¹³ ou, sendo de direito privado, não são delimitadores constitucionais de competência tributária, podem ser alterados pelo legislador tributário.

Registre-se que o art. 110 do Código Tributário Nacional viabiliza interpretações particularmente extremadas, denunciando uma visão muito particular das relações entre o direito privado e o direito tributário. Já se afirmou que os conteúdos dos conceitos manuseados no campo tributário “*são aqueles que estavam contidos na lei privada em vigor na data da promulgação da Constituição Federal, ou seja, em 5 de outubro de 1988*”¹⁴. Tal premissa não pode vingar. Não é esse o sentido ou o propósito do comando veiculado

11 “O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”.

12 “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

13 Esse dispositivo (o art. 110 do CTN) está impregnado da falsa concepção de que o direito privado é o berço de todo o direito e consegue construir, de forma global ou total, categorias representativas de toda a realidade a ser operacionalizada pelo direito.

14 “Isto é assim porque, se assim não fosse, uma simples alteração de lei ordinária federal sobre o direito privado poderia afetar competências tributárias que somente podem ser modificadas ou excluídas através de emenda constitucional. Por exemplo, qualquer nova definição de imóvel ou mercadoria, por lei ordinária federal voltada para as relações de direito privado, embora essa lei seja válida porque promulgada no exercício da competência da União para reger esse ramo do direito, poderia atingir indevidamente as competências tributárias dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, caso em que não teria extensão ao direito tributário por falecer tal competência àquele tipo de lei”. OLIVEIRA (2004:185).

pelo art. 110 do Código Tributário Nacional. Pretende-se, com aquele dispositivo, limitar a ação do legislador tributário, afastando a manipulação artificial ou arbitrária de *categorias* jurídico-científicas com a finalidade de alargar indevidamente o espaço da tributação. O preceito em destaque não está vocacionado para barrar as repercussões legislativas, inclusive tributárias, das mutações sociais, econômicas, tecnológicas e congêneres, que independem da “vontade” do legislador e são dados ou elementos inexoravelmente postos pela realidade subjacente ao fenômeno tributário.

O terceiro dos vícios cogitados consiste numa peculiar forma de se encarar e trabalhar com as *categorias* jurídico-científicas representativas da realidade de interesse da tributação. O legislador tributário pode se utilizar de conceitos, institutos ou formas (*categorias*) denotativos de faixas da realidade com conteúdo econômico desenvolvidos no âmbito do direito privado. Nessas hipóteses, tais *categorias* não precisam ser reconstruídas no espaço tributário, porque já consolidados no direito privado mais antigo, de maturação mais longa. Assim, tais *categorias* serão tomadas com os contornos presentes no campo do direito privado. Ocorre que o legislador tributário pode reformular conceitos de direito privado¹⁵, não havendo óbice jurídico para tal labor. Ao contrário, esse rumo está expressamente autorizado pela Constituição, particularmente na dicção do art. 146, inciso III, alínea “a”. Tais *categorias* serão aplicadas, a partir do conhecido e festejado critério da especialidade, paralelamente às de direito privado, observando os limites já mencionados¹⁶.

Diante do que foi apresentado, é perfeitamente viável afirmar que as *categorias* jurídico-científicas, representativas de parcelas da realidade e utilizadas na operacionalização da tributação, não estão necessariamente adstritas aos processos de formação oriundos de outros quadrantes do direito, particularmente do direito privado¹⁷.

Portanto, sustenta-se¹⁸ ter o Supremo Tribunal Federal militado em profundo equívoco técnico-científico quando fincou seu entendimento acerca da abrangência da noção de *serviço*, para efeitos da tributação pelo

15 Não custa registrar a possibilidade do legislador tributário construir o conteúdo de “noções” ou “idéias” inexistentes ou em processo de formação no direito privado ou em outros quadrantes do direito.

16 As considerações desse tópico aproveitam reflexões do autor presentes no artigo intitulado *Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica prevista no Novo Código Civil*.

17 “Não há um primado do direito privado, pois, sem dúvida, é viável que o Direito Tributário – e primordialmente o Direito Constitucional Tributário – adote conceitos próprios. A possibilidade de o Direito Tributário elaborar conceitos específicos decorre, em última análise, do fato de ser direito positivo. Seus preceitos, por inserirem normas jurídicas no ordenamento, são hábeis, como quaisquer enunciados jurídicos-positivos, a inovar no sistema jurídico, seja pela ab-rogação, derrogação e criação ab initio de normas. Os conceitos conotados por seus enunciados podem identificar-se com aqueles consagrados em dispositivos já vigentes. Mas essa realidade não é necessária. Nem mesmo a necessidade de se proceder à exegese rigorosamente jurídica do texto constitucional implica a inexorável incorporação, pela Constituição, de conceitos jurídicos infraconstitucionais, ...” VELLOSO (2005:87).

18 Com todas as vênias de estilo devidas à Corte Suprema, que não é infalível. Lembra-se, aliás, a afirmação atribuída a Nelson Hungria no sentido de que o STF “apenas tem o privilégio de errar por último”.

imposto sobre serviços (ISS) da locação de bens móveis, em um suposto e necessário transplante das concepções civilistas para o campo tributário.

IV A NOÇÃO CONSTITUCIONAL DE *SERVIÇO* COMO TIPO

IV.1 DO CONCEITO AO TIPO

O principal condicionamento da tributação no Brasil, na perspectiva de quais fatos com densidade econômica serão alcançados pelas exigências fiscais, consiste na delimitação constitucional dos âmbitos materiais de incidência, a serem observados por ocasião da instituição dos principais tributos.

Com efeito, a Constituição, com sua natural força de conformação de toda a ordem jurídica a ela subordinada, expressamente aponta *faixas da realidade*, com significado econômico, sobre as quais pode ser manejada a criação ou instituição das exigências pecuniárias de natureza tributária. O Texto Maior aponta ou identifica as tais faixas ou parcelas da realidade econômica por intermédio de termos ou vocábulos *especiais*. Eis alguns dos mais relevantes: importação, exportação, renda, proventos, produtos, mercadorias, serviços, faturamento, receita, propriedade, crédito, câmbio, seguro, títulos ou valores mobiliários, doação, folha de salários, rendimentos e lucro.

Esses termos ou vocábulos especiais funcionam, como antes destacado, como *categorias jurídico-científicas* representativas da realidade e essenciais para a operacionalização da tributação. Normalmente, até mesmo por influência do art. 109 do Código Tributário Nacional, são caracterizados como *conceitos* (institutos ou formas).

Ocorre que o conceito é uma *categoria* científica com sentido bem definido e viabilizador de uma concepção singular do fenômeno da tributação^{19 20 21}. O conceito, também denominado, e com propriedade,

19 “Esta obra apesar de afirmar que o pensamento tipológico não é adequado à Ciência do Direito Tributário e do Direito Penal, campos onde o espaço reservado aos tipos é muito pequeno, é revolucionária apenas no sentido técnico-formal./Do ponto de vista material, a tese não destrói, mas afirma clássicos princípios jurídicos, os quais, não obstante, são melhor atendidos por meio dos conceitos determinados do que por meio das estruturas flexíveis e fluídas do pensamento de ordem, que são os tipos. Ela não rompe com a Ciência do Direito, pois, retificadas as questões terminológicas entre tipo e conceito, reconhece a importância do pensamento lógico-sistêmático”. DERZI (2007:32).

20 “No entanto, tal posicionamento [tipicidade fechada fundada em conceitos] acaba construindo uma idéia de legalidade que se sobrepõe à sua própria finalidade, que é garantir o sentido material do *Estado de Direito*”. RIBEIRO (2009:82).

21 “No entanto, se Misabel de Abreu Machado Derzi reconhece a inexistência de uma estrutura tipológica fechada, parte de outro pressuposto teórico para enronizar o valor segurança jurídica no Direito Tributário. Segundo a referida autora, neste ramo da ciência jurídica, assim como no Direito Penal, em razão da necessidade exacerbada de segurança jurídica na aplicação da lei, prevalecem os conceitos classificatórios sobre a estrutura tipológica. Como se vê, o reconhecimento da inexistência do tipo fechado, o que, aliás, é feito com extrema competência, leva aos mesmos resultados encontrados pela teoria que o enronizou: o fechamento dos conceitos de direito utilizados pelo legislador tributário”. RIBEIRO (2009:83-84).

de conceito classificatório ou de classe, pretende capturar os componentes da realidade mediante a identificação de suas características ou traços essenciais. Assim, presentes as características ou traços definidos no conceito, têm-se o objeto ou dado da realidade conceituado. Os conceitos, como é fácil de perceber, viabilizam, por excelência, o raciocínio pela via da subsunção (do “tudo ou nada”). De duas uma: ou se está diante do objeto conceituado (por conta da presença das características fixamente enumeradas) ou não se trata daquela “coisa” conceituada²².

A utilização dos conceitos, notadamente de forma exagerada e acrítica, enseja consequências profundamente negativas. Afinal, o conceito cristaliza ou “eterniza” determinados traços ou características frente a uma realidade econômica, social e tecnológica em contínua mutação. No campo jurídico, particularmente no tributário, um conceito, construído num determinado contexto histórico, permite sua projeção (eventualmente indevida) para aplicação em outras circunstâncias históricas completamente distintas, quando suprimidas ou acrescentadas características ao dado ou objeto da realidade a ser representado.

Por conseguinte, o conceito (o conceito classificatório ou de classe) não se mostra como a *categoria jurídico-científica* adequada para representar as parcelas da realidade de interesse da tributação inscritas no Texto Maior. São duas as razões básicas para tal afirmação. A primeira, consiste no fato de que o texto constitucional está voltado naturalmente para capturar as realidades econômicas mutáveis. A Constituição não se pretende uma “trava” à consecução de seus próprios objetivos, somente realizáveis com o adequado financiamento, via tributação, das despesas necessárias. A segunda razão, aponta para a conformação da tributação necessariamente sob os imperativos da capacidade contributiva dos cidadãos. Nesse sentido, as manifestações de capacidade contributiva sob novas formas de desenvolvimento de atividades econômicas tradicionais não podem, nem devem, escapar da tributação²³.

“A concepção de Misabel Derzi, do ponto de vista substancial, se aproxima da de Alberto Xavier, embora tenham esses autores desenvolvido argumentos diferentes. Misabel proclama que o tipo é aberto mas o expulsa, juntamente com o conceito indeterminado, do campo tributário, onde prevalece apenas o conceito determinado fechado, ou os converte em conceitos determinados. Xavier diz que o tipo é fechado e o assimila ao conceito determinado. O resultado é o mesmo: ambos engessam no conceito fechado a possibilidade de aplicação do direito tributário”. TORRES (2006:9).

22 “Só um conceito geral abstrato se deixa definir, pois, para isso, é necessário fixá-lo através de determinadas características. Se o conceito A possuir as notas ‘a, b, c’, na investigação jurídica, somente se afirma o conceito A, se o conceito do fato contiver as mesmas características ‘a, b e c’. Diz-se, então, que há subsunção. Para o conceito de classe vale a proposição lógica do terceiro excluído: ‘cada X é A ou não-A’. Tertium non datur. Não tem cabida aqui o mais ou menos, mas a relação de exclusão ‘ou um, ou outro’. Porque ou o conceito do objeto corresponde integralmente às características do conceito abstrato nele se subsumindo, ou não”. DERZI (2007:52-53).

23 “A ideia de cidadania está vinculada a um conjunto de direitos e deveres de que gozam ou a que estão submetidos os indivíduos pertencentes a uma comunidade. Pressupõe a igualdade de todos os cidadãos perante tal estatuto, impondo o dever de contribuir para o suporte financeiro do Estado

Portanto, a tributação atual ou moderna, mergulhada numa realidade econômica e social complexa e em frenética mutação, precisa recorrer às várias *categorias* jurídico-científicas possíveis (e disponíveis): conceitos (determinados e indeterminados), cláusulas gerais e tipos. Somente a riqueza de todas as *categorias* mencionadas pode dar conta da apreensão adequada da realidade para fins de tributação. Limitar o fenômeno tributário aos conceitos significa condenar a atividade tributária a uma miopia inaceitável, considerando a necessidade de financiamento das despesas públicas por intermédio de novas manifestações econômicas que demonstram, de forma inequívoca, capacidade contributiva.

Por outro lado, o tipo mostra-se como “um sistema elástico de características”, marcado pela abertura, pela graduação, pela flexibilidade e facilitador ou viabilizador da apreensão dos fenômenos econômicos mais importantes para a tributação, justamente aqueles descritos pelo constituinte. Nesse rumo, o tipo funciona como uma *categoria* alternativa ao conceito e visceralmente mais adequada para lidar com as flutuações intensas da realidade econômica^{24 25 26}. Portanto, os vocábulos constitucionais delimitadores da realidade econômica tributável são, em verdade, tipos.

e o direito de participação política./Ao lado do reconhecimento da supremacia da liberdade e dos direitos fundamentais frente aos demais valores constitucionais, é de se reconhecer que todos os direitos têm custos públicos./O custo de um Estado que tem como premissa a liberdade e como valor fundamental a dignidade da pessoa humana deve ser suportado por todos os seus membros. Essa é a ideia de cidadania fiscal, que se materializa no dever fundamental de pagar impostos./O imposto é assim entendido como a contribuição indispensável dos membros da comunidade para o Estado, a fim de que este possa atingir os seus objetivos, constitucionalmente delineados”. CAMPOS (2009:28). O Procurador da Fazenda Nacional Gustavo Caldas escreve sob a influência direta e declarada do jurista português Casalta Nabais, notadamente na destacada obra *O dever fundamental de pagar impostos*.

24 “Em geral, aborda-se a oposição entre o conceito classificatório de classe e o moderno, de tipo. Enquanto o conceito classificatório é seletivo e rígido, excluindo ou incluindo o objetivo que, de acordo com suas propriedades, pertence ou não ao conjunto, o tipo é um conjunto não delimitado, fluido que não trabalha com a relação de exclusão ‘ou ... ou’ mais sim com um ‘até um certo grau’ ou ‘mais ou menos’ “. DERZI (2007:44-45).

25 “Tipo é a ordenação dos dados concretos existentes na realidade segundo critérios de semelhança. Nele há abstração e concretude, pois é o encontrado assim na vida social como na norma jurídica. Eis alguns exemplos de tipo: empresa, empresário, trabalhador, indústria, poluidor. O que caracteriza o tipo ‘empresa’ é que nele se contém todas as possibilidades de descrição de suas características, independentemente de tempo, lugar ou espécie de empresa. O tipo representa a média ou a normalidade de uma determinada situação concreta, com as suas conexões de sentido. Segue-se, daí, que a noção de tipo admite as dessemelhanças e as especificidades, desde que não se transformem em desigualdade ou anormalidade. Mas o tipo, embora obtido por indução a partir da realidade social, exibe também aspectos valorativos. O tipo, pela sua própria complexidade, é aberto, não sendo suscetível de definição, mas apenas de descrição. A utilização do tipo contribui para a simplificação do direito tributário. A noção de tipo é largamente empregada também nas ciências sociais: Max Weber utilizou o conceito de tipos ideais. Jung fez circular a ideia dos tipos psicológicos”. TORRES (2006:2-3).

26 “Por essas razões, a indeterminação da linguagem humana da qual se serve o Direito, sempre dotada de caráter plurissignificativo, bem como a necessidade de adequação da lei à realidade fática, cada vez mais surpreendente, imprevisível e inexplicável com base nas lições extraídas do passado, fazem com que o legislador, inclusive o tributário, privilegie a utilização de tipo em detrimento dos conceitos

Erroneamente, o tipo foi introduzido no direito tributário brasileiro com o sentido de algo “fechado” ou “hermético”. Daí surgiram as expressões “tipo tributário” e “princípio da tipicidade fechada ou cerrada”. Em verdade, o “tipo fechado” mostra-se como uma contradição em termos^{27 28}. Se é tipo é aberto. Se é fechado é conceito. Não existe o “tipo fechado”, assim como não existem o “frio quente” ou o “branco preto”.

Sintomaticamente, constatam-se inúmeras e crescentes reflexões jurídico-tributárias voltadas para colher da realidade econômico-social de fundo, embora sem o recurso expresso à idéia de tipo, a extensão, em cada momento histórico, dos termos manuseados pelo constituinte²⁹. Mantém-se, assim, o diálogo dialético da Constituição com a realidade social. Esse diálogo, aliás, é uma das essências e sentidos da Constituição. O Texto Maior decididamente não pode operacionalizar o direito divorciado da realidade econômico-social e de sua evolução.

abstratos, cada vez menos capazes de estabelecer conexões de sentido com o mundo dos fatos”. RIBEIRO (2009:96).

- 27 “Por outro lado, a idéia de uma tipicidade fechada também encarna uma impropriedade metodológica, revelando uma contradição em termos. Senão vejamos. [...] De fato, segundo o posicionamento adotado pelo citado autor alemão [Karl Larenz] nas últimas edições de sua obra clássica [Metodologia da Ciência do Direito], a estrutura tipológica é sempre aberta, ao contrário do conceito abstrato, que em situações ideais apresenta-se fechado”. RIBEIRO (2009:83).
- 28 “Há quem fale em tipos abertos ou fechados. O tipo fechado não se distingue do conceito classificatório, pois seus limites são definidos e suas notas rigidamente assentadas./No entanto, como nova metodologia jurídica, em sentido próprio, os tipos são abertos, necessariamente abertos, com a características que apontamos. Quando o direito ‘fecha’ o tipo, o que se dá é a sua cristalização em um conceito de classe./Neste contexto, a expressão ‘tipo fechado’ será uma contradição e uma impropriedade”. DERZI (2007:58).
- 29 O Ministro GILMARMENDES, ao votar no RE n. 357.950, demonstra a plena lícitude da determinação ou densificação das noções constitucionais mais gerais utilizadas no campo da tributação: “Porém, como o Texto constitucional, inevitavelmente, adota esses conceitos de uso comum, precisamos, de fato, ter uma abertura para uma compreensão mais ampla desses institutos, sob pena de, em algum momento, incidirmos naquilo que muito se censura, de fazer-se a interpretação da Constituição de forma clara, segundo uma determinada lei ou determinada concepção dominante num dado momento histórico. [...] Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à Constituição. Representaria, ainda, significativo prejuízo à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade, [...] As disposições legais a ela relativas têm, portanto, inconfundível caráter concretizador e interpretativo. E isto obviamente não significa a admissão de um poder legislativo ilimitado. Nesse processo de concretização ou realização, por certo serão admitidas tão-somente normas que não desbordem os múltiplos significados admitidos pelas normas constitucionais concretizadas”. No julgamento do HC n. 96.772, pelo Supremo Tribunal Federal, observa-se a manifestação, com feliz precisão, do Ministro CELSO DE MELLO no sentido da “legitimidade da adequação, mediante interpretação do Poder Judiciário, da própria Constituição da República, se e quando imperioso compatibilizá-la, mediante exegese atualizadora, com as novas exigências, necessidades e transformações resultantes dos processos sociais, econômicos e políticos que caracterizam, em seus múltiplos e complexos aspectos, a sociedade contemporânea”.

IV.2 O SERVIÇO COMO TIPO CONSTITUCIONAL-TRIBUTÁRIO

Entre os vários tipos constitucionais-tributários, o *serviço* aparece como um dos mais ricos e complexos. Justamente porque as mudanças no campo econômico produziram um considerável alargamento do que se entende por *serviço*, adotada como ponto de partida a idéia de *serviço* como “obrigação de fazer” ou “atividade humana em benefício alheio”³⁰.

O sentido do vocábulo absorveu de tal forma a complexidade da realidade econômica e a representação de uma gama tão ampla de atividades que a famosa revista *The Economist* chegou a consignar *serviço* como “*qualquer coisa vendida que não cai em seus pés*”³¹.

Observa-se, ademais, que no âmbito do Acordo Geral sobre o Comércio e Serviços (AGCS ou GATS, na sigla em inglês) houve uma deliberada esquiva de se definir, na atualidade, o que significa, com razoável nível de precisão, a idéia de *serviço*. O caminho trilhado buscou uma delimitação dos modos de prestação de *serviços* (em quatro grandes blocos).

A ampliação da idéia de *serviço* para além de uma “obrigação de fazer” ou da “energia humana voltada para determinado fim” não é arbitrária.

30 O tributarista MARCO AURÉLIO GRECO aponta com propriedade o rumo dos debates e das considerações mais modernas acerca da idéia de “serviço”. Procura, o ilustre jurista, justamente afastar uma noção limitada e atrasada historicamente que restringe a noção de serviço a uma “obrigação de fazer” ou a uma “atividade humana em benefício alheio”. Eis as importantes palavras de MARCO AURÉLIO GRECO: “No passado recente, informado pela idéia de ‘causalidade’, um elemento fundamental para definir relevâncias era dado pela noção de atividade realizada. Daí apontarem-se tipos de atividades, suas características, qualidade etc., a partir das quais definiam-se os respectivos regimes e valores. À atividade ‘tal’ correspondia uma remuneração ‘qual’, certa atividade tinha valor maior ou menor do que outra atividade; maior a atividade, maior a remuneração; e assim por diante./ Esta visão levou à formulação da noção de serviço como um tipo de atividade que representaria determinado esforço humano exercido por alguém. A idéia de atividade é tão nítida a ponto de vivermos, no âmbito tributário, sob um regime de lista de atividades (‘serviços’). A lista é muito útil para identificar a matéria tributável e resolver eventuais conflitos de competência tributária, mas reafirma o critério básico, qual seja, apoiar-se na natureza de certas atividades. Neste contexto, a respectiva remuneração é tributariamente vista como a contraprestação da atividade exercida. Em suma, paga-se porque alguém ‘faz’ algo./O mundo moderno tem mostrado que a atividade não é mais o único elemento relevante para fins de definição dos valores das negociações realizadas. Se olhar do ângulo do produtor levou à identificação da atividade exercida como elemento relevante (inclusiva para fins de tributação), olhar do ângulo do cliente leva ao surgimento de uma outra figura que é a utilidade./Muito freqüentemente, as pessoas dispõem-se a pagar determinada remuneração não pela natureza ou dimensão da atividade exercida pela outra pessoa, mas, principalmente, pela utilidade que vão obter. O valor não está mais apenas na atividade do prestador, mas também na utilidade obtida pelo cliente./Diante desta realidade, utilizar o conceito de serviço (como expressivo de uma atividade) para fins de qualificação da matéria tributável é também deixar à margem da tributação significativa parcela da atividade econômica exercida no mercado e que é formada pelo fornecimento de utilidades, no mais das vezes imateriais e que resultam de atividades novas, não alcançadas pelo conceito tradicionalmente utilizado./ Isto mostra a insuficiência do conceito tradicional de serviço para alcançar tributariamente estas novas realidades em que, muitas vezes, o beneficiário não está buscando a atividade do outro, mas sim a utilidade que irá obter.” GRECO (2000:96-97).

31 Referência localizada em página do site do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Disponível em: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=2272>>. Acesso em: 30 out. 2010.

Corresponde o aludido alargamento a um fenômeno presente na realidade sócio-econômica em contínua evolução, perfeitamente capturado pela idéia de tipo. Por outro lado, tal amplitude está consagrada na ordem jurídica brasileira pelo menos no Código de Defesa do Consumidor³² e na Lei de Licitações e Contratos Administrativos³³. Nesses diplomas legais, o sentido de *serviço* gravita em torno das idéias de *atividade* e de *utilidade* dessa última resultante. Na própria Constituição observa-se a definição de que a soma das atividades de venda de mercadorias e de *serviços* abarca todos os bens ou “coisas” oferecidas no mercado³⁴, surgindo daí uma noção extremamente ampla, mas não arbitrária, de *serviço*.

A noção em questão, vista como tipo, pode ser atualmente enunciada, somente para efeitos práticos, como “a realização de atividade econômica voltada para produzir alguma utilidade para terceiro”. Assim, não escapa da caracterização como *serviço* a locação de bens móveis.

Registre-se, ademais, que o termo *serviço* foi incorporado na ordem jurídica brasileira para retratar, de forma ampla, os negócios com bens imateriais. Como que numa anteviés da crescente complexidade do setor de *serviços*, a história da introdução do imposto sobre serviços (ISS) no Brasil demonstra claramente a pretensão de gravar globalmente os negócios jurídicos voltados para a circulação de bens imateriais.

Com efeito, na maioria dos países existe um só tributo (normalmente imposto) que incide sobre a venda de bens (materiais - mercadorias ou imateriais - serviços). No Brasil, como exceção, a circulação de bens foi apartada em dois tributos: o antigo imposto sobre a circulação de mercadorias (ICM) e o imposto sobre serviços (ISS). O primeiro foi atribuído aos Estados e o segundo aos Municípios. A separação realizada no Brasil buscou tão-somente contemplar os vários entes da Federação com tributos próprios, concorrendo para a autonomia financeira dos mesmos. Não existia a menor pretensão de deixar lacunas entre o antigo ICM e o ISS com a circulação, comércio ou venda de atividades econômicas não abrangidas por nenhum dos dois tributos³⁵.

32 “Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista” (art. 3º, parágrafo segundo, da Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990).

33 “Serviço - toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais;” (art. 6º, inciso II, da Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993).

34 Eis um exemplo emblemático: “A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:” (art. 173, parágrafo primeiro).

35 Nesse sentido, as palavras de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES são elucidativas: “O ISSQN onera a circulação de bens que não são mercadorias, isso é, que não sejam bens materiais ou incorpóreos. O imposto municipal onera a circulação de bens materiais, de bens incorpóreos, considerando serviços. Recai, assim o ISSQN, sobre a prestação, a título oneroso, realizada por uma pessoa em favor

A cláusula constitucional “de qualquer natureza”, presente no art. 156, inciso III³⁶, aponta no sentido antes destacado. Busca, inequivocamente, flagrar as mutações substanciais no sentido do que entende ou designa por *serviço*. O constituinte ao utilizar a expressão destacada já sinalizava para uma compreensão acerca da fluidez e mutabilidade da noção de *serviço*. Ademais, a expressão não está relacionada com a lista de serviços, eis que esse papel, de especificar os serviços tributáveis, foi expressamente conferido à lei complementar de caráter nacional.

V CONCLUSÕES

Ao editar a Súmula Vinculante n. 31 o Supremo Tribunal Federal insistiu em profundo e lamentável equívoco, já manifestado por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 116.121. Com efeito, adotou uma noção historicamente superada e estática de *serviço*, identificado tão-somente como “obrigação de fazer” ou “atividade humana em benefício alheio”. Ademais, buscou, também de forma reprovável, transportar para a Constituição e para o direito tributário um dos sentidos (mais restritivo) da noção de *serviço*, considerando de forma indevida uma suposta obrigatoriedade do universo tributário acolher as construções do direito privado sem modificações.

O vocábulo *serviço* inscrito na Constituição não pode ser tomado como um conceito, uma *categoria* fechada e imóvel, notadamente no tempo, de notas e características inafastáveis. A noção constitucional de *serviço* deve ser vista como um tipo, justamente uma *categoria* aberta para apreender em sua descrição os movimentos e transformações da realidade econômico-social.

Em suma, o termo *serviço*, assim como tantos outros lançados no Texto Maior com o objetivo de recortar partes da realidade econômica a serem operacionalizados pela tributação, aparece como um tipo moldado pelos imperativos das mutações observadas do contexto histórico subjacente.

Por conseguinte, a locação de bens móveis enquadraria-se no tipo constitucional-tributário demarcado pelo termo ou vocábulo *serviço* e, na medida da previsão em lei complementar específica, pode ser gravada pelo imposto sobre serviços.

da outra, implicando em transferência desse bem imaterial (*serviço*). [...] As atividades oneradas pelo imposto oneradas pelo imposto são representadas como de venda de bens imateriais (fornecimento de trabalho a terceiros, locação de bens móveis e cessão de direitos)”. MORAES (1993:285-286). Não é outra a lição de CELSO RIBEIRO BASTOS: “Esses serviços devem ser entendidos no sentido econômico, ou seja, bens imateriais que se encontram na circulação econômica, em oposição aos bens materiais ou corpóreos. Abrangem, assim, além do fornecimento de trabalho, a locação de bens móveis, hospedagem e guarda de bens”. BASTOS (1991:271).

36 “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: [...] III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar”.

Essa conclusão aponta para a necessidade, mais cedo ou mais tarde, de revisão ou cancelamento da Súmula Vinculante n. 31, nos termos do art. 103-A da Constituição³⁷.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 96.772. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 out. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 116.121. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 out. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 357.950. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 out. 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 31. Brasília. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 25 out. 2010.

CAMPOS, Gustavo Caldas Guimarães de. Execução fiscal e efetividade. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Cristiano. In: Marcelo Magalhães Peixoto e Rodrigo Santos Masset Lacombe (Coordenadores). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo: MP Editora, 2008.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

GRECO, Marco Aurelio. Internet e Direito. São Paulo: Dialética, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. Imposto sobre serviços de qualquer natureza. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coordenador). *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. Vol. 2. Belém: CEJUP, 1993.

³⁷ “O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: Eduardo de Carvalho Borges (Coordenador). *Impacto Tributário do Novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 5, fev/mar/abr de 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 02 nov. 2010.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

O PROPÓSITO NEGOCIAL E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

*The Business-Purpose Doctrine and the Tax
Planning in Brazilian Legal System*

Miquerlam Chaves Cavalcante

Procurador da Fazenda Nacional.

Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Estadual do Ceará.

RESUMO - Pautado numa pesquisa bibliográfica da doutrina e das regras e princípios do ordenamento positivo nacional, o estudo identifica o propósito negocial como requisito para a validade jurídica de operações societárias em um ambiente de benefícios tributários delas decorrente. Fez-se uma análise da legislação em vigor, seja sob a ótica de normas expressas, seja sob o prisma de princípios implícitos em nosso arcabouço jurídico. A pertinência da introdução de uma lei específica sobre o propósito negocial em nosso sistema jurídico não foi olvidada. Ponderamos as relações interdisciplinares de institutos, regras e princípios de direito constitucional, de direito civil e de direito tributário, que demonstraram a desnecessidade de alterações legislativas para uma correta solução de litígios em que se discute a ausência de propósito negocial. A importância da obra reside na identificação de critérios fático-jurídicos relevantes no julgamento de operações societárias que impliquem economia tributária, reduzindo-se, na medida do possível, o subjetivismo e a insegurança jurídica que permeiam o tema. Enunciados finalmente alguns julgados no âmbito do contencioso administrativo fiscal que corroboram as conclusões de que a ausência de propósito negocial põe mácula em operações societárias levadas a termo para reduzir ou afastar a incidência tributária.

PALAVRAS-CHAVE - Planejamento. Tributário. Propósito negocial.

ABSTRACT - *Based on a bibliographical search of doctrine, rules and principles of Brazilian national legislation, the present study identifies the business purpose as a condition for legal validity of corporate transactions in an environment of tax benefits arising from them. The analysis of current legislation is also present, either from the perspective of express rules, or in light of principles embedded in our legal framework. Our opinion about the need (or not) of introducing a specific law to address the business purpose in the Brazilian legal system has not escaped to our consideration. An*

interpretation focused on interdisciplinary institutes, rules and principles of constitutional law; civil law and tax law; has demonstrated that there is no need for legislative change to a correct settlement of disputes in which the lack of business purpose is discussed. The importance of the article lies on the identification of factual and legal criteria relevant to the trial of corporate transactions involving tax savings, reducing, to the extent possible, subjectivism and legal uncertainty that pervades the subject. Finally, one can find some administrative decisions rendered by CARF (Tax Appeals Administrative Conseil) that corroborate the findings that the absence of business purpose offends corporate transactions concluded in order to reduce or avoid the tax incidence.

KEYWORDS - *Tax. Planning. Business purpose doctrine.*

1 INTRODUÇÃO

A consolidação do Estado Democrático de Direito em nosso país, fruto do amadurecimento das instituições democráticas estabelecidas pela Constituição da República de 1988 – CF/88, tem promovido importantes e profundas mudanças nos diversos ramos do Direito.

Observa-se a cada dia a crescente influência dos princípios constitucionais de nosso direito positivo sob ramos até então impregnados por uma ótica privatista e patrimonialista. Os ventos constitucionais sopraram sobre o Direito do Trabalho, sobre o Direito do Consumidor e, notadamente, sobre o Direito Civil como um todo.

Especialmente no que se refere à interpretação de institutos clássicos do Direito Civil, a hermenêutica constitucional atribuiu nova roupagem, mais humana, mais democrática, enfim, mais social. Esse fenômeno recebeu conceituação própria. Trata-se da chamada “despatrimonialização” ou, como preferir, “constitucionalização” do Direito Civil (LENZA, 2008, p.3).

A nomenclatura sugere que o ponto central, ou seja, o destinatário-mor das normas civilistas passou a ser o ser humano, ao invés do patrimônio. Fala-se em constitucionalização pelo fato de a Constituição de 1988 calcar seus alicerces na dignidade da pessoa humana, e não no patrimônio.

Para Júlio César Finger (2000 apud LENZA, 2008, p.3):

Os princípios constitucionais, entre eles o da dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, inciso III), que é sempre citado como um princípio-matriz de todos os direitos fundamentais, colocam a pessoa em um patamar diferenciado do que se encontrava no Estado Liberal. O direito civil, de modo especial, ao expressar tal ordem de valores, tinha por norte a regulamentação da vida privada unicamente do ponto de vista do patrimônio do indivíduo. Os princípios constitucionais, em vez de apregoar tal conformação, têm por meta orientar a ordem jurídica para a realização de valores da pessoa humana como titular de interesses existenciais, para além dos meramente patrimoniais. O direito civil, de um direito-proprietário, passa a ser visto como a regulação de interesses do homem que convive em sociedade, que deve ter um lugar apto a propiciar o seu desenvolvimento com dignidade. Fala-se, portanto, em uma despatrimonialização do direito civil, como consequência de sua constitucionalização.

Muitas vezes, a alteração na interpretação de institutos se deu sem que tivesse havido uma correspondente alteração legislativa. Com efeito, a jurisprudência progrediu, porosa aos auspícios e princípios constitucionais, sem que o legislador promovesse a atualização legislativa desejada, ou, quando o fez, ela foi posterior à consolidação jurisprudencial dos institutos.

Cite-se como exemplo, na seara contratual, a evolução jurisprudencial dos institutos da boa-fé e da função social do contrato, que encontraram sede jurisprudencial antes mesmo de sua previsão expressa com o advento do Código Civil de 2002.

Não nos esqueçamos da união estável, cuja previsão no Texto Maior precedeu a normatização ordinária.

No mesmo caminho de uma interpretação impregnada de dignidade humana, assiste-se atualmente ao reconhecimento de direitos às pessoas em união homoafetiva. Mesmo a ausência de uma legislação específica sobre o tema não tem impedido o judiciário¹ de assegurar direitos àquelas pessoas, sobretudo na esfera previdenciária².

Creemos, entretanto, que o Direito Tributário tem-se mostrado refratário aos princípios constitucionais que tanto impregnam outros ramos. Seus operadores enrijeceram-se em conceitos clássicos e em preconceitos acerca da hipossuficiência dos contribuintes, mas que muitas vezes destoam de uma realidade fática.

O que se pretende nas próximas linhas não é uma defesa inconsequente da tributação estatal muito menos um completo abandono de princípios basilares do direito tributário, como o da legalidade.

Buscar-se-á demonstrar situações em que o Fisco não se encontra em posição de supremacia ante o contribuinte. Ao contrário, há situações em que, por incrível que pareça, o lado mais frágil da relação parece ser o Estado, engessado em sua própria burocracia.

Nestes cenários, a interpretação dos atos jurídicos e das operações não se pode valer da máxima de hipossuficiência dos contribuintes frente ao todo-poderoso Estado, sob pena de se obstar a aplicação de outros princípios constitucionais. Como se sabe, com fundamento na melhor doutrina constitucional, a ponderação de princípios não pode conduzir à completa anulação de um princípio em favor de outro.

Alguns ensinamentos doutrinários sobre o choque entre princípios se destacam:

Intimamente ligado ao princípio da unidade da Constituição, que nele se concretiza, o princípio da *harmonização* ou da *concordância prática* consiste, essencialmente, numa recomendação para que o aplicador das normas constitucionais, em se deparando com situações de concorrência entre bens constitucionalmente protegidos, adote a solução que otimize a realização de todos eles, mas ao mesmo tempo não acarrete a negação de nenhum. (MENDES; COELHO; BRANCO, 2007, p. 107).

¹ A Administração Pública também tem-se mostrado sensível à esses princípios, como se verifica no Parecer 1.503/2010 da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que autoriza casais homoafetivos a declararem o companheiro (a) como dependente na declaração de imposto de renda.

² Por todos, cite-se Recurso Especial nº 395.904 - RS (2001/0189742-2), publicado no DJ 06/02/2006, p. 365.

O conflito entre princípios constitucionais é resolvido com a ponderação entre eles, sendo que um deles irá prevalecer no caso concreto sob análise. Isso não significa, diferentemente do conflito entre regras, que o princípio que não prevaleceu deva ser definitivamente repudiado.

Parece-nos que a análise de situações litigiosas envolvendo tributação, tanto no contencioso administrativo-tributário quanto no judicial, somente recentemente³ tem considerado a existência de princípios que podem, conforme o caso concreto, fazer frente àqueles que limitam o poder de tributar do Estado.

A exigência por uma conformidade entre as medidas jurídicas adotadas nos planejamentos tributários e a realidade fática que as fundamentam soa-nos como expressão da tendência constitucionalizante no âmbito do direito tributário.

O presente estudo procura, portanto, demonstrar que diversas normas e princípios de nosso ordenamento jurídico elevam o *propósito negocial* à condição de elemento condicionante da licitude e validade dos planejamentos tributários.

A partir de uma pesquisa bibliográfica, abordou-se inicialmente, no Item 2, a temática do Planejamento Tributário, estudando seus aspectos gerais, sob uma atual ótica constitucional. Abordou-se aqui a submissão dos contribuintes aos direitos fundamentais, bem como com as normas sobre a desconsideração de atos e negócios jurídicos adotados em planejamentos tributários.

No Item 3, tratou-se das origens do propósito negocial e dos elementos que permitem a identificação de sua presença em operações societárias. Abordou-se também a previsão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro.

O cerne do trabalho foi atingido ainda neste Item 3, quando se analisaram normas constitucionais e infra-constitucionais que denunciam a exigência do propósito negocial como requisito de validade de negócios jurídicos no direito brasileiro. A essa análise somou-se a identificação de atual e representativa jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – sobre o tema.

Por fim, no Item 4, chegou-se a uma conclusão acerca da tendência jurisprudencial na percepção do propósito negocial como elemento necessário ao reconhecimento da licitude de planejamentos tributários.

2 DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O estudo do planejamento tributário aqui realizado busca um enfoque constitucional. A adoção de medidas jurídicas e comerciais com o

³ Em item próprio (3.6), abordaremos a atual jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que mostram uma salutar tendência em considerar aspectos outros, que não apenas os meramente formais, na interpretações de normas e institutos jurídicos no contexto do planejamento tributário.

intuito de recolher menos tributos, ou adiar a ocorrência do fato gerador, decerto encontra amparo em diversas regras e princípios constitucionais.

Por outro lado, há diversos outros princípios que podem ser tolhidos caso planejamentos sejam indiscriminadamente considerados válidos e legítimos tão-somente porque adotaram forma jurídica prevista em texto de lei.

O que se busca nas próximas linhas é a demonstração de que o atual estágio do nosso direito, sobretudo, do direito constitucional, não mais permite interpretações que ignorem a realidade fática, subjacente às formas jurídicas.

Defendemos aqui a existência de limites ao direito de se buscar alternativas para reduzir ou adiar a tributação. A existência de um propósito negocial que justifique as medidas jurídicas é elemento a ser perquirido na análise da validade dos planejamentos tributários.

Não olvidamos, entretanto, das diversas críticas doutrinárias quanto à aferição do propósito negocial em matéria de planejamentos.

Com efeito, questiona-se a introdução de um critério alienígena em um ordenamento jurídico, mormente quando o fenômeno (*business purpose*) formou-se a partir de uma evolução jurisprudencial e sem que tenha havido inovação legislativa que o embase. (SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 18).

Verificaremos, entretanto, que a crítica não resiste à uma análise sistemática, teleológica e, sobretudo, constitucional de nosso ordenamento em vigor.

Por essa razão, começemos a discorrer sobre o planejamento tributário sob um enfoque constitucional, contribuindo para uma releitura desse fenômeno jurídico.

2.1 ASPECTOS GERAIS SOB UMA ÓTICA CONSTITUCIONAL

O exercício da atividade empresarial e sua busca pelo saldo positivo entre os custos operacionais e as receitas exigem um foco especial na própria estrutura da empresa.

Em um cenário de ampla concorrência, como o que se verifica hoje na maioria dos setores da economia, o auferimento ou não de lucros é determinado, muitas vezes, na adoção de medidas *interna corporis*.

Uma correta estruturação societária e um bem planejado controle de custos são elementos indispensáveis para o sucesso empresarial. Se considerarmos que os tributos representam custos de significativo impacto no orçamento empresarial, veremos que as medidas para minimizar a carga tributária são de larga utilização pelas empresas e pelos contribuintes em geral.

O conceito de planejamento tributário aflora deste cenário, em que os contribuintes adotam determinadas medidas jurídicas no intuito de reduzir os custos tributários que incidem sobre sua atividade.

Para Andrade Filho (2007, p.728), “planejamento tributário ou ‘elisão fiscal’ envolve a escolha, entre alternativas válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica”.

É de extrema relevância para a discussão aqui travada a lição no sentido de que o planejamento tributário exige o manejo de duas linguagens: a do direito positivo e a dos negócios, não se restringindo, portanto, à descoberta de lacunas ou brechas legislativas. (Id., 2007, p.728).

De fato, conforme sustentaremos à frente, não merecem guarda jurídica os planejamentos tributários que não estão calcados em um propósito negocial, ou seja, sem as subjacentes razões fático-negociais que o permitam ou que o justifiquem.

Creemos que o constitucionalismo em vigor⁴ não mais permite a aceitação de planejamentos formalmente lícitos, vez que cumpridos fielmente preceitos legais, mas que não possuam qualquer suporte fático atinente à prática empresarial.

Há diversos princípios constitucionais que podem ser invocados para amparar o direito dos contribuintes de adotarem medidas para redução da carga tributária *in concreto*.

Notadamente, citem-se o Princípio da Livre Iniciativa (Art. 1º, IV) e o Princípio da Propriedade Privada (Art. 170, II), que garantem aos contribuintes o direito de organizar seus negócios da maneira que lhes convier. Se dessa estruturação decorre economia tributária, tanto melhor para a atividade desenvolvida.

Cite-se ainda o Princípio da Livre Concorrência (Art. 170, IV todos da CF/88), na medida em que admitir uma economia tributária àquele que melhor gere seus custos tributários é contribuir para o fomento da competição empresarial, salutar para o consumidor de seus produtos.

Não podemos deixar de mencionar todos os princípios ou limitações ao poder de tributar, veiculados nos artigos 150, 151 e 152 da CF/88, que pedimos licença para incluí-los sob a rubrica “Princípio da Ordem Tributária Justa”.

Existem, por outro lado, uma série de outros princípios, igualmente direitos fundamentais. Estes princípios devem servir de contraponto àqueles já mencionados em situações de planejamento tributário cujos contornos não estejam claros.

Antes de enunciar os princípios constitucionais que fundamentariam a exigência do propósito negocial como fundamento de validade dos planejamentos tributários, faz-se necessário tecer alguns comentários sobre a tributação como fonte de receita estatal.

⁴ Por “constitucionalismo em vigor” entenda-se não só o texto da Constituição Federal de 1988 mas também a evolução na interpretação constitucional realizada sobretudo pelo STF.

Uma simples leitura do artigo 2º da Lei nº 12.214, de 26 de janeiro de 2010, Lei Orçamentária Anual de 2010, nos revela a importância das receitas tributárias como fonte de recursos para o custeio das políticas públicas estatais.

Decerto que as políticas públicas tem uma finalidade precípua, qual seja: assegurar a dignidade da pessoa humana.

Com efeito, o princípio previsto no artigo 1º, inciso III da Constituição Federal de 1988 exprime a primazia da pessoa humana sobre o Estado e a sua consagração importa no reconhecimento de que a pessoa é o fim, e o Estado não mais do que um meio para a garantia e promoção de seus direitos fundamentais. (SARMENTO, 2008, p. 87).

Sabendo-se que o foco do nosso ordenamento jurídico repousa na dignidade da pessoa humana, não é difícil concluir que as receitas tributárias constituem instrumento ímpar na consecução dos objetivos fundamentais previstos no Art. 3º da Constituição Federal de 1988.

Da mesma forma, não é difícil concluir que, para construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos, enfim, para assegurar uma vida digna a todos os brasileiros, as receitas tributárias se apresentam como seu principal instrumento.

Neste cenário, determinado planejamento tributário que não guarde qualquer substrato de veracidade fática, ou seja, cujas medidas adotadas no campo jurídico-formal não tenham a menor repercussão na realização do objeto social proposto pela empresa, tal planejamento não encontra amparo na ordem constitucional atual.

Planejamentos cujo único e exclusivo objetivo seja a redução tributária ofendem princípios como, repita-se, a *Dignidade da Pessoa Humana*, na medida em que priva o estado de recursos destinados a assegurar a existência digna de seus cidadãos.

Ofendem, igualmente, a *Função Social da Propriedade*. A propriedade de uma sociedade empresária, ou de frações do seu capital, decerto deve observar sua função social. Respeito às obrigações trabalhistas de seus empregados, ao direito de seus consumidores e o pagamento dos tributos que lhes são cabíveis são formas de cumprir tal função.

E nem se alegue que a propriedade de sociedades empresárias não se submeteriam ao princípio da função social. Não procede o argumento de que a Constituição de 1988 teria apenas estipulado a função social da propriedade urbana (art 182, §2º) e da rural (art. 186). Ocorre que o inciso XXIII do artigo 5º fala em função social de toda e qualquer propriedade.

O *Princípio da Isonomia* é, da mesma forma, atingido. Se verificarmos que redução das desigualdades regionais e sociais é princípio da nossa ordem econômica (Art. 170, VII da CF/88) e que o rateios das receitas

tributária obedecem a critérios que visam à redução dessas desigualdades⁵, a economia tributária indevida agrava a situação de antinomia e antagonismos entre as regiões do país.

Ao lado desses princípios, há uma série de bens jurídicos e de outros direitos assegurados constitucionalmente que são tolhidos em razão de planejamentos tributários cujo a única e exclusiva determinante é a economia tributária. Citem-se os direitos sociais (arts. 6º e seguintes), a seguridade social (art. 194 e seguintes, todos da Constituição Federal de 1988), dentre outros.

Passemos, portanto, às razões que justificam a aplicação desses princípios na interpretação e julgamento de operações societária e negócios jurídicos realizados em um contexto de planejamento tributário.

2.2 A SUBMISSÃO DOS PARTICULARES (CONTRIBUINTE) AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS. LIMITAÇÕES AO DIREITO DE PAGAR MENOS TRIBUTOS

É preciso deixar claro, desde o início, que não pretendemos, com essa abordagem, minimizar a importância dos princípios e garantias constitucionais que protegem os contribuintes da ânsia arrecadatória do Estado.

Esses dispositivos, previstos no texto constitucional nos artigos 150, 151 e 152, são conquistas de nosso constitucionalismo que devem ser fortemente defendidas. Fala-se em eficácia vertical de direitos fundamentais quando, como neste caso, o constituinte prescreve direitos ou garantias aos cidadãos frente ao Estado.

A verticalidade reside no fato de o Estado encontrar-se em posição favorecida, ou seja, em superioridade com relação ao cidadão individualmente considerado.

Ocorre, entretanto, que vem sendo firmada cada vez mais na doutrina alienígena e nacional a concepção de que os direitos fundamentais não constituem comandos destinados apenas aos atores estatais.

Com efeito, o arcabouço constitucional irradia seus efeitos para além das esferas estatais, alcançando também as relações privadas. Sobre o tema, as lições de Ingo Wolfgang Sarlet (2007, p.395) são esclarecedoras:

Para além de vincularem todos os poderes públicos, os direitos fundamentais exercem sua eficácia vinculante também na esfera jurídico-privada, isto é, no âmbito das relações jurídicas entre particulares. Essa temática, por sua vez, tem sido versada principalmente sob os títulos de

⁵ Exemplo disso é o rateio do Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal e do Fundo de Participação dos Municípios, cujos critérios de repartição dos recursos visa à superação de desigualdades sociais (Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989).

eficácia privada, eficácia externa (ou eficácia em relação a terceiros) ou horizontal dos direitos fundamentais [...]

Na mesma linha leciona Daniel Sarmento (2008, p. xxvii):

Fala-se em eficácia horizontal dos direitos fundamentais, para sublinhar o fato de que tais direitos não regulam apenas as relações verticais de poder que se estabelecem entre Estado e cidadão, mas incidem também sobre relações mantidas entre pessoas e entidades não estatais, que se encontram em posição de igualdade formal.

Poder-se-á indagar: qual a relevância da eficácia horizontal dos direitos fundamentais no âmbito do direito tributário, que veiculada normas cogentes entre Estado e cidadãos?

Ocorre que, inexoravelmente, o contexto dos planejamentos tributários gira em torno de relações jurídicas entre particulares que visam a influenciar na relação de um deles ou de ambos para com o Fisco.

Em outras palavras, os planejamentos tributários se constituem em negócios jurídicos, estruturações societárias ou em operações comerciais que se operam entre atores privados.

É propriamente nesta seara que as considerações aqui feitas quanto a aplicação de princípios fundamentais nas relações privadas (eficácia horizontal) irá atuar. Queremos, com isso, demonstrar que, ao lado dos direitos, há igualmente deveres fundamentais a serem observados pelos particulares.

Sob esse enfoque, é possível notar que o princípio da dignidade da pessoa humana, por exemplo, pode fundamentar não apenas as vedações ao poder de tributar, evitando abusos estatais na tributação, mas também pode e deve ser utilizado para evitar que o ordenamento seja usado como escudo para uma economia tributária que não interessa à coletividade.

É oportuno lembrar que “a preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos é evidente, daí derivando o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária.” (AMARO, 2010, p. 27).

Ora, não ignoramos o fato de que a redução dos custos tributários decorrentes dos planejamentos tributários há de ser reconhecida. Pode-se inclusive falar em uma espécie de “direito de pagar menos tributos”, com fundamentos em princípios constitucionais já abordados acima (livre iniciativa, propriedade privada, etc.).

Ocorre que o exercício deste direito decerto encontra limites. O respeito a outros princípios da ordem constitucional é o primeiro limitador, sendo certo que a ponderação entre os valores em conflito será feita conforme o caso concreto.

E não se diga que a proposta aqui veiculada gerará alto grau de subjetivismo e de insegurança jurídica. A consideração acerca de peculiaridades de cada caso é inexorável em qualquer julgamento.

Ademais, é plenamente possível identificar a formação de alguns *standarts* na jurisprudência sobre o planejamento tributário e o propósito negocial.

Entendemos, porém, que o principal limitador ao direito de pagar menos tributos é propriamente a co-existência de fatores extra-tributários que justifique a adoção de medidas elisivas.

Em nosso sentir, o planejamento tributário há de encontrar justificativa e suporte em fatores da atividade econômica das empresas. Há que buscar, ao lado da economia tributária, uma otimização ou uma melhoria da prática empresarial. Enfim, exige-se, para além de uma economia de tributos, um propósito negocial.

Veremos em momento oportuno (Item 3.4) algumas normas do ordenamento jurídico pátrio que permitem a conclusão de que a existência e um propósito negocial é determinante da validade de operações societária e negócios jurídicos levados a termo em planejamentos tributários.

Antes disso, convém passarmos para algumas considerações acerca das normas aplicáveis na desconsideração de atos e negócios jurídicos realizados em planejamentos tributários.

2.3 A DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS NO CONTEXTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIOS – NORMAS APLICÁVEIS

Alguns ramos do direito, como o direito do trabalho ou do consumidor, parecem mais porosos à utilização de princípios na interpretação de institutos ou na atualização de conceitos clássicos.

Creemos não ser o caso do direito tributário.

Não obstante, conforme vimos acima, há uma série de princípios constitucionais que possibilitam a desconsideração de atos, operações, negócios, estruturações societárias levadas a termos com exclusivo propósito de economia tributária.

Dentre tais princípios destaca-se a função social da propriedade. Com efeito, a propriedade de cotas ou ações de uma sociedade empresária insere o seu titular em um contexto que transcende os limites da empresa. Nascem obrigações para com a sociedade, na medida em que esta também contribui para a manutenção e perpetuação da entidade empresarial.⁶

No ordenamento infraconstitucional, destaca-se a previsão do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional – CTN, segundo o qual a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

⁶ Em cenários de turbulência econômica se evidencia que o socorro estatal a empresas privadas é custeado por toda a sociedade. Fala-se em “privatização dos lucros” e em “socialização dos prejuízos”.

A celeuma em torno deste dispositivo refere-se à sua parte final, que remete a procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Cremos, entretanto, que uma interpretação sistemática e teleológica do ordenamento jurídico permite conferir alguma eficácia ao texto legal.

Neste sentido, ganha relevância o disposto no artigo 113 do Código Civil, que insere a boa-fé como vetor interpretativo dos negócios jurídicos.

Ainda na seara civilista, merecem menção os artigos 421 e 422 do Código, que, respectivamente, condiciona a liberdade contratual à função social do contrato e elege a probidade e a boa-fé como princípios a serem seguidos pelos contratantes em geral⁷.

Convém ainda mencionar o repúdio do ordenamento jurídico ao enriquecimento sem causa, veiculado no artigo 884 do Código Civil. Com efeito, sob o ponto de vista contábil, ao se evitar um custo (pagamento de tributos), estar-se-á auferindo um ganho.

Ora, se a economia tributária não decorre de fatores extra-tributários que a justifiquem, sendo apenas um fim em si mesma, temos que ela constitui enriquecimento sem causa, em desfavor de toda a coletividade.

Merece destaque ainda o artigo 50 do Código Civil, que versa sobre a desconsideração da personalidade jurídica.

Assim, em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Podemos concluir que o ordenamento jurídico, analisado de forma sistemática e finalista, repudia os atos e negócios jurídicos adotados em planejamentos tributários que não encerram em si qualquer propósito negocial.

É oportuno adentrarmos, portanto, no estudo do propósito negocial.

3 DO PROPÓSITO NEGOCIAL

A abordagem constitucional feita acima, no que se refere ao planejamento tributário, nos permite afirmar que o ordenamento jurídico brasileiro não mais tolera uma discrepância entre a realidade e a formalidade dos atos jurídicos.

A formalidade jurídica há de ser expressão fidedigna da realidade. Dessa forma, partindo-se da premissa de que as sociedades empresárias buscam o auferimento de lucros, não se concebe a adoção de medidas em que a busca, ainda que mediata, por lucros não seja considerada.

⁷ Aprofundaremos a análise destes artigos quando da abordagem das normas autorizadoras do reconhecimento do propósito negocial como requisito de validade de operações societárias (Item 3.4).

Podemos garantir que “economia de tributos” não é objeto social de nenhuma empresa. Assim, na condução dos negócios, não há dúvidas de que tal economia possa licitamente ocorrer, mas há que decorrer do cumprimento do objeto social da sociedade.

O propósito negocial diz respeito, portanto, à condução dos negócios da sociedade empresária segundo posturas previsíveis ou admissíveis se considerado seu objeto social e sua atividade econômica tendente ao auferimento de lucros.

3.1 ORIGENS DO INSTITUTO

A doutrina do propósito negocial (*business-purpose doctrine*) tem origem nos Estados Unidos e nasceu em um contexto de reestruturações societárias. Dentro seus fundamentos primordiais, pode-se destacar que a simples concordância com a letra da lei tributária é insuficiente para embasar uma economia tributária válida. (HOGROIAN, 2002, p. 1, tradução nossa).

Embora a doutrina tenha se desenvolvido inicialmente na tributação do imposto de renda (*income taxation*), não tardou sua extensão para outros tributos.

Vale salientar que, no direito americano, a doutrina do propósito negocial é normalmente conjugada com outras doutrinas (*economic-substance doctrine; step-transaction doctrine; sham-transaction doctrine e phantom-corporation doctrine*). (Id., 2002, p. 2).

Parece-nos que a conjugação de tais teorias não possui outro propósito senão o de afastar, ou seja, desconsiderar, os atos ou negócios adotados com exclusivo propósito tributário e promover a tributação devida.

Creamos que o fato de o instituto ter suas fontes em país de tradição na *common law* não o tornar incompatível, só por este motivo, com o direito brasileiro. Como vimos acima, há uma série de princípios constitucionais que se compatibilizam com os enunciados da teoria do propósito negocial, configurando verdadeiras cláusulas de abertura do nosso ordenamento ao instituto.

Os críticos do reconhecimento do propósito negocial em nosso ordenamento falam ainda em uma necessária e deseável inovação legislativa que discipline o instituto. Ocorre, porém, como mencionamos anteriormente, há uma série de exemplos em nosso direito de institutos cujo reconhecimento jurisprudencial precedeu a previsão legal.

Ademais, em nome de uma suposta segurança jurídica, corre-se o risco de enrijecer o novel instituto. Ao contrário, uma interpretação principiológica, sistemática e teleológica garante seu constante amadurecimento e conformação com o ordenamento em vigor.

3.2 A IDENTIFICAÇÃO DO PROPÓSITO NEGOCIAL EM TRANSAÇÕES. ELEMENTOS INDICIÁRIOS DE SUA AUSÊNCIA

Para nós, a ausência de propósito negocial em transações comerciais no âmbito de planejamentos tributários configura ofensa à ordem jurídica posta.

Tal premissa nos leva a defender que a verificação da presença do propósito negocial se dá de forma negativa, ou seja, há que ser provada a sua ausência e não a sua presença. Isso porque o ordinário se presume, enquanto o extraordinário se prova.

Em outras palavras, há presunção de que as transações e operações societárias ocorridas na atuação empresarial da sociedade guardem correspondência com o seu objeto social e que, portanto, encerrem um propósito negocial. Assim, a fiscalização tributária, havendo indícios do contrário, deve produzir provas que afastem essa presunção.

Todavia, é preciso atentar para a existência de indícios que denotam a ausência daquele propósito.

Interessante estudo divulgado recentemente demonstrou que a jurisprudência administrativa do então Conselho de Contribuintes atribui maior relevância a alguns elementos no julgamento da existência ou não de propósito negocial (SCHOUERI; FREITAS, 2010, p. 19).

O primeiro desses elementos diz respeito ao *lafso temporal* entre as operações do planejamento. Não tem boa acolhida entre os julgadores o planejamento feito às pressas, com a assinatura de uma gama de documentos em um mesmo momento.

O indício da ausência de propósito negocial repousa na inexistência de tempo hábil para que decisões tomadas em um primeiro momento, em uma primeira rodada de operações, surtam efeito. Assim, passa-se uma segunda rodada de transações sem qualquer decurso de prazo, denunciando a mera formalidade das decisões.

Outro elemento que se sobressaiu na consideração dos julgadores administrativos refere-se à *interdependência entre as partes envolvidas*, ou seja, as operações ocorrem entre *sociiedades coligadas*.

Nestes casos, o indício baseia-se na ausência de efeitos econômicos perante terceiros, ficando as operações limitadas a um mesmo grupo econômico. Vale ressaltar que o simples fato de a operação se realizar entre parte vinculadas não quer dizer que há afronta à lei tributária.

Há ainda outro elemento que gera desconfiança dentre os julgadores. Trata-se de *operações anormais*, ou seja, que destoam da rotina empresarial da sociedade. Aqui, há uma maior probabilidade de que os motivos da transação sejam exclusivamente tributários.

Embora não apontado no estudo citado, cremos que operações em que uma das partes se localize em país com tributação favorecida (*paraísos fiscais*⁸) não são vistas com bons olhos pelos julgadores.

⁸ A lista dos países considerados como tal é dada pela IN RFB nº 1.037, de 04 de junho de 2010.

Nunca é demais lembrar que uma correta e justa resolução de situações conflituosas, nessa temática, passa obrigatoriamente por uma análise aprofundada das peculiaridades do caso concreto, bem como pelo sopesamento dos princípios e bens jurídicos em oposição.

3.3 O PROPÓSITO NEGOCIAL E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO – A MEDIDA PROVISÓRIA 66, DE 2002

Conforme adiantamos acima, não há previsão expressa em nosso ordenamento jurídico do instituto propósito negocial.

Isso não impede, consoante já defendemos nos itens anteriores, o seu reconhecimento e aplicação em nosso direito, tendo em vista uma série de regras e princípios que o confirma entre nós.

Não podemos nos furtar, entretanto, da menção à Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. Esse instrumento normativo previa expressamente o instituto do propósito negocial como elemento cuja falta justifica a desconsideração do ato ou negócio jurídico.

A exposição de motivos⁹ que acompanhou a proposição da MP nº 66, de 2002, assim justificava:

11. Os arts. 13 a 19 dispõem sobre as hipóteses em que a autoridade administrativa, apenas para efeitos tributários, pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos, ressalvadas as situações relacionadas com a prática de dolo, fraude ou simulação, para as quais a legislação tributária brasileira já oferece tratamento específico.

12. O projeto identifica as hipóteses de atos ou negócios jurídicos que são passíveis de desconsideração, pois, embora lícitos, buscam tratamento tributário favorecido e configuram abuso de forma ou falta de propósito negocial.

13. Os conceitos adotados no projeto guardam consistência com os estabelecidos na legislação tributária de países que, desde algum tempo, disciplinaram a elisão fiscal.

14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.

O item 14 da exposição de motivos evidencia, ao lado da leitura da parte final do parágrafo único do art. 116 do CTN (“observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”), que a exigência

⁹ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2002/211-MF-02.htm>. Acesso em: 19 ago. 2010

de lei ordinária recai apenas quanto ao procedimento para desconsideração de atos ou negócios.

Em nenhum momento o Código Tributário exige lei ordinária que defina “propósito negocial”. Isso apenas corroborando nosso entendimento de que o instituto já se faz presente em nosso ordenamento, seja por inferência lógica ou por interpretações sistemáticas e teleológicas.

No texto da Medida Provisória, o tema foi tratado da seguinte maneira:

PROCEDIMENTOS RELATIVOS À NORMA GERAL ANTI-ELISÃO

Art. 13. Os atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos de obrigação tributária serão desconsiderados, para fins tributários, pela autoridade administrativa competente, observados os procedimentos estabelecidos nos arts. 14 a 19 subseqüentes.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não inclui atos e negócios jurídicos em que se verificar a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 14. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou a postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico dever-se-á levar em conta, entre outras, a ocorrência de:

I - falta de propósito negocial; ou

II - abuso de forma.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito negocial a opção pela forma mais complexa ou mais onerosa, para os envolvidos, entre duas ou mais formas para a prática de determinado ato.

§ 3º Para o efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

Art. 15. A desconsideração será efetuada após a instauração de procedimento de fiscalização, mediante ato da autoridade administrativa que tenha determinado a instauração desse procedimento.

Art. 16. O ato de desconsideração será precedido de representação do servidor competente para efetuar o lançamento do tributo à autoridade de que trata o art. 15.

§ 1º Antes de formalizar a representação, o servidor expedirá notificação fiscal ao sujeito passivo, na qual relatará os fatos que justificam a desconsideração.

§ 2º O sujeito passivo poderá apresentar, no prazo de trinta dias, os esclarecimentos e provas que julgar necessários.

§ 3º A representação de que trata este artigo:

I - deverá conter relatório circunstanciado do ato ou negócio praticado e a descrição dos atos ou negócios equivalentes ao praticado;

II - será instruída com os elementos de prova colhidos pelo servidor, no curso do procedimento de fiscalização, até a data da formalização da representação e os esclarecimentos e provas apresentados pelo sujeito passivo.

Art. 17. A autoridade referida no art. 15 decidirá, em despacho fundamentado, sobre a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados.

§ 1º Caso conclua pela desconsideração, o despacho a que se refere o caput deverá conter, além da fundamentação:

I - descrição dos atos ou negócios praticados;

II - discriminação dos elementos ou fatos caracterizadores de que os atos ou negócios jurídicos foram praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

III - descrição dos atos ou negócios equivalentes aos praticados, com as respectivas normas de incidência dos tributos;

IV - resultado tributário produzido pela adoção dos atos ou negócios equivalentes referidos no inciso III, com especificação, por tributo, da base de cálculo, da alíquota incidente e dos encargos moratórios.

§ 2º O sujeito passivo terá o prazo de trinta dias, contado da data que for cientificado do despacho, para efetuar o pagamento dos tributos acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 18. A falta de pagamento dos tributos e encargos moratórios no prazo a que se refere o § 2º do art. 17 ensejará o lançamento do respectivo crédito tributário, mediante lavratura de auto de infração, com aplicação de multa de ofício.

§ 1º O sujeito passivo será cientificado do lançamento para, no prazo de trinta dias, efetuar o pagamento ou apresentar impugnação contra a exigência do crédito tributário.

§ 2º A contestação do despacho de desconsideração dos atos ou negócios jurídicos e a impugnação do lançamento serão reunidas em um único processo, para serem decididas simultaneamente.

Art. 19. Ao lançamento efetuado nos termos do art. 18 aplicam-se as normas reguladoras do processo de determinação e exigência de crédito tributário.

Ocorre, entretanto, que a disciplina acima não foi mantida quando a Medida Provisória foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Para muitos, isso significou uma completa impossibilidade de desconsideração de atos e negócios jurídicos, bem como uma vedação à utilização do propósito negocial como elemento determinante da validade jurídica de transações comerciais.

Não pensamos assim. A exigência do propósito negocial, repita-se, é decorrência de nosso ordenamento, não necessitando de definição legal expressa para que exista.

Ademais, a valoração de atos e negócios jurídicos pode conduzir perfeitamente ao seu afastamento ou desconsideração em sede de julgamento no contencioso administrativo tributário e, com maior razão, pelo judiciário, tendo em vista o princípio da inafastabilidade da jurisdição (art. 5º, XXXV).

A conclusão não pode ser outra senão a de que uma previsão expressa no ordenamento jurídico acerca do propósito negocial é despicienda, embora seja aconselhável, segundo alguns, de forma a balizar a atuação do Fisco.

3.4 NORMAS AUTORIZADORAS DO RECONHECIMENTO DO PROPÓSITO NEGOCIAL COMO REQUISITO DE VALIDADE FÁTICO-JURÍDICA DE OPERAÇÕES SOCIETÁRIAS NO CONTEXTO DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O reconhecimento do propósito negocial como requisito da validade jurídica do planejamento tributário diz respeito sobretudo à conformação entre a realidade fática das relações comerciais e a formalidade jurídica.

No atual estágio do nosso constitucionalismo, conforme abordamos acima, sobressai o entendimento de que os direitos fundamentais irradiam seus efeitos para as relações privadas (SARMENTO, 2008), falando-se em uma eficácia horizontal daqueles direitos (SARLET, 2007).

Os planejamentos se realizam com a adoção de atos e negócios jurídicos realizados entre particulares, cujos efeitos são apresentados à administração tributária no intuito de obstar ou adiar a ocorrência do fato gerador. Sob esse enfoque, é propriamente essas relações entre particulares que devem observância aos direitos fundamentais.

No âmbito constitucional, podemos vislumbrar a exigência do propósito negocial como condicionante das transações comerciais em princípios como a *função social da propriedade, a isonomia* e, principalmente, na interpretação constitucional dada a institutos de direito privado.

Tais princípios já encontram reverberação em dispositivos infra-constitucionais recentes. Exemplo disso são os artigos 421 e 422 do Código Civil de 2002.

O artigo 421 condiciona a liberdade contratual à função social do contrato, enquanto o artigo 422 elege a probidade e a boa-fé como princípios a serem seguidos pelos contratantes em geral. Cremos não haver dúvidas de que essas regras se aplicam, por exemplo, aos contratos ou estatutos sociais de sociedade empresária.

Assim, contratos ou estatutos sociais de “empresas veículo”, criadas como o exclusivo propósito de propiciar economia tributária mediante sucessivas operações societária, podem ser impugnados e a operações correlatas desconsideradas em razão do descumprimento da função social, da probidade e da boa-fé.

É de se notar, neste caso, que a probidade e a boa-fé não de ser consideradas não entre as partes da operação, via de regra coligadas e em conluio, mas sim perante a coletividade, tolhida de recursos tributários ordinariamente devidos.

A previsão do artigo 884 do Código Civil igualmente autoriza o reconhecimento da exigência do propósito negocial em nosso direito.

Com efeito, o artigo em destaque repúdia o enriquecimento sem causa. Ora, se o contrato social ou o estatuto social elenca o objeto social, ou seja, as atividades empresariais a que se propõe a sociedade, é naqueles instrumentos que se encontra a forma (ou causa) para a geração de riquezas.

Como afirmamos acima, desconhecemos qualquer empresa que nomeie dentre seu objeto social “economizar tributos”. Assim, operações pautadas nesse único propósito fogem da normalidade empresarial listada em seu objeto social e, portanto, carecem de causa jurídica.

Considerando que, sob o ponto de vista contábil, a redução de um custo (pagamento de tributos) representa um ganho, a conclusão não pode ser outra senão que a economia tributária auferida em operações

que não apresentem fatores extra-tributários, constitui enriquecimento sem causa.

Com isso, defendemos que a vedação ao enriquecimento sem causa contribui para o reconhecimento do propósito negocial em nosso ordenamento.

Por fim, em um exercício de interpretação sistemática do nosso ordenamento jurídico, vislumbra-se ainda autorização para o reconhecimento do propósito negocial como requisito de validade de operações societárias (fusões, cisões, incorporações) adotadas em planejamentos em normas que versam sobre a desconsideração da personalidade jurídica.

Citem-se aqui os artigo 50 do Código Civil e o artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor. Assim, a desconsideração da personalidade jurídica é possível ante a ocorrência de *abuso da personalidade jurídica*, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, bem como quando houver *abuso de direito, excesso de poder, infração da lei*, fato ou ato ilícito ou *violação dos estatutos ou contrato social*.

Podemos concluir, portanto, pela existência de um robusto arcabouço jurídico que permite a aplicação do instituto do propósito negocial em nosso direito. O fato de sua constatação decorrer de fundamentação principiológica e sistemática não lhe retira a eficácia jurídica.

3.5 DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA SOBRE O TEMA

A jurisprudência administrativa sobre o tema parece estar sensível à interpretação constitucional na valoração e julgamento de planejamentos tributários.

Com efeito, os julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF¹⁰ tem demonstrado uma tendência pelo afastamento de planejamentos tributários que encerrem propósitos exclusivamente fiscais.

O julgado abaixo bem demonstra essa inclinação:

INCOPORAÇÃO DE EMPRESA. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. NECESSIDADE DE PROPÓSITO NEGOCIAL. UTILIZAÇÃO DE “EMPRESA VEÍCULO”. Não produz o efeito tributário almejado pelo sujeito passivo a incorporação de pessoa jurídica, em cujo patrimônio constava registro de ágio com fundamento em expectativa de rentabilidade futura, *sem qualquer finalidade negocial ou societária*, especialmente quando a incorporada teve o seu capital integralizado com o investimento originário de aquisição de participação societária da incorporadora (ágio) e, ato contínuo, o evento da incorporação *ocorreu no dia seguinte*. Nestes casos, resta caracterizada a utilização da

¹⁰ Antigo Conselho de Contribuintes, com novos contornos atribuídos pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho 2009.

incorporada como mera “empresa veículo” para transferência do ágio à incorporadora.

(Data da Sessão: 05/12/2007; Relator: Aloysio José Percínio da Silva; Decisão: Acórdão 103-23290)

A falta de propósito negocial é ressaltada também no seguinte julgado:

IRPF - GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - SIMULAÇÃO - Constatada a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizaram determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais de declaração de vontade, resta caracterizada a simulação relativa, devendo-se considerar, para fins de verificação da ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda, o negócio jurídico dissimulado. *A transferência de participação societária por intermédio de uma seqüência de atos societários caracteriza a simulação, quando esses atos não têm outro propósito senão o de efetivar essa transferência.* Em tal hipótese, é devido o imposto sobre ganho de capital obtido com a alienação das ações.

(Data da Sessão: 25/05/2006; Relator(a): Pedro Paulo Pereira Barbosa; Nº Acórdão: 104-21610)

O repúdio ao descompasso entre a realidade fática e o mero formalismo jurídico pode ser apreendido no seguinte acórdão:

INCOPORAÇÃO DE SOCIEDADE. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO NA AQUISIÇÃO DE AÇÕES. SIMULAÇÃO. *A reorganização societária, para ser legítima, deve decorrer de atos efetivamente existentes, e não apenas artificial e formalmente revelados em documentação ou na escrituração mercantil ou fiscal.* A caracterização dos atos como simulados, e não reais, autoriza a glosa da amortização do ágio contabilizado.

(Data da Sessão: 28/05/2008; Relatora: Sandra Maria Faroni; Decisão: Acórdão 101-96724)

Nesta mesma linha, destacam-se os acórdãos:

DESPESAS COM REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. Restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de *operações formalizadas apenas “no papel”* e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas. DECORRÊNCIA. A decisão relativa ao lançamento principal (IRPJ) aplica-se, por decorrência, à exigência de CSLL.

(Data da Sessão: 19/05/2005; Relator(a): Sandra Maria Faroni; Nº Acórdão: 101-94986)

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO - *Não se qualifica como planejamento tributário lícito a economia obtida por meio de atos e operações que não foram efetivas, não apenas artificial e formalmente revelados em documentação e/ou na escrituração.* **DECADÊNCIA** - Decorridos mais de cinco anos do fato gerador, operou-se a decadência. Recurso voluntário provido e recurso de ofício negado em razão da decadência.

(Data da Sessão: 23/03/2006; Relator(a): Sandra Maria Faroni; Nº Acórdão: 101-95442)

Não se deve pensar que o CARF tem infirmado e afastado indiscriminadamente toda e qualquer operação que tenha propósitos elisivos. Há uma série de julgados reconhecendo a licitude, ou seja, a conformidade fático-jurídica de transações que representaram economia tributária.

Cite-se, a propósito, o seguinte julgado:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. INOCORRÊNCIA. – Presente a relação negocial entre as partes contratantes, do que **resulta celebração de negócio jurídico efetivo**, afastada está a figura do jurídico simulado. **PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO** - Tendo o Julgador a quo ao decidir o presente litígio, se atido às provas dos Autos e dado correta interpretação aos dispositivos aplicáveis às questões submetidas à sua apreciação, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

(Data da Sessão: 16/10/2002; Relator(a): Sebastião Rodrigues Cabral; Nº Acórdão: 101-93983)

Com efeito, o que tem sido rechaçado pelos Conselheiros do CARF são planejamentos tributários com fortes indícios de descompasso entre a formalidade jurídica apresentada e o cursor corrente dos negócios das empresas.

Destaca-se, conforme afirmamos acima, a análise de indícios que demonstram tal descompasso. A proximidade temporal das operações, conforme abordado no Acórdão 103-23290, transrito acima, a ligação societária entre as empresas envolvidas e a normalidade das atividades levadas a termo são exemplos dos indícios ponderados pelos julgadores.

A decisão a seguir destaca a anormalidade das operações adotadas pela empresa, destoando de sua prática comercial corriqueira:

IRPJ. CUSTOS E DESPESAS OPERACIONAIS. PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE CONTRATOS FUTUROS DE

TAXAS DE CÂMBIO DE CRUZEIROS REAIS POR DÓLAR COMERCIAL. RESSARCIMENTO POR DESISTÊNCIA DE CONTRATO. Quanto uma empresa assina 150 contratos de promessa de compra e venda de dólar comercial, *com empresas que não tem qualquer posição naquela moeda* e nem tem capacidade econômica e nem financeira (microempresas, empresas de pequeno médio porte) e empresas não identificadas e, ainda, desiste da compra ou venda do dólar comercial e paga o ressarcimento (multa contratual) por desistência de contrato, *estas operações não preenchem os requisitos de necessidade, normalidade e usualidade* para serem apropriados como custos ou despesas operacionais, independentemente da imputação da simulação de contratos.

(Data da Sessão: 21/05/2002; Relator(a): Kazuki Shiobara; Nº Acórdão: 101-93826)

A análise da jurisprudência do CARF nos leva a concluir que seus julgadores parecem atentos à conformação entre a realidade comercial das empresas e a formalidade jurídica adotada em planejamentos tributários, exigindo a presença do propósito negocial para que estes sejam considerados hígidos.

Vemos com bons olhos essa inclinação jurisprudencial, na medida em que reflete a principiologia constitucional em vigor, que, decerto, irradia seus preceitos a todos os ramos jurídicos e a todos os atores estatais, públicos ou privados.

4 CONCLUSÃO

O atual estágio de nosso constitucionalismo, que tem como vértice o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana, não mais permite o esvaziamento das promessas e tutelas feitas pelo texto constitucional.

Apontamos neste estudo a importância das receitas tributárias na realização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no Art. 3º da Constituição Federal de 1988.

Considerando que as políticas públicas visam à realização daqueles objetivos precípuos, que, afinal, buscam assegurar dignidade a todos, percebe-se a relevância das receitas oriundas da tributação como financiadora da promoção dos valores e bens constitucionais.

Identificamos, da mesma forma, vários princípios (livre iniciativa, propriedade privada, livre concorrência) que dão suporte ao direito de os contribuintes, mormente as sociedades empresárias, conduzir seus negócios de uma forma que minimize o impacto tributário em seus custos.

Ocorre que o direito acima delineado sofre limitações na própria ordem constitucional e infraconstitucional. Com efeito, demonstramos que

a economia tributária decorrente de planejamentos tributários encontra seu limite jurídico em princípios como o da função social da propriedade, o da isonomia, da dignidade da pessoa humana, etc.

Demonstramos, baseado em atual e relevante doutrina, que não só o Estado, mas também os particulares, devem observância àqueles princípios fundamentais em suas relações privadas. Trata-se da chamada eficácia horizontal das normas constitucionais.

Sob esse enfoque, os particulares devem guardar certos limites na condução de suas atividades. Assim, as relações, negócios e operações societárias adotadas no contexto de *planejamentos tributários*, para serem consideradas válidas, devem ter correspondência na realidade fática. Somente desta forma, essas transações não ofendem normas constitucionais e infraconstitucionais.

A principiologia constitucional, aliada a uma interpretação sistemática e teleológica de nosso ordenamento jurídico, demonstra que aquelas operações que conduzem a uma economia de tributos devem ter como fator determinante um *propósito negocial*.

Destacamos neste estudo que a ausência do propósito negocial em operações elisivas ofendem ainda diversos dispositivos do Código Civil, mormente os que versam sobre a função social dos contratos, a boa-fé, a probidade e sobre a vedação ao enriquecimento sem causa.

Nesta contextualização normativa, concluímos como sendo desnecessária uma previsão legal expressa acerca do propósito negocial. De fato, a ordem constitucional e o arcabouço infraconstitucional, analisado sistematicamente, garantem a perfeita aplicação do instituto em nosso direito, embora sua origem remonte ao direito norte-americano.

A ausência de propósito negocial em operações que conduzem a uma economia tributária é aferida por indícios.

Assim, operações societárias realizadas sucessivamente em lapso temporal exíguo (horas, minutos), transações entre pessoas jurídicas coligadas ou, ainda, operações que escapam da normalidade da prática comercial de determinadas empresas, enfim, todos esses são indícios que podem e devem ser considerados na análise da validade de um planejamento tributário.

Por fim, demonstrou-se que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, tem-se inclinado, conforme aqui defendido, pela consideração do propósito negocial como elemento necessário à manutenção de planejamentos tributários.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de Renda das Empresas*. São Paulo: Atlas, 2007.
- BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.
- BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.
- BRASIL. Lei nº 12.214, de 26 de janeiro de 2010.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
- BRASIL. Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002.
- HOGROIAN, Ferdinand. *Under the watchful eye of state tax administrators: the business-purpose doctrine*. The Tax Adviser, 2002. Disponível em: <<http://www.allbusiness.com/government/business-regulations-business-structures/271598-1.html>>. Acesso em: 19 ago. 2010;
- LENZA, Pedro. *Direito Constitucional Esquematizado*. São Paulo: Saraiva, 2008.
- MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007.
- NBR 10520:2002 – Informação e Documentação – Citações em documentos – Apresentação;
- NBR 10719:1989 – Apresentação de Relatórios Técnico-Científicos;
- NBR 6027:2003 – Informação e Documentação – Sumário – Apresentação;
- OLIVEIRA, Regis Fernandes de. *Curso de Direito Financeiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- SARMENTO, Daniel. *Direitos Fundamentais e Relações Privadas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial” – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.



O DEVER GERAL DE VEDAÇÃO À ELISÃO: UMA ANÁLISE CONSTITUCIONAL BASEADA NOS FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA E DO DIREITO COMPARADO

The Anti-Avoidance General's Duty: a constitutional analyse grounded on Brazilian taxation's grounds and on Comparative Law

Daniel Giotti de Paula

Procurador da Fazenda Nacional em Itaboraí-RJ, pós-graduado em Direito Econômico e Empresarial pela UFJF; mestre em Teoria do Estado e Direito Constitucional pela PUC-Rio, professor de Direito Constitucional no Rio de Janeiro

RESUMO - Atualmente, as bases da tributação são liberdade, igualdade e solidariedade. A livre iniciativa não pode implicar abuso das leis tributárias e condutas elisivas, violando a igualdade tributária, sobretudo em sua face de neutralidade fiscal entre os agentes econômicos, e o dever de solidariedade, requerendo de todos que paguem a quantia certa de tributos. O presente trabalho pretende analisar a norma geral antielisiva brasileira (o artigo 116, do CTN), investigando se ela deriva apenas de um dever geral de vedação a condutas elisivas com base nos princípios constitucionais tributários. Em seguida, busca-se uma nova abordagem da segurança jurídica, que seja adequada com a concepção de Sociedade de Risco de Ulrich Beck, na qual o direito, como técnica normativa, não mais é capaz de prever toda conduta humana e estipular para sua violação uma sanção.

Ademais, o artigo testa como tem funcionado a aclimatação das doutrinas do propósito negocial e da substância sobre a forma no Brasil, partindo-se de uma perspectiva jurídica pós-positivista ou não-positivista. Ao final, mostra-se um modo dinâmico para se reconhecer condutas proibidas, utilizando uma interpretação das relações empresariais a partir dos critérios do tempo e contexto.

ABSTRACT - Nowadays, the ground principles for taxation are liberty, equality and solidarity. The business freedom can not imply abuse of taxes law and avoidance activities, by violating the equality, mainly on account of fiscal neutrality among economic players and the duty of solidarity, requiring everybody to pay the right amount of taxes. The work aims to analyse the Brazilian General Anti-Avoidance Rule (Section 116 of the Brazilian National Tax Code), by investigating whether it derives only from the Anti-Avoidance General Duty based on constitutional taxation principles. Then, one

looks for a new approach for legal certainty, that could be compatible with the Ulrich Beck's conception of a Risk Society, according which the law, as normative technique, is no longer capable of foreseeing every human activity and stipulating a sanction for its violation. Furthermore, this article checks how has been the acclimatation of the business purpose and substance over form's doctrines in Brazil, from the legal perspective of post-positivism or non-positivism. Finally, it is shown a dynamic way to recognize forbidden behaviours, by using a business relations' interpretations through criterias like "step transactions".

PALAVRAS-CHAVE - Norma Geral Antielisiva. Sociedade de Risco. Neutralidade. Propósito Negocial. Substância sobre a Forma.

KEYWORDS - *General Anti-Avoidance Rule. Risk Society. Neutrality. Business purpose. Substance over form.*

INTRODUÇÃO

Tive a grata oportunidade de participar do Seminário sobre Norma Geral Antielisiva, coordenado pela Receita Federal do Brasil, nos dias 04 e 05 de outubro de 2010, em Brasília. Palestrantes de renome nacional e internacional, autoridades públicas e professores universitários, ofertaram entendimentos e críticas sobre o tema.

Não é a primeira vez em que a Receita Federal do Brasil trata do tema, pois entre 06 e 08 de agosto de 2001 houve seminário internacional sobre elisão fiscal em Brasília, disponibilizado na forma de anais no sítio do órgão fazendário. Repise-se, inclusive, que houve tentativa de regular a matéria, por meio da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 30.08.2002, cujos artigos 13 a 19, que tratavam da norma geral antielisiva, acabaram não sendo convertidos em lei.

No novo seminário realizado, que pretende dar subsídio para a fixação de parâmetros na regulamentação da norma geral antielisiva, alguns consensos foram firmados, segundo impressão pessoal: 1) a liberdade de conformação dos negócios privados pelo particular não está imune ao controle dos órgãos fazendários; uma vez que 2) o Direito Tributário não mais pode conviver com a tipicidade cerrada em um ambiente de solidariedade e neutralidade concorrencial da tributação; de modo que 3) deixar ao juízo exclusivo do Poder Executivo o estabelecimento do que seja ou não prática elisiva pode gerar insegurança e arbítrio.

A partir dessas premissas, das quais não me afasto, proponho estudo sobre a existência de um dever geral de repúdio a normas elisivas, fundamentada em tríplice base jurídico-normativa: solidariedade, isonomia tributária e neutralidade concorrencial da tributação e à segurança jurídica. Amparo-me, sobretudo, na experiência italiana, muito bem explorada por Marco Gregg, professor de Direito Tributário e Direito Tributário Internacional da Faculdade de Direito da Universidade de Ferrara durante o seminário, propondo uma leitura eminentemente constitucional do tema do planejamento tributário.

Sob esse viés, pretendo provar que não existe uma necessidade propriamente de ter sido inserida uma norma geral antielisiva no ordenamento jurídico brasileiro, estando ela dentro de uma visão não-positivista do direito, que repele qualquer abuso nas formas jurídicas, ao tempo, porém, em que defende ser interessante, do ponto de vista jurídico-econômico, estabelecer um procedimento claro de repúdio às condutas antielisivas, sobretudo no caso das pessoas jurídicas, cuja economia de tributação pode levar a conquistas de mercado. Segurança jurídica, sim, mas em termos pós-modernos, em uma sociedade de risco.

Por outro lado, repele-se qualquer tentativa antidemocrática e anti-republicana das autoridades fazendárias em fazer uso da norma geral antielisiva como expediente para aumento arrecadatório, ao mesmo tempo em que se critica postura que enxergue em pretensa liberdade negocial o espaço para que o dever de todos contribuírem com as despesas públicas seja desrespeitado.

No estabelecimento de critérios, deixa-se fixado que, no caso de práticas utilizadas por sociedades empresárias, mormente aquelas que atuem em campos altamente competitivos, que culminem na redução de pagamento de tributo, a análise do Fisco não pode desconsiderar os desequilíbrios gerados. No caso de uma prática elisiva cometida por uma pessoa física, embora a isonomia tributária seja afetada, pode-se graduá-la como menos lesiva juridicamente. Essa diferenciação, inclusive, pode levar a tratamentos diversos quanto às multas a serem aplicadas, a partir da lesão a bens jurídicos diversos.

Invade-se o campo aberto dos princípios, por óbvio, pois muitas vezes um princípio pode ser afastado em detrimento do outro. No entanto, opta-se aqui por se fazer um juízo duplo de proporcionalidade ou razoabilidade de medidas que possam constituir práticas abusivas, é dizer, estabelecem-se critérios apriorísticos na legislação tributária do que não seja vedado, embora no caso concreto se possa caracterizar uma prática como abusiva.

2 A LIBERDADE, A IGUALDADE E A SOLIDARIEDADE COMO FUNDAMENTOS DA TRIBUTAÇÃO

O Direito atual, afastando-se do liberalismo político clássico, não trabalha mais no campo da liberdade absoluta. Discute-se, nos lindes do Estado Democrático de Direito, o status que a liberdade deve ter. Não que se esqueça da influência da filosofia contratualista na formulação do próprio conceito de Estado, concebido como um ente abstrato para garantir a segurança dos cidadãos, antes ameaçados por um ambiente no qual todos podiam tudo. Uma pretensa liberdade absoluta, sem limitações institucionais, escondia o risco de se instaurar uma guerra de todos contra todos (HOBBES, 2003: 109).

Liberdade e igualdade andam pari passu nesse sentido. Poder-se-ia argumentar que em uma sociedade sem Estado a igualdade tenderia à plena concretização, pois os bens estariam disponíveis ao alcance de todos. Mas isso nada mais é que a gramática ilusória da igualdade (VEIRA, 2006, p. 283), pois seria a institucionalização do monopólio da força, como o veículo próprio da conquista dos bens da sociedade.

A solução inicial, e aqui se está pisando sobre o terreno do Estado de Direito, foi conceber o Estado como um ente que garantisse a segurança, interferindo o menos possível no campo da autonomia privada dos agentes econômicos.

No que concerne à tributação, tinha-se uma visão individualista-protetiva, de modo que se criaram normas jurídicas veiculando proibições ou restrições à atividade estatal. Falava-se aqui nos princípios da legalidade, irretroatividade, anterioridade e tipicidade (GRECO, 2009).

Dentre os princípios, o mais importante era o da legalidade tributária. Embora se possa associá-lo a movimentos anteriores às revoluções liberais do Século XVIII, como à Magna Carta de 1215, estreme de dúvidas que ele encontrou eco, sobretudo, nas constituições surgidas após as revoluções americana e francesa. Do princípio derivou a máxima no taxation without representation, assumindo-se que como a tributação invadia a esfera de liberdade privada só o consentimento poderia levar à legitimidade do tributo (LODI, 2008: 216-217).

Com a criação de Estados Sociais, tentaram-se anular os reducionismos que a proposta liberal fazia da sociedade, que em essência mantinham uma gramática ilusória da igualdade, pois se contentavam apenas em mitigar a força física como critério justo de distribuição de recursos por outros tipos de força, mais veladas, como a força política, a força econômica, a força social etc.

O discurso de que com liberdade se garantia um campo próprio para a realização do homem escondia as relações de hipossuficiência que os momentos constituintes ignoravam.

Criaram-se, então, direitos econômicos, sociais e culturais, tentativas de o Estado equilibrar relações que, analisadas sob o prisma da realidade, já se regiam pela diferença e não pela igualdade. O direito de propriedade, por exemplo, não era mais visto como absoluto, devendo atender a uma função social. Essa tentativa de conciliar liberdade e igualdade gerou releituras em todo o Direito, não ficando o Direito Tributário infenso ao novo papel que se lhe atribuía.

A partir dessa nova perspectiva, os tributos deixam de ser excepcionais, passando a instrumentos de receita pública derivada, dos quais, continuadamente, o Estado se valia para atender aos objetivos assumidos na redução das desigualdades sócio-econômicas.

Nesse sentido, não bastava mais a observância de critérios formais para se chegar à juridicidade de um tributo, sendo importante a observância da capacidade de cada cidadão ou sociedade empresária para arcar com a tributação devida.

A dinâmica das relações sociais, porém, não se contentou com a pretensa conciliação entre liberdade e igualdade. Não bastava a mera preservação de um espaço próprio para a realização do ser humano, nem que as desigualdades fossem atenuadas por atuação do Estado ou de particulares, tornando-se premente um terceiro passo, dando-se concretude ao valor da solidariedade.

Na verdade, sem adotar a postura de que tributo é norma de rejeição social, parece que “é um fato cultural, histórico, desconfiar do Estado e ver a arrecadação dos impostos como ‘subtração’, ao invés de contribuição a um Erário comum” (SACHHETO, 2005: 14).

Além de se buscar igualdade material no ônus de suportar a carga tributária, enfatiza-se um dever geral de que todos arquem com o custeio das despesas públicas. O exemplo mais claro de país em que se adota, expressamente, a solidariedade como fundamento da tributação é a Itália, em cuja Constituição está estabelecido que “todos devem concorrer com as despesas públicas em relação com sua capacidade contributiva” (art. 53, da Constituição italiana).

Segundo o jurista italiano Claudio Saccheto, a mudança não é apenas semântica, significando, sim, que a prestação tributária deixa de ser entendida como “fruto de uma auto-imposição da comunidade organizada à vista da atuação dos valores compartilhados de liberdade e dignidade da pessoa humana, mas, ao contrário, como imposição heterônoma desarticulada das razões do vínculo social mais geral e abrangente, entre aqueles que se entrelaçam na comunidade politicamente organizada” (SACHETTO, 2005: 14).

A seguir, o tributarista pontua que a Constituição italiana fez uma opção pela solidariedade como “critério de avaliação primária do legislador quando tiver de decidir se os interesses que irá regular devem ser entregues à autonomia privada ou a disciplinas de natureza pública” (SACHETTO, 2005: 14).

Essa idéia, expressa na Constituição italiana, porém, não é meramente paroquial. No Brasil, entende-se que a solidariedade na tributação advém do próprio propósito que se tem com o Estado brasileiro de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, CF).

Infelizmente, os estudos sobre a solidariedade como fundamento da tributação, no Brasil, não têm o mesmo grau de sofisticação da doutrina italiana, que chega a diferenciar o tratamento fiscal dado a residentes e estrangeiros: os primeiros onerados em razão da solidariedade política; os outros, em razão da solidariedade econômica e social, muito embora se reconheça, por óbvio, que o fundamento é um só – a solidariedade – e que a diferenciação entre uns e outros é de quantidade de obrigações advindas (SACHETTO, 2005: 19-20).

A partir dessa perspectiva, não há como se entender o tributo apenas radicado na liberdade, como se fora prestação correspectiva-comulativa diante da distribuição de vantagens específicas para o obrigado, mas como dever de concorrer para a própria subsistência do Estado (SACHETTO, 2005: 21).

Não se deve olvidar, portanto, que o tributo, embora originariamente vinculado às liberdades civis, atualmente, ganha contornos mais amplos.

Prossegue sendo o preço da liberdade, segundo Ricardo Lobo TORRES (2005:567), com apoio na lição de Josef Isensee, mas tem algo mais, pois representa, a um só tempo, um dever fundamental e gera o direito de exigir a prestação de serviços públicos.

Se esse entendimento pode ser mais aceitável para os tributos vinculados, como as taxas e as contribuições, parcela considerável na doutrina, apegada a um textualismo jurídico, que erige legalidade e tipicidade como vigas-mestras do sistema tributário, tem dificuldades em ver essa característica nos impostos. Afinal, os impostos não têm destinação específica, é a lição dada pela doutrina tradicional.

Essa visão jurídica encontra eco na análise econômica da atuação dos agentes privados. Segundo o economista Luiz Arruda VILELLA (2002:33), embora coletivamente se perceba certo equilíbrio entre o que a sociedade paga a título de tributo e aquilo que recebe em contraprestação, o agente privado sabe que não existe essa correspondência unívoca entre o que paga e o que recebe. Essa postura se mostra racional economicamente, pois a ausência de recolhimento de tributo, encoberta por uma prática aparentemente lícita, não gera a suspensão dos benefícios estatais, afinal a máquina judiciária continuará a existir, os serviços públicos continuarão a ser prestados.

No entanto, além da questão de os impostos poderem ter parte de suas receitas constitucionalmente definidas, o que mais interessa marcar é que muitas vezes essa postura textualista, exigindo uma previsão cartesiana de quais condutas são ou não tributáveis, não se compatibiliza com o discurso que cobra do Estado a concretização de uma infinidade de direitos fundamentais que a pródiga Constituição brasileiro nos relegou.

Nega-se, portanto, a face oculta dos direitos fundamentais, que são os custos necessários para sua implementação (HOLMES; SUSTEIN, 1999), obtidos pelo Estado, sobretudo, pelo pagamento de tributos, falando-se, em um dever fundamental de pagar tributos.

Fique esclarecido que não só os direitos de segunda e terceira gerações, mas também as liberdades civis, envolvem custos, como é o caso da propriedade, cuja garantia se liga umbilicalmente à existência de um aparato repressor, como a polícia, e de um órgão capaz de afastar práticas lesivas ao patrimônio privado, como o judiciário.

Afasta-se, porém, o senso comum de que os deveres negativos não implicariam custos (SILVA, 2008: 591), de modo que nenhum direito persevera com o Tesouro vazio (HOLMES; SUSTEIN, 1999: 121).

O conceito contemporâneo de tributo, assim, não pode afastar o fundamento da solidariedade, embora deva ser temperado com os valores da liberdade e da igualdade, que não foram superados, por óbvio. Os direitos ligados à liberdade e à igualdade, classicamente, foram relidos a partir da solidariedade. O planejamento tributário, decorrente da liberdade de iniciativa dos contribuintes, é um exemplo dessa releitura.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E AUTONOMIA DA PRIVADA A PARTIR DE UMA LEITURA CONSTITUCIONALMENTE ADEQUADA: LEITURAS CONSTITUCIONAIS POSSÍVEIS POR DISTINTOS ÓRGÃOS ESTATAIS

Não se vive mais sob as hostes de um liberalismo político clássico, em que a liberdade ganha contornos absolutistas. Tampouco se espera, na atual quadra histórica, que se viva sob o manto de um Estado totalmente paternalista, o qual, pressupondo que os cidadãos não tenham a capacidade racional para realizar suas próprias escolhas, tente normatizar todos os âmbitos da vida (GARCÍA, 2005).

O Estado Democrático de Direito admite que haja um espaço próprio para a livre atuação dos indivíduos nas mais variadas esferas, entre as quais a econômica, por óbvio, mas, assumindo que a liberdade sem limites pode levar a uma situação de opressão de uns pelos outros, opta por colocá-la no mesmo plano de outros valores, como a igualdade e a solidariedade.

Essa opção por conjugar valores que podem, concretamente, conflitar entre si, levou a adoção também de normas jurídicas que, sob o prisma dogmático-jurídico, podem colidir, reclamando dos intérpretes juízos de ponderação.

Tratando especificamente da autonomia privada, se essa era louvada como a essência de um Estado liberal, ao qual caberia apenas se auto-conter e conter os outros indivíduos para não agir em posição conflituosa contra a liberdade dos sujeitos de direito; nas Constituições dos Estados Sociais, que estabeleceram metas para a atuação do Estado e da sociedade e inseriram um catálogo de direitos econômicos, sociais e culturais, não mais tutelaram uma autonomia da vontade hipertrofiada, cobrando de todos atuação que vise à concretização das muitas promessas constituintes assumidas.

Essa equação ficou mais complexa, quando os Estados Democráticos de Direito incorporaram direitos fundamentais novos, ligados à solidariedade, como a busca de um meio-ambiente equilibrado, paz mundial e tolerância entre os povos.

Nesse sentido, um direito classicamente erigido como liberal, que é o da propriedade, foi relido, primeiro para vedar que ela tivesse uma função puramente egoísta, servindo a caprichos e, finalmente, para que, além de atender a interesses sociais, não colocasse em risco o meio-ambiente. Daí que hoje se fale em função sócio-ambiental da propriedade.

É que, segundo lição comezinha da dogmática constitucional, os direitos fundamentais não se sucedem em gerações, sendo conquista dos povos que merecem releituras conforme mudanças da própria sociedade.

Tal lição parece não ter sido compreendida em sua inteireza por parte da doutrina tributária que defende a possibilidade de um planejamento

tributário absoluto. Marciano Seabra de Godoi coloca que essa postura parte de certos valores arraigados e que não mais se compatibilizam com o atual estado de arte da dogmática constitucional e tributária nacional, quais sejam,

o tributo visto como uma agressão ou um castigo que se aceita mas não se justifica; a segurança jurídica como um valor absoluto; a aplicação mecânica e não valorativa da lei como um mito sagrado; o individualismo e a autonomia da vontade sobrevalorizados e hipertrofiados, como se vivêssemos em pleno século XXI (GODOI, 2010: 4).

Frise-se que essa maneira de enxergar o problema, que parece retomar a liberdade em sua fase primeira, e por isso incompatível com a Constituição Federal de 1988, bem diversa das Constituições liberais do século XIX, não vem sendo aceita pelos órgãos fazendários. Ademais, essa perspectiva tem sido afastada por doutrinadores que se esforçam por encontrar um conceito constitucionalmente adequado para o planejamento tributário.

Proposta interessante é de Marcus Abraham (2007). O professor carioca erige como premissas necessárias para o entendimento adequado do problema: 1) a aproximação entre o Direito Público e o Direito Privado, instaurando-se mútua influência entre as normas de cada um deles; 2) a introdução de uma preocupação com o reflexo externo dos negócios particulares pelo Novo Código Civil, a partir dos princípios da função social, da boa-fé objetiva e da ética social.

Daí que Abraham conclua que, como o Direito Tributário é um direito de sobreposição, na análise dos negócios particulares realizados pelos contribuintes, deve a autoridade administrativa, ao dar apreciação fiscal a esses fatos, atos e negócios jurídicos, considerar se o propósito econômico dos negócios é apenas o de reduzir a carga tributária, não havendo um motivo intrínseco ao próprio negócio, sob pena de declaração da nulidade.

Perceba, porém, que o valor que norteou um novo direito civil constitucional, no Brasil, foi a solidariedade, compatibilizando-se com estudos da doutrina tributária brasileira que colocam a solidariedade como fundamento da tributação.

Com base nessas poucas premissas, soa desnecessária uma norma geral antielisiva, podendo os próprios Tribunais Superiores, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) como unificador da legislação federal, interpretando a apreciação pelo Fisco dos negócios jurídicos com fulcro nos parâmetros do novo direito civil brasileiro, e o Supremo Tribunal Federal (STF), como guardião maior da Constituição Federal, fazendo juízos de ponderação entre livre iniciativa, capacidade contributiva e dever fundamental de pagar tributos, construir jurisprudência segura quanto ao

planejamento tributário, adotando como parâmetro um dever geral de vedação a condutas elisivas.

Assim, têm atuado os tribunais italianos. Embora seja o exemplo, por excelência, de um direito estatutário, fez-se a opção por uma construção pretoriana ao tratar do tema, o que é muito válido nesses tempos em que a dinâmica das relações econômicas caminha mais rápido do que o processo legiferante, tema melhor explorado abaixo, quando se tratar da segurança na sociedade de risco.

A experiência constitucional italiana dá bons exemplos de como se deve entender a autonomia privada em termos de planejamento tributário.

Consolidou-se que qualquer negócio empresarial ou decisão econômica, tomada com o propósito único ou principal de reduzir a carga tributária é uma violação do dever de solidariedade, que se traduz na capacidade e na obrigação de todos pagarem (o montante correto) de tributos.

Essa visada principiológica ao tema permite desmistificar a tese de que a fonte para a desconsideração de operações elisivas é diretamente legal, e não constitucional. Nesse sentido, ainda que não existisse uma norma geral antielisiva e normas de legislação tributária que apontassem pela vedação a práticas que visem exclusivamente a redução de carga tributária, os agentes fazendários e os juízes poderiam afastar condutas elisivas.

Isso leva à pergunta: existiria um dever geral de respeito às normas impositivas? O propósito negocial deve ser levado em conta? A substância sobre a forma pode ser invocada? Esse tema é constitucional ou de legislação infraconstitucional tributária?

4 O RESGATE DOS FATOS PELO DIREITO E AS TEORIAS DA ARGUMENTAÇÃO: A CONSTRUÇÃO DE UM DEVER CONSTITUCIONAL DE SE AFASTAR PRÁTICAS ELISIVAS

O artigo 116, parágrafo único, do CTN, gera celeumas das mais variadas. Já foi dito que ele introduziu uma norma geral antielisiva, antievasão, antielusão, antidissimulação. Apropriando-se de um termo de Nelson Azevedo JOBIM (2002: 93), a doutrina tributária sobre elisão é anárquica e parece um extraordinário caos de idéias claras. O que, afinal de contas, é elisão? Ela é lícita ou ilícita?

Há quem adote uma divisão tripartite quanto às condutas de planejamento jurídico, que poderia caracterizar evasão, elisão e elusão, utilizando na diferenciação critérios cronológico, causal, econômico e sistemático (CALIENDO, 2009: 237-238).

Não existe dúvida de que a evasão se realiza após a ocorrência do fato gerador, por meio de “conduta de má-fé do contribuinte, por ação ou

omissão, de descumprimento direto, total ou parcial, das obrigações ou deveres tributários” (CALIENDO, 2009: 238).

Os dois outros conceitos, ao contrário, têm levado a enormes discussões na doutrina, embora haja predominância no entendimento de que elisão configura “uma conduta lícita em planejar os negócios privados de modo a produzir o menor impacto fiscal” (CALIENDO, 2009: 238), enquanto elusão seria “conduta em que o contribuinte modifica e distorce artificiosamente as formas jurídicas de sua atuação, com o objetivo de se colocar fora do alcance de uma norma tributária ou com o objetivo de se colocar dentro de um regime tributário mais benéfico criado pela legislação para criar outras situações” (GODOI, 2010: 2).

A opção do legislador brasileiro, porém, aponta para se entender que ao lado da evasão, sempre ilícita, existiria a elisão, que poderia ou não ser lícita. Assim, o artigo 116, do CTN, parágrafo único, quer evitar justamente a elisão considerada lícita, mas inoponível perante o Fisco (TROIANELLI, 2010: 47). Saber o que é elisão inoponível é um problema de difícil solução. Seria o abuso das formas jurídicas? A realização de negócios privados sem o propósito negocial?

Ainda não se tratará dessa questão, antes sendo necessário enfrentar a crítica de parcela considerável da doutrina, no sentido de que o dispositivo gera insegurança jurídica e depende de lei ordinária para ser aplicado. Mas será que os planejamentos tributários inoponíveis podiam ser feitos antes da Lei Complementar (LC) 104/2001 e agora estão vedados? Será, porém, que essa vedação ainda depende de leis ordinárias federais, estaduais e municipais fixarem procedimentos para que a autoridade fazendária possa “desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária”?

Por óbvio, qualquer planejamento tributário que envolvesse atos e negócios fraudulentos ou simulatórios pode ser desconsiderado por autoridades fazendárias ou por juízes e, aqui, muitas vezes, poderia resvalar o campo da ilicitude.

Na jurisprudência do STF, encontram-se julgados de fins da década de cinqüenta, em que o Tribunal desconsiderou contrato de seguro, resgatado prematuramente, apenas com o fito de o contribuinte fazer jus à dedução de imposto de renda. A decisão do Tribunal se deu sob a alegação de o ato do contribuinte ter fraudado a lei tributária, frustrando “a aplicação de normas a ele naturalmente aplicáveis”.

A construção da fraude à lei, criticada por muitos juristas, se antes poderia merecer uma repremenda maior sob regimes constitucionais de feição liberal, não resiste a ordenamentos que apresentam uma feição social e deixam marcado o dever fundamental de pagar tributos, de modo a que todos arquem com os custos dos direitos.

Não pode soar natural, portanto, que uma lei tributária, prevendo determinada carga tributária, direcionada a todos contribuintes cujos atos se inseriram em determinada realidade econômica captada como hipótese de incidência, possa ser afastada por ardil.

Marco Aurélio GRECO (2009: 8), nesse sentido, coloca que a norma geral antielisiva, prevista no art. 116, CTN, apenas explicita algo “que já decorre do ordenamento jurídico, ou seja, não há proteção a condutas que visem neutralizar a eficácia ou a imperatividade de seus preceitos”.

É claro que não se veda a econômica de opção, é dizer, a escolha que se pode fazer entre se realizar ou não o fato gerador de um tributo (LAPATZA, 2006: 132). Como exemplo, entre optar pela aquisição de uma casa e de ações, pode o contribuinte fazer uma escolha por adquirir ações, sabendo que o ganho de capital não será tributado.

Antes de a doutrina tributária se perder na questão de se adotar ou não uma visão causalista no planejamento tributário ou ficar em estéril decisão sobre adotar o Direito Tributário uma tipicidade fechada – como se isso fosse possível em uma sociedade de risco –, vejo que a solidariedade como fundamento da tributação trouxe uma visada principiológica ao planejamento tributário, de modo que se entende que a liberdade de conformação dos negócios privados não pode frustrar a própria razão de ser da norma impositiva tributária, que é carrear recursos ao Estado para o atendimento dos direitos fundamentais.

Um princípio, portanto, pode vir a ser violado, sem que uma regra seja atacada. Duas pessoas que constituem uma sociedade, uma integralizando capital; outra, um imóvel, que, acaba sendo vendida para gerar pretenso fluxo de caixa para a pessoa jurídica. Se em espaço curto de tempo, a sociedade é desfeita, gerando ganho de capital para os dois sócios, evitando-se a tributação que o sócio deveria arcar, caso vendesse o imóvel como pessoa física, embora não se vislumbre a ofensa direta a alguma regra jurídica de direito civil – a venda foi realizada conforme as prescrições do Código Civil brasileiro –, de direito empresarial – a sociedade pode ser desconstituída pela livre vontade dos sócios a qualquer tempo – ou de direito tributário, vê-se que a causa do negócio foi elidir o pagamento de um tributo e não o exercício de uma atividade empresarial, afetando a capacidade contributiva, a igualdade tributária (ou no caso de pessoas jurídicas, a neutralidade concorrencial) e a solidariedade.

Claro que o fator tempo – a perenidade ou não do negócio praticado – não deve ser havido como critério absoluto de análise, pois circunstâncias empresariais podem levar a que uma sociedade seja desconstituída em pouquíssimo tempo. Um cotejo entre o que se obteve com a venda do imóvel e o efetivo investimento realizado no negócio pode deixar claro que havia apenas um propósito negocial, que foi frustrado pelo mercado.

Coibir práticas elisivas, portanto, não pode ser mera retórica, nem desculpa para aumentar arrecadação, inserido em um projeto maior de reaproximação da moral e do direito.

Não se contenta mais com o feitichismo da lei, como se os códigos pudessem tudo prever. Nem se toma a forma sobre a substância. Atualmente, valoriza-se a inquirição sobre os motivos e as intenções dos sujeitos de direito, mas sem cair em um subjetivismo, antes analisando as condutas a partir de um prisma de objetividade.

Nesse sentido, não se entende a insistência em defender que, como o Direito Tributário trabalha com tipos, não se poderia perquirir o propósito negocial dos atos segundo o ordenamento jurídico brasileiro. A doutrina do propósito negocial (business purpose) e da substância sobre a forma (substance over form), segundo Arnaldo Sampaio de GODOY (2010), foi fixada a partir de 07 de janeiro de 1935 pela Suprema Corte dos Estados Unidos (case *Gregory v. Helvering*).

Trata-se de postura jurisprudencial que pronunciou ser a substância negocial e, não a formatação jurídica do negócio, a demarcadora do alcance fiscal das transações (GODOY, 2010).

Hamilton Souza DIAS e Hugo FUNARO (2007: 63) defendem que o art. 109, CTN, atendendo o art. 146, III, CF, afastaria a possibilidade de a substância econômica prevalecer sobre a forma jurídica.

Trata-se de postura que pretende ler a Constituição pelas lentes do direito infraconstitucional, na medida em que se pretende fixar que apenas se existir lei complementar estabelecendo efeitos tributários para o abuso das formas de direito civil sem propósito negocial, poder-se-ia descharacterizar o negócio jurídico.

Lê-se, em tópico, a Constituição, desconsiderando que as ordens econômica, social e tributária devem ser interpretadas em conjunto e, mais que isso, sendo a solidariedade um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, não se pode admitir que haja uma liberdade absoluta no uso das formas jurídico-civis e empresariais, a ponto de frustrar princípios caros à tributação, como a capacidade contributiva e a isonomia.

Entender, portanto, que esses princípios se dirigiriam apenas ao legislador, e não ao intérprete (DIAS; FUNARO, 2007: 64), é desconsiderar uma nova perspectiva do direito nas sociedades contemporâneas, que não podendo ser extraído de uma única fonte social acaba sendo interpretado por vários atores sociais, a começar pelo próprio contribuinte que, previamente e analisando a jurisprudência administrativa e judicial, realiza a conduta que lhe parece adequada e menos onerosa do ponto de vista fiscal.

O pós-positivismo ou as teorias não-positivistas contemporâneas apostam que haverá muitos casos difíceis, cujas soluções não se encontrarão em regras prévias e claras, de modo que os juízes precisarão inventar novo

direito sem seguir as fontes sociais (CALSAMIGLIA, 1998: 214), sobretudo a legislação, incapaz de acompanhar a complexidade das relações humanas.

Afastando-se a hegemonia do legislador, não se pode admitir que o administrador não possa definir condutas como elisivas.

Embora atreladas ao common law, as doutrinas do business purpose e substance over form tem aplicação em países de direito legislado, como é exemplo característico a Itália.

Na Sentenza 1465/2009, a Corte Italiana definiu que à Administração Tributária incumbe a definição do que seja planejamento tributário lícito, ou na tradução literal do termo, poupança de imposto.

Veja que essa decisão revela um ponto que será explorado no próximo tópico, que é o de que a Administração Tributária teria maior expertise para definir práticas lícitas ou não de planejamento tributário. Isso, porém, não afasta a participação do legislador que pode, a partir da experiência sobre o tema, prever leis e do judiciário, que pode sindicar atos e decisões administrativas.

O Direito Tributário recuperou a análise da substância dos atos, perspectiva que vem sendo chancelada, tanto pela jurisprudência administrativa, quanto pelo Judiciário.

A verdade é que se tem uma nova dimensão de entendimento do direito, que admitindo a limitação cognitiva do homem que, seja como legislador, seja como julgador, seja como administrador, seja como contribuinte, não consegue tudo prever, não mais se fiando que apenas as regras jurídicas possam dar conta de todo o fenômeno tributário, como se fosse possível estabelecer todas as hipóteses de incidência para um tributo e quais as condutas do contribuinte se adéquam ou não ao fato gerador.

Não, por acaso, a legislação que regulamentou o artigo 116, parágrafo único, a MP 66/2002, que acabou não sendo reeditada, veio a colocar a falta de propósito negocial ou o abuso de forma como critérios na desconsideração do ato ou negócio jurídico (art. 14, parágrafo primeiro, MP 66/2002).

Essa maneira de encarar o fenômeno tributário, portanto, guarda pertinência com um novo modo de encarar o direito. O Direito não é mais um punhado de regras que tenta captar os fenômenos possíveis em sua completude, deixando uma discricionariedade forte para o juiz na hora de resolver as lacunas possíveis.

Nesse ponto, veja que o próprio Código Tributário Nacional tentou limitar a atuação dos magistrados e, nesse sentido, foi aquém da própria proposta do positivismo normativista.

Seja como for, não se admite mais que o Direito esteja reduzido a regras, recebendo influxo importante dos princípios que acabam por limitar a possibilidade de lacunas no ordenamento jurídico.

As teorias não-positivistas, dando força normativa aos princípios jurídicos, no entanto, não deixaram o terreno aberto para que se tivesse um decisionismo judicial exarcebado. Na verdade, dois dos maiores entusiastas da força normativa dos princípios, costuraram teorias que mostram estar o magistrado atrelado à discricionariedade fraca, seja porque existe apenas uma única decisão correta, na medida em que o magistrado deve estar circunscrito à jurisprudência firmada em observância aos princípios constitucionais e aos próprios valores morais de uma sociedade (Ronald DWORKIN, 1997 e 2003; FIGUEROA, 1998), seja porque existem concretizações de princípios jurídicos que os próprios legisladores fazem, ao editar as regras jurídicas, e a construção de sólida jurisprudência em tema de princípios constitucionais (Robert ALEXY, 2001 e 2008).

As duas propostas teóricas acabaram por oferecer base para a construção das teorias da argumentação jurídica, colocando ênfase especial na construção de argumentos racionais, construídos em ambientes de discursos livres, para se encontrar os sentidos consensuais dos textos jurídicos (ATIENZA, 2007).

Do ponto de vista puramente jurídico-normativo, sabe-se que na maioria dos Estados Democráticos de Direito, a motivação de atos decisórios é uma necessidade para a própria validade da decisão. Daí que o perigo de lidar com princípios redundar em mero decisionismo seja mitigado, construindo-se um ambiente em que para se afastar uma regra jurídica ou um precedente judicial exige-se um ônus argumentativo (BRANCO, 2009: 243).

É, por isso, que não se admite lógica a tentativa de se introduzir discussões sobre o abuso de formas jurídicas e o desrespeito ao propósito negocial para aferição da licitude de um planejamento tributário desnatura a tipicidade cerrada do Direito Tributário, que deve se utilizar apenas de regras claras e prévias na definição do fato gerador e de todos os outros elementos do tributo.

Além de o propósito negocial ter raiz no direito norte-americano, a fraude à lei e o abuso do direito serem construções que o próprio Estado liberal já repudiava, havendo jurisprudência das décadas de 50 e 60 do STF as vedando, fato é que a interpretação econômica não mais merece a reprimenda que teve pela doutrina tributária, fruto de um uso enviesado e ideológico realizado pela Alemanha nazista, pois hoje se deve evitar a tributação de uma situação econômica sem lei; a legalidade sem capacidade contributiva; a segurança jurídica sem justiça (TORRES, 2002: 194).

Parece-me que os avanços conquistados no âmbito da teoria do Direito, muito embora possa sempre haver algum excesso, devem afastar qualquer preconceitos quanto às análises substanciais das condutas dos contribuintes que visem, apenas e tão-somente, a uma redução ou eliminação de carga fiscal, com abuso de formas jurídicas.

Nesse sentido, abandona-se qualquer tentativa de se criar uma interpretação que seja unicamente jurídica e uma subserviência total do Direito Tributário ao Direito Civil, representada pela Escola Positivista do Direito Tributário brasileira, bem representada pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, como apontou o Ricardo Lobo Torres durante o 1º Seminário sobre Normal Antielisiva promovido pela Receita Federal do Brasil (TORRES, 2002: 193).

Nesse sentido, as normas antielisivas são fruto de um momento de pós-positivismo (ou anti-positivismo), e, embora aumentem a insegurança, refletem essa mudança rumo a um Direito Tributário que não admita elisão abusiva ou planejamento inconsistente (TORRES, 2005/2006: 5).

Entender o problema, porém, passa pela compreensão de um novo modelo de sociabilidade humana que foi instaurado pela sociedade de risco e que trouxe nova roupagem para a segurança jurídica, não tendo o planejamento tributário ficado ileso a essa mudança.

5 SEGURANÇA JURÍDICA E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: O FATOR RISCO COMO MITIGADOR DA TIPICIDADE CERRADA E COMO CRITÉRIO DE MENSURAÇÃO DA MULTA POR CONDUTAS ELISIVAS

A história do surgimento do Estado pode ser contada como a gradual busca por segurança. Todavia, assim como todos os direitos fundamentais foram relidos durante os anos, a segurança que se objetiva, hoje, não é a mesma que se almejava nos albores do Estado de Direito liberal.

As teorias liberais se fiaram numa natureza humana invariável (ROUANET, 2003: 19), mostrando que, “arrancado de sua ligação umbilical com a natureza, o homem imaginado pela modernidade carrega um corpo que é pensado conforme a metáfora da máquina, e um psiquismo em última instância reduzido à consciência racional” (PLASTINO, 2008: 203).

Se como já dito o homem teme uma vida sem Estado, em que haveria guerra de todos contra todos, pode-se dizer que o medo é um constituinte importante da sociabilidade humana. O homem só avança vencendo seus medos, arriscando-se, como revela a evolução humana.

Riscos sempre houve e eram elementos importantes da constituição do indivíduo, a ponto de o burguês típico querer segurança nos mais variados aspectos de sua vida: contra concorrentes, que pudessem aniquilar seus negócios jurídicos; contra o Estado e seu ímpeto para a arbitrariedade; entre outros. Mas por que hoje se fala em uma sociedade de risco?

A resposta é que a sociedade atual vive sob o influxo de outros riscos. Segundo Ulrich BECK (1999), a aceleração do processo de globalização provocou, em nível mundial, um aumento das situações de risco, a ponto de se falar que vivemos numa sociedade de risco (Risikogesellschaft). Os riscos vêm de todos os lados. Verifica-se o risco de uma catástrofe

ecológica, capaz de subverter os equilíbrios naturais do planeta; persiste o risco de uma destruição atômica que dizimaria a civilização; a instabilidades dos mercados financeiros pode levar a um colapso financeiro com efeito dominó imprevisível – e a crise econômico-financeira de 2008 corroborou o risco –, isso sem falar no risco do terrorismo, nome genérico e ambíguo a indicar um conjunto de complexas e globalizadas formas de violência.

Os riscos, assim como as riquezas, são distribuídos no interior da sociedade, constituindo posições de ameaça ou de classe. Mas ao contrário delas, que seguem uma lógica positiva de apropriação, eles são geridos por uma lógica negativa do afastamento pela distribuição (BECK, 2010: 31-32).

Fala-se, portanto, em sociedades de risco, marcada pela ambivalência, pela insegurança e pelo redesenho do relacionamento entre as atribuições das instituições do Estado e da própria sociedade (TORRES, 2005/2006: 6).

A ambivalência se dá com a impossibilidade de que se construam políticas públicas consensuais, já que várias medidas a serem tomadas pelo Estado, a par de gerarem benefícios para alguns, ensejam riscos a outros, que devem ser distribuídos.

Isso leva à modificação do próprio conceito de segurança. No Estado Liberal clássico, a segurança jurídica tinha por objetivo a proteção dos direitos individuais do cidadão (TORRES, 2005/2006: 6).

Na verdade, revela-se, acima de tudo, uma crença de que existe algo intrinsecamente bom na técnica normativa em que consiste o Direito, de modo que quando o poder político atua mediante normas prévias e conhecidas pelos destinatários, os sujeitos submetidos a ele tem a capacidade de prever o seu exercício e conformarem suas atitudes. Essa previsibilidade acaba por dotar de certa legitimidade o poder jurídico e seu direito, independentemente do conteúdo das normas jurídicas (MANRIQUE, 1994: 247).

Assim, tinha-se a segurança jurídica como “a certeza a respeito do conteúdo das normas jurídicas vigentes e a respeito do fato de que as normas jurídicas vigentes são aplicadas de acordo com seu conteúdo” (MANRIQUE, 1994: 483), conceito capaz de atender propostas teóricas do direito tão dispares como as de Gustav Radbruch e de Hans Kelsen.

Esses autores, portanto, cujas teorias foram forjadas ainda sob um viés liberal, acreditavam que a segurança jurídica era apta a fomentar ou permitir a autonomia do indivíduo, valor tão caro ao homem moderno, pois lhe permitia adequar suas vontades pessoais aos comandos normativos (MANRIQUE, 1994: 486).

As normas jurídicas, em sociedades menos complexas, permitiam projeções seguras para o futuro, não sendo casual a ênfase que se dava na legislação como fonte social. Havia tempo para que o Legislativo analisasse a realidade e, a partir dela, estipulasse comandos genéricos e prospectivos sobre como a sociedade deveria atuar.

A sociedade de risco contemporânea, porém, marcada por acentuada complexidade, oferece outra realidade, de modo que não é possível prever todos os riscos existentes, o que desnatura um pouco a possibilidade de normas jurídicas serem genéricas, prévias e abstratas.

É que os riscos, mesmo aqueles que poderiam ser mensurados pelas ciências ditas naturais, baseiam-se num castelo de conjecturas especulativas, de modo que o risco pode esconder o ainda não-evento que desencadeia a ação (BECK, 2010: 36 e 39).

Há danos previsíveis e a crença num suposto amplificador de riscos.

Captando isso para o Direito Tributário, Ricardo Lodi aponta que, na sociedade de risco, a segurança ainda se volta para o passado, mas não pode, em absoluto, ser garantida para o futuro, de modo que a “mutabilidade da lei tributária muitas vezes é exigida pela dimensão plural da Segurança Jurídica e na Igualdade da Repartição de Receitas” (RIBEIRO, 2010: 14).

Ricardo Lobo Torres vai mais longe e trata do chamado risco fiscal, mal que pode surgir tanto da atuação de agentes estatais pelo descontrole orçamentário, da gestão irresponsável de recursos públicos e da corrupção; quanto do contribuinte pela sonegação e pela corrupção no trato com os funcionários da Fazenda e pelo abuso da forma jurídica no planejamento dos seus negócios ou na organização de sua empresa (TORRES, 2005/2006: 8).

O risco fiscal, no que tange ao planejamento tributário, passa a ser problema de capital importância para se atender aos fundamentos contemporâneos da tributação: liberdade, igualdade e solidariedade.

Assim, quem advoga a necessidade de a lei ordinária regular previa e especificamente todos os atos passíveis de serem enquadrados como elisivos ainda está preso a uma visão eminentemente liberal, em um mundo homogêneo e sem grandes abalos. Se um dia essa foi a realidade, não é mais.

O Estado Democrático de Direito, assumindo o papel de gerenciar riscos, aumentou, de modo que “a necessidade de financiamento de tais atividades estatais coloriu com novas cores o fenômeno da tributação, trazendo consigo o risco da quebra do Estado e as nefastas consequências que daí adviriam” (GUERRA, 2006: 215).

Daí que se possa concordar com a insuficiência normativa do art. 116, parágrafo único, do CTN, mas o que não afasta essa proibição constitucional de que os planejamentos tributários encubram desrespeitos às normas jurídico-tributárias, que sempre chegam com um déficit natural, dada a impossibilidade de prever totalmente o futuro.

A tipicidade cerrada não pode mais ser abraçada como a essência do direito tributário. Fala-se, hoje, em diálogo institucional entre os órgãos políticos (MUNHÓS SOUZA, 2010: 17), tendo ficado claro que qualquer pessoa é um intérprete autorizado da ordem jurídica, muito embora essa

interpretação possa sucumbir diante de uma orientação administrativa, da edição legislativa ou da decisão final de um órgão judicial.

Tomando de empréstimo uma idéia atual de como se enxergar a interpretação constitucional, no sentido de que todos podem participar da formação da verdade, a partir da busca de um consenso, é possível se pensar que, no que toca ao planejamento tributário, contribuintes, membros dos órgãos fazendários, legislativo e judiciário, cada qual a seu tempo e em rodadas procedimentais diferentes, formatarão um inventário de atividades permitidas e atividades elisivas.

Nesse sentido, é pertinente a proposta de Marco Aurélio Greco, no sentido de que o art. 116, parágrafo único, CTN, deva ser regulado por lei ordinária apenas no que tange a aspectos procedimentais (GRECO, 2001: 437), de modo a que haja um procedimento administrativo, com a possibilidade de contraditório, e que o contribuinte possa mostrar sua boa-fé em atender ao dever fundamental de pagar tributos, mas apresentando uma conduta que possa implicar redução lícita no montante a ser pago.

Assim, não se abandonou a legislação como fonte por excelência do direito tributário – pelo menos é essa a intenção constitucional, um pouco frustrada por cada vez mais o Parlamento se manter inerte sobre a matéria -, mas não se pode desconhecer que, muitas vezes, é a autoridade administrativa quem tem experiência para regular o assunto e pode ter contato mais direto com a matéria – afinal, ela sabe as brechas utilizadas – e, a partir daí, tentar formular padrões de conduta (VILELLA, 2002: 36).

A experiência jurisprudencial brasileira mostra que a legalidade tributária não é absoluta, pois se chancelou a possibilidade de autoridade administrativa fixar o grau de risco da atividade preponderante de uma sociedade empresária para fins de estabelecer a alíquota do Segura sobre Acidente de Trabalho (SAT) . Essa guinada do dogma liberal da tipicidade fechada para a juridicidade e legalidade da sociedade de risco, aplaudida por parte da doutrina (LODI, 2010: 46), revela que nem sempre manter exclusivamente na arena legislativa o monopólio da produção do direito tributário implica atender os fins constitucionalmente colimados à tributação, muito embora não seja impossível que o Parlamento, a partir de dados estatísticos coligidos, venha a criar outros graus de risco no caso do SAT.

Assim, contribuintes, agentes do fisco, legisladores e juízes podem ter atuação relevante na definição de ser ou não uma conduta específica elisiva. Trata-se de incorporar a um processo administrativo-tributário, consultando o arcabouço jurisprudencial administrativo e judicial, elementos que permitam aferir condutas do contribuinte. Não havendo mais a crença em uma segurança jurídica absoluta, buscam-se indícios de quais práticas sejam lesivas e a partir daí fixam padrões de conduta, embora provisórios, pois uma nova rodada procedural (MENDES, 2008: 166)

de discussão pode ser aberta no judiciário, o que inclusive pode motivar alguma correção legislativa da jurisprudência.

Esse trabalho de construção compartilhada da verdade, não mais aceita como uma correspondência entre fato e realidade, na esteira do essencialismo lingüístico, também afasta uma pretensa vulnerabilidade cognoscitiva do contribuinte (MARINS, 2009: 40), pois se é verdade que é difícil acompanhar a legislação tributária, não é menos verdade que a criatividade humana na tentativa de realização de economia de tributos é inabarcável e, muitas vezes, a complexidade se deve à tentativa de se criar justiça fiscal, coibindo práticas elisivas e pugnando por isonomia nas relações jurídico-tributárias.

Por outro lado, não se deve desconsiderar que as autoridades fazendárias, quando quiserem afastar um planejamento tributário, possuem duplo ônus de prova, não lhe bastando provar a finalidade de elidir, mas também de qual fato gerador efetivamente ocorreu (DI PIETRO, 2002: 117).

Ademais, adotando-se a complexidade como um fato marcante da legislação tributária, não se pode tolerar a tentativa de impor multa de ofício, qualificada, para qualquer tentativa de economia de tributo.

Um primeiro ponto que chama a atenção é que a conduta do contribuinte deve ser analisada à luz da jurisprudência firmada ao tempo do ato ou negócio celebrado. Se havia reiterados julgamentos administrativos ou judiciais apontando para a oponibilidade de sua conduta ao Fisco como um planejamento tributário lícito e eficaz, não há razão para que se tente censurar a conduta, ainda que seja possível modular efeitos da decisão, no sentido de que a partir de determinado momento não mais se admitirá a “economia de tributo”.

Isso gera problemas em saber o que seria a jurisprudência reiterada. Se pode haver alguma zona cinzenta, no caso de, por exemplo, entre dez decisões, verificar-se que seis são a favor da inoponibilidade e quatro a favor da oponibilidade, a medida em que aumenta a diferença, dentro de um certo quadro temporário, fica fácil aquilitar qual a jurisprudência.

Ademais, os próprios Tribunais administrativos e judiciais, não raro, apontam em uma decisão paradigma que estão empreendendo mudança de orientação, o que serve para aquilitar o marco inicial da nova jurisprudência.

O segundo ponto foi bem captado por Gabriel Lacerda Troianelli. Na verdade, analisando o art. 44, parágrafo único, da LF 9.430/1996 e a referência que esse parágrafo fez a dispositivos da lei 4.502/64, concluiu pela impossibilidade de aplicar-se a multa agravada aos contribuintes que, “às claras e sem tentar ocultar a ocorrência do fato gerador ou de algum de seus elementos, praticar ou negócios que, embora lícitos, tenham seus feitos tributários desconsiderados pelo Fisco” (TROIANELLI, 2010: 55).

Deve, no entanto, ficar provado cabalmente a ausência de propósito fraudulento e ainda verificar se não há norma que rotule a conduta, imputando-a alguma multa em percentual próprio, em exercício legítimo do legislativo para coibir condutas que afetam os pilares constitucionais da tributação, desde que observe, por óbvio, os critérios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Embora aponte que os artigos 17 e 18 da MP 66/2002, deixavam claro que não deveria haver multa agravada no caso dos planejamentos tributários inoponíveis com base na boa-fé dos contribuintes (TROIANELLI, 2010: 55), seria bom, de lege ferenda, determinar a aplicação de multas agravadas para manifesta má-fé, que pode ser dar, por exemplo, para o caso de contribuintes que defendem, no âmbito do CARF, que existiam, de fato, estruturas empresariais diversificadas, enquanto no Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), por hipótese, defendem que determinado arranjo empresarial apenas serviu para propósitos fiscais.

Após as investigações realizadas, chega-se ao derradeiro passo: como se verificar real propósito negocial e não mera tentativa de economia de tributo?

6 ANÁLISE DINÂMICA E COMPLEXA DOS NEGÓCIOS PRIVADOS: OS FATORES TEMPO E CONTEXTO COMO VETORES IMPRESCINDÍVEIS NA ANÁLISE DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS À LUZ DA LIVRE CONCORRÊNCIA E OUTROS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A tributação se presta, dizem os economistas, a uma transferência de recursos do setor privado para o setor público, que pode gerar distorções na economia, orientando conduta dos consumidores conforme o preço de produtos e serviços, afetados pelos preços, proporcionais aos custos que os tributos geram.

Isso seria um efeito não-intencional da tributação que merece ser evitado pelo direito.

Todo agente econômico, portanto, tentará evitar o tributo, o que é normal em um processo de aquisição de riqueza. Sem importar com os rótulos jurídicos para essa prática, se elisão ou evasão, Luiz Alberto Vilella assevera que as economias de escala obtidas por um agente econômico que recolher menos tributo ou deixa de recolhê-lo, gera distorções no mercado.

Na verdade, essas distorções dependem de duas variáveis importantes: o número de competidores envolvidos e o peso da carga tributária nos custos envolvidos (VILELLA, 2002: 32). Quanto menor o número de competidores e maior a carga tributária, mais a tributação pode influir na concorrência, de modo que se torna difícil para que um dos players, o qual esteja de acordo com a tributação na forma abstrata e genericamente prevista na legislação tributária, concorrer com aqueles que evitam ou evadem tributos, mesmo que seja mais eficiente.

É bem verdade que há estudos que indicam que o repasse ao contribuinte de fato, o consumidor, é uma realidade brasileira, ainda carente de uma reforma tributária e de mais cidadania fiscal, concretizando o comando constitucional que visa a informar o contribuinte sobre o quanto se paga de tributo em cada produto ou serviço, enfim, que trague transparência fiscal (art. 150, § 5º, CF).

De qualquer sorte, o problema dos efeitos tributários para a concorrência não passou desapercebido ao legislador constituinte reformado que, nesse sentido, instituiu o artigo 146-A, CF, constitucionalizando expressamente algo que adviria implicitamente de outros princípios constitucionais (PAULA, 2008).

A neutralidade fiscal, termo preferido pela doutrina tributária europeia, vem sendo aplicado no âmbito do direito comunitário europeu, servindo como orientação na feitura e interpretação da legislação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), de modo a que ele seja um tributo neutro, e, no campo das estruturas negociais, tem-se a neutralidade como fundamento para diretiva que conduza a edição de legislação europeia favorável a rearranjos societários, transformando empresas nacionais em “comunitárias”, sem que a taxação diferente entre os países possa obstaculizar a restruturação (NOVOA, 2010: 5).

Se, no Brasil, ainda não se tem uma construção teórica e aplicação prática da neutralidade fiscal nos moldes europeus, tampouco se pode falar na inexistência de literatura jurídica sobre as consequências não-intencionais na criação ou majoração de um tributo (CALIENDO, 2009: 100), já tendo o próprio STF utilizado a neutralidade concorrencial da tributação como vetor de interpretação em caso, no qual se discutia, justamente, o perigo alertado pelo economista Luiz Alberto Villela de o não pagamento de tributos leva à grave distorção concorrencial em mercado oligopólico.

A neutralidade concorrencial da tributação, decorrente da igualdade diante e perante a lei tributária, surge como um fundamento último para a existência de um dever geral de vedação a condutas com exclusivo propósito negocial, de modo que não se bloqueie “a atuação individualizada da fiscalização, mediante a alegação de que a norma geral [de tributação] não abrange o seu caso, devendo ela, no seu entendimento, ser aplicada indistintamente, apesar das diferenças do seu caso” (ÁVILA, 2008: 19).

Assim, sem tentar se substituir a órgãos que visam justamente à proteção da concorrência, mas atuando em sintonia com o CADE, o Ministério da Justiça e o Ministério Público Federal (MPF), o Fisco deve analisar se rearranjos societários e de estrutura têm propósito negocial ou servem para mera economia de tributo.

A doutrina, analisando a jurisprudência administrativa brasileira, tem chegado a critérios que indicam a ausência de propósito negocial, marcando possível ofensa à concorrência por meio de planejamentos

tributários. Nesse sentido, Luís Eduardo SCHOUERI (2010: 19) verifica três elementos interessantes para se constatar ausência de propósito negocial:

- a) o elemento temporal, já que muitas vezes se verifica que o planejamento, em geral atividade pensada e preparada, é realizada às pressas, com a assinatura de vários documentos em um único momento, alguns desfazendo transações que se celebram no mesmo instante;
- b) a independência ou não das partes, eis que muitas fusões, cisões e incorporações se dão apenas como forma de alocar perdas e ganhos entre empresas de mesmo grupo, sempre visando à redução da tributação;
- c) ausência de coerência, quando se realizam transações que não se inserem na rotina da empresa ou na lógica empresarial.

Marco Aurélio GRECO (2009: 8), a seu juízo, pondera que seriam indícios de mera tentativa de economia de tributo:

- a) operações estruturas em seqüência, em que uma etapa não tem sentido a não ser quando vista a partir do conjunto de etapas [...]; b) operações invertidas, no sentido de serem realizadas ao contrário do que indica o juízo comum, por exemplo, a incorporação da controladora pela controlada; c) operações entre partes relacionadas, pois nestas é mais rigoroso o juízo sobre os critérios de eqüitatividade em que devem ser feitas certas operações quando comparadas com operações com terceiros; d) o uso de pessoas jurídicas para realizar determinadas operações, pois além de poderem configurar uma interpresa pessoa, estas sociedades podem se apresentar como meros instrumentos de passagens de recursos destinados a terceiros (conduit companies) ou assumirem a condição de sociedade aparentes, fictícias ou efêmeras; e) operações que impliquem deslocamento da base tributável para o exterior, pois isto afeta a soberania e a imperatividade da norma tributária; f) as substituições ou montagens jurídicas em que as formas contratuais são construídas meramente para vestir determinado conteúdo sem que haja razões reais e efetivas que as justifiquem.

Perceba que os dois juristas reconhecem que dois vetores são imprescindíveis na análise de quais condutas serão ou não oponíveis ao Fisco: o tempo e o contexto dos atos e negócios privados.

O antigo Conselho Superior de Conselhos Fiscais já analisou a ausência de propósito negocial a partir do vetor tempo:

ocorreu a proximidade temporal dos atos (uma hora entre a integralização de capital com ágio de cerca de 98% e a incorporação do ágio ao capital, e cisão no dia subseqüente); não havia causa econômica (além da economia fiscal) para o aumento de capital, que foi usado

apenas como degrau para a objetivada alienação de participação societária; e seus efeitos foram desfeitos com a cisão. A simulação é incontestável.

No entanto, é necessária alguma cautela quando se toma o vetor tempo. LAPATZA (2006: 318) traz exemplo didático nesse sentido. Fala de uma pessoa, A, que deseja adquirir de outra, B, uma casa. Para evitar o pagamento de tributo, porém, constituem os dois uma sociedade, um aportando dinheiro; e o outro, a casa. Ao minuto seguinte, porém, dissolvem a sociedade, de modo a que A fique com a casa e B com o dinheiro integralizado, mostrando típico caso de “conflito de normas”, instituto espanhol que aqui poderia ser identificado com os negócios privados inoponíveis ao Fisco.

Se, porém, a sociedade se dissolve, mas porque B descobre, no minuto seguinte à constituição da sociedade, que ela pegou fogo, necessitando de liquidez, a operação não deve ser desconsiderada.

A cautela também deve se verificar quando se pensa no contexto de realização do negócio.

Não basta olhar a legalidade apenas, de modo que se criou orientação jurisprudencial no sentido de que “o fato de cada uma das transações, isoladamente e do ponto de vista formal, ostentar legalidade, não garante a legitimidade do conjunto de operações, quando fica comprovado que os atos praticados tinham objetivo diverso daquele que lhes é próprio”

Destarte, tanto o vetor tempo, quanto o vetor contexto, devem ser analisados de forma dinâmica, de modo que se capte a realidade que se quer fotografar, na feliz expressão de Marco Aurélio Greco, em todos os seus quadros.

7 CONCLUSÃO

A liberdade, a igualdade e a solidariedade, como fundamentos contemporâneos da tributação em uma sociedade de risco e diante de uma visão não-positivista do direito, revelam que existe um dever geral de vedação a condutas com propósito exclusivamente de redução de pagamento de tributo e abuso de formas jurídicas. Esse dever geral se revela pelos fundamentos constitucionais da tributação: solidariedade, eficiência e isonomia.

Daí que o Fisco brasileiro venha, a par da ausência de regulamentação do art. 116, parágrafo único, do CTN, afastando atos e negócios privados.

Não obstante a desnecessidade de regras sobre o tema, sendo comum em vários ordenamentos jurídicos que a “norma geral antielisiva” seja construção pretoriana, extraída dos princípios constitucionais que regem a tributação, como o caso italiano, a regulamentação da matéria, no Brasil, atenderá a reclamos de segurança jurídica, embora as incertezas da sociedade de risco possam pressionar por uma legislação específica.

Na verdade, talvez seja o caso de, na esteira do que já se propôs anteriormente nos artigos 13-19 da MP 66/2002, serem adotadas cláusulas gerais e regras estabelecendo o procedimento para a desconsideração de atos e negócios elisivos, deixando campo aberto para que se construa uma jurisprudência administrativa e, quiçá, judicial, que analise casos concretos e em torno deles construa orientações sólidas.

‘Se isso for atendido, chegar-se-á a um estado em que todos, na medida de suas capacidades contributivas, arquem com as despesas públicas, sem que a sanha de reduzir o pagamento de tributos menospreze a neutralidade concorrencial da tributação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAHAM, Marcus. *O Planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.
- _____. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. [trad. esp. Teoría de los derechos fundamentales. 2. ed. Traducción de Carlos Bernal Pulido. Madri: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.
- ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. 3^a reimpr., Universidad Nacional Autónoma del México: Ciudad del México, 2007.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Juízo de ponderação na jurisdição constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BRASIL, CARF Ac. n° 101-95.208.
- _____, CARF, Ac. n° 104-20749, 4a Câmara, Rel. Cons. Aline Hungaro Cunha.
- _____, CARF Ac. n° 104-21.675.
- _____, STF, Pleno, RMS 3.419, Rel. Min. Orosimbo Nonato, j. em 06.07.56. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 28 out. 2010.

_____, STF, Pleno, RE 134.297, Rel. Min. Celso de Mello, disponível em www.stf.jus.br, acesso em 28.10.2010.

_____, STF, Pleno, RE 343-446, Rel. Min. Carlos Velloso, disponível em www.stj.jus.br, acesso em 28.10.2010.

_____, STF, Pleno, MS n° 24.159-DF (STF, DJ 31.03.2003, Rel. Min. Ellen Gracie, disponível em www.stj.jus.br, acesso em 28.10.2010.

_____, STJ, REsp 976836 / RS, 1^a Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25/08/2010, DJe 05/10/2010, disponível em www.stj.jus.br, acesso em 28.10.2010.

_____, TRF2, AC 199850010112387, 3^a Turma Especializada, Desembargador Federal Theopilo Miguel, E-DJF2R - Data::09/09/2010, disponível em www.trf2j.jus.br, acesso em 28.10.2010.

BECK, Ulrich. *O que é a globalização. Equívocos do globalismo. Respostas à globalização*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1999.

BECK, Ulrich. *Sociedade de risco: rumo a outra modernidade*. Trad. Sebastião Nascimento. São Paulo: Ed. 34, 2010.

CALIENDO, P. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elvésier, 2009.

CALSAMIGLIA, Albert. Postpositivismo. In: DOXA, Alicante, 21-I, 1998.

DIAS, Hamilton Souza; FUNARO, Hugo. A insuficiência da densidade normativa da “Norma Antielisão” (art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional). *Revista Dialética de Direito Tributário - RDDT*, São Paulo, n. 146, 2007.

DI PIETRO, Adriano. *A experiência italiana*. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elísio Fiscal*, 202. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminariointer/anaisseminariointerelisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2010.

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2003

_____. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University, 1977.

FIGUEROA, Alfonso García. *Principios y positivismo jurídico*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1998.

GARCÍA, Macario Alemany. *El concepto y la justificación del paternalismo*. Tesis doctorales, 2005, Directores Dr. D. Manuel Atienza y Dr. D. Juan Ruiz Manero, 2005. Disponível em: <<http://descargas.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/46861618090253619754491/014591.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2010.

GODOI, Marciano Seabra de. *Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos*. Disponível em: <<http://d.yimg.com/kq/groups/22127195/329815936/name/Artigo>>. Acesso em: 28 out. 2010, p. 4. Para ver o artigo publicado em “Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro – estudo de casos. In: YAMASHITA, Douglas (Org.). Planejamento tributário à luz da jurisprudência. São Paulo: LEX, 2007, p. 237-288”.

GODOY, Arnaldo Sampaio de. *Interpretação econômica do Direito Tributário: o caso Gregory v. Helvering e as doutrinas do propósito negocial (business purpose) e da substância sobre a forma (substance over form)*. Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 43, jun. 2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 7, n. 42, ano 2009.

GUERRA, Sérgio André. A tributação na sociedade de risco. *Revista Ciências Sociais*, v. 12, n. 1, 2005.

HOBBES, Thomas. *O Leviatã*. organizado por Richard Turk. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights. – Why Liberty depends on taxes*. New York: WW Norton Company, 1999.

ITÁLIA, Corte di Cassazione, Sentenza n. 30055/2008. Disponível em: <<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/executeSearchGiurisprudenza.do>>. Acesso em: 30 out. 2010.

_____. *Corte di Cassazione, Sentenza n. 1465 della Corte di Cassazione*. Disponível em: <<http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getGiurisprudenzaDetail.do?id={3A8516ED-F5DB-42D1-9334-650ED436021B}>>. Acesso em: 30 out. 2010.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de Derecho Español – Instituciones*. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.

JOBIM, Nelson Azevedo. Os limites da interpretação da lei tributária e o papel do Poder Judiciário. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elísao Fiscal*, Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminariointer/anaisseminariointerelisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2010.

MANRIQUE, Ricardo García. Acerca del valor moral de la seguridad jurídica. *Doxa*, nº 15-16/I, 1994, p. 477.

MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

MENDES, Conrado Hübner. *Direitos fundamentais, separação de poderes e deliberação*. Tese de Doutoramento apresentada ao Departamento de Ciência Política da Faculdade de Filosofia, Letras e Ciências Humanas da USP. Orientado por Álvaro de Vita, 2008.

MIX, Brian. Form and Formalism: The View from Legal Theory. *Ratio Juris*. Vol. 20, No. 1, Março 2007.

NOVOA, César García. Neutralidad fiscal en la financiación de las empresas. El caso Español. *Estudios Tributarios Europeos*, jan. 2010.

PAULA, Daniel Giotti de. A constitucionalização da neutralidade concorrencial dos tributos. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 153, jun. 2008.

PLASTINO, Carlos Alberto. Repensando a contribuição kelseniana: uma perspectiva paradigmática. *Direito, Estado e Sociedade*, n. 32, jan/jun 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

_____. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília a. 45 n. 177 jan./mar. 2008.

ROUANET, Sérgio Paulo. *Mal-estar na modernidade*. 2. ed. São Paulo: Cia. das Letras, 2003.

SACCHETTO, Claudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. In: “GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITRAS, Rodrigo de (org.). *Planejamento tributário e o “propósito negocial”*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SGARBI, Adrian. *Teoria do Direito: primeiras lições*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SILVA, Vírgilio Afonso da. O Judiciário e as políticas públicas: entre transformação social e obstáculo à realização dos direitos sociais. In: SOUZA, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *Direitos sociais: fundamentação, judicialização e direitos sociais em espécies*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SOUZA, Jorge Munhós de. Teoria do Diálogo: o controle judicial fraco como forma dialógica de implementar direitos sociais e econômicos. In: NOVELINO, Marcelo (org.). *Leituras Complementares de Direito Constitucional: Controle de Constitucionalidade*. 3ª edição. Salvador: Jus Podium, 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. *A experiência alemã*. In: *Anais do Seminário Internacional sobre Elísio Fiscal*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminariointer/anaisseminariointerelisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2010.

_____. Normas Gerais Antielisivas. *Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico*. n. 4, nov./dez. 2005, jan. 2006.

_____. O conceito constitucional de tributo. In: BORGES, José Souto Maior; TORRES, Hélio Taveira. *Teoria Geral da Obrigaçāo Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2005.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Planejamento tributário e multa qualificada. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 179, ago. 2010.

VIEIRA, Oscar Vilhena. *Direitos fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF*. 2006

VILLELA, Luiz Alberto. Significado econômico da elisão tributária: perda de receita, distorções econômicas, deslocamento da carga tributária, repercuções na política fiscal e na justiça fiscal. *Anais do Seminário Internacional sobre Elisão fiscal, Brasília, 2002*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminariointer/anaisseminariointerelisaofis2002.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2010.

PROTEÇÃO DO CONTRIBUINTE E FAZENDA CONTRA ATOS CONTRADITÓRIOS E MODIFICAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO

*Taxpayer and Tax Administration Protection against
Contradictory Acts and Case Law Modifications in Tax Law*

Tiago da Silva Fonseca

Procurador da Fazenda Nacional.

Mestrando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG.

SUMÁRIO: 1 Introdução; 2 A previsibilidade e estabilidade da relação tributária: a confiança legítima dos contribuintes e a garantia da Fazenda contra o abuso de direito; 3 As modificações de jurisprudência em Direito Tributário; 4 Conclusão; Referências Bibliográficas.

RESUMO - Para garantir a segurança jurídica do contribuinte, a instituição ou majoração das obrigações tributárias dependem de lei expressa, as leis tributárias que agravam a sua situação não retroagem e têm a eficácia diferida para pelo menos noventa dias da publicação da norma. A efetivação da segurança jurídica vai além das limitações constitucionais expressas ao poder de tributar. A doutrina e a jurisprudência passam a desenvolver teses a partir de princípios implícitos que também são necessários para afirmar a segurança jurídica, como a confiança legítima e a boa-fé objetiva. A necessidade de previsibilidade e de estabilidade, bem como a garantia de expectativas, devem ser estendidas à Administração Tributária. Como a doutrina majoritária afasta a aplicação da confiança das pretensões fazendárias, é mister que se recorra a fontes alternativas de proteção do Fisco.

PALAVRAS-CHAVE - Segurança jurídica. Confiança. Previsibilidade. Abuso de direito. Modificações de jurisprudência.

ABSTRACT - *To ensure legal certainty for the taxpayer, the imposition or increase of tax obligations depends on express law. Tax laws which aggravate the taxpayer situation have no retroactive effect and their effectiveness is delayed at least ninety days from the publication of the law. The effectiveness of legal certainty goes beyond the expressed constitutional limitations to tax power. Legal doctrine and case law have begun to develop theories from implicit principles which are also necessary to affirm legal certainty, as the*

legitimate trust and the objective good faith. The need for predictability and stability and the guarantee of expectations, should be extended to Tax Administration. As the majority doctrine does not support the application of the theory of the legitimate trust of Tax Administration intentions, alternative sources of protection of Tax Administration are necessary.

KEYWORDS - *Legal certainty. Trust. Predictability. Abuse of rights. Change in case law.*

1 INTRODUÇÃO

O Estado de Direito está fundado em três valores estruturantes: a liberdade, a igualdade e a segurança jurídica. A Constituição, como dimensão básica que subordina o Estado de Direito, vai, de forma imediata ou mediata, buscar a concretização e efetivação desses valores estruturantes em todas as suas normas.

A segurança jurídica requer a previsibilidade, a estabilidade, a fiabilidade, a clareza, a racionalidade, a transparência dos atos dos Poderes constituídos do Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário), de modo que o cidadão tenha um mínimo de precisão e determinabilidade da ordem jurídica a que está submetido.

A expectativa de durabilidade e permanência da ordem jurídica e dos atos estatais, com a devida proteção do cidadão para os casos de mudanças normativas necessárias para o desenvolvimento das atividades dos poderes públicos, garante não só as situações jurídicas assentadas, mas também permite a paz social. Nas palavras de J.J. Gomes Canotilho, “*o homem necessita de segurança para conduzir, planificar e conformar autónoma e responsávelmente a sua vida*¹”.

No Direito Tributário, a segurança jurídica do contribuinte é garantida precipuamente pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, submetidas sobretudo através da legalidade, irretroatividade das leis que instituem ou agravem obrigações tributárias e não-surpresa. Quando os princípios constitucionais tributários expressos são insuficientes para concretizar a segurança jurídica do contribuinte, torna-se necessário proteger expectativas legitimamente criadas, através dos princípios da confiança e boa-fé subjetiva.

As idéias de previsibilidade, estabilidade, clareza, transparência, fiabilidade e racionalidade, todavia, transbordam os contornos da segurança jurídica, que é garantia do cidadão e contribuinte, para orientar a atuação e para também atender às expectativas da Administração Tributária. Se o contribuinte é resguardado contra atos contraditórios pelas limitações constitucionais ao poder de tributar, pela confiança legítima e boa-fé objetiva, a Fazenda deve exigir que as declarações e comportamentos dos particulares não configurem abuso de direito ou violação ao dever de lealdade.

Outrossim, as modificações de jurisprudência que impliquem em impactantes perdas fiscais devem constatar se a Fazenda atuava nos limites de entendimento pacificado anterior, sendo surpreendido por reviravolta de jurisprudência consolidada. Nesse caso, os efeitos da nova norma judicial devem ser modulados, em observância a princípios como a boa-fé,

¹ CANOTILHO, J.J.Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000. p. 256.

o equilíbrio financeiro e orçamentário, a proporcionalidade, a razoabilidade, a solidariedade fiscal e o planejamento estatal.

2 A PREVISIBILIDADE E ESTABILIDADE DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA: A CONFIANÇA LEGÍTIMA DOS CONTRIBUINTES E A GARANTIA DA FAZENDA CONTRA O ABUSO DE DIREITO

A previsibilidade necessária à segurança jurídica em matéria tributária é garantida, sobretudo, pela legalidade. De acordo com a definição legal expressa no art. 3º do Código Tributário Nacional, tributo é a prestação pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Entretanto, ainda que a atividade seja plenamente vinculada, a aplicação da lei não consiste na mera subsunção da norma ao fato. A complexidade social faz com que mesmo a lei tributária, que conta com a predominância de conceitos determinados e não de tipos fluidos, seja insuficiente para regular corretamente casos situados numa “zona cinzenta” e não numa “zona de certeza”.

No conceito de discricionariedade proposto por Celso Antônio Bandeira de Mello, a lei consigna um limite de aplicação, dentro do qual pode existir um conjunto de interpretações legítimas, consistindo a aplicação da lei ao caso concreto na escolha de uma única alternativa pelo aplicador (seja o Poder Executivo ou Judiciário):

Discricionariedade é a margem de ‘liberdade’ que remanesça ao administrador para eleger, segundo critérios consistentes de razoabilidade, um, dentre pelo menos dois comportamentos, cabíveis perante cada caso concreto, a fim de cumprir o dever de adotar a solução mais adequada à satisfação da finalidade legal, quando, por força da fluidez das expressões da lei ou da liberdade conferida no mandamento, dela não se possa extrair objetivamente uma solução unívoca para a situação vertente².

Logo, é possível que o aplicador escolha uma alternativa que, não obstante esteja inserida no limite estabelecido pela lei, crie norma formalmente legítima, mas que materialmente vá de encontro ao Direito, considerando que a legitimidade jurídica não se restringe à legalidade.

Nessa perspectiva, a aplicação legítima da lei tributária depende de outros princípios que garantem a previsibilidade para o contribuinte, como a proteção da confiança legítima e da boa-fé objetiva.

O princípio da confiança legítima é criação do Direito Europeu, como instrumento de manutenção e atendimento das expectativas criadas

² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 936

no passado frente às alterações normativas do futuro. Preservar o passado, pela confiança legítima, faz todo o sentido em países como Alemanha, Portugal, Espanha e França, que só consagraram constitucionalmente o princípio da irretroatividade para leis penais e sancionadoras e não para as leis em geral, como no Brasil.

Na Europa, especialmente na Alemanha, o princípio da confiança legítima surge como justificação de vinculação de declarações, acordos, contratos e expectativas contra modificações futuras, nas relações de Direito Civil, para as quais não havia nenhuma previsão contra a irretroatividade.

O princípio certamente ganhou maior repercussão a partir do modelo de Claus-Wilhelm Canaris, que associou a necessidade de preservação da confiança à teoria da aparência e à proibição do *venire contra factum proprium*. Como substrato ético-jurídico, a confiança legítima garantiria as situações aparentes, contra mudanças contraditórias, constituídas mediante declarações, documentos idôneos ou comportamentos concludentes. A estabilização das situações por meio da confiança se daria de forma positiva, mantendo-as conforme as expectativas criadas, ou de forma negativa, modificando-as com a contraprestação de indenização por danos.

A confiança legítima a ser protegida depende de três requisitos:

- 1) ação ou omissão de uma parte, apta a gerar expectativas em outra, que representa uma situação de acordo com uma declaração, documento ou comportamento;
- 2) boa-fé daquele que confiou;
- 3) mudança contraditória da situação representada, gerando a imputação da responsabilidade pela confiança para aquele que agiu de forma contrária às expectativas que induziu.

Incorporando as teorias alemãs, a doutrina civilista portuguesa também é rica de estudos acerca da confiança nas relações entre particulares. Carneiro da Frada³ dá à confiança papel de destaque na estrutura normativa, situando-a em patamar posterior ao dos princípios e valores, como instrumento de justiça corretiva. Os atos contraditórios em prejuízo à confiança alheia seriam causa para a responsabilidade civil, devendo o defraudador restaurar a situação representada ou indenizar aquele que confiou, como forma de restauração do equilíbrio da relação. Menezes Cordeiro, diferentemente de Carneiro da Frada, que situa a confiança num campo axiológico, defende a sua força regulativa, como ponte entre a boa-fé subjetiva e objetiva, ao mesmo tempo em que está assentada em ambas.

No sentido proposto por Niklas Luhmann, a confiança é meio para redução da complexidade social, uma vez que antecipa o futuro, que determina as ações do presente como se o futuro fosse certo. Assim, a confiança torna-se instrumento para garantir a coerência e previsibilidade

³ FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da confiança e responsabilidade civil*. Coimbra: Almedina, 2002.

do presente, ante os antecedentes alternativos do passado e das diversas possibilidades do futuro. A confiança fundamenta as ações de uma parte tomando por base as ações que espera de outra, que toma decisões acreditando que as suas expectativas darão origem às consequências esperadas. É uma forma importante para organizar as relações, para não tornar caótico os sistemas em que é garantida a liberdade e a autonomia particular de todos os indivíduos.

A sua generalidade fez com que a confiança, portanto, deixasse de ser uma garantia das relações civis, para alcançar relações onde o Estado seria uma das partes. O princípio da proteção da confiança no Direito Público passou a garantir os cidadãos em face de declarações e comportamentos contraditórios ou expectativas criadas pelo Estado. Sobretudo, quando o Estado age de forma discricionária, em que há várias alternativas legítimas e possíveis, dentro dos limites fixados pela lei. Mas mesmo quando o Estado age de forma vinculada, em que sobressai a atuação de acordo com a estrita legalidade, podem ocorrer situações que escapam ao princípio, já que a criação da norma concreta não se limita à mera subsunção da norma ao fato, de modo a surgir a necessidade de se recorrer ao princípio da confiança, como forma de se fazer ou de se preservar a justiça.

No Direito Administrativo, Hartmut Maurer noticia *leading case* do Tribunal Administrativo Superior de Berlim, vinculando a declaração e comportamento do Estado em favor da confiança legítima do administrado:

A primeira invasão nessa concepção jurídica firme resultou por meio de uma decisão do Tribunal Administrativo Superior de Berlim de 14.11.1956 (DVBL. 1957, 503). Tratava-se do seguinte caso: a demandante, uma viúva de um funcionário, transladou da República Democrática Alemã de então para Berlim-Leste depois de lhe haver sido prometido, por ato administrativo, a concessão de rendimentos de pensão. Um ano depois a autoridade competente comprovou que os pressupostos jurídicos para a concessão, porém, não existiam, os rendimentos de pensão, portanto, haviam sido concedidos falsamente. Em consequência, ela retratou o ato administrativo, suspendeu os pagamentos e exigiu da demandante a restituição dos rendimentos pagos a mais. Isso correspondia, sem mais, à jurisprudência de então. O Tribunal Administrativo Superior de Berlim decidiu, todavia, a favor da demandante. Ele comprovou que, no caso concreto, deveria ser observado não só o princípio da legalidade, mas também o princípio da proteção à confiança. A demandante confiou na existência do ato administrativo e, em conformidade com isso, alterou decisivamente suas condições de vida. Como, no caso concreto, seu interesse da confiança preponderava, o ato administrativo não deveria ser retratado. O Tribunal Administrativo Federal confirmou a sentença do Tribunal Administrativo Superior de Berlim (BVerwGE 9, 251) e, na época

posterior, desenvolveu, em numerosas decisões, uma doutrina de retratação ampla e diferenciada⁴.

A confiança legítima no Direito Administrativo funciona como garantia do administrado, que planeja a sua atuação conforme declarações e comportamentos do Estado, diante do poder da Administração Pública em criar normas ou em anular atos inválidos e revogar atos que se tornam incovenientes ou inoportunos.

Entre nós, Almiro Couto e Silva⁵ cuidou do tema da confiança do administrado diante de atos contraditórios da Administração com grande entusiasmo. Destaca o autor que as expectativas dos administrados devem ser preservadas contra modificações prejudiciais do direito positivo ou contra anulação de atos pelo Estado, ainda que ilegais, como os praticados pelos chamados “funcionários de fato”. Logo, a confiança do particular deve funcionar como limite de revisão de atos administrativos, ainda que eivados de ilegalidade.

No Direito Tributário, a proteção da confiança legítima é, para Misabel Derzi, princípio autônomo e não desdobramento de outros princípios, como legalidade, irretroatividade, propriedade, direito de personalidade, dignidade da pessoa humana ou igualdade. A confiança seria uma implícita limitação constitucional ao poder de tributar. A Administração Tributária é parte diferenciada da relação obrigacional, tendo em vista que tem a prerrogativa de constituir o crédito que vai exigir, administrativa ou judicialmente. Tal prerrogativa deixa a parte credora numa posição de vantagem em relação à devedora. Para equilibrar a relação que, apesar de ser uma relação obrigacional *ex lege*, não deixa de ser um vínculo obrigacional, a Constituição já delimita e direciona a atuação da Administração Tributária, através dos princípios expressos como limitações constitucionais ao poder de tributar.

A confiança seria mais uma dessas limitações constitucionais, cuja proteção se torna imperiosa quando a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade não são suficientes para garantir a previsibilidade para o contribuinte. Partindo da premissa pela qual onde há domínio de informações não há confiança, portanto, o princípio seria meio de defesa atribuído somente ao contribuinte e nunca à Fazenda Pública.

Para Niklas Luhmann, “a confiança se apóia na ilusão”. Se existe certeza não há necessidade de confiança. A confiança deve servir como garantia

4 MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo Alemão*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001. p. 70.

5 COUTO E SILVA, Almiro. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (lei n. 9.784/99), *RBDP*, Belo Horizonte, ano 2, n. 6, p. 7-59, jul./set. 2004.

6 LUHMANN Niklas. *Confianza*. Trad. Amanda Flores. Santiago: Anthropos Universidad IberoAmericana, 1996, p. 53.

para aquele que não tem a totalidade ou, pelo menos, a maior quantidade de informações, que representa uma situação, que age de acordo com a escolha de uma das probabilidades futuras, que acredita na expectativa que foi gerada ou fomentada.

Ainda na doutrina de Misabel Derzi, a confiança tem três características elementares: a permanência dos estados, a antecipação do futuro e a simplificação. Mas a autora não reconhece a confiança, onde existe supremacia sobre os eventos:

Onde há supremacia sobre os eventos/acontecimentos, a confiança não é necessária. Essa constatação é importante nesta tese: a confiança e proteção da confiança não se colocam do ponto de vista do Estado, como ente soberano. Isso porque, nas obrigações ex lege, o Estado tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos que ele mesmo provoca, ou seja: as leis, as decisões administrativas e as decisões judiciais na modelação e cobrança dos tributos⁷

Como lado mais fraco do vínculo obrigacional tributário, o contribuinte que realiza um planejamento fiscal fundado não só nas leis e normas vigentes, mas também nas declarações e comportamentos da Administração Tributária, deve ser reparado se houver uma mudança repentina ou ato contraditório por parte do Fisco, em respeito à sua confiança.

Assim, a confiança do contribuinte deveria ser protegida, como acoplador estruturante e estabilizador do sistema jurídico e da relação tributária, especialmente nos casos de termos fixados com prazos legais (ex: isenções), mudanças de normas agravadoras dos deveres dos contribuintes, mudanças de atos administrativos (lançamentos) que onerem de forma mais intensa os contribuintes, declarações e respostas da Administração Tributária.

É evidente que qualquer reparação do contribuinte por ato contraditório da Administração Tributária depende da comprovação dos requisitos da responsabilidade pela confiança, isto é, depende da demonstração de um ato capaz de gerar expectativas legítimas, de boa-fé do particular e de investimentos decorrentes da declaração ou comportamento anterior.

Pela teoria da confiança, as declarações, documentos, normas e comportamento do Fisco o vincula perante o contribuinte, criando deveres que, se violados, geram a pretensão de reparação, seja através da manutenção da situação de acordo com as expectativas representadas, seja através de criação de regimes de transição conforme o grau de confiança gerada e de investimentos dispendidos, seja através de indenização por perdas e danos.

⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 328.

Se adotarmos como modelos de reparação as teorias de responsabilidade civil, a indenização deve corresponder às perdas conseqüentes da quebra de confiança.

Existe considerável resistência da doutrina majoritária em admitir a confiança da Fazenda Pública em relação ao contribuinte, ainda que o particular aja de modo contraditório ou viole expectativas geradas no Fisco, em processos administrativos ou judiciais. Isso porque as declarações, documentos e comportamentos do contribuinte não lhes criam deveres perante a Fazenda Pública, porquanto os deveres na relação jurídica obrigacional tributária devem estar necessariamente previstos pela lei.

Ainda que reconheçamos a inaplicação do princípio da proteção da confiança em favor da Fazenda Pública, por estar a Administração Tributária em posição de vantagem na relação jurídica ou por considerar que as declarações e comportamentos dos contribuintes não criam deveres que sempre decorrem de lei, é mister que se reconheça a necessidade de garantia de estabilidade e previsibilidade tanto para o credor como para o devedor tributário.

Reprimir o abuso de direito e garantir expectativas de uma parte contra mudanças contraditórias de outra são preocupações do Direito em geral e não são máximas a serem aplicadas em casos isolados ou em relações jurídicas específicas.

A teoria do abuso de direito está fundada na evolução do conceito de direito subjetivo, que deixou de ser o poder irrestrito dado ao titular, isentando-o de quaisquer responsabilidades por danos decorrentes do exercício. O direito subjetivo passou a incorporar elementos como a liberdade, a consideração social, a cooperação, a função social, dentre outros.

Em estudo sobre a boa-fé, Menezes Cordeiro dá notícia dos primeiros julgados reconhecendo o exercício abusivo de direito, nos tribunais da França:

As primeiras decisões judiciais do que, mais tarde, na doutrina e na jurisprudência, viria a ser conhecido por abuso de direito, datam da fase inicial da vigência do Código de Napoleão. Assim, em 1808, condenou-se o proprietário duma oficina que, no fabrico de chapéus, provocava evaporações desagradáveis para a vizinhança. Doze anos volvidos, era condenado o construtor de um forno que, por carência de precauções, prejudicava um vizinho. Em 1853, numa decisão universalmente conhecida, condenou-se o proprietário que construiria uma falsa chaminé, para vedar o dia a uma janela do vizinho, com quem andava desavindo. Um ano depois, era a vez do proprietário que bombeava, para um rio, a água do próprio poço, com o fito de fazer baixar o nível do vizinho. Seguir-se-iam, ainda, numerosas decisões similares, com relevo para a condenação, em 1913, confirmada pela Cassação, em 1915, por abuso do direito, do proprietário que erguera, no seu terreno,

um dispositivo de espingões de ferro, destinado a danificar os dirigíveis construídos pelo vizinho⁸.

Assim, ocorre o abuso de direito quando o titular exerce o seu poder seja sem utilidade própria, ou com a intenção de prejudicar alguém, ou de maneira injusta, ou com fins diversos daqueles atribuídos pela lei. O abuso de direito viola normas, éticas ou jurídicas, e acaba neutralizando e aniquilando o direito ilegitimamente exercido, transformando o ato abusivo em ilícito. Nas palavras de Menezes Cordeiro:

A admissão do abuso de direito tem sido fundada na necessidade de respeitar os direitos alheios, na violação, pelo titular-exercente, de normas éticas, na ocorrência por parte do mesmo titular, de falta e não consideração do fim preconizado pela lei, aquando da concessão do direito⁹.

Assim, ainda que não haja confiança legítima do Fisco a ser protegida na relação tributária, não é dado ao contribuinte agir de modo contraditório, violando expectativas criadas ou atuando em contrariedade aos fins dos direitos subjetivos que lhes são garantidos.

Os Tribunais pátrios já vêm admitindo casos de abuso de direito de contribuintes em face do Fisco, especialmente tipificados no postulado do *venire contra factum proprium*. As linhas de proibição do *venire contra factum proprium*, normalmente, têm o propósito de concretizar a doutrina da confiança. Todavia, podem ser abrangidos na figura da proibição do *venire contra factum proprium* comportamentos contraditórios originadores ou independentes da confiança, especialmente nos casos de relações jurídicas que se projetam no tempo e que requerem estabilidade e previsibilidade.

Estão abrangidas no tipo *venire contra factum proprium* as situações em que o titular manifesta a intenção de não exercer um direito e depois exerce ou indica não tomar determinada atitude, mas acaba por assumí-la. As declarações e comportamentos contraditórios podem impedir a constituição ou modificar direitos subjetivos, retirando do titular o poder potestativo de exercício.

Ainda que as construções acerca do abuso de direito e de seus tipos objetivos, como o *venire contra factum proprium*, tenham se dado no âmbito das relações privadas, proibir e coibir declarações e comportamentos contraditórios é função do Direito, que deve manter a estabilidade e previsibilidade dos vínculos entre os particulares, bem como entre as pessoas e o Estado.

Nesse contexto, Menezes Cordeiro dá conta daquela que foi considerada a primeira aplicação da proibição do *venire contra factum proprium* em situações de Direito Penal:

⁸ CORDEIRO, Antônio Manuel Menezes. *Da boa-fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2007. p. 671.

⁹ CORDEIRO, op. cit., p. 680-681.

Ponto de partida foi a decisão do LG Kaiserlautern 14-Jul-1995, JZ 1956, 182-183: o R. cometera o crime de estupro - § 182 StGB, na versão em vigor na altura – tendo posteriormente renovado várias vezes as relações com a ofendida, de catorze anos; em defesa, vem dizer que, na primeira vez, desconhecia a idade da ofendida e, que, nas vezes subsequentes, embora tivesse obtido esse conhecimento, faltava já o requisito da virgindade, por parte da mesma ofendida. O LG Kaiserlaustern não aceitou este argumento, decidindo que o R. não podia recorrer à falta de um requisito que ele próprio suprimira¹⁰.

No Direito Tributário, a aplicação do instituto jurídico é até menos controversa, já que não é difícil vislumbrar condutas contraditórias, por parte dos contribuintes, capazes de imputar severos prejuízos à Fazenda Pública.

Utilizamos o parcelamento previsto na Lei 11.941/2009 como exemplo. A Lei 11.941/2009, de difícil implementação por parte da Administração Tributária, previa nove modalidades de parcelamento. Não obstante, estabelecia iniciativas que em muito dificultavam a consolidação dos parcelamentos, tais como a inclusão no benefício de saldos remanescentes de débitos em outros Programas (REFIS, PAES, PAEX, etc), a inclusão de débitos decorrentes de aproveitamento indevido de créditos de IPI, a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido próprios.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) constataram que vários contribuintes efetuaram opções por modalidades de parcelamento em desconformidade com seus débitos. Diante disso, decidiram que, no momento da consolidação final do parcelamento, em que seria apurado o valor total da dívida a partir de todos os abatimentos, bem como o valor específico de cada parcela, seria dada a opção aos contribuintes para retificar as declarações feitas no momento da adesão.

A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 03, de 29 de abril de 2010, determinou que os contribuintes que possuíssem pedido de parcelamento validado nos termos da Lei 11.941/2009, deveriam se manifestar sobre a inclusão ou não da totalidade de seus débitos nas modalidades de parcelamento para as quais havia feito a adesão. A manifestação dos contribuintes consistia em etapa preliminar para a consolidação do parcelamento e servia como fundamento para justificar a suspensão de exigibilidade dos débitos abrangidos pelo benefício.

A Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 11, de 24 de junho de 2010, por seu turno, determinou que os contribuintes que antes haviam se manifestado pela não inclusão da totalidade de seus débitos nas

10 CORDEIRO, op. cit., p. 753.

modalidades de parcelamento previstas pela Lei 11.941/2009 deveriam indicar, de modo pormenorizado, quais os débitos seriam efetivamente incluídos no programa de regularização fiscal.

Como efeito imediato das Portarias, seja para os contribuintes que fizeram a opção por incluir todos os débitos no parcelamento, seja para aqueles que fizeram a opção por não incluir todos os débitos, mas que indicaram os que deveriam ser parcelados, todos os débitos inscritos no parcelamento ficaram com a exigibilidade suspensa. Ou seja, para os débitos incluídos no parcelamento, passaram a ser expedidas as certidões de regularidade fiscal, a ser obstados os ajuizamentos de créditos inscritos em dívida ativa, a ser suspensos os atos de cobrança administrativa, a ser interrompidos os procedimentos de execução judicial, inclusive com a liberação de penhoras realizadas em momento posterior ao da adesão.

Diante desse breve histórico das etapas de consolidação do parcelamento previsto na Lei 11.941, suponhamos que um contribuinte tenha feito a opção por não incluir a totalidade de seus débitos no benefício e tenha indicado aqueles que efetivamente pretendia parcelar. Para os débitos incluídos no parcelamento, o contribuinte obteve certidões positivas com efeitos de negativas e teve bens anteriormente penhorados (dinheiro, imóveis, veículos, etc) liberados nas execuções fiscais nas quais era executado. Suponhamos que na oportunidade de retificação das opções, na etapa final de consolidação do parcelamento, o contribuinte desista de parcelar tais débitos, requerendo o aproveitamento dos pagamentos efetuados para outras dívidas.

Ora a suposição é um típico exemplo de *venire contra factum proprium*. É perfeitamente possível destacar uma conduta original do contribuinte (a declaração de inclusão de débitos no parcelamento), uma conduta posterior contraditória (a retificação da declaração, incluindo outros débitos) e os prejuízos decorrentes da mudança de comportamento (expedição de certidões, suspensão das execuções fiscais, liberação de bens penhorados).

A declaração e o comportamento contraditório do contribuinte cria para a Fazenda Nacional a pretensão de reparação dos danos provocados pela quebra das expectativas, incluindo a extinção do seu direito subjetivo de proceder à retificação abstratamente permitida.

Portanto, ainda que não haja confiança da Administração Tributária, pois não há criação de obrigações tributárias sem lei anterior que as institua, a previsibilidade e estabilidade da relação jurídica obrigacional e a coerência dos atos e declarações dos contribuintes perante o Fisco devem ser preservados. E um importante meio de garantia consiste na proibição do abuso do direito e de seus tipos objetivos, como o *venire contra factum proprium*.

3 AS MODIFICAÇÕES DE JURISPRUDÊNCIA EM DIREITO TRIBUTÁRIO

Em tese onde expõe com precisão os possíveis efeitos de modificações de jurisprudência em Direito Tributário contra a segurança jurídica, a previsibilidade e a estabilidade das relações entre Fisco e contribuintes, Misabel Derzi alerta que, frente aos atos do Poder Judiciário, os princípios consagrados expressamente nas limitações constitucionais ao poder de tributar são escassos para proteger as expectativas legitimamente geradas nos contribuintes.

A tese da necessidade de proteção da confiança contra modificações de jurisprudência em Direito Tributário que agravem a situação dos contribuintes parte da conclusão de Cornelutti de que toda a decisão judicial veicula uma resposta particular e uma resposta geral. A resposta particular pode declarar a existência ou não de uma relação jurídica, pode constituir ou modificar direitos, pode condenar nos mais diversos tipos de obrigações. Já a resposta geral é dada a partir da análise da pretensão e da fundamentação de sua procedência ou improcedência.

Assim, a resposta particular, ou seja, o dispositivo da decisão, visa a pacificar e compor os conflitos de interesses do caso concreto e está voltada para situações que ficaram no passado. O mesmo não acontece com a resposta geral, que cria a expectativa de que aquele órgão julgador vai fundamentar o mesmo grupo de casos com as mesmas razões. Logo, a resposta geral, ou seja, a fundamentação da decisão, cria uma expectativa normativa voltada para o futuro e não para o passado.

A sentença seria, portanto, ato pluridimensional, já que é prolatada no presente, que julga conflitos de interesses ocorridos no passado, mas que cria expectativas para o futuro, de que casos semelhantes deverão ter a mesma solução, isto é, deverão ter idêntica resposta judicial.

Nessa perspectiva, se é dada uma resposta geral a uma pergunta geral, está criada uma jurisprudência. Posteriormente, se for dada uma resposta geral diferente para aquela mesma pergunta geral, está modificada a jurisprudência original. É para essa mudança repentina de entendimento, própria dos Tribunais Superiores, que modifica norma judicial anterior que gerou expectativas nos jurisdicionados, que deve estar assegurada o princípio da proteção da confiança.

A modificação de atos e normas, seja do Poder Legislativo, do Poder Executivo ou do Poder Judiciário, é imanente à rotina e ao exercício das prerrogativas do Estado. Normalmente, as mudanças de atos e normas acompanham e se adaptam às mudanças do mundo dos fatos. A tese de Misabel Derzi não questiona a possibilidade de mudanças de jurisprudência, tampouco defende uma higidez permanente ou imutabilidade dos julgados. Apenas busca conciliar as mudanças com as expectativas criadas nos contribuintes que pautaram as suas condutas e empreenderam os seus

planejamentos nas declarações e comportamentos anteriores do Poder Judiciário.

Os princípios constitucionais da irretroatividade e não-surpresa se referem às leis e não aos atos do Poder Judiciário. Fragilizadas as limitações constitucionais ao poder de tributar para preservar a justiça no caso concreto, caberia ao princípio da confiança legítima proteger as expectativas normativas criadas pelo Poder Judiciário. Pelo princípio da irretroatividade, regra geral, as leis novas regulam situações futuras e não alcançam situações estabilizadas no passado. Para a jurisprudência, como não vale a irretroatividade, através da confiança legítima as modificações teriam efeito parecido. Assim se expressou a professora mineira:

Dois fatos foram muito importantes, como vimos, para a aplicação análoga do princípio da irretroatividade das leis às mutações jurisprudenciais: a aceitação de que o juiz não apenas aplica mas também cria Direito; e a constatação de que a jurisprudência consolidada é uma norma vinculativa, abstrata, genérica, similar às normas legais. Sem se confundir com as leis, a modificação de jurisprudência consolidada, que se impunha como norma observada por todos, é novo encontro do Direito, parecido com o advento de uma nova lei¹¹.

Vale ressaltar, todavia, que a tese de proteção pela confiança contra modificações de jurisprudência somente garante expectativas dos contribuintes, já que a autora rechaça o alcance do princípio para a defesa de pretensões fazendárias.

Mas o Fisco também está exposto aos mesmos efeitos gravosos, decorrentes da modificação drástica de jurisprudência tributária em seu desfavor. A Administração Tributária também cria expectativas a partir de um entendimento consolidado dos Tribunais e, a partir disso, orienta toda a sua atividade de administração, fiscalização e cobrança de créditos tributários.

Ademais, na relação triangular processual, o Fisco e o contribuinte ocupam vértices opostos mas eqüidistantes do juiz, sendo que as suas decisões vinculam de modo idêntico ambas as partes. Na relação processual, não há privilégios da Administração, nem supremacia dos acontecimentos ou domínio de informações. Na relação processual, vigoram os princípios da imparcialidade do juiz, da igualdade, do contraditório, da liberdade das partes. Para as situações excepcionais em que a Fazenda Pública detém de prerrogativas processuais (como os prazos privilegiados e a ciência dos atos judiciais mediante vista dos autos), todas as ressalvas já estão determinadas pela lei, que é interpretada restritivamente. Portanto, na defesa do mérito das pretensões, vige a isonomia processual entre Fazenda e contribuintes.

11 DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. p. 550.

Na prática, o que se vê é que essa diferença de forças, entre a Fazenda e contribuinte, geralmente é compensada ou ao menos minimizada pela observância dos princípios formadores do processo. O Poder Judiciário, para cumprir o seu encargo de efetivar a igualdade entre as partes, assume a responsabilidade de não criar desigualdades e de neutralizar aquelas que existem entre Fazenda e contribuinte, no sentido empregado por Cândido Rangel Dinamarco:

A leitura adequada do art. 125, inc. I, do Código de Processo Civil, mostra que ele inclui entre os deveres primários do juiz a *prática e preservação* da igualdade entre as partes, ou seja: não basta agir com igualdade em relação a todas as partes, é também indispensável neutralizar desigualdades. Essas desigualdades que o juiz e o legislador devem compensar com medidas adequadas são resultantes de fatores externos ao processo – *fraquezas de toda ordem*, como pobreza, desinformação, carências culturais e psicossociais em geral. Neutralizar desigualdades significa promover a igualdade substancial, que nem sempre coincide com uma formal *igualdade* de tratamento porque esta pode ser, quando ocorrentes essas fraquezas, fontes terríveis de desigualdades. A tarefa de *preservar a isonomia* consiste, portanto, nesse tratamento formalmente desigual que substancialmente iguala¹² (grifos do autor).

Então, as expectativas da Fazenda perante entendimentos pacificados nos Tribunais não devem ser preteridas ou jogadas à própria sorte ou ao total desamparo. Se a confiança não serve para acolher pretensões fazendárias, é necessário recorrer a outros princípios, tais como a boa-fé, o equilíbrio financeiro e orçamentário, a proporcionalidade, a razoabilidade, a solidariedade fiscal, o planejamento estatal.

Utilizamos o RE 240.785/MG, ainda em tramitação no Supremo Tribunal Federal, como exemplo. O ICMS, que faz parte do preço das mercadorias e serviços sobre os quais recai o imposto estadual, sempre foi glosado como elemento da base de cálculo do PIS e COFINS, que incidem sobre o faturamento e receita bruta das sociedades devedoras.

A inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS é balizada inclusive por jurisprudência pacificada¹³ e sumulada¹⁴ no Superior Tribunal de Justiça, a quem compete decidir conflitos de interesses fundados em normas infraconstitucionais.

12 DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil I*, 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 208-209.

13 REsp 496.969/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 14/03/2005; REsp 668.571/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ de 13/12/2004; Resp 572.805/SC, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 10/05/2004; Ag 666.548/RJ, Rel. Min. Luiz Fuz, DJ de 14/12/2005.

14 Súmula 68: *A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS*. Súmula 94: *A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL*.

Os diversos precedentes em seu favor criam para a Fazenda Nacional a expectativa normativa de que os Tribunais Superiores dêem para a mesma pergunta geral (o ICMS faz parte da base de cálculo do PIS e COFINS?) a mesma resposta geral (por ser parte integrante do preço e por incidir o PIS e COFINS sobre faturamento e receita bruta da empresa, o ICMS faz parte da base de cálculo do PIS e COFINS).

Se vencida no STF a tese contrária e modificada a jurisprudência, é imperioso que a Corte proponha a modulação de efeitos da decisão. Se não em razão da confiança nos atos do Poder Judiciário, a modulação pode ter por base, além das razões de interesse público e excepcional interesse social, já previstas pela Lei 9.868/99: a boa-fé do Fisco, ao agir em conformidade com a lei e com precedentes judiciais em seu favor; a perda de parte significativa de arrecadação, atentando contra o planejamento, a adequação e equilíbrio das despesas e receitas públicas; a socialização dos deveres e prejuízos decorrentes da solidariedade fiscal.

Contudo, reconhecendo a força vinculante ou persuasiva da jurisprudência dos Tribunais Superiores, admitimos que a quebra de expectativas a partir de modificação de jurisprudência, criando ou majorando obrigações para os contribuintes, ou causando graves prejuízos à atuação da Administração Tributária e aos cofres públicos, deve ser compensada pela modulação de efeitos da nova norma judicial criada.

4 CONCLUSÃO

A relação jurídica obrigacional tributária não prescinde da previsibilidade e estabilidade necessárias para a vida em sociedade e perseguidas como um dos fins mais relevantes para o Direito. Não obstante a Constituição brasileira ser uma das mais meticulosas na discriminação dos princípios tributários, há situações concretas em que a justiça fiscal pode escapar às normas constitucionais expressas.

Um cenário de justiça fiscal pressupõe uma correta divisão de bens, deveres e direitos, um dever genérico de não prejudicar, uma relação de lealdade e não de desconfiança entre Fisco e contribuintes. Como já advertiu Niklas Luhmann, a desconfiança tem um potencial imensamente destrutivo, para qualquer sistema. No Tributário, a desconfiança exige que a Administração Tributária aumente progressivamente a exigência e controle de informações dos contribuintes, criando uma infinidade de obrigações acessórias que acabam por aumentar a resistência ao tributo e por incentivar práticas evasivas e sonegatórias.

Nesse sentido, se por um lado a segurança jurídica do contribuinte deve ser otimizada pelos princípios da legalidade, irretroatividade, não surpresa e confiança legítima, a previsibilidade e estabilidade para a Administração Tributária devem ser aperfeiçoadas através da coibição

do abuso de direito, especialmente no que tange às declarações e comportamentos contraditórios ou ao *venire contra factum proprium*.

Do mesmo modo que a atuação contraditória do contribuinte, a modificação de jurisprudência consolidada nos Tribunais Superiores, sem alteração relevante das leis, pode causar graves prejuízos à Administração Tributária, requerendo a devida modulação de efeitos da decisão.

Além das razões de interesse público e excepcional interesse social, já previstas pela Lei 9.868/99 como causas de restrição de efeitos ou de definição temporal da eficácia da decisão em sede de controle de constitucionalidade pelo STF, outros princípios podem ser invocados para justificar a modulação de efeitos, de modo a favorecer às legítimas expectativas do Fisco.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CANOTILHO, J.J.Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 2000.

FRADA, Manoel Antônio de Castro Portugal Carneiro da. *Teoria da confiança e responsabilidade civil*. Coimbra: Almedina, 2002.

CORDEIRO, Antônio Manuel Menezes. *Da boa-fé no Direito Civil*. Coimbra: Almedina, 2007.

COUTO E SILVA, Almiro. O princípio da segurança jurídica (proteção à confiança) no Direito Público brasileiro e o direito da Administração Pública de anular seus próprios atos administrativos: o prazo decadencial do art. 54 da Lei do Processo Administrativo da União (lei n. 9.784/99), *RBDP*, Belo Horizonte, ano 2, n. 6, p. 7-59, jul./set. 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DINAMARCO, Cândido Rangel. *Instituições de Direito Processual Civil I*, 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

LUHMANN Niklas. *Confianza*. Trad. Amanda Flores. Santiago: Anthropos Universidad IberoAmericana, 1996.

MAURER, Hartmut. *Elementos de Direito Administrativo Alemão*. Tradução de Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.



DIREITO FINANCEIRO E EDUCAÇÃO.
O FUNDEB: NATUREZA JURÍDICA, REGIME DE
FISCALIZAÇÃO E FIXAÇÃO DE COMPETÊNCIAS
*Financial Law and Education. The Fundeb (Basic
Education Maintenance and Development Fund): legal
nature, inspection and competence regimes*

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy

Estudos de pós-doutoramento na Universidade de Boston.

Doutor e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

Consultor da União. Professor do Programa de Mestrado em Direito da Universidade

Católica de Brasília. Procurador da Fazenda Nacional (concurso de 1993).

SUMÁRIO: Introdução e contornos do problema; 1 O Fundeb no contexto do modelo educacional brasileiro; 2 A natureza do Fundeb e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal; 3 Conclusões; Referências Bibliográficas.

RESUMO - O ensaio aproxima Direito Financeiro e Educação a partir de análise relativa ao modelo do Fundeb, no que se refere à definição da natureza jurídica do fundo, bem como no que se refere ao regime de competências para sua efetiva fiscalização.

PALAVRAS-CHAVE - Direito Financeiro. Educação. Fundeb. Natureza jurídica. Competências. Fiscalização.

ABSTRACT - *This paper bring together Financial Law and Education within the context of Fundeb (the Brazilian Federal Government Basic Education Maintenance and Development Fund), analyzing its legal framework specially with the purpose of defining competences regarding the Fund's inspection.*

KEYWORDS - *Financial Law. Education. Fundeb. Legal framework. Competences. Inspection.*

1 INTRODUÇÃO E CONTORNOS DO PROBLEMA

O presente ensaio tem por objetivo inventariar problema recorrente de Direito Financeiro enquanto instrumento para fomento da educação. Neste contexto, pretende-se investigar a natureza do repasse de recursos do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação-Fundeb, bem como explicitar-se um regime de fixação da responsabilidade pela fiscalização dos aludidos recursos. A preocupação principal consiste em se identificar a quem compete a fiscalização e acompanhamento do modelo do Fundeb, especialmente no que se refere à malversação dos recursos do fundo, em tema de responsabilização administrativa (improbidade) e penal. A questão é discutida no Supremo Tribunal Federal, suscita consequências importantíssimas para o Tribunal de Contas da União, a par de exigir da Advocacia-Pública a determinação de algumas posições, de natureza institucional.

No presente texto defende-se que a natureza jurídica do repasse de recursos do Fundeb é de feição constitucional, processando-se de modo automático, o que não se confunde com a natureza do fundo propriamente dito, que é um fundo contábil. A fiscalização dos referidos recursos é do Tribunal de Contas da União, em colaboração com os Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, e também do Ministério Público Federal e dos Ministérios Públicos Estaduais, do Distrito Federal e dos Territórios. Tem-se competência fiscalizatória concorrente, na qual o interesse da União não é apenas econômico.

Para tais fins, estuda-se, em primeiro lugar, o papel do Fundeb no contexto educacional brasileiro, especialmente com fundamento e referência no Plano Nacional de Educação. Nesse sentido, verifica-se o núcleo do problema: trata-se de questão muito simples que reflete as imperfeições de nosso federalismo fiscal, e seus desdobramentos no âmbito do federalismo educativo¹.

Em seguida, avalia-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, caudalosa no assunto. O STF julga recorrentemente conflitos

1 A questão toda sugere uma discussão do modelo federalista. Conferir, para os propósitos de uma teoria do federalismo educativo, Rui de Britto Álvares Afonso Pedro Luis Barros e Silva, - vários autores, *Federalismo no Brasil – Desigualdades Regionais e Desenvolvimento*. São Paulo: Fundap, 1995, e dos mesmos autores, *Reforma Tributária e Federação*. São Paulo, Fundap, 1995. José Alfredo de Oliveira Baracho, *O Princípio da Subsidiariedade - Conceito e Evolução*. Rio de Janeiro: Forense, 1996, bem como *Teoria Geral do Federalismo*, Rio de Janeiro: Forense, 1986. Gilberto Bercovici, *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004. Michael Bothe, *Federalismo, um Conceito em Evolução*. São Paulo: Fund. Konrad-Adenauer, 1995. Levi Carneiro, *Federalismo e Judicarismo*. Rio de Janeiro: Alba Officinas Graphicas, 1930. Dalmo Dallari, *O Estado federal*. São Paulo: Ática, 1986. Sérgio Ferrari, *Constituição Federal e Federação*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2003. Peter House, *Modern federalism – An Analytical Approach*, Lexington, 1982. Janice Helena Ferreri Morbidelli, *Um Novo Pacto Federativo para o Brasil*. São Paulo: Celso Bastos, 1999. Dircêo Torrecillas Ramos, *O Federalismo Assimétrico*. Rio de Janeiro: ed. Forense, 2000.

de competência entre o Ministério Público Federal e várias projeções de Ministério Público Estadual, a propósito da fixação de competência para o monitoramento de recursos do Fundeb, especialmente em matéria penal. Ainda menos do que dilema de Direito Público a questão é também significativo problema de Ciência Política. E por ter como pano de fundo a repartição de valores decorrentes da cobrança de tributos, é de interesse de todos quantos atuamos em favor da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

2 O FUNDEB NO CONTEXTO DO MODELO EDUCACIONAL BRASILEIRO

Prognósticos e possibilidades referentes ao modelo e ao financiamento da educação no Brasil qualificam a Lei nº 10.172, de 9 de janeiro de 2001, que aprovou o Plano Nacional de Educação² e deu outras providências. O referido *plano*, fixado em documento anexo à lei, estende-se por período de dez anos, isto é, alcança até o ano de 2011 (art. 1º). Dispôs-se que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios deveriam, com base no *plano*, elaborar planos decenais correspondentes (art. 2º). Determinou-se que a União, em articulação com os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e a sociedade civil, procederia a avaliações periódicas da implementação do referido *plano* (art. 3º).

Determinou-se que o Poder Legislativo, por intermédio das Comissões de Educação, Cultura e Desporto da Câmara dos Deputados e da Comissão de Educação do Senado Federal, acompanharia a execução do *plano* (§ 1º do art. 3º). Fixou-se que a primeira avaliação realizar-se-ia no quarto ano de vigência da lei, cabendo ao Congresso Nacional aprovar as medidas legais decorrentes, com vistas à correção de deficiências e distorções (§ 2º do art. 3º). À União caberia instituir Sistema Nacional de Avaliação e estabelecer os mecanismos necessários ao acompanhamento das metas constantes do *plano* (art. 4º).

Tem-se que os planos plurianuais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios seriam elaborados de modo a dar suporte às metas constantes do Plano Nacional de Educação e dos respectivos planos decenais (art. 5º). Instituiu-se o ‘Dia do Plano Nacional de Educação’, a ser comemorado, anualmente, em 12 de dezembro, por força da Lei nº 12.012, de 2009. Príncipia-se o anexo com histórico relativo aos planos

² Conferir, para abordagem geral dos presentes desafios da educação brasileira, Colin Brock e Simon Schwartzman, *Os Desafios da Educação no Brasil*, Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2005. O volume conta com excelentes ensaios sobre vários assuntos, a exemplo da qualidade e da equidade na educação brasileira, do problema da educação técnica, da bifurcação da educação superior em pública e privada, dos desafios da pós-graduação, entre tantos outros.

de educação, a partir da instalação da República entre nós.³ Lembrou-se que a educação começou a se impor como condição fundamental para o desenvolvimento do País a partir do momento em que o quadro social, político e econômico do início do século XIX começou a se desenhar⁴.

Pensou-se um conjunto de prioridades⁵. Entre elas, a garantia do ensino fundamental obrigatório de oito anos a todas as crianças de 7 a 14 anos, assegurando-se o ingresso e permanência delas na escola, bem como a conclusão do ciclo. Era também prioridade a garantia do ensino fundamental a todos os que a ele não tiveram acesso na idade própria ou que não o concluíram. É o tema da erradicação do analfabetismo. Ainda, o conjunto de prioridades sugeria a ampliação do atendimento nos demais níveis de ensino – a educação infantil, o ensino médio e a educação superior.

E, especialmente, no que se refere ao financiamento do modelo, basicamente, para o ano de 1999, os recursos eram originários da rubrica manutenção e desenvolvimento do ensino - art. 212 da Constituição - (34,5%), do salário-educação (6,7%), da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas (4,8%), da contribuição social para a seguridade social (6,3%), do então fundo de estabilização fiscal (19,4%), de recursos diretamente arrecadados (2,2%), bem como de outras fontes, não objetivamente nominadas (15,9%).⁶

Registrhou-se também que, em 1997, os gastos com a educação, por esferas federativas, era de 23,6% por parte da União, de 47,1% por parte dos Estados e de 29,3% por parte dos Municípios. Explicitou-se, inclusive, a origem, a natureza e o modelo do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério - FUNDEF⁷, não mais existente, no sentido de que este era

[...] constituído por uma cesta de recursos equivalentes a 15% de alguns impostos do estado (FPE, ICMS, cota do IPI-Exp.) e dos Municípios (FPM, cota do ICMS, cota do IPI-Exp), além da compensação referente às perdas com a desoneração das exportações, decorrentes da Lei Complementar nº 87/96. Os núcleos da proposta do FUNDEF são: o estabelecimento de um valor mínimo por aluno a

3 Maria Lúcia de Arruda Aranha. *História da Educação e da Pedagogia- Geral e do Brasil*, São Paulo: Moderna, 2006, especialmente p. 294 e ss.

4 Conferir Paulo Ghiraldelli Jr. *História da Educação Brasileira*. São Paulo: Cortez, 2009.

5 Para um mapeamento do problema das prioridades da educação no contexto da América Latina, Simon Schwartzman e Cristián Cox (eds.). *Políticas Educacionais e Coesão Social, uma Agenda Latino-Americana*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

6 Plano Nacional de Educação, anexo, p. 51.

7 Recursos do fundo, hoje Fundeb, vinculam-se diretamente a políticas de formação de professores. Conferir Cristina Helena Almeida de Carvalho. *Política Econômica, Finanças Públicas e as Políticas para Educação Superior: de FHC (1995-2002) a Lula (2002-2006)*. In Margarita Victoria Rodriguez e Maria de Lourdes Pinto de Almeida, *Políticas Educacionais e Formação de Professores em Tempos de Globalização*, Brasília: Liber Livro Editora, 2008. p. 191 e ss.

ser despendido anualmente (fixado em 315 reais para os anos de 1998 e 1999); a redistribuição dos recursos do fundo, segundo o número de matrículas e a subvinculação de 60% de seu valor para o pagamento de profissionais do magistério em efetivo exercício. Se o fundo, no âmbito de determinado estado não atingir o valor mínimo, a União efetua a complementação. Em 1998 esta foi equivalente a cerca de 435 milhões (Tabela 23). Para o exercício de 1999 a previsão é de que a complementação da União seja de cerca de 610 milhões (Portaria nº 286/99-MF)⁸.

A composição do FUNDEF, no ano de 1998, fora de 13,9% do Fundo de Participação dos Municípios, de 12,4% do Fundo de Participação dos Estados, de 66,3% do ICMS, de 1,8% do IPI-Exportação, bem como de um complemento da União, de 3,2%, a par de outras receitas. Posteriormente, o financiamento da educação no Brasil contará com o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica-Fundeb, criado em 2007, e que em 2009 alcançou quase 80 bilhões de reais. Os valores são pulverizados entre as redes estaduais e municipais de ensino. Os números de distribuição são fracionados por aluno. Há piso que, uma vez não alcançado, será suplementado pela União Federal. O Fundeb é responsável pela elevação dos investimentos da educação, calculados em relação ao PIB.

O financiamento da educação resulta, e reflete, diretamente, o arranjo fiscal do modelo federativo brasileiro, especialmente no que se refere à repartição de receitas⁹. Conseguintemente, deve-se admitir que qualquer tentativa de se alterar o regime de responsabilidades educacionais, por parte do Estado, enfrenta constrangimento de interpretações simplistas relativas ao modelo federativo brasileiro.

Por exemplo, a União que, entre outros, cuida da educação pública de terceiro grau, conta com recursos ordinários do Tesouro (decorrentes dos impostos em geral, isto é, dos tributos não vinculados), inclusive com vinculação de 18% de tais receitas para as rubricas educacionais. A União também conta com aportes de várias contribuições sociais, e refiro-me à quota federal do salário-educação, a valores de contribuição social sobre o lucro líquido, sobre a seguridade social, receitas brutas de concursos de prognósticos, a valores do Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, a par, e talvez principalmente, da aplicação do salário-educação, em quota federal, do Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação-FNDE.

Aos Estados, a quem compete o gerenciamento da educação de nível médio, garante-se a vinculação de receita de impostos (25%), transferências

8 Plano Nacional de Educação, anexo, p. 52.

9 Conferir, especialmente, Fernando Rezende. Federalismo Fiscal: em Busca de um Novo Modelo. In Romualdo Portela de Oliveira e Wagner Santana (orgs.). *Educação e Federalismo no Brasil: Combater as Desigualdades, Garantir a Diversidade*, Brasília: UNESCO, 2010. p. 71 e ss.

de salário-educação, a aplicação de quotas de salário-educação, em sua dimensão estadual, além, naturalmente de recursos do FNDE.

Aos Municípios, a quem se fixa responsabilidade pela educação infantil, há também a aplicação de receita de impostos (25%), subvindicadas do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e da Valorização dos Profissionais da Educação-Fundeb, fundo de natureza contábil, e que foi instituído pela Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006. Municípios também contam com recursos oriundos de transferências de salário-educação, a par de outras fontes do próprio FNDE.

Leva-se em conta, também, as diretrizes da Lei nº 11.494, de 2007, na forma prevista no art. 60 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Definiu-se que a fiscalização do cumprimento, pela União, da aplicação do mínimo de 18% da receita resultante de impostos federais na manutenção e desenvolvimento do ensino, prevista no art. 212 da Constituição Federal, deverá ser realizada mediante inspeções, auditorias e análise de demonstrativos próprios, relatórios, dados e informações pertinentes. De fato, tem-se modelo de competência fiscalizatória concorrente.

Quanto ao Fundeb, dispôs-se que deverão ser encaminhados ao Tribunal de Contas da União, a cada exercício, vários dados, a serem utilizados na distribuição dos recursos do referido fundo. Definiu-se também que deverão ser encaminhados ao Tribunal de Contas da União, a cada exercício, por meio de arquivo eletrônico, vários dados, relativos ao exercício imediatamente anterior, especialmente, até 15 de março, pelo Ministério da Fazenda, os valores da arrecadação efetiva, em cada Estado e no Distrito Federal, dos impostos e das transferências de que trata o art. 3º da Lei nº 11.494, de 2007, demonstrados por fonte de receita; e, até 31 de março, pelo Ministério da Educação, o demonstrativo do ajuste anual da distribuição dos recursos do Fundeb previsto no art. 6º, § 2º, da Lei nº 11.494, de 2007, contendo os valores e os fundos beneficiários.

No que se refere à fiscalização da aplicação, no âmbito de recursos federais oriundos da complementação da União, definiu-se que esta será realizada mediante inspeções, auditorias e análise de demonstrativos próprios, relatórios, dados e informações pertinentes. E ainda, determinou-se que a fiscalização a cargo do Tribunal de Contas da União será exercida inclusive junto aos órgãos estaduais e municipais incumbidos da aplicação dos recursos do Fundo, em conformidade com a programação prevista em seus Planos de Auditoria ou por determinação dos Colegiados ou Relatores; que compete à Unidade Técnica em cuja clientela esteja incluído o Ministério da Educação, bem como às Secretarias de Controle Externo nos Estados, no âmbito de suas respectivas atribuições, a execução dos trabalhos de fiscalização. No caso de indicação de ocorrência de desfalque

ou desvio de dinheiro, bens ou valores públicos, o Tribunal de Contas da União examinará em cada caso a relevância das irregularidades identificadas e a materialidade dos prejuízos causados ao Fundeb, para decidir se determina a instauração ou conversão do processo em tomada de contas especial.

E assim, ao decidir, o Tribunal remeterá cópia da documentação pertinente ao respectivo Tribunal de Contas Estadual ou Municipal (no caso de São Paulo, por exemplo) para conhecimento e providências de sua alcada, bem como aos Ministérios Públicos da União e dos Estados para as medidas que entenderem necessárias quanto ao ajuizamento das ações civis e penais cabíveis.

E o plano, concretamente, realiza-se prioritariamente mediante a aplicação de recursos do Fundeb, de onde, conclusivamente, a percepção de que o mau uso dos recursos é um problema de todos, sem exclusão, e não apenas do Estado ou do Município que inadequadamente usou dos valores.

3 A NATUREZA DO FUNDEB E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A classificação dos fundos tem sido recorrentemente um problema para a Administração Pública, especialmente no que se refere aos efeitos práticos de qualquer iniciativa definitiva de taxonomia. Em âmbito federal a questão preocupa, principalmente, o Tesouro Nacional, a quem incumbe, efetivamente, o controle dos fluxos dos altíssimos valores envolvidos. Neste sentido, há previsão de fundos de gestão orçamentária, de gestão especial e de natureza contábil. O Fundeb se encontra no último grupo. Ao que consta, os fundos de gestão orçamentária *realizam a execução orçamentária e financeira das despesas orçamentárias financiadas por receitas orçamentárias vinculadas a essa finalidade*. De acordo com o Tesouro Nacional entre os fundos de gestão orçamentária se classificam o Fundo Nacional da Saúde, o Fundo da Criança e Adolescente e o Fundo da Imprensa Nacional, entre outros.

Os fundos de gestão especial subsistem para a execução de programas específicos, mediante capitalização, empréstimos, financiamentos, garantias e avais. Exemplifica-se com o Fundo Constitucional do Centro-Oeste, com o Fundo de Investimento do Nordeste, com o Fundo de Investimento da Amazônia. Os fundos de natureza contábil instrumentalizam transferências, redefinem fontes orçamentárias, instrumentalizam a repartição de receitas, recolhem, movimentam e controlam receitas orçamentárias (bem como a necessária distribuição) para o atendimento de necessidades específicas. É o caso do Fundo de Participação dos Estados, do Fundo de Participação dos Municípios e do Fundeb, especialmente.

O fundo é uma mera rubrica contábil. Não detém patrimônio. Não é órgão. Não é entidade jurídica. Não detém personalidade própria. É

instrumento. Não é fim. Propicia meios. Eventual inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (no caso de alguns fundos) é determinação que decorre da necessidade da administração tributária deter informações cadastrais. Em outras palavras, segundo documento do Tesouro Nacional, *a criação do CNPJ não interfere na execução orçamentária e financeira [...] o fundo que contratar e receber notas fiscais utilizando o CNPJ do próprio fundo, terá apenas as obrigações tributárias decorrentes de seus atos.*

A fiscalização dos recursos do Fundeb, bem como o acompanhamento, controle social e comprovação é objeto de extensa regulamentação normativa, a saber, em primeiro lugar, conforme o disposto no capítulo VI da Lei nº 11.494, de 2007.

Há extensa previsão relativa a instrumentos de controle e de fiscalização. Verifica-se determinação para ação prioritária do Ministério da Educação, a quem compete atuar, principalmente, no monitoramento da aplicação dos recursos dos fundos, por meio de sistema de informações orçamentárias e financeiras e de cooperação com os Tribunais de Contas dos Estados e Municípios e do Distrito Federal. Além, naturalmente, da fiscalização que o Ministério da Educação é submetido ao Tribunal de Contas da União.

A norma de regência explicita também competências de órgãos de controle interno no âmbito da União, bem como de órgãos de controle interno no âmbito dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Há também determinação para atuação dos Tribunais de Contas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a par da fiscalização pelo Tribunal de Contas da União, no que tange às atribuições a cargo dos órgãos federais, especialmente em relação à complementação da União.

Deve-se levar em conta que as fontes de recursos do Fundeb têm as mais variadas origens. Recursos federais oxigenam o Fundeb, direta e indiretamente. Nesta última hipótese, via fundos de participação estaduais e municipais, bem como por intermédio de quotas partes de ITR. Na primeira hipótese, nos casos de recursos diretos, a título de complementação da União. Assim, em tese, e em princípio, limitar-se a participação da União, quanto à fiscalização de recursos, apenas nas hipóteses de complementação, seria tomar-se a parte pelo todo. E não deve ser o caso.

A quem cabe a fiscalização dos recursos do Fundeb? A matéria é exaustivamente discutida em âmbito de Supremo Tribunal Federal (e o era desde a época do FUNDEF) por força dos contornos de constitucionalidade que o problema coloca, a propósito, especialmente, da fixação de critérios funcionais para o federalismo educativo.

Por exemplo, ainda em contexto do antigo FUNDEF, o Supremo Tribunal Federal, no HC 80867/PI, relatado pela Ministra Ellen Gracie, em julgamento de 18 de dezembro de 2001, na Primeira Turma, decidiu que o desvio de verbas do FUNDEF, qualificaria interesse da União a ser

preservado, pelo que a competência fiscalizatória era do Tribunal de Contas da União, bem como eventual crime seria apurado junto à Justiça Federal.

No entanto, na ACO 1156/SP, relatada pelo Ministro Cezar Peluso, e julgada em 1º de julho de 2009, na composição plena do Tribunal, em tema de conflito de competências entre Ministério Público Federal e Ministério Público Estadual, decidiu-se que a competência é do Ministério Público Estadual, quando não se tenha complementação de verbas federais, bem entendido, em matéria de ação civil de reparação de dano ao Erário, por conta de improbidade administrativa.

Não foi este, porém, o entendimento que prevaleceu na ACO 1151/MG, relatada pelo Ministro Joaquim Barbosa, em julgamento de 12 de agosto de 2010, que se reportou a precedentes do STF no sentido de que, tratando-se de crimes envolvendo recursos do FUNDEF, a atribuição investigatória é do Ministério Público Federal, ainda que eventuais desvios ou irregularidades tenham sido praticados, em tese, por Prefeito Municipal.

Há tendência também consolidada, no sentido de se qualificar o interesse da União, na hipótese do desvio de verbas, especialmente do Fundeb (embora o julgado em seguida fora produzido em discussão de FUNDEF). É o caso do decidido no RE 464621/RN, relatado pela Ministra Ellen Gracie, em julgamento da Segunda Turma, em 14 de outubro de 2008.

Relevante também o conteúdo do MS 27410/DF, relatado pelo Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 13 de agosto de 2010, quando se decidiu que o Tribunal de Contas tem competência para fiscalizar contas de Prefeito, por força de dispositivos constitucionais (art. 71, II e VI), bem como de disposição da Lei Orgânica do TCU (art. 41, IV, da Lei nº 8443, de 1992).

Na ACO 1319/SP relatada pelo Ministro Dias Toffoli em julgamento de 17 de junho de 2010, fixou-se a tese que o presente ensaio abraça, no sentido de que a matéria sugere competência fiscalizatória concorrente, e que recursos da União (ainda que não em sua forma de complementação) exigem a intervenção da União. Isto é, a questão envolve o Ministério Público Federal, a Advocacia-Geral da União, o Tribunal de Contas da União. É o que o interesse da União não é apenas financeiro. Transcende para os interesses da sociedade, que devem ser tutelados, da matéria mais eficiente possível. No que interessa:

Observo, todavia, que o FUNDEF é composto por verbas do Fundo de Participação do Estado e dos Municípios (FPE e FPM); por receita gerada com a arrecadação do imposto sobre produtos industrializados (IPI) proporcional às exportações do Estado; e por verbas federais destinadas a compensar a perda dos Estados com a desoneração do ICMS sobre as exportações determinada pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 1º, § 1º, da Lei nº 9.424/96). Assim, mesmo que não contribua a

título de complementação, a União destina recursos ao referido fundo, seja por meio da receita do IPI ou de parcela que compensa a perda com a arrecadação do ICMS nos Estados. Por esse motivo, o desvio de verbas do FUNDEF, embora atinja interesses econômicos local, atrai a competência da Justiça Federal e a conseqüente atribuição do Ministério Público Federal. De qualquer forma, tenho É verdade que o ensino fundamental compete prioritariamente aos Estados e Municípios, conforme dispõe o art. 211, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal. No entanto, tal previsão não exclui o papel da União na promoção do ensino básico, tanto é que o caput do dispositivo prevê que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino.¹⁰

A questão, então, deve ser enfrentada e resolvida em face dos seguintes problemas. A) Em âmbito penal, quem detém competência para fiscalizar malversação de recursos do Fundeb, no caso de desvio estadual ou municipal? A Justiça Federal ou a Justiça Estadual? B) De igual modo, a quem compete a posição de *dominis litis*, o Ministério Público Federal ou o Ministério Público Estadual? C) No que se refere à posição do Tribunal de Contas, no mesmo caso, a quem incumbe a fiscalização, ao Tribunal de Contas da União ou aos Tribunais de Contas Estaduais? Bem entendido, as questões são colocadas nas hipóteses nas quais não se tenha complementação de recursos federais. Neste último caso, indiscutível a presença da União.

No que se refere à competência para apreciação da matéria em seus aspectos penais, especialmente, dispõe o inciso I do art. 109 da Constituição que aos juízes federais compete processar e julgar as causas em que a União, entidade autárquica ou empresa pública federal forem interessadas na condição de autoras, réis, assistentes ou oponentes, exceto as de falência, as de infortunística e as sujeitas à Justiça Eleitoral e Justiça do Trabalho.

E ainda, dispõe também o inciso IV do art. 109 da Constituição que é competência da Justiça Federal julgar infrações penais praticadas em detrimento de interesse da União, excluídas as contravenções. Deve-se, assim, definir-se o conteúdo do *interesse da União*. A matéria foi tratada no julgado pelo Ministro Dias Toffoli no precedente acima reproduzido, quando se entendeu que o *interesse* de que menciona o texto constitucional não é apenas de fundo econômico. Além do que, há vários recursos que compõem o Fundeb que tem origem federal, ainda que não se fale em modelo de complementação.

A matéria é de competência da Justiça Federal, o que, por via de conseqüência, assinala para a competência do Ministério Público Federal

10 Supremo Tribunal Federal, ACO 1319/SP relatada pelo Ministro Dias Toffoli em julgamento de 17 de junho de 2010.

e, ainda, para a Advocacia-Geral da União. Deve-se, tão somente, verificar hipóteses de concursos de crimes, bem como eventuais foros privilegiados dos réus, de modo a, eventualmente, e nos exatos limites dos casos levados a juízo, alterar-se o regime de competências.

O interesse é da União. Primeiro, porque há transposição de recursos que decorrem da capacidade de arrecadação do ente central. Segundo, porque há hipóteses de complementação de valores estaduais e municipais por parte dos cofres da União. Terceiro, porque se trata de educação, em sua dimensão nacional, isto é, de diretrizes e bases da educação nacional, matéria de competência legislativa privativa da União, nos termos do disposto no inciso XXIV do art. 22 da Constituição Federal, nada obstante ser matéria de competência legislativa concorrente entre União, Estados, Distrito Federal e ao Distrito Federal a fixação de normas sobre educação, cultura, ensino e desporto.

A matéria é de competência fiscalizatória primordial do Tribunal de Contas da União. O assunto é de matriz constitucional. O inciso II do art. 71 da Constituição Federal dispõe que é competência do Tribunal de Contas da União julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, bem como julgar as contas de quem derem causa a irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público.

Recursos públicos exigem fiscalização do Tribunal de Contas, ainda que geridos por ente privado, conforme o Supremo Tribunal Federal há decidiu no MS 21.6.444, relatado pelo Ministro Néri da Silveira, em julgamento do Plenário de 4 de novembro de 1993, quando se assentou que *embora a entidade seja de direito privado, sujeita-se à fiscalização do Estado, pois recebe recursos de origem estatal, e seus dirigentes têm de prestar contas dos valores recebidos; quem gera dinheiro público ou administra bens ou interesses da comunidade deve contas ao órgão competente para a fiscalização.*

Não há fiscalização do Tribunal de Contas da União em relação aos Estados quando os recursos sejam originários dos próprios Estados, a exemplo de valores oriundos da exploração de recursos naturais da plataforma continental, como definido pelo Supremo Tribunal Federal no MS 24.312, relatado pela Ministra Ellen Gracie, em julgamento de Plenário de 19 de fevereiro de 2003.

O inciso IV do art. 41 da Lei nº 8.443, de 16 de julho de 1992 dispõe que é competência do Tribunal de Contas da União fiscalizar, na forma estabelecida no Regimento Interno, a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município.

E o problema não é semântico. É prático, utilitário, pragmático. Não há, de fato, convênio, e nem acordo, e muito menos ajuste. No repasse de verbas do Fundeb o que se tem é o cumprimento de disposição

constitucional, pormenorizada em lei federal, e ajustada pelo próprio Tribunal de Contas e pelo Ministério da Educação.

A locução *outro instrumento congênerem* é de amplo uso, sugere horizonte de sentido que deve ser focado à luz de critérios de filtragem constitucional, a exemplo do contexto no qual se desenha o Tribunal de Contas, bem como de superiores princípios que sugerem a educação como valor superlativo a ser perseguido numa sociedade de informação, e de inspiração democrática.

O Tribunal de Contas da União alcança os responsáveis pela *aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a estado, ao Distrito Federal ou a município*, como disposto no inciso VIII do art. 5º do Regimento Interno daquele Sodalício. Como já assinalado, deve-se conferir à locução *outros instrumentos congêneres* um sentido que lhe dê uma máxima eficácia, isto é, a concepção é de ampliação dos recursos e motores de regimes de fiscalização.

E ainda que por entendimento próprio o Tribunal de Contas da União deduzisse forma distinta, dispondo, de modo endógeno e autopoietico (a usarmos expressão bem ao sabor da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann) não se deve prestigiar o entendimento, sem maiores digressões, bem entendido. Como argumentado pelo Ministério Público do Estado de São Paulo, quando se discutiu o problema do FUNDEF relativo ao Município de Rosana, na ACO 1161/SP, relatada pelo Ministro Dias Toffoli, e julgada em 8 de março de 2010, os *atos normativos internos do TCU, dispondo sobre o exercício deste mister, que sequer é exclusivo, não se prestam nem têm força para determinar a competência jurisdicional*. A matéria é de Constituição. E é de lei. E não de construção pretoriana.

Na referida ACO 1161/SP o Ministro Dias Toffoli decidiu que havia competência tanto do Ministério Pùblico Federal quanto do Ministério Pùblico Estadual. Àquele compete conduzir a ação penal, a este último a ação civil, no que se refere à apuração e responsabilização por improbidade administrativa.

Em matéria de Fundeb as competências devem ser exercidas de modo conjunto e ordenado. Tratando-se de competência fiscalizatória concorrente, deve-se zelar por atuação conjunta entre o Ministério Pùblico Federal e o Ministério Pùblico Estadual, entre o Tribunal de Contas da União e o Tribunal de Contas dos Estados. E não se deve restringir a competência do Tribunal de Contas da União pelo fato de que há mais de 5.500 municípios no Brasil. A questão é de gerenciamento, e não de tangenciamento da realidade por intermédio de interpretação legal.

E por matéria de acompanhamento concorrente ao que é federal imputa-se a fixação das diretrizes gerais. Até porque, segundo a lei, o acompanhamento e o controle social sobre a distribuição, a transferência e a aplicação dos recursos dos Fundos serão exercidos, junto aos respectivos governos, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por conselhos instituídos especificamente para esse fim.

3 CONCLUSÕES

Conclui-se que a natureza jurídica do repasse de recursos do Fundeb é de feição constitucional, processando-se de modo automático, o que não se confunde com a natureza do fundo propriamente dito, que é um fundo contábil. A fiscalização dos referidos recursos é do Tribunal de Contas da União, em colaboração com os Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, a par do Ministério Público Federal e dos Ministérios Públicos Estaduais, do Distrito Federal e dos Territórios, respeitando-se também as competências fixadas no Capítulo VI da Lei nº 11.494, de 2007, no que toca à composição dos vários conselhos lá indicados. Tem-se uma competência fiscalizatória concorrente, na qual o interesse da União não é apenas econômico. Por isso, não se pode negar a preocupação da União nas causas referentes à malversação dos recursos do Fundeb, ainda que não se tenha complementação de recursos federais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARANHA, Maria Lúcia de Arruda. *História da Educação e da Pedagogia-Geral e do Brasil*. São Paulo: Moderna, 2006.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *O Princípio da Subsidiariedade – Conceito e Evolução*. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BARACHO, José Alfredo de Oliveira. *Teoria Geral do Federalismo*. Rio de Janeiro: Forense, 1986.
- BERCOVICI, Gilberto. *Dilemas do Estado Federal Brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.
- BOTHE, Michael. *Federalismo, um Conceito em Evolução*. São Paulo: Fund. Konrad-Adenauer, 1995.
- BROCK, Colin e SCWARTZMAN, Simon. *Os Desafios da Educação no Brasil*. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2005.
- CARNEIRO, Levi. *Federalismo e Judiciarismo*. Rio de Janeiro: Alba Officinas Graphicas, 1930.
- COS, Cristián; SCWARTZMAN, Simon (eds.). *Políticas Educacionais e Coesão Social, uma Agenda Latino-Americana*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- DALLARI, Dalmo. *O Estado Federal*. São Paulo: Ática, 1986.

FERRARI, Sérgio. *Constituição Federal e Federação*. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2003.

GHIRALDELLI Jr., Paulo. *História da Educação Brasileira*. São Paulo: Cortez, 2009.

HOUSE, Peter. *Modern federalism – An Analytical Approach*. Lexington, 1982.

MORBIDELLI, Janice Helena. *Um Novo Pacto Federativo para o Brasil*. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

OLIVEIRA, Romualdo Portela de; SANTANA, Wagner (orgs.). *Educação e Federalismo no Brasil: Combater as Desigualdades, Garantir a Diversidade*. Brasília: UNESCO, 2010

RAMOS, Dircêo Torrecillas. *O Federalismo Assimétrico*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

RODRIGUEZ, Margarita Victoria; ALMEIDA, Maria de Lourdes Pinto de. *Políticas Educacionais e Formação de Professores em Tempos de Globalização*. Brasília: Liber Livro, 2008.

DESCONSTRUINDO O MITO DA NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE VERBAS DE NATUREZA INDENIZATÓRIA

Deconstructing the Myth of the Non-Incidence of the Income Tax on Indemnity Payments

Augusto Cesar de Carvalho Leal

Especialista em Direito Público pela Universidade de Brasília – UnB. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

SUMÁRIO: Introdução; 1 Do Acréscimo Patrimonial como Critério Material da Regra-Matriz de Incidência do Imposto de Renda; 2 Do Acréscimo Patrimonial como Aumento de Riqueza; 3 Da Indenização-Reposição e da Indenização-Compensação; Da Incidência do Imposto de Renda Sobre A Indenização-Compensação e da Não-Incidência do Imposto de Renda sobre a Indenização-Reposição; 5 O Debate, no Âmbito do Superior Tribunal de Justiça, acerca da Incidência do Imposto de Renda sobre os Juros de Mora como Exemplo da Falta de Clareza Jurisprudencial sobre a Distinção de Regimes da Indenização-Reposição e da Indenização-Compensação; 6 Conclusão; Referências Bibliográficas.

RESUMO - O objetivo deste trabalho acadêmico é a desconstrução do mito da não-incidência do Imposto de Renda sobre toda e qualquer verba de natureza indenizatória, a partir da demonstração de que tais verbas sujeitam-se a dois regimes jurídicos distintos, o da indenização-reposição e o da indenização-compensação, sendo que, neste último, ocorre claro acréscimo patrimonial, condição necessária e suficiente para a realização do critério material da regra-matriz de incidência daquele tributo.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Acréscimo Patrimonial. Verbas indenizatórias. Indenização-Reposição. Indenização-Compensação.

ABSTRACT - *The objective of this academic work is the deconstruction of the myth of the non-incidence of Income Tax on any indemnity payments. Such purpose will be reached by the demonstration that these indemnity payments are submitted to two different legal regimes: the indemnity-reimbursement and the indemnity-compensation*

regimes. This distinction is important because in the second regime, differently from the first one, patrimonial increase clearly occurs, necessary and enough condition for the incidence of the Income Tax.

KEYWORDS - *Income Tax. Patrimonial Addition. Indemnity Payments. Indemnity-Reimbursement. Indemnity-Compensation.*

INTRODUÇÃO

Evidenciam-se nebulosas a doutrina e a jurisprudência pátrias no que concerne à incidência de imposto de renda sobre verbas de natureza indenizatória.

Nesse diapasão, em geral, seja em sede doutrinária, seja em sede jurisprudencial, apresentam-se pouco consistentes, sob o prisma da coerência científica, os resultados do cotejo entre o critério material da regra-matriz de incidência do imposto de renda e cada uma das infinitas possibilidades de verbas de natureza indenizatória, cada qual com peculiar matiz fático-jurídico.

O que se nota, inicialmente, é a generalizada e irrefletida resistência ao reconhecimento da incidência do imposto de renda sempre que se reputa gozar uma específica verba de natureza indenizatória.

Assim, para significativa parte da doutrina e da jurisprudência, basta que uma verba ostente o *status* de indenizatória para que, na prática, seja, de maneira superficial, colocada sob um manto sagrado completamente intransponível aos efeitos jurídicos da regra-matriz de incidência do imposto de renda, não obstante uma análise jurídica mais profunda demonstre, cabalmente, que pode ou não incidir imposto de renda em parcelas com caráter de indenização.

Elucidando ainda mais o problema estabelecido, é extremamente comum entre os tribunais e os doutrinadores brasileiros a redução da investigação acerca da incidência ou não do imposto de renda à conclusão acerca da natureza indenizatória ou não de uma dada verba.

Ganha corpo, nessa esteira, o lugar-comum de que verbas indenizatórias não sofrem tributação pelo imposto de renda.

Com isso, o critério para a decisão hermenêutica de incidência ou não do imposto de renda passa a ser a natureza indenizatória ou remuneratória da parcela, e não a ocorrência de acréscimo patrimonial, aspecto material da regra-matriz de incidência daquele tributo.

Essa premissa encontra-se tão fortalecida na prática forense contemporânea, e mesmo em parte do meio acadêmico, que, nesses círculos, o processo interpretativo relativo à existência da obrigação tributária concernente ao imposto de renda ignora a verificação da ocorrência do fato gerador do imposto (acréscimo patrimonial) para se limitar à verificação, como condição *sine qua non* para a tributação, da eventual qualidade não-indenizatória da parcela.

Eis a emergencial necessidade de sistematização que motiva o presente estudo sobre a incidência do imposto de renda sobre verbas indenizatórias, realizado com o escopo de contribuir para a diminuição da perniciosa confusão na análise da matéria, provocada pela superficialidade com que o tema é frequentemente tratado.

Consigne-se que a falta de profundidade com que, não raramente, o imposto de renda, em seus diversos aspectos, é tratado não passou despercebida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, que afirmou:

quanto ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, talvez pela complexidade do seu regime de incidência, ou pelo número às vezes até extravagante dos enunciados prescritivos que integram sua estrutura, a verdade é que a exação tem espantado os especialistas, afastando-os de um contato mais direto e radical com tão nobre forma de imposição tributária¹.

É esse mito da não-incidência do imposto de renda sobre toda e qualquer verba indenizatória que o presente estudo busca, sob uma perspectiva teórica, desconstruir.

Isso será feito a partir da demonstração de que o regime jurídico-tributário das indenizações não é uno, havendo, na verdade, dois regimes legais diversos a que podem se submeter as parcelas indenizatórias conforme a natureza do ato ilícito a elas subjacente.

Mais especificamente, pretende-se esclarecer que, a depender da caracterização do ato ilícito como danos emergentes, lucros cessantes ou danos morais, a correlata parcela indenizatória enquadrar-se-á em um dos dois regimes jurídico-tributários distintos existentes, que serão apresentados ao longo deste trabalho.

Tais regimes são o da indenização-reposição e o da indenização-compensação, cada um acarretando consequências diversas na esfera da tributação pelo imposto de renda.

Enquanto as verbas indenizatórias que se enquadram no primeiro regime não sofrem a incidência do imposto de renda, por não acarretarem acréscimo patrimonial, as abrangidas pelo segundo regime são tributadas, na medida em que aumentam o patrimônio material daquele que aufere a indenização.

Espera-se que este estudo colabore com a desmistificação do pensamento de que a caracterização de uma verba como indenizatória, por si só, afasta a incidência do imposto de renda.

Mais do que isso: deseja-se promover, no seu lugar, uma atitude hermenêutica de preocupação com a investigação da ocorrência ou não de acréscimo patrimonial, fato gerador do imposto de renda, como verdadeiro fator decisivo para a tributação, que, portanto, pode vir a ocorrer ainda que sobre verbas indenizatórias, desde que essas se enquadrem no conceito, neste trabalho desenvolvido, de indenização-compensação.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 593.

1 DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL COMO CRITÉRIO MATERIAL DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA

É assente na doutrina que o fato jurídico tributário pode ser representado por um verbo e seu complemento, que se encontram dispostos no critério material da regra-matriz de incidência tributária. No caso do imposto de renda, pode-se afirmar que o critério material do tributo, à luz do seu arquétipo constitucional, consiste em “auferir renda”.

Para elucidar o que significa “auferir renda”, para fins da tributação em análise, no direito brasileiro, importantíssima a contribuição do Professor Paulo de Barros Carvalho, para quem:

Acerca do conceito de “renda”, três são as correntes doutrinárias predominantes:

- a) ‘teoria da fonte’, para a qual ‘renda’ é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção;
- b) ‘teoria legalista’, que considera ‘renda’ um conceito normativo, a ser estipulado pela lei: renda é aquilo que a lei estabelecer que é; e
- c) ‘teoria do acréscimo patrimonial’, onde ‘renda’ é todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo.

Prevalece, no direito brasileiro, a terceira das teorias referidas, segundo a qual o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo líquido verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas. É o que se depreende do art. 43 do Código Tributário Nacional.²

E prossegue o eminent doutrinador:

Nessa linha de raciocínio, a hipótese de incidência da norma de tributação da ‘renda’ consiste na aquisição de aumento patrimonial, verificável pela variação de entradas e saídas num determinado lapso de tempo. É imprescindível, para a verificação de incrementos patrimoniais, a fixação de intervalo temporal para a sua identificação,

² CARVALHO, op. cit., p. 599.

dado o caráter dinâmico ínsito à idéia de renda. Nesse sentido, Rubens Gomes de Sousa escreveu ser insuficiente o processo de medição de riqueza pela extensão do patrimônio, sendo necessário distinguir o capital do rendimento pela atribuição, ao primeiro, de um caráter estático, e ao segundo, de um caráter dinâmico, ligando-se à noção de renda um elemento temporal. 'Capital seria, portanto, o montante do patrimônio encarado num momento qualquer de tempo, ao passo que renda seria o acréscimo do capital entre dois momentos determinados³'.

Posiciona-se no mesmo sentido José Artur Lima Gonçalves ao sustentar que:

o conteúdo semântico do vocábulo 'renda', nos termos prescritos pelo Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, compreende o saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e certas saídas, ocorridas ao longe de um dado período. É, em outras palavras, acréscimo patrimonial⁴.

De fato, a regra-matriz de incidência do imposto de renda é veiculada pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, *assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior*.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (grifo nosso).

3 CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 600.

4 GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 179.

Por sua vez, Mary Elbe Queiroz leciona que:

o imposto de renda incide sobre as rendas e proventos de qualquer natureza que constituam acréscimos patrimoniais, riquezas novas, para o beneficiário (os excedentes às despesas e custos necessários para auferir os rendimentos e à manutenção da fonte produtora e da sua família), sobre os quais ele haja adquirido e detenha a respectiva posse ou propriedade e estejam à sua livre disposição econômica ou juridicamente⁵.

Percebe-se, portanto, que o principal traço distintivo para se identificar se há ou não a incidência do imposto sobre a renda é o acréscimo patrimonial, porquanto o Brasil adotou o conceito de renda-acréscimo⁶.

Assim, configura fato tributável pelo imposto de renda o acréscimo no patrimônio, a riqueza nova.

2 DO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL COMO AUMENTO DE RIQUEZA

Claro está que a materialidade do imposto de renda encontra-se vinculada à ocorrência de um acréscimo patrimonial.

Para que se construam, desde já, alicerces firmes para a posterior conclusão no sentido de que pode haver incidência de imposto de renda sobre verbas indenizatórias, cumpre que se esclareça que o acréscimo patrimonial relevante para fins de tributação é, necessariamente, aumento de riqueza, elevação quantitativa do patrimônio estritamente econômico, material, não havendo que se falar, aqui, em expressões como “patrimônio jurídico” ou “patrimônio moral”.

Assim, antecipe-se que não se revela tecnicamente precisa, à luz da sistematização ora feita, não obstante se conheça a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o assunto, a tese da não-incidência de imposto de renda sobre a indenização por danos morais, sob o argumento de que a indenização por danos morais apenas recompõe o dano causado ao “patrimônio moral”.

Ora, para fins de tributação pelo imposto de renda, o acréscimo patrimonial relevante é aquele que ocorre no patrimônio material, o aumento de riqueza, justamente por configurar-se fato revelador de capacidade contributiva.

5 QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004. p. 89.

6 Entre as teorias que visam a explicar o conceito de renda, pode-se destacar a “[...] teoria da renda-acréscimo patrimonial, que vê a renda como todo ingresso, desde que passível de avaliação em moeda, independentemente de o ingresso ter sido consumido ou reinvestido, considerando na apuração da renda líquida a dedução dos gastos para obtenção dos ingressos e para manutenção da fonte. [...] Segundo Hugo de Brito Machado, o CTN adotou o conceito de renda-acréscimo, pois, segundo esse professor, sem acréscimo não há renda nem proventos. Cf. QUEIROZ, Mary Elbe. Op. Cit., p. 69-70.

Sob esse prisma, anteriormente à ocorrência do dano moral, a sua vítima detinha um patrimônio X. Após a ocorrência do dano moral, desconsideradas outras atividades econômicas, continuará tendo um patrimônio X. Isto é, não houve decréscimo do patrimônio – no sentido econômico, material –, nenhuma riqueza tendo sido subtraída diretamente em virtude do dano moral.

Com a percepção de uma indenização por dano moral de valor Y, entretanto, o patrimônio, antes de valor X, passará a ser quantificado em X + Y, o que denota o acréscimo patrimonial, critério material da regrametriz de incidência do imposto de renda.

Não sem motivo Silvio Rodrigues esclarece que muito se discutiu, no âmbito do Direito Civil, se o dano puramente moral poderia ser indenizado justamente porque ele não tem repercussão de caráter patrimonial⁷.

Logo, devem ser repelidos argumentos no sentido de que toda indenização escaparia do campo de incidência do imposto de renda, na medida em que sempre representariam a reposição de uma subtração patrimonial, ao menos do “patrimônio jurídico”, ou do “patrimônio moral”.

É com esse intuito que se desenvolve a inequívoca perspectiva de que a análise da existência ou não de acréscimo patrimonial relevante para fins de imposto de renda sempre decorrerá da análise da comparação econômica quantitativa entre dois momentos distintos do patrimônio estritamente material do contribuinte, do cotejo da sua riqueza em duas diferentes datas.

Corroborando, nesse ponto, o que se afirma, confira-se que Leandro Paulsen conclui, após analisar argumentos de Marçal Justen Filho e de João Dácio Rolim, que “o acréscimo patrimonial significa riqueza nova, de modo que corresponde ao que sobeja de todos os investimentos e despesas efetuados para a obtenção do ingresso, o que tem repercussão na apuração da base de cálculo do imposto”⁸.

Nem poderia ser diferente, já que a tributação somente incide sobre fatos eminentemente econômicos, reveladores de riqueza, de capacidade contributiva, pelo que inapropriado cogitar que o acréscimo patrimonial, critério material do imposto de renda, estender-se-ia ao monitoramento do que ocorre no patrimônio meramente jurídico ou moral.

Na linha desse pensamento, preciosa a lição de Paulo de Barros Carvalho:

Ao recordar, no plano da realidade social, daqueles fatos que julga de porte adequado para fazer nascer a obrigação tributária, o político sai à

7 RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1998. p.189.

8 PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 56.

procura de acontecimentos que sabe haverão de ser medidos segundo parâmetros econômicos, uma vez que o vínculo jurídico a eles atrelado deve ter como objeto uma prestação pecuniária. Há necessidade premente de ater-se o legislador à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, pois somente assim poderá distribuir a carga tributária de modo uniforme e com satisfatória atinência ao princípio da igualdade. Tenho presente que, de uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial, jamais se conseguirá extraír cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, valor em dinheiro. Colhe a substância apropriada para satisfazer os anseios do Estado, que consiste na captação de parcelas do patrimônio de seus súditos, sempre que estes participarem de fatos daquela natureza. Da providência contida na escolha de eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subsequentemente, distribuir a carga tributária de maneira eqüitativa, estabelecendo, proporcionalmente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição do que deles participam.⁹

A propósito, mesmo no âmbito do Direito Civil o conceito de patrimônio é concebido à luz de uma visão estritamente econômica, material, como bem lembra o festejado civilista Francisco Amaral:

patrimônio, provavelmente de *patris munium*, é o complexo de relações jurídicas economicamente apreciáveis de uma pessoa. Reúne os seus direitos e obrigações, formando uma unidade jurídica, uma universalidade de direito. Apresenta três elementos característicos: a unidade do conjunto de direito e de obrigações, sua natureza e pecuniária, e sua atribuição a um titular. Compreende os créditos e os débitos de uma pessoa. No primeiro caso, temos o ativo, conjunto de direitos que formam o patrimônio (direitos reais, direitos pessoais e direitos intelectuais); no segundo, temos o passivo, o conjunto de obrigações (dívidas). Para a doutrina moderna, porém, o passivo não integra o patrimônio; é apenas uma carga, um ônus sobre ele. Dele não participam os direitos personalíssimos (vida, liberdade, honra etc.), os direitos de família puros, as ações de estado e os direitos públicos que não têm valor econômico, variando o seu valor conforme a possibilidade de realizar-se a condição¹⁰.

Segundo Orlando Gomes, “toda pessoa tem direitos e obrigações pecuniariamente apreciáveis. Ao complexo desses direitos e obrigações denomina-se patrimônio”¹¹.

9 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva. p. 181-182.

10 AMARAL, Francisco. *Direito Civil: introdução*. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 337.

11 GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 184.

À luz desta vertente, correspondente à teoria clássica, cada pessoa titulariza apenas um patrimônio e tal instituto está adstrito aos direitos e obrigações economicamente apreciáveis.

Verifica-se, destarte, que o patrimônio, no âmbito do Direito Civil, é o conjunto de direitos e obrigações com valor econômico direto, imediato.

Está excluída, portanto, da idéia de patrimônio *stricto sensu* a violação a direitos que, por não terem um inerente valor econômico, não representem, por si sós, riqueza.

É por isso que não procede, à guisa de exemplo, a afirmação de que a indenização por danos morais e outras análogas recompõem o patrimônio.

Isso porque, no momento do dano moral, não há qualquer repercussão no patrimônio *stricto sensu*, na medida em que este é composto apenas por direitos de expressão econômica direta e imediata, dele não fazendo parte, como visto, os direitos personalíssimos, como a imagem e a honra de uma pessoa.

De fato, num segundo momento, qual seja, no momento da indenização, em que se pretende compensar, por meio de uma quantia em dinheiro, o abalo moral sofrido, há repercussão no patrimônio *stricto sensu*.

Presencia-se, então, o fenômeno da patrimonialidade intermédia de que trata Francisco Amaral, típica daquelas relações jurídicas que resultam da lesão de direito personalíssimo e que exprimem o direito à respectiva indenização.

De qualquer forma, isso apenas comprova o que se afirma: tal indenização representa acréscimo de riqueza, e não mera reposição, porquanto o dano moral nenhuma repercussão, muito menos subtração, causou no patrimônio *stricto sensu*.

3 DA INDENIZAÇÃO-REPOSIÇÃO E DA INDENIZAÇÃO-COMPENSAÇÃO

O ponto fulcral do presente estudo encontra-se na percepção de que a natureza jurídica das indenizações não é una. A compreensão da existência de duas espécies de indenização, a indenização-reposição e a indenização-compensação, com consequências jurídicas diversas, é de instrumental importância para que se visualize quão equivocadamente vem sendo proclamada, na doutrina e na jurisprudência, a não-incidência de imposto sobre toda e qualquer verba indenizatória.

Para tanto, faz-se necessário definir indenização e dano.

Para Silvio Rodrigues¹², indenizar significa ressarcir um prejuízo, um dano experimentado pela vítima.

É essa noção de indenização enquanto resarcimento de um dano que, analisada sem maior reflexão, leva ao equivocado entendimento de

12 RODRIGUES, Silvio. op. cit., p.185.

que toda indenização apenas restabelece o patrimônio, pelo que não seria tributada pelo imposto de renda.

Ocorre que não se deve perder de vista que o dano resarcido pela indenização pode ser, efetivamente, um dano material que cause decréscimo do patrimônio (dano emergente), ou pode ser um dano material que não cause subtração patrimonial, mas, apenas, a perda da oportunidade de aumentá-lo (lucros cessantes), ou, mesmo, pode ser um dano a um direito personalíssimo, sem qualquer repercussão no patrimônio (danos morais).

Quanto aos danos morais, já se disse que Silvio Rodrigues, dentre inúmeros outros, é contundente no sentido de que “não têm repercussão de caráter patrimonial”¹³. Assim, como o mesmo jurista esclarece, o dinheiro que se paga à vítima, a título de danos morais, não repõe o valor subtraído do patrimônio pelo dano, pois o dano moral nenhuma repercussão patrimonial, econômica, tem.

Para o civilista Silvio Rodrigues, no sentido da doutrina de excelência, o dinheiro que se paga à vítima, a título de danos morais, “provocará na vítima uma sensação de prazer, de desafogo, que visa compensar a dor, provocada pelo ato ilícito.”¹⁴ Isso decorre da completa impossibilidade de se repor à vítima a sua perda moral. Assim, tenta-se compensar – ante a impossibilidade de se repor – o prejuízo moral sofrido, tenta-se atenuá-lo, por meio de entrega de riqueza à vítima.

No que concerne aos danos materiais, muito contribui Washington de Barros Monteiro ao esclarecer que tais danos

se enquadram em duas classes, positivos e negativos. Consistem os primeiros numa real diminuição no patrimônio do credor e os segundos, na privação de um ganho que o credor tinha o direito de esperar. Os antigos comentadores do direito romano designavam esses danos pelas conhecidas expressões *damnum emergens* e *lucrum cessans*. Dano emergente é o *déficit* no patrimônio do credor, a concreta redução por este sofrida em sua fortuna (*quantum mili abfuit*). Lucro cessante é o que ele razoavelmente deixou de auferir, em virtude do inadimplemento do devedor (*quantum lucrari potui*).¹⁵

Aduz-se de forma cristalina, portanto, que, no âmbito dos danos materiais, somente os danos emergentes causam efetiva subtração do patrimônio, pelo que sua indenização, de fato, tem natureza de mero restabelecimento patrimonial, de mera reposição da riqueza retirada ilicitamente da vítima.

Os lucros cessantes, de forma diametralmente oposta, não causam efetiva subtração do patrimônio, pelo que sua indenização não tem natureza

13 RODRIGUES, op. cit., p.189.

14 RODRIGUES, op. cit., p.191.

15 MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 341-342.

de mero restabelecimento patrimonial, pois não repõe uma riqueza pré-existente retirada ilicitamente da vítima.

Que fique claro: a indenização por lucros cessantes apenas compensa a perda da oportunidade de que a vítima viesse a obter novas riquezas.

É o que Sérgio Cavalieri Filho nos ensina:

[...] pode-se dizer que, se o objeto do dano é um bem ou interesse já existente, estaremos em face do dano emergente; *tratando-se de bem ou interesse futuro, ainda não pertencente ao lesado, estaremos diante de lucro cessante.*

Consiste, portanto, o lucro cessante na perda do ganho esperável, na frustração da expectativa de lucro, na diminuição potencial do patrimônio da vítima. Pode decorrer não só da paralisação da atividade lucrativa ou produtiva da vítima, como por exemplo, a cessação dos rendimentos que já vinha obtendo da sua profissão, como, também, da frustração daquilo que era razoavelmente esperado¹⁶ (grifo nosso).

Constata-se, sob esse enfoque, que o lucro cessante é também a diminuição potencial do patrimônio, isto é, a subtração de uma expectativa de ganho e, por isso mesmo, de algo que ainda não se incorporou ao patrimônio. Se é potencial, por óbvio, é porque de minoração do patrimônio não se trata.

Por isso, a indenização por danos morais e por lucros cessantes enquadram-se como indenização-compensação, em contraposição à indenização por danos emergentes, que se enquadram como indenização-reposição.

Com efeito, a indenização-reposição representa uma entrega de riqueza à vítima de um dano quantitativamente correspondente a uma riqueza pré-existente, que tenha sido imediatamente retirada de seu patrimônio em decorrência do ato danoso.

Representa indenização-reposição, a título ilustrativo, aquele montante pago à vítima de um abalroamento exatamente correspondente à diminuição do valor do seu carro decorrente do dano. Como se faz intuitivo, os danos emergentes sempre são indenizados por meio de indenização-reposição.

Por outro lado, a indenização-compensação representa uma entrega de riqueza à vítima de um dano quantitativamente não correspondente a uma riqueza pré-existente, que tenha sido imediatamente retirada de seu patrimônio em decorrência do ato danoso.

A indenização-compensação apenas compensa um sofrimento causado por um dano moral (do qual, como minuciosamente demonstrado, não decorre nenhuma subtração de riqueza pré-existente) ou compensa os lucros cessantes, isto é, o que se perdeu a oportunidade de ganhar em razão

16 CAVALIERI FILHO, Sérgio. *Programa de Responsabilidade Civil*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 72.

do dano sofrido (o qual não causou qualquer subtração da riqueza pré-existente, pois os lucros cessantes correspondem a uma mera expectativa de ganho, e não a valores já incorporados no patrimônio à época do ato danoso).

Como inexorável consequência lógica da desenvolvida distinção entre espécies de indenização, temos que a incidência do imposto de renda sobre verbas de natureza indenizatória não pode, sob pena de afronta ao arquétipo constitucional do aludido tributo, ser tratada de maneira generalizada, indiscriminada, afastando-se a tributação sempre que esteja sob os holofotes hermenêuticos uma indenização.

4 DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A INDENIZAÇÃO-COMPENSAÇÃO E DA NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A INDENIZAÇÃO-REPOSIÇÃO

Em razão das premissas até aqui solidamente construídas, não se faz necessário avançar ainda mais longe para se visualizar que somente a indenização-reposição repõe, efetivamente, uma perda patrimonial, escapando do campo de incidência do imposto de renda.

Por conseguinte, a indenização-compensação, que indeniza um dano que não ocasionou à vítima a diminuição da riqueza pré-existente, mas mero abalo moral ou perda da oportunidade de obter novos ganhos (mera expectativa, não representando valores já incorporados, à época, ao patrimônio da vítima), exsurge como indubitável acréscimo patrimonial.

Assim, a indenização-compensação (por danos morais ou por lucros cessantes), à luz da melhor técnica, realiza, sim, o critério material da regrametriz de incidência do imposto de renda.

Para fortalecer essa idéia, imagine-se, à guisa de exemplo, a situação de um trabalhador autônomo que, por conduta ilícita de outrem, fica impedido de exercer o seu ofício por alguns dias. O que ele receberia a título de remuneração, caso tivesse trabalhado normalmente, seria, naturalmente, tributado pelo imposto de renda.

Parece intuitivo, nessa ilustração, que a mera circunstância dele perceber essas quantias de forma diferida, atrasada, como lucros cessantes, não retira a sua condição de acréscimo patrimonial, e, por isso mesmo, não as transmuda em verbas não-tributadas ou isentas.

Importante advertir que poderia fomentar nefastas práticas de fraude contra a ordem tributária cultivar-se o entendimento de que o recebimento, a título de indenização por lucros cessantes, de uma verba, que, não fosse o ato ilícito, seria evidentemente remuneratória, é capaz de excluir essa mesma verba da tributação pelo imposto de renda.

Poder-se-ia vislumbrar, com grande facilidade, a proliferação de simulações de atos ilícitos e de respectivas indenizações por lucros

cessantes com o escopo de evitar a tributação pelo imposto de renda de verbas originalmente remuneratórias.

Ressalte-se que, embora significativa parte da doutrina ainda careça de maior aprofundamento técnico-científico na análise do imposto de renda, como bem destacou o Professor Paulo de Barros Carvalho, a tese aqui exposta encontra eco doutrinário. Nessa esteira, Leandro Paulsen informa que:

há doutrina consistente no sentido de que não se deveria confundir o patrimônio moral – irrelevante para fins de tributação – com o patrimônio econômico – revelador de capacidade contributiva – e destacando que nem tudo o que se costuma denominar de indenização, mesmo material, efetivamente corresponde a simples recomposição de perdas.¹⁷

Já se colacionou, no presente trabalho, o art. 43 do Código Tributário Nacional, veículo formal da regra-matriz de incidência do Imposto de Renda, do qual se assimila que é tributado o acréscimo patrimonial sobre o qual se possui disponibilidade jurídica. É bom ressaltar que não existem locuções e adjacências no conceito legal: a norma não preceitua que seria tributável apenas o acréscimo patrimonial que não seja indenizatório.

Com esse enfoque, colhe-se, mais uma vez, a doutrina de Mary Elbe Queiroz:

Impende considerar que os valores que constituem mera recomposição patrimonial, como as indenizações ou os valores expressamente previstos na lei como isentos, não são computados na apuração da respectiva base de cálculo. *As indenizações deverão ser consideradas quando revelarem acréscimo patrimonial e não se encontrarem expressamente abrangidas por norma isencional*¹⁸ (grifo nosso).

Tanto é verdade que o montante advindo de pagamento de indenização pode estar, se acarretar acréscimo patrimonial, no espectro possível de tributação pelo imposto de renda que foi necessária a edição de lei específica contemplando diversas verbas tidas como indenizatórias que se resolveu, por opção política, tornar isentas. É o que ocorreu com a Lei 7.713/88.

A não-tributação de verbas indenizatórias pelo imposto de renda depende, com isso, de que elas não representem acréscimo patrimonial (hipótese de não-incidência pura e simples) ou de que, caso gerem riqueza nova, estejam abrangidas por isenção legal.

¹⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 51.

¹⁸ QUEIROZ, Mary Elbe. Op. cit., p. 122.

Outrossim, apesar da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ainda estar contaminada com a visão pouco refletida e generalizante irradiada por parcela significativa da doutrina, a fértil semente dos fundamentos expostos no presente estudo já foi lançada jurisprudencialmente pelo Ministro Teori Albino Zavascki em precedente importantíssimo como divisor de águas para uma imersão daquele tribunal superior numa maior profundidade técnico-científica no trato da matéria.

Nesse sentido, alguns elucidativos acórdãos da 1^a Turma e da 1^a Seção do STJ, de sua relatoria, no sentido de que, mesmo que uma verba tenha natureza indenizatória, sofrerá a incidência do imposto de renda se resultar acréscimo patrimonial:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO DE INDENIZAÇÃO POR ROMPIMENTO DO CONTRATO DE TRABALHO NO PERÍODO DE ESTABILIDADE PROVISÓRIA. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. PRECEDENTES.

1. *O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os “acréscimos patrimoniais”, assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.*

2. *O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere.*

Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material).

3. O direito a estabilidade temporária no emprego é bem do patrimônio imaterial do empregado. Assim, a indenização paga em decorrência do rompimento imotivado do contrato de trabalho, em valor correspondente ao dos salários do período de estabilidade, acarreta acréscimo ao patrimônio material, constituindo, por isso mesmo, fato gerador do imposto de renda. Todavia, tal pagamento não se dá por liberalidade do empregador, mas por imposição da ordem jurídica. Trata-se, assim, de indenização abrigada pela norma de isenção do inciso XX do art. 39 do RIR/99 (Decreto 3.000, de 31.03.99), cujo

valor, por isso, não está sujeito à tributação do imposto de renda. Precedente da 1^a Turma: EDcl no Ag 861.889/SP.

4. Recurso especial a que se nega provimento.

(grifo nosso - REsp 886.563/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2008, DJe 02/06/2008)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO DE INDENIZAÇÃO POR ROMPIMENTO DO CONTRATO DE TRABALHO. CUMPRIMENTO DE CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. ESTABILIDADE PROVISÓRIA. ISENÇÃO.

1. *O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os “acréscimos patrimoniais”, assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.*

2. *O pagamento de indenização por rompimento de vínculo funcional ou trabalhista, embora represente acréscimo patrimonial, está contemplado pela isenção do art. 6º, V, da Lei 7.713/88 (“Ficam isentos do imposto de renda (...) a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei [...]”).*

[...]

4. *O direito a estabilidade temporária no emprego é bem do patrimônio imaterial do empregado. Assim, a indenização paga em decorrência do rompimento imotivado do contrato de trabalho, em valor correspondente ao dos salários do período de estabilidade, acarreta acréscimo ao patrimônio material, constituindo, por isso mesmo, fato gerador do imposto de renda. Todavia, tal pagamento não se dá por liberalidade do empregador, mas por imposição da ordem jurídica. Trata-se, assim, de indenização prevista em lei e, como tal, abarcada pela norma de isenção do imposto de renda.* Precedente: REsp 870.350/SP, 1^a Turma, DJ de 13.12.2007.

5. O pagamento feito pelo empregador a seu empregado, a título de adicional de 1/3 sobre férias tem natureza salarial, conforme previsto nos arts. 7º, XVII, da Constituição e 148 da CLT, sujeitando-se, como tal, à incidência de imposto de renda. Todavia, o pagamento a título de férias vencidas e não gozadas, bem como de férias proporcionais, convertidas em pecúnia, inclusive os respectivos acréscimos de 1/3, quando decorrente de rescisão do contrato de trabalho, está beneficiado

por isenção (art. 39, XX do RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99 e art. 6º, V, da Lei 7.713/88).

Precedentes: REsp 782.646/PR, AgRg no Ag 672.779/SP e REsp 671.583/SE.

6. Agravo regimental a que se nega provimento.

(grifos nossos - AgRg no Ag 1008794/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/06/2008, DJe 01/07/2008)

Em síntese: o imposto de renda não incide na indenização-reposição, uma vez que, nela, não há, de fato, que se falar em acréscimo patrimonial, pois apenas se recompõe a riqueza que foi subtraída do patrimônio material em razão do dano emergente.

Por outro lado, bastante claro que incide imposto de renda sobre a indenização-compensação, pois, nessa, há nítido aumento de riqueza, porquanto o patrimônio material não havia sido diminuído pelos lucros cessantes (apenas se deixou de ganhar, mas não se diminuiu a riqueza que existia) ou pelos danos morais (mero abalo moral, sem reflexo econômico-financeiro).

5 O DEBATE, NO ÂMBITO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, ACERCA DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS JUROS DE MORA COMO EXEMPLO DA FALTA DE CLAREZA JURISPRUDENCIAL SOBRE A DISTINÇÃO DE REGIMES DA INDENIZAÇÃO-REPOSIÇÃO E DA INDENIZAÇÃO-COMPENSAÇÃO

Muito se discute, no seio do Superior Tribunal de Justiça, se incide ou não imposto de renda sobre juros de mora. Interessante destacar que, em exemplo rico da crítica que se faz acerca do freqüente afastamento, generalizado e irrefletido, das verbas indenizatórias da tributação pelo imposto de renda, o ápice da discussão travada naquele tribunal superior está na natureza indenizatória ou não dos juros de mora.

Observa-se, assim, que os precedentes que têm como premissa a natureza jurídica indenizatória dos juros de mora afastam, só por isso, a incidência do imposto de renda, sem maiores perquirições sobre a ocorrência ou não de acréscimo patrimonial.

Por outro lado, os precedentes que sustentam a incidência do imposto de renda sobre os juros de mora apresentam como razão de ser da referida decisão a ausência, no contexto dos autos, de natureza indenizatória dos juros moratórios.

Ora, o que salta aos olhos é que a discussão central para a decisão sobre a incidência ou não do imposto de renda é ser ou não indenizatória a verba em debate, como se a materialidade do tributo dissesse respeito à natureza não-indenizatória da parcela, e não à ocorrência de acréscimo patrimonial.

Relega-se a último plano, destarte, estranhamente ignorada, a investigação da ocorrência ou não de acréscimo patrimonial, verdadeira materialidade que se extrai do arquétipo constitucional do imposto de renda, que independe da natureza indenizatória do pagamento alcançado pelo campo de incidência do tributo.

Assim, prevalece na egrégia 1^a Turma do Superior Tribunal de Justiça, que, por algum tempo, foi, nesse ponto, acompanhada pela 2^a Turma da mesma Corte Superior, o entendimento de que a natureza dos juros moratórios depende da natureza do principal: se o principal tiver natureza remuneratória, os juros de mora terão a mesma natureza e, por isso, sofrerão a incidência do imposto de renda; se, todavia, o principal tiver natureza indenizatória, igualmente indenizatória será a natureza dos juros moratórios, e, por isso, e somente por isso, não sofrerão a tributação pelo imposto de renda.

À guisa de ilustração, colaciona-se o seguinte aresto:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. MAGISTRADO. AUXÍLIO-MORADIA. ART. 25 DA MP 1.858-9/1999. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. REDUTOR SALARIAL. CARÁTER REMUNERATÓRIO. INCIDÊNCIA. JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. ACESSÓRIOS SEGUEM A SORTE DO PRINCIPAL.

1. Indenização é a prestação em dinheiro, substitutiva da prestação específica, destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico, quando não é possível ou não é adequada a restauração in natura do bem jurídico atingido. Não tem natureza indenizatória, portanto, o pagamento - ainda que imposto por condenação trabalhista - correspondente a uma prestação que, originalmente (= independentemente da ocorrência de lesão), era devida em dinheiro. O que há, em tal caso, é simples adimplemento, embora a destempo e por execução forçada, da própria prestação in natura (REsp 674.392/SC, 1^a Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 6.6.2005).

2. As verbas trabalhistas recebidas em cumprimento de decisão judicial, a título de redutor salarial, mantiveram sua natureza original de prestação remuneratória, razão pela qual sobre elas deve incidir o Imposto de Renda.

3. Conforme dispõe o art. 25 da Medida Provisória 1.858-9/1999, os valores pagos a funcionários públicos a título de auxílio-moradia não constituem acréscimo patrimonial, possuindo natureza indenizatória, razão pela qual não podem ser objeto de incidência do Imposto de Renda.

4. *Os juros de mora e a correção monetária são frutos acessórios da utilização da importância principal, assim, seguem a sorte desta. Se a obrigação principal for tributável, também o serão a correção monetária e os juros de mora sobre ela incidente. Do mesmo modo, caso o principal tenha natureza indenizatória, não estará sujeito ao Imposto de Renda, bem como os juros moratórios e a atualização monetária dele decorrentes também não estarão.*

5. Recurso especial parcialmente provido.

(grifo nosso - REsp 615.625/MT, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/10/2006, DJ 07/11/2006 p. 234)

A 2^a Turma, embora já tenha, como dito, seguido tal entendimento, vem adotando tese ainda mais radical, no sentido de que os juros de mora, após o Código Civil de 2002, sempre têm natureza indenizatória, o que, por si só, independentemente da análise concreta acerca da ocorrência ou não de acréscimo patrimonial, justificaria a não-incidência do imposto de renda.

Esclareça-se a tese em comento com a verificação do seguinte precedente:

TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – ART. 43 DO CTN – IMPOSTO DE RENDA – JUROS MORATÓRIOS – CC, ART. 404: NATUREZA JURÍDICA INDENIZATÓRIA – NÃO-INCIDÊNCIA.

1. *Os valores recebidos pelo contribuinte a título de juros de mora, na vigência do Código Civil de 2002, têm natureza jurídica indenizatória. Nessa condição, portanto, sobre eles não incide imposto de renda, consoante a jurisprudência sedimentada no STJ.* 2. Recurso especial improvido.

(grifos nossos - REsp 1037452/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 20/05/2008, DJe 10/06/2008)

Após o conhecimento dos ilustrativos precedentes, reitere-se: o Superior Tribunal de Justiça, em inúmeras situações, dentre as quais a da incidência de imposto de renda sobre juros moratórios, vem negando a ocorrência da materialidade do tributo em questão a partir da exclusiva premissa de que a verba tem natureza indenizatória. Vem aplicando,

portanto, o, com a devida vênia, inadequado entendimento de que toda indenização apenas recompõe o patrimônio.

Como se demonstrou ao longo do presente estudo, tal premissa não é verdadeira, sob o prisma técnico-científico.

Cabe ir além da genérica assertiva de que uma dada verba possui natureza indenizatória para se indagar sobre de que espécie de indenização estamos diante.

Isto é, não basta, para se decidir sobre a incidência ou não de imposto de renda sobre uma verba, concluir sobre o seu *status* de indenização, deve-se concluir se a verba em questão representa indenização-reposição ou indenização-compensação. Isso porque, como proclamado à exaustão, somente a indenização-reposição não acarreta acréscimo patrimonial, e, portanto, escapa do âmbito de incidência do imposto de renda.

Assim, ainda que o Superior Tribunal de Justiça, de fato, se pacificasse sobre a natureza indenizatória dos juros de mora, deveria, com o escopo de consolidar uma jurisprudência tecnicamente coerente, enquadrá-los como indenização-reposição ou indenização-compensação. Somente reputando-os indenização-reposição é que se mostra apropriado seja rechaçada a cobrança do imposto de renda sobre os juros de mora.

Ocorre que a indenização-reposição é aquela própria dos danos emergentes, que causam a subtração de riqueza pré-existente, e, por isso, apenas recompõem a riqueza que foi retirada, restabelecendo o patrimônio. Todavia, esse não é o caso dos juros moratórios.

Explica-se: para os autores civilistas que reconhecem a natureza indenizatória dos juros de mora, esse teria, no que tange à obrigação de pagar, a função de indenizar o tempo que o credor passa, em razão do atraso do devedor, sem poder usufruir da quantia devida como principal.

Nessa direção, como consigna o Professor Washington de Barros Monteiro, “dividem-se os juros em compensatórios e moratórios. Correspondem os primeiros aos frutos do capital mutuado ou empregado. Os segundos representam indenização pelo atraso no cumprimento da obrigação”¹⁹. (grifos nossos)

Assim, se imaginarmos os juros moratórios como indenização, deve-se compreender que apenas o seu principal, se indenizatório for, é que poderá representar reposição patrimonial, repondo uma riqueza subtraída, pelo dano, do patrimônio do agora credor.

Deve-se perceber que os juros moratórios apenas surgem a partir da mora do devedor no pagamento do principal. Ora, os juros de mora consistem em riqueza que nunca antes fez parte do patrimônio do credor.

Importante que se repita: caso o principal seja uma indenização-reposição, este, sim, irá devolver ao patrimônio do credor uma riqueza que lhe foi subtraída pelo dano causado pelo devedor.

19 MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 345.

Os juros de mora não: seja o seu principal verba de natureza remuneratória ou indenizatória, o fato é que os juros de mora acarretam entrega de riqueza nova ao credor, riqueza que não corresponde a qualquer valor pré-existente do seu patrimônio.

É por isso que, na hipótese dos juros de mora serem compreendidos como indenização, independentemente da natureza do seu principal, não cabe, por uma questão de coerência técnico-científica, enquadrá-los como indenização-reposição, pois não apresentam as características próprias dos danos emergentes.

Para que não restem dúvidas, propõe-se um questionamento retórico: os juros de mora corresponderiam, quantitativamente, a que riqueza pré-existente do patrimônio do credor? Responde-se: a nenhuma.

Assim, uma eventual natureza indenizatória dos juros de mora somente seria plausível concebendo-os como uma indenização-compensação, dada a sua proximidade conceitual com os lucros cessantes, já que os juros de mora teriam por desiderato compensar o credor pelo decurso do tempo em que não pôde usufruir do valor principal, investindo-o, por exemplo, e obtendo renda nova.

Sob essa ótica, em razão da frustração da expectativa do credor de utilizar, num dado período, o dinheiro a ele devido (valor principal) como melhor lhe aprouvesse, e até obter novas riquezas, por meio do seu investimento, é que se vislumbra a natureza indenizatória dos juros de mora.

Portanto, os juros de mora, concebidos como indenização, guardam estrita similitude com a indenização por lucros cessantes, já que aqueles não recompõem uma riqueza pré-existente subtraída em razão da mora, mas, sim, como os últimos, compensam a perda da oportunidade do credor de usar o dinheiro, naquele período, como bem entendesse, investindo-o e, até, vindo a obter novas riquezas.

O magistério de Orlando Gomes consiste em importante contribuição para esse entendimento, porquanto qualifica os juros de mora como uma presunção de indenização mínima, baseada em uma estimativa daquilo que o capital renderia caso estivesse em poder do credor:

Nas dívidas pecuniárias, as perdas e danos abrangem os juros moratórios, custas honorários de advogado, pena convencional e atualização monetária. É intuitiva a razão dessa especificidade. *A privação do capital em consequência do retardamento na sua entrega ocasiona prejuízo que se apura facilmente pela estimativa de quando renderia, em média, se já estivesse em poder do credor*²⁰ (grifo nosso).

Com esteio nesse pensamento, infere-se que os juros moratórios têm o caráter de lucros cessantes, representando algo que o credor deixou

²⁰ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 188.

de ganhar. É o que se presume que seria o rendimento mínimo do credor se dispusesse do capital.

O pensamento de Sérgio Cavalieri Filho robustece ainda mais a conexão entre os juros de mora e a definição de lucro cessante. Lembremos, conforme já tratado neste estudo, que, para ele, o lucro cessante é a perda do ganho esperável, o que corresponde, na exata medida, ao que Orlando Gomes vislumbrou nos juros de mora: a privação de um ganho esperável.

Por todo o exposto é que se conclui, de forma contundente, que se os juros moratórios indenização forem, independentemente da natureza do seu principal, sempre se enquadrarão como indenização-compensação, tais quais os lucros cessantes, pelo que, também sempre, incidirá imposto de renda sobre eles.

Logo, os juros moratórios vistos como indenização, independentemente do principal, somente corroboram a ocorrência de acréscimo patrimonial, materialidade constitucional do imposto de renda, não havendo que se falar em afastamento da tributação de tal imposto em razão de um genérico status de indenização.

Nesse diapasão, o estudo-de-caso da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça concernente ao imposto de renda sobre juros de mora serve como emblemático exemplo do mito da não-incidência desse imposto sobre toda e qualquer verba indenizatória, o que reforça a fragilidade científica dos julgamentos predominantes no Poder Judiciário brasileiro acerca da tributação ou não de verbas que, a despeito de serem qualificadas como indenizatórias, podem acarretar obtenção de riqueza nova.

6 CONCLUSÃO

Em busca de clareza e objetividade, consigna-se, de maneira sucinta, que as conclusões que se extraem do presente trabalho acadêmico são as de que:

1. o critério material do imposto de renda é realizado pelo acréscimo patrimonial;
2. o conceito de acréscimo patrimonial é exclusivamente econômico, estando atrelado a um aumento real de riqueza, tendo-se em mente que a tributação sempre incide sobre fatos reveladores de capacidade contributiva;
3. o conceito de indenização está ligado à reposição ou compensação por um dano, que pode ser de natureza material ou moral;
4. apenas os danos materiais provocam efetiva diminuição de riqueza, uma vez que os danos morais, por si só, representam abalo do chamado “patrimônio moral” do sujeito de direito, mas, não, de seu patrimônio material, econômico, o relevante para fins de tributação;

5. os danos materiais assumem o caráter de danos emergentes, que consubstanciam efetivo decréscimo do patrimônio material existente anteriormente ao dano, ou o caráter de lucros cessantes, que não acarretam decréscimo do patrimônio existente no momento que precede o dano, mas a perda da oportunidade de vir a obter um aumento de riqueza;
6. nesse contexto, as indenizações dividem-se em indenização-reposição, que efetivamente restabelece o patrimônio material que havia sido diminuído por um dano emergente, e indenização-compensação, que não restabelece o patrimônio material, uma vez que o dano indenizado não ocasionou a diminuição da riqueza antes existente, tendo como finalidade, em verdade, compensar a riqueza que se deixou de ganhar em decorrência do dano (lucros cessantes) ou o abalo moral sofrido (danos morais);
7. em razão disso, o imposto de renda apenas não incide na indenização-reposição, porquanto, nela, não há, de fato, que se falar em acréscimo patrimonial, pois apenas se recompõe a riqueza que foi subtraída do patrimônio material em razão do dano emergente;
8. por outro lado, bastante claro que incide imposto de renda sobre a indenização-compensação, uma vez que, nela, há nítido aumento de riqueza, pois o patrimônio material não havia sido diminuído pelos lucros cessantes (apenas se deixou de ganhar, mas não se diminuiu a riqueza que existia) ou pelos danos morais (mero abalo moral, sem reflexo econômico-financeiro);
9. os juros moratórios, se entendidos como verba indenizatória, configuram indenização-compensação, pelo que sempre incidirá o imposto de renda;
10. o debate jurisprudencial travado no Superior Tribunal de Justiça, entretanto, elege a definição da natureza indenizatória ou remuneratória dos juros de mora como a questão decisiva para a controvérsia, sem sequer levar em consideração a possibilidade de ocorrência de acréscimo patrimonial ainda que tal verba seja tida como indenizatória;
11. por esse motivo, o estudo-de-caso da jurisprudência daquele tribunal superior concernente ao imposto de renda sobre juros de mora serve como emblemático exemplo do mito da não-incidência desse imposto sobre toda e qualquer verba indenizatória, o que reforça a fragilidade científica dos julgamentos predominantes no Poder Judiciário brasileiro acerca da tributação ou não de verbas que, a despeito de serem

- qualificadas como indenizatórias, podem acarretar obtenção de riqueza nova;
12. destarte, com o escopo de promover maior consistência científica – e consequente respeito ao ordenamento jurídico tributário – na doutrina e na jurisprudência brasileira sobre o tema, faz-se necessária a desconstrução do mito da não-incidência do imposto de renda sobre toda e qualquer verba indenizatória, substituindo-o pela preocupação com a qualificação da verba como indenização-reposição ou indenização-compensação, admitindo-se, no último caso, ao contrário do primeiro, a plena validade da tributação pelo imposto de renda.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARAL, Francisco. *Direito Civil*: introdução. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5.ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rev. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4.ed. São Paulo: Marcial Pons; Noeses, 2007.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigações Tributárias*: uma introdução metodológica. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda*: perfil constitucional e temas específicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. *Programa de Responsabilidade Civil*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Os conceitos de renda e de patrimônio*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

GOMES, Orlando. *Obrigações*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Tributário das Indenizações*. São Paulo: Dialética, 2000.

MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1997.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Renda e proventos de qualquer natureza: o imposto e o conceito constitucional*. São Paulo: Dialética, 1996.

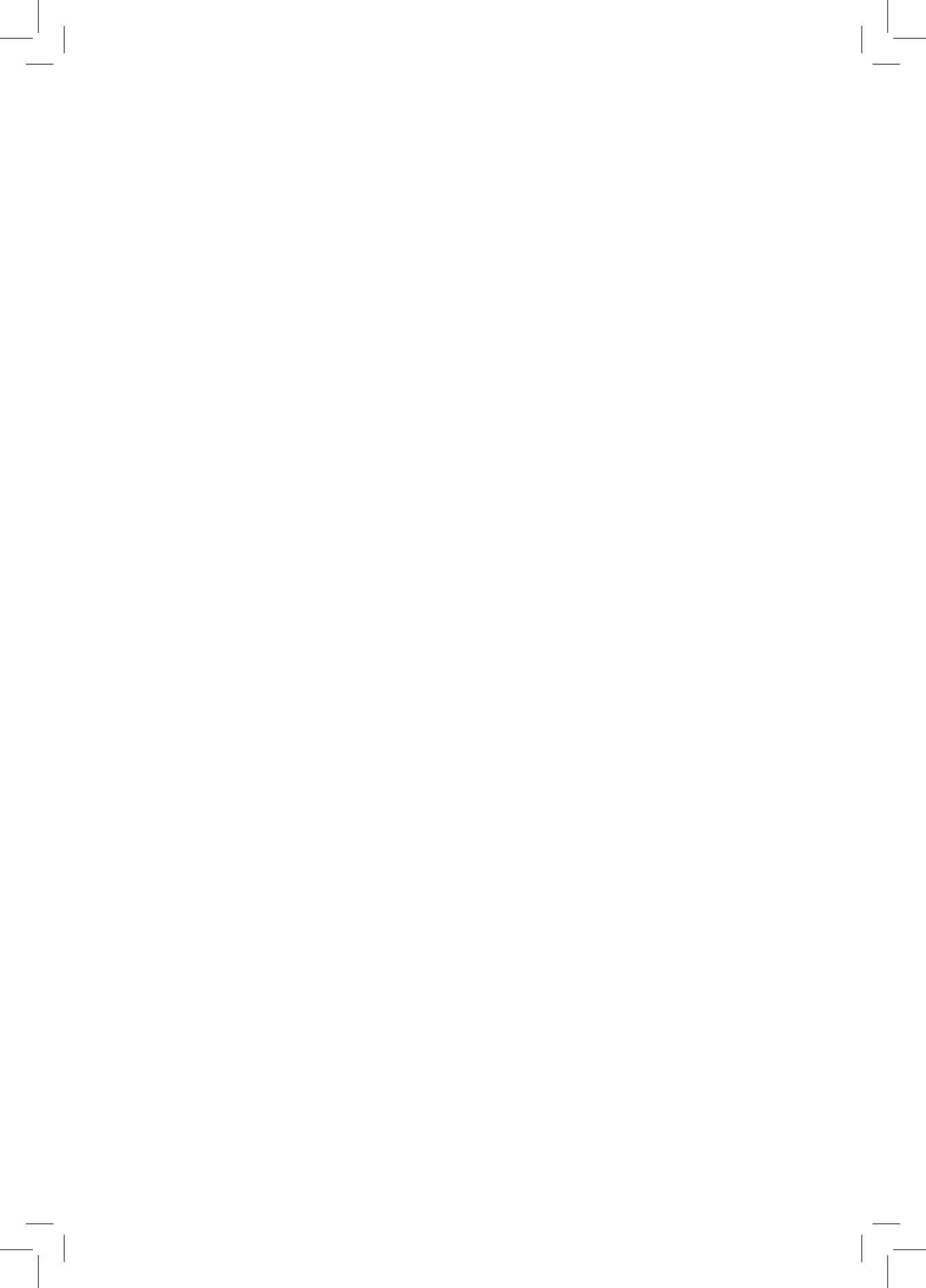
OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Princípios Fundamentais do Imposto de Renda. In: ZILVETI, F.A.; SCHOUERI, L.E. (coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos: federais, estaduais e municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1998.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coordenador). *Curso de Especialização em Direito Tributário*. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.



DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE INCLUSÃO SOCIAL: AÇÃO AFIRMATIVA FISCAL

*Tax Law as an Instrument of Social Inclusion:
affirmative action tax*

Luiz Octavio Rabelo Neto

Mestrando em Direitos Humanos pela Universidade Federal do Pará. Especialista em Direito Processual Civil pela Universidade do Sul de Santa Catarina, em convênio com o Instituto Brasileiro de Direito Processual – IBDP e a REDE LFG. Procurador da Fazenda Nacional em Belém-PA.

Sumário: 1 Introdução; 2 Desenvolvimento, Igualdade e Ação Afirmativa; 3 Direito Tributário como Instrumento da Política de Ação Afirmativa; 4 Conclusão; Referências Bibliográficas.

RESUMO - Este artigo pretende analisar a utilização do Direito Tributário como instrumento de inclusão social, mediante a adoção de políticas de ação afirmativa, notadamente através da previsão legislativa de concessão de benefícios fiscais aptos a servirem como estímulo à iniciativa privada para adoção de tais políticas, utilizando-se da função extrafiscal dos tributos, com o escopo de materialização dos direitos humanos. Tendo em vista o rol de valores e objetivos estatuídos em nível constitucional, não se admite uma postura inerte do Estado, exigindo-se, ao contrário, que este adote políticas públicas para consecução daqueles objetivos e valores, proporcionando desenvolvimento humano. Conclui-se que o poder-dever tributário está estritamente vinculado aos direitos humanos e, dessa forma, os benefícios fiscais são utilizados como instrumento das medidas de ação afirmativa, embora essa utilização ainda seja modesta.

PALAVRAS-CHAVE - Direito Tributário. Inclusão social. Igualdade. Desenvolvimento humano. Ação afirmativa fiscal.

ABSTRACT - *This article intends to analyse the use of Tax Law as an instrument of social inclusion, within the context of affirmative action policies, especially through the granting of tax benefits to serve as an incentive to private enterprises to adopt such policies in order to materialize human rights. Considering the values and objectives provided for in the Brazilian Federal Constitution, a passive behavior of the State should not be tolerated. Instead, the State shall adopt public policies to attain those objectives and values, promoting human development. It concludes that tax power is*

strictly linked to human rights and, in this sense, tax benefits are currently used as an instrument of affirmative action, although such use is still modest.

KEYWORDS - *Tax Law. Social inclusion. Equality. Human development. Affirmative action tax.*

1 INTRODUÇÃO

Neste artigo, pretende-se analisar, em linhas gerais, a utilização do direito tributário como instrumento de inclusão social, especialmente mediante a instituição de políticas de ação afirmativa, que consiste em uma ação pública ou privada que tem por escopos combater a discriminação e promover a igualdade substancial, conferindo tratamento diferenciado a indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis socialmente, incluindo-os na sociedade.

Os grupos vulneráveis são aqueles grupos de pessoas que mais facilmente têm seus direitos humanos violados, a exemplo das pessoas com deficiência, mulheres, idosos, crianças, minorias étnicas, etc. Em outros termos, a vulnerabilidade corresponde à situação da pessoa ou grupo que, por motivos pessoais ou em razão de fatores externos, estejam submetidos a tratamentos discriminatórios ou desigualitários. Contudo, a preocupação do estudo não se concentra em um grupo vulnerável determinado, uma vez que no conceito de grupos vulneráveis se incluem vários e diferentes grupos, os quais possuem tratamento diversificado pelo ordenamento jurídico pátrio. Ao reverso, procurar-se-á destacar a possibilidade de ampliar a utilização e discutir uma medida de ação afirmativa que não é habitualmente tratada pela doutrina.

Para promover a inclusão social desses indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis, propõe-se analisar o direito tributário como mecanismo de promoção de mudanças sociais. Como afirmou o assistente social Romeu Kazumi Sasaki, “Para incluir todas as pessoas, a sociedade deve ser modificada a partir do entendimento de que ela é que precisa ser capaz de atender às necessidades de seus membros”.¹

Dessa forma, a inclusão social é um processo que visa à alteração do meio ambiente social, a fim de proporcionar a participação de qualquer pessoa. O objetivo de inclusão social não se satisfaz apenas evitando a discriminação e a exacerbação das desigualdades sociais, mas também promovendo políticas que proporcionem a indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis uma participação ativa na sociedade, o que é consentâneo com as políticas de ação afirmativa, pois estas permitem uma postura ativa por parte do Estado e da iniciativa privada no combate à discriminação e às desigualdades existentes, colaborando para inclusão social de todos.

Pretende-se avaliar de que maneira o tributo pode servir como instrumento de inclusão social, pois, através de seu caráter de solidariedade, todos os membros da sociedade podem contribuir para o bem comum, para o custeio dos gastos públicos e para concretização dos direitos fundamentais.

¹ SASSAKI, Romeu Kazumi. *Inclusão: construindo uma sociedade para todos*. 5. ed. Rio de Janeiro: WVA, 2003. p. 41.

Tal temática se insere em um contexto doutrinário interessado em compatibilizar o poder tributário do Estado com os direitos fundamentais do contribuinte, de forma que, ao mesmo tempo em que seja possível garantir os recursos necessários para o custeio da máquina estatal e para a implementação dos direitos humanos, possa o ente público promover mudanças sociais e desenvolvimento humano, utilizando o Direito Tributário como instrumento.

Isso porque a temática da implementação dos direitos humanos está estritamente ligada às questões orçamentária e fiscal, havendo quem alegue a necessidade de aplicação da cláusula da reserva do possível como limite à possibilidade de concretização dos direitos fundamentais sociais. Segundo referida cláusula, os recursos orçamentários são escassos e insuficientes para atender a todas as demandas sociais, razão pela qual seria possível ao Estado tutelar apenas o mínimo existencial de cada pessoa.

Abstraída, neste trabalho, a discussão acerca da correção dessa tese, o certo é que as prestações positivas do Estado encontram limites na riqueza nacional e na situação econômica de um país, uma vez que não se pode acreditar na utópica inesgotabilidade dos recursos públicos.²

Por outro lado, reconhece-se que não existem direitos sem custos de efetivação. Todos os direitos são positivos, no sentido de que exigem gastos públicos para sua proteção, o que sugere uma reflexão sobre a legitimidade democrática da destinação dos recursos escassos, a transparência e a prioridade dessa destinação, além da questão moral e política da justiça distributiva como forma de concretização da igualdade.

Nesse sentido, Stephen Holmes e Cass Sustein demonstram que mesmo os direitos civis e políticos possuem altos custos que devem ser sustentados por toda a sociedade através da tributação. Logo, não são apenas os direitos sociais que necessitam de verbas públicas para sua implementação, mas também os direitos civis e políticos, assim como outras espécies de direitos fundamentais. Como afirmam Holmes e Sustein, “todos os direitos são custosos porque todos os direitos pressupõem o financiamento pelo contribuinte de mecanismos eficazes de supervisão para monitoramento e execução”.³

Isso torna claro o quanto estão relacionadas a questão da efetividade dos direitos fundamentais e as finanças públicas, realçando a importância da destinação inteligente dos limitados recursos públicos, evitando-se desperdícios.

Dessa forma, diante da normatividade dos princípios constitucionais, a postura do Estado não deve ser somente negativa, no sentido de não

2 SILVA, Sandoval Alves da. *Direitos Sociais: leis orçamentárias como instrumento de implementação*. Curitiba: Juruá, 2007. p. 183.

3 SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000. p. 17.

intervir em demasia na esfera de liberdade dos cidadãos. Ao reverso, a Carta Magna Brasileira de 1988 previu, já no preâmbulo, a instituição de um Estado Democrático, destinado a assegurar, entre outras coisas, o exercício dos direitos fundamentais, o bem-estar, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, albergando, em seu bojo, uma série de valores fundamentais, inclusive com o reconhecimento de direitos de caráter econômico e social, que devem nortear a ação estatal em todas as suas esferas, inclusive na política tributária, como objetivos a serem perseguidos.

2 DESENVOLVIMENTO, IGUALDADE E AÇÃO AFIRMATIVA

Como defende o economista indiano Amartya Sen, o desenvolvimento de um país não pode ser medido apenas com enfoque no nível de renda de sua população, devendo ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam, eliminando-se as privações que limitam as suas escolhas e oportunidades sociais.⁴

Por outro lado, a diversidade humana não pode ser ignorada no tratamento das políticas destinadas à expansão das liberdades e à promoção da igualdade, uma vez que o efeito de ignorar as variações interpessoais pode contrariar a própria igualdade, na medida em que oculta o fato de que para conferir igual consideração a todos pode ser necessário dar um tratamento desigual àqueles que estão em desvantagem.

É exatamente esse tratamento diferenciado com o objetivo de expandir liberdades e promover a igualdade que está no centro da fundamentação das políticas de ação afirmativa. Tal expressão, derivada da língua inglesa (affirmative action), foi empregada pela primeira vez em um texto oficial pelo Presidente norte-americano John Kennedy, ao editar a Executive Order n. 10.925, de 06.03.1963, segundo a qual os contratantes com o governo federal deveriam, além de não discriminhar funcionários ou candidatos a funcionários por motivos de raça, credo, cor ou nacionalidade, adotar ação afirmativa para assegurar que essas pessoas fossem empregadas.⁵

Também designadas como “discriminação positiva”, referidas políticas são tentativas de concretização da igualdade substancial ou material, na medida em que proporcionam um tratamento prioritário ou preferencial com vistas à inclusão social de determinados grupos socialmente fragilizados ou vulneráveis. Em outras palavras, considerando que os tratamentos desiguais que impliquem a negação de direitos são

4 MENEZES, Paulo Lucena de. *A Ação afirmativa (Affirmative action) no direito norte-americano*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 88.

5 GOMES, Joaquim B. Barbosa. *Ação afirmativa & princípio constitucional da igualdade: (o Direito como instrumento de transformação social. A experiência dos EUA)*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 40.

inválidos por violarem o princípio da igualdade, as ações afirmativas visam exatamente facilitar o acesso a tais direitos, daí resultando a sua legitimidade.

Em monografia sobre o tema, Joaquim B. Barbosa Gomes assim define as ações afirmativas:

Atualmente, as ações afirmativas podem ser definidas como um conjunto de políticas públicas e privadas de caráter compulsório, facultativo ou voluntário, concebidas com vistas ao combate à discriminação racial, de gênero, por deficiência física e de origem nacional, bem como para corrigir os efeitos presentes da discriminação praticada no passado, tendo por objetivo a concretização do ideal de efetiva igualdade de acesso a bens fundamentais como a educação e o emprego.⁶

Ao lado das normas que constituem o modelo repressor de combate à discriminação, que são pautadas na concepção de que o direito tem a função meramente negativa, utilizando-se de técnicas de desencorajamento, ganham destaque as normas que, utilizando-se da função promocional do direito, ao invés de se limitarem à proibição do tratamento discriminatório, têm o objetivo de combatê-lo e de eliminar ou atenuar os seus nefastos efeitos através de medidas de promoção social dos indivíduos discriminados. Trata-se do modelo de ação afirmativa, essencial para promoção da inclusão social desses indivíduos, proporcionando um alcance efetivo da igualdade material entre as pessoas. Nas palavras esclarecedoras de Flávia Piovesan:

Vale dizer, para garantir e assegurar a igualdade não basta apenas proibir a discriminação, mediante legislação repressiva. São essenciais as estratégias promocionais capazes de estimular a inserção e inclusão desses grupos socialmente vulneráveis nos espaços sociais. (...) O que se percebe é que a proibição da exclusão, em si mesma, não resulta automaticamente na inclusão. Logo, não é suficiente proibir a discriminação, quando o que se pretende é garantir a igualdade de fato, com a efetiva inclusão social de grupos que sofreram e sofrem um persistente padrão de violência e discriminação. Nesse sentido, como poderoso instrumento de inclusão social, situam-se as ações afirmativas.⁷

Estimuladas pelo imperativo de atuação estatal positiva na tutela promocional dos direitos humanos e fundamentais e decorrentes do abandono da idéia de neutralidade estatal em questões sociais, que era típica do Estado liberal clássico, tais medidas afirmativas têm por meta atingir vários objetivos, dentre os quais se destacam os escopos de promover a igualdade material e o de combater a discriminação.

6 PIOVESAN, Flávia. *Temas de direitos humanos*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003. p. 199.

7 SANTOS, Boaventura de Sousa. *A gramática do tempo: para uma nova cultura política*. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2008. p. 280-283.

O sociólogo português Boaventura de Sousa Santos argumenta que a regulação social da modernidade é constituída pelos sistemas da desigualdade e da exclusão/segregação, sendo o primeiro um fenômeno sócio-econômico produzido pela relação capital/trabalho e o segundo um fenômeno cultural e social, um fenômeno de civilização, tratando-se de um processo histórico através do qual uma cultura cria o interdito e o rejeita.⁸ Essa distinção pode ser utilizada para se defender que são objetivos da ação afirmativa, simultaneamente, combater a desigualdade sócio-econômica por políticas redistributivas de recursos, e combater a discriminação que proporciona a exclusão social de indivíduos pertencentes a grupos vulneráveis.

Segundo aduz Boaventura de Sousa Santos, deve-se buscar uma articulação entre as políticas de igualdade e políticas de identidade, devendo-se reconhecer que nem toda a diferença é inferiorizadora e que uma política de igualdade que desconhece e descaracteriza tais diferenças não inferiorizadoras, contraditoriamente, converte-se numa política de desigualdade. Em outras palavras, como salientou referido autor, “temos o direito a ser iguais sempre que a diferença nos inferioriza; temos o direito de ser diferentes sempre que a igualdade nos descaracteriza”.⁹

Com base nas lições do jusfilósofo norte-americano Ronald Dworkin a respeito das ações afirmativas¹⁰, podem ser destacados três critérios para utilização de tais medidas: justiça, adequação e eficiência.¹¹ Tais critérios podem ser perfeitamente atendidos utilizando-se a função extrafiscal dos tributos como instrumento de ação afirmativa, especialmente no que atina à concessão de benefícios fiscais, como forma de implementar e estimular a adoção das políticas de ações afirmativas pela iniciativa privada.

Assim, a utilização de medidas de ação afirmativa só é justificável, ou seja, justa, quando houver uma situação de exclusão a ser corrigida; quando a medida for apta, isto é, adequada, em tese, a corrigir a situação de exclusão; e quando efetivamente provocar o fim ou a atenuação dessa exclusão.

Há perfeita compatibilidade das políticas de ação afirmativa com a Constituição Federal de 1988 e até mesmo a obrigatoriedade de o Estado promover essas medidas, haja vista os objetivos fundamentais da República definidos constitucionalmente. A Constituição de 1988, aliás, dispõe sobre

8 SANTOS, op. cit., p. 313

9 O autor trata sobre as ações afirmativas em três obras: *Uma questão de princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2000. p. 437-494; *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002. p. 343-369; e *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 543-607.

10 No mesmo sentido: BRITO FILHO, José Cláudio Monteiro de. Ação afirmativa: fundamentos e critérios para sua utilização. *Revista do Tribunal de Justiça do Estado do Pará*, n° 98, v. 50, p. 7-16, 2006.

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

algumas formas de ação afirmativa, assim como a prevista no art. 7º, XX, garantindo a proteção do mercado de trabalho da mulher mediante incentivos específicos, e no art. 37, VIII, que prevê a reserva de vagas para portadores de deficiência em concursos públicos.

O direito fundamental à igualdade é aquele que mais tem subido de importância no Direito Constitucional, pois é o centro medular de um Estado preocupado com o desenvolvimento social e com a garantia dos direitos fundamentais.

A par de outros dispositivos, o princípio da igualdade está disposto no art. 5º, *caput*, da Constituição de 1988.¹² A primeira vista, parece que o princípio da igualdade foi previsto diversas vezes no mesmo dispositivo. Contudo, esclarece-se que o dispositivo protege duas dimensões da igualdade: a igualdade perante a lei, denominada de igualdade formal; e a igualdade na lei, chamada de igualdade material.¹³

A igualdade formal ou perante a lei garante a aplicação uniforme da lei. Essa dimensão da igualdade corresponde à postura individualista que emergiu com o advento do Estado Liberal clássico do século XVIII, em que os direitos fundamentais eram vistos essencialmente como direitos negativos, isto é, como direitos de defesa do cidadão em face do Estado. Como acentua Daniel Sarmento, “na leitura estritamente individualista, a igualdade jurídica é a mera igualdade formal, com a recusa a qualquer pretensão de utilização do Direito para fins redistributivos”.¹⁴

A igualdade formal é insuficiente na medida em que a lei, mesmo sendo aplicada uniformemente a todos, pode trazer alguma discriminação arbitrária em seu conteúdo, além de ser insuficiente para os propósitos do regime constitucional de conferir uma vida digna a todos.

Essa constatação explica a expressão “sem distinção de qualquer natureza” constante no texto constitucional acima transscrito, fazendo referência, nesse ponto, à igualdade na lei ou igualdade material. Ademais, a dimensão da igualdade material decorre de uma interpretação sistemática da Constituição como um todo, a qual institui um Estado Social promotor dos direitos fundamentais, de forma a buscar a efetiva igualdade substancial entre os cidadãos, no sentido de auxiliar a todos na criação de condições necessárias para viver a vida que desejarem, respeitando-se as escolhas pessoais de cada um.

Nesse contexto é que surgem as ações afirmativas, medidas que, promovendo a igualdade substancial ou material, são perfeitamente compatíveis com os objetivos da República brasileira traçados no art. 3º da

12 ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.p. 74-75.

13 SARMENTO, Daniel. *Livres e iguais*: estudos de direito constitucional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006. p. 63.

14 BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6. ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985. p. 1.

Constituição, quais sejam, construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Além da compatibilidade com a Constituição, as ações afirmativas são previstas expressamente em tratados internacionais de direitos humanos, normas materialmente constitucionais, por força do texto constitucional brasileiro (§ 2º do art. 5º). A adoção de ações afirmativas está prevista, entre outros documentos internacionais, pela Convenção Internacional sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação Racial e pela Convenção sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação contra a mulher, ambas ratificadas pelo Brasil.

3 DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DA POLÍTICA DE AÇÃO AFIRMATIVA

Segundo o magistério de Aliomar Baleeiro, “O tributo é a vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ele se projeta sobre o solo de sua dominação”.¹⁵ Isso significa que os tributos são fundamentais para a própria existência do Estado, que deles não pode prescindir para consecução dos seus objetivos constitucionais. No exercício de sua soberania, o Estado exige dos indivíduos os recursos que necessita e o faz usando o seu poder de império.

Deve-se observar, contudo, que a relação de tributação não é simples relação de poder de cunho autoritário, mas uma relação jurídica em que os indivíduos consentem, por seus representantes, na instituição do tributo, na limitação de sua liberdade em prol do interesse coletivo.¹⁶

A tributação consentida foi um dos primeiros direitos humanos conquistados historicamente pelos cidadãos. Exemplo disso é que, segundo a narrativa de Alberto Nogueira, um dos pontos básicos da Revolução Francesa consistiu na eliminação dos privilégios fiscais da nobreza e do clero através da universalização do tributo, de tal modo que todos contribuiriam segundo suas possibilidades para a manutenção das despesas públicas.¹⁷

Conforme lição de Ricardo Lobo Torres, “o poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado”, significando que o Estado exerce o seu poder tributário sob permanente limitação dos direitos e garantias fundamentais. □ Dessa

15 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 29.

16 NOGUEIRA, Alberto. A reconstrução dos direitos humanos da tributação. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 68.

17 TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. v. III. *Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 14.

forma, o poder tributário exercido pelo Estado deve especial respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes e esse respeito não se refere apenas à observância das clássicas limitações constitucionais ao poder de tributar, mas também à utilização do direito tributário como instrumento de mudança social, de desenvolvimento humano, no sentido propugnado por Amartya Sen, através de um adequado manejo da tributação extrafiscal.

Essa constatação se deve ao fato de que o tributo não pode ser considerado tão somente uma relação de poder, na qual o Estado se sobrepõe aos seus súditos, ou mesmo como um sacrifício para os cidadãos. Pelo contrário, o tributo deve ser considerado como um dever fundamental, “como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”.¹⁸

Por sua vez e na mesma diretriz, Klaus Tipke e Douglas Yamashita lecionam que o dever de pagar impostos é um dever fundamental, porquanto se constitui em uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse da sociedade. Em razão disso, o Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores, passando a exercer uma importância fundamental na realização dos fins estatais.¹⁹

O tributo não exerce, atualmente, unicamente a função de prover o Estado dos recursos necessários para a manutenção do aparato estatal ou para o financiamento dos direitos fundamentais e das necessidades públicas, função classicamente conhecida como função fiscal dos tributos. Mais do que isso, o tributo deve ser utilizado como forma de contribuir para consecução dos objetivos fundamentais da República brasileira, com a efetivação de uma justa distribuição de riquezas, para que o desenvolvimento sócio-econômico não seja uma prerrogativa de poucos e para que o bem-estar social seja uma garantia de todos, sem quaisquer discriminações odiosas.

A tributação extrafiscal decorre do intervencionismo do Estado, do abandono da tese de que os tributos devem ser neutros, tal como preconizava o liberalismo econômico, sob o entendimento de que a fazenda pública e a tributação deveriam se pautar por objetivos puramente fiscais, devendo se limitar ao mínimo possível, a fim de não provocar intervenções consideradas maléficas à economia. A tributação extrafiscal é fenômeno que caminha de mãos dadas com o intervencionismo do Estado, na medida em que é ação estatal sobre a sociedade, o mercado e a, antes sagrada, livre iniciativa.²⁰

18 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Livraria Almeidina: Coimbra, 1998. p. 185.

19 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 15.

20 FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 47.

Ocorre que, na atualidade, já não se pode defender, seriamente, a limitação da tributação a objetivos meramente fiscais, em face das atribuições constitucionais que tem o Estado Democrático de Direito. António Carlos dos Santos destaca que a neutralidade é apontada por muitos como a principal norma de tributação. No entanto, tal doutrina não se sustenta, uma vez que, por definição, a fiscalidade é uma forma de intervenção do Estado. Como menciona o autor português, mais do que intervenção, em economias de mercado, a fiscalidade é uma condição de existência do próprio Estado, é algo imanente ao seu funcionamento.²¹

Conforme observação do citado jurista, até mesmo a experiência de tributação do liberalismo deslegitima uma visão radical da neutralidade, pois várias foram as formas de intervencionismo fiscal assumidas no período liberal, de fim econômico, social e moralizador, como as proteções aduaneiras; a tributação na hipótese de sucessão *causa mortis* como forma de redistribuição da riqueza, bem como a instituição de impostos sobre produtos nocivos à saúde.

Com efeito, inexiste neutralidade da tributação em termos absolutos, porque as normas tributárias indutoras, ao incentivarem certos comportamentos desejáveis, assumem a função de promover uma alteração no *status quo*, uma mudança em direção ao desenvolvimento econômico-social. Essa perspectiva é condizente com a utilização dos tributos com finalidades extrafiscais, o que é uma evidência decorrente das finalidades atribuídas pelo moderno constitucionalismo aos tributos.

Na mesma diretriz, Raimundo Bezerra Falcão observa que mesmo sendo razoável falar em de uma tributação fiscal, “não se poderia, com êxito, cogitar da existência de uma fazenda neutral. Isso, ela nunca o foi. É ideal que, não obstante haja prosperado como tese, a prática se encarregou de fazer mirrar”. Citado autor anota um dado inegável: “a fazenda ‘neutral’ protege os favorecidos, deixando ao relento os desfavorecidos. É uma maneira de praticar um intervencionismo às avessas, pelo menos à luz da Justiça”.²²

Com o advento do Estado social e dos direitos fundamentais prestacionais, conhecidos como direitos fundamentais de segunda geração ou dimensão, a atividade fiscal do Estado foi intensificada, a fim de provê-lo dos recursos necessários para o financiamento de tais direitos. Dessa forma, o Estado experimentou uma série de transformações que afetaram as suas funções clássicas e, em consequência, seus instrumentos de atuação, a exemplo dos tributos, os quais ganharam nova configuração, sendo aptos a promoverem uma mudança social para melhor, proporcionando um combate à discriminação e à desigualdade de recursos, por intermédio de ações afirmativas.

21 SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Livraria Almedina, 2003. p. 354.

22 FALCÃO, op. cit., p. 44.

Os tributos têm elevada potencialidade de proporcionar uma mudança social, o que ocorre, por exemplo, quando são utilizados como instrumentos de ação afirmativa, através da função extrafiscal destinada à promoção da igualdade. Segundo leciona Raimundo Bezerra Falcão,

Os diversos ordenamentos jurídicos, inclusive o brasileiro, já albergam propensões de utilização das potencialidades mudancistas da tributação, certamente em decorrência do convencimento de que é um – se bem que não o único – caminho importante na escalada do homem em busca de transformações o mais possível incruentas e que respeitem a dignidade e a vida do ser humano.

O jurista espanhol Juan Manuel Barquero Estavan explica a mudança na função dos sistemas tributários no âmbito do Estado Social:

el cambio más relevante tiene que ver justamente con las funciones que se asignan a esa Hacienda pública, que transcinden las puramente financieras, para incluir otras en consonancia con las asumidas por el Estado, de transformación o remodelación social y de dirección de la economía; a Hacienda pública aparece, en ese nuevo contexto, como uno de los más importantes instrumentos en manos del Estado para alcanzar esos objetivos.²³

O tributo constitui um pressuposto funcional do Estado Social e Democrático de Direito, uma vez que, para poder desenvolver suas funções, o Estado inevitavelmente necessita extrair uma parte importante dos ingressos de seus cidadãos através dos tributos. Com isso, constata-se que as funções do Estado prestacional e as funções do Estado fiscal constituem funções complementares no Estado social, pois os tributos deixam de ser um instrumento neutro e com finalidade exclusivamente financeira, para exercer, também, a função de ordenação econômica e social, ocupando um lugar central dentro do catálogo de instrumentos de política econômica e social.²⁴

Deve ser destacado que o sistema tributário justo é aquele que observa os princípios e valores constitucionais. A justa distribuição da carga tributária entre os cidadãos, por intermédio de leis fiscais éticas, é princípio fundamental de um Estado Democrático de Direito. Se não existir política fiscal justa, não há espaço para política justa.²⁵

23 BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. *Cuadernos y debates* n.º 125. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. p. 21-22.

24 Ibidem, p. 37-38.

25 TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 28.

No que tange às técnicas de implementação das ações afirmativas, a doutrina indica que podem ser utilizados, além do sistema de cotas, o método do estabelecimento de preferências, o sistema de bônus e os benefícios fiscais como instrumento de motivação do setor privado. Nesse sentido, Joaquim B. Barbosa Gomes destaca:

De crucial importância é o uso do poder fiscal, não como mecanismo de aprofundamento da exclusão, como é da nossa tradição, mas como instrumento de dissuasão da discriminação e de emulação de comportamentos (públicos e privados) voltados à erradicação dos efeitos da discriminação de cunho histórico.²⁶

Considerando que o Direito Tributário sofre os influxos do Direito Constitucional, é incontestável a possibilidade de se falar em discriminações positivas em matéria tributária. Como afirmou José Ricardo do Nascimento Varejão, “A ação afirmativa em Direito Tributário reflete a dinâmica do tributo em atendimento a sua função social.”²⁷

Desde longa data Raimundo Bezerra Falcão já adotava entendimento que se coaduna com a utilização do direito tributário como instrumento de inclusão social, o que pode ser realizado mediante o uso de ação afirmativa. Segundo citado autor:

É tempo de reformular a idéia de que um Estado ditando normas gerais e iguais para todos. Já se pode pensar em contrabalançar a situação dos menos favorecidos, com leis que sejam iguais para os iguais, mas diferenciadas em favor dos menos afortunados.²⁸

Em relação ao sistema constitucional tributário, a norma proclamada no art. 150, II, da Constituição Federal, estabelece ser vedado o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação *equivalente*. Essa proibição da desigualdade se expressa sob as formas principais de proibição de privilégios odiosos e proibição de discriminação fiscal.²⁹

A proibição de privilégios odiosos indica que qualquer discriminação que leve à diminuição ou à exclusão da carga tributária, *aumentando a desigualdade* entre contribuintes está proibida. Por sua vez, as discriminações fiscais odiosas são desigualdades *desarrazoadas* que excluem alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não-odioso, constituindo ofensa aos direitos humanos do contribuinte.

Ao utilizar a função extrafiscal do tributo, portanto, o Estado intervém nas relações sociais e na economia, o que configura um poderoso

26 GOMES, Joaquim B. Barbosa. *O debate constitucional sobre as Ações Afirmativas*. Disponível em: <http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=33>. Acesso em: 21 abr. 2010.

27 VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. *Princípio da Igualdade e direito tributário*. São Paulo: MP, 2008. p. 173.

28 FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1981, p. 161.

29 TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 78-82.

instrumento para promoção dos direitos fundamentais, em especial o direito à igualdade.

O Direito Tributário, historicamente, tem camuflado a realidade de que a figura do contribuinte tem sido usada como instrumento de apropriação do patrimônio (riqueza) de uns (os mais fracos) em proveito de outros (os mais poderosos).³⁰ Segundo o exemplo narrado por Alberto Nogueira, na dinâmica da Revolução Francesa, a burguesia assumiu a direção e o controle, deixando para trás os demais interlocutores e companheiros de luta, impondo também na área dos tributos seus interesses e sua vontade.³¹

Em contraposição a esse uso histórico do direito tributário, é necessária uma “reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação”³², razão pela qual se sustenta aqui a utilização desse ramo do Direito para a promoção de políticas públicas com a finalidade de alcançar o ideal de justiça social, a exemplo das ações afirmativas. Trata-se, primordialmente, de uma intervenção estatal por normas que induzem o comportamento dos particulares ou simplesmente os premiam: é a intervenção estatal por normas de indução, na classificação de Eros Grau.³³ Nessas espécies de normas, a sanção punitiva é substituída por um incentivo ou um prêmio, que pode ser um estímulo à iniciativa privada para adoção da política de ação afirmativa em contrapartida à concessão de benefícios fiscais.

O Direito Tributário, com sua função extrafiscal, já vem sendo utilizado no direito positivo de diversos países como instrumento das políticas de ação afirmativa. José Pastore informa que, ao lado do sistema de reserva de mercado para emprego de portadores de deficiências (cotas), instituídos na Europa ao longo do século XX com o objetivo de acomodar os ex-combatentes de guerra feridos, estabeleceu-se em diversos países, a exemplo da Alemanha, Áustria, França e Itália, um sistema de cota-contribuição, que estabelece a obrigatoriedade, para os empregadores que não conseguirem, por motivos justificados, preencher as cotas, da contribuição para um fundo público destinado à reabilitação profissional dos portadores de deficiência.³⁴

Segundo este autor, na Espanha as empresas recebem incentivos e subsídios para empregar portadores de deficiência, tais como redução de contribuições previdenciárias e deduções tributárias. Informa, também, que na América Latina muitos países têm previsão para concessão de incentivos e prêmios ao setor privado para contratação de pessoas portadoras de deficiência. Por exemplo, na Argentina, cita a Lei n. 24.465/95, que reduz em 50% as contribuições previdenciárias dos empregadores que contratam

30 NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997. p. 111.

31 Ibidem, p. 77.

32 Ibidem, p. 78.

33 GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 150.

34 PASTORE, José. *Oportunidades de trabalho para portadores de deficiência*. São Paulo: LTr, 2000. p. 157-176.

portadores de deficiência. No Peru, a Lei n. 23.285/82 concede benefícios tributários para empresas para contratação dessas pessoas. Na República Dominicana, as empresas têm reduções fiscais quando participam de planos de admissão de portadores de deficiência aprovados pelo governo.

Em Portugal, ainda segundo Pastore, há vários mecanismos de apoio financeiros às empresas. Por exemplo, a contribuição previdenciária é reduzida à metade (12,5%) na contratação de portadores de deficiência. No caso de contrato por prazo determinado, ou para trabalhos em casa, há reduções ainda maiores nas alíquotas das contribuições previdenciárias ou impostos.

No Brasil, ainda é modesta a utilização de benefícios fiscais como instrumento de ações afirmativas. Como exemplos do direito positivo pátrio, pode-se destacar que em diversas Constituições dos Estados-membros da federação tal instrumento é utilizado, em especial para estimular a inclusão de portadores de deficiência no mercado de trabalho, com a previsão de concessão de benefícios fiscais para as empresas que os empregam.

Há diversos exemplos, também no âmbito do direito estadual e municipal que aqui não serão citados, pela limitação deste trabalho. Contudo, no âmbito da legislação federal, merece destaque a isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados na aquisição de automóveis de passageiros de fabricação nacional por pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas (art. 1º, IV, da Lei nº 8.989/95)³⁵; e a isenção de Imposto sobre Operações Financeiras nas operações de financiamento para aquisição de veículos por pessoas portadoras de deficiência (art. 72, IV, da Lei nº 8.383 de 30.12.91).

Há quem defende que tais medidas afirmativas pudessem ser expandidas na legislação tributária federal, a exemplo da legislação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, que, permitindo o abatimento de verbas gastas em determinados investimentos, tidos como de interesse social ou econômico, poderia ser um campo fértil para o desenvolvimento de tais políticas de inclusão social. Essa técnica poderia, *de lege ferenda*, ser utilizada como ação afirmativa, permitindo-se a dedução de percentual da base de cálculo do IR para aquelas empresas que empregassem pessoas pertencentes a grupos vulneráveis, como afrodescendentes³⁶, mulheres e portadores de necessidades especiais, ou que melhorassem as condições de trabalho dessas pessoas, contribuindo para uma maior inclusão social.

35 O Superior Tribunal de Justiça, no REsp 567.873-MG, 1ª Turma, Relator Min. Luiz Fux, DJ de 25.02.2004, tratou sobre o tema sob a ótica das ações afirmativas, conferindo interpretação extensiva à citada isenção para conceder o benefício ao deficiente físico imobilizado de dirigir.

36 Veja-se o Plano Nacional de Promoção da Igualdade Racial - PLANAPIR (Decreto Federal nº 6.872, de 04.06.09), em que se prevê no anexo, eixo 1 (trabalho e desenvolvimento econômico), item VIII, como objetivo do Plano, propor um sistema de incentivos fiscais para empresas que promovam a igualdade racial.

Américo Bedê Freire Júnior defende também a utilização de isenções fiscais condicionais para estimular as empresas à contratação de indivíduos discriminados, afirmando:

A empresa, então, que tiver determinado percentual de determinada categoria que sofreu discriminação terá um benefício fiscal. Ora, se a Constituição autoriza a adoção de isenções fiscais para a redução das desigualdades regionais, com muito mais razão é constitucional a adoção de isenções para diminuir as desigualdades vivenciadas pelos cidadãos brasileiros. Outra vantagem do regime é que a empresa precisaria manter esses percentuais de funcionários beneficiários sob pena de, se assim não proceder, não ter condições de continuar a usufruir da isenção.³⁷

Vale citar, também, programa de ação afirmativa, embasado em benefícios fiscais, na área da educação: o Programa Universidade para Todos (ProUni) institucionalizado pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, que é destinado à concessão de bolsas de estudo integrais e parciais para cursos de graduação e seqüenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos, a estudantes que tenham cursado o ensino médio completo na rede pública de ensino ou em instituições privadas com bolsa integral; aos estudantes portadores de deficiência; e aos professores da rede pública de ensino, para determinados cursos destinados à formação do magistério da educação básica. Tal diploma legal, ainda, prevê que a instituição de ensino superior, ao aderir ao ProUni, adote um termo de adesão onde conste a cláusula da reserva de percentual de bolsas de estudo destinado à implementação de políticas afirmativas de acesso ao ensino superior de portadores de deficiência ou de autodeclarados indígenas e negros.

Nos termos do art. 8º da supracitada lei, as instituições de ensino que aderirem ao ProUni ficam isentas de uma série de tributos federais, dentre eles: o IRPJ, a CSLL, a COFINS e Contribuição para o PIS.

Com essa aplicação da política de ação afirmativa, aumenta-se o comprometimento dos particulares com a não-segregação social de membros de grupos vulneráveis, bem como com a promoção dos direitos fundamentais. Isso porque uma das funções dos direitos fundamentais é propiciar um certo equilíbrio de forças entre partes conflitantes que não se encontrem em mínimas condições de igualdade³⁸, sendo dever do legislador, com prioridade, a concretização dos direitos fundamentais. No Estado Democrático Social de Direito não apenas o Estado ampliou suas atividades, mas também a

³⁷ FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. *Ação afirmativa e isenções tributárias*. Disponível em: <<http://www.lpp-uerj.net/olped/documentos/ppcor/0128.pdf>>. Acesso em 24 out. 2008.

³⁸ DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 109.

sociedade participa mais ativamente do exercício do poder. Assim, os direitos fundamentais merecem proteção não apenas contra atos do poder público, mas também contra os mais fortes no âmbito da sociedade³⁹, devendo o Estado forçar o respeito pelos particulares aos direitos fundamentais, a exemplo do direito à igualdade, escopo das ações afirmativas.

O Supremo Tribunal Federal já se posicionou no sentido de que essa utilização da função extrafiscal dos tributos como política de ação afirmativa é compatível com o princípio da igualdade, quando do julgamento de uma ação direta de inconstitucionalidade em que se alegava ser inconstitucional a Lei nº 9.085/95, do Estado de São Paulo, que instituiu a concessão de incentivos fiscais para as pessoas jurídicas domiciliadas no Estado que, na qualidade de empregador, possuíssem pelo menos 30% (trinta por cento) de seus empregados com idade superior a 40 (quarenta) anos.

Vejamos a ementa desse julgado, ressaltando que a declaração de inconstitucionalidade do benefício fiscal em relação ao ICMS se deu em razão de uma questão formal na instituição do benefício:

Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembléia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia.

Procede a alegação de inconstitucionalidade do item 1 do § 2º do art. 1º, da Lei 9.085, de 17/02/95, do Estado de São Paulo, por violação ao disposto no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição Federal. Em diversas ocasiões, este Supremo Tribunal já se manifestou no sentido de que isenções de ICMS dependem de deliberações dos Estados e do Distrito Federal, não sendo possível a concessão unilateral de benefícios fiscais. Precedentes ADIMC 1.557 (DJ 31/08/01), a ADIMC 2.439 (DJ 14/09/01) e a ADIMC 1.467 (DJ 14/03/97).

Ante a declaração de inconstitucionalidade do incentivo dado ao ICMS, o disposto no § 3º do art. 1º desta lei, deverá ter sua aplicação restrita ao IPVA.

Procedência, em parte, da ação.⁴⁰

Como se constata, a utilização da extrafiscalidade não se deu de forma compulsória aos particulares. Ao contrário, tratou-se de induzir o comportamento destes com vistas ao respeito do direito fundamental à igualdade, mediante a concessão de um benefício fiscal, isto é, uma forma de sanção premial. Nesse desiderato, podem ser utilizados os mecanismos

³⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 401.

⁴⁰ STF, ADIn 1276/SP, Relatora Min. Ellen Gracie, julgamento em 29.08.2002, DJ de 29.11.2002.

de redução de alíquotas, de dedução de despesas na base de cálculo de tributos ou mesmo a concessão de isenções condicionais, sendo necessário salientar que toda renúncia fiscal deve ser tomada com responsabilidade fiscal, em atenção ao art. 165, § 6º, da Constituição Federal e aos artigos 5º, II, e 14 da Lei Complementar nº 101/2000.

4 CONCLUSÃO

Pretendeu-se, com essas breves palavras, analisar o problema de como o Direito Tributário pode ser útil para a implementação de políticas de inclusão social, em especial as ações afirmativas, que visam à inclusão social de grupos desfavorecidos e discriminados negativamente ao longo da história, bem como à promoção da igualdade material entre os cidadãos, no sentido de auxiliar a todos na criação de condições necessárias para viver a vida que desejarem, respeitando-se as escolhas pessoais de cada um.

A utilização da tributação com tais fins pode propiciar ao Brasil, algum dia, a qualificação de país desenvolvido, pois, para isso, como alertou Amartya Sen, não basta apenas um enfoque no nível de renda da população, mas também proporcionar aos cidadãos um nível mínimo de qualidade de vida, de dignidade, ou seja, o desenvolvimento deve ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam, eliminando-se as privações que limitam as suas escolhas e oportunidades sociais.

Nesse contexto, a diversidade humana não pode ser ignorada no tratamento das políticas destinadas à expansão das liberdades e à promoção da igualdade, podendo ser necessário dar um tratamento desigual àqueles que estão em desvantagem, como ocorre com as ações afirmativas.

Essas políticas podem ser utilizadas não apenas no âmbito da Administração Pública, podendo o Estado induzir o comportamento dos particulares para fortalecer a adesão a tais políticas. O direito tributário, por intermédio da função extrafiscal dos tributos, pode ser útil nesse desiderato, através da possibilidade de previsão legislativa da concessão de benefícios fiscais aos contribuintes que facultativamente aderirem a essas políticas. Exemplos de uso dos tributos com a finalidade de inclusão social já existem no direito comparado e no direito pátrio, embora essa utilização ainda seja modesta.

A Constituição Federal de 1988 possui um nítido caráter democrático e uma explícita preocupação com o ideal de justiça social, albergando perfeitamente as medidas de ação afirmativa nos objetivos fundamentais estabelecidos pela República, o que reflete na tributação, de forma que, através da concessão de benefícios fiscais, essas medidas podem ser úteis para inclusão social de membros de grupos vulneráveis.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.
- BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6. ed. rev. e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1985.
- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho. *Cuadernos y debates* n.º 125. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
- BRITO FILHO, José Cláudio Monteiro de. Ação afirmativa: fundamentos e critérios para sua utilização. *Revista do Tribunal de Justiça do Estado do Pará*, nº 98, volume 50, 2006.
- DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.
- DWORKIN, Ronald. *Uma questão de princípio*. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- _____. *Lerando os direitos a sério*. Tradução: Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- _____. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Forense: Rio de Janeiro, 1981.
- FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. *Ação afirmativa e isenções tributárias*. Disponível em: <<http://www.lpp-uerj.net/olped/documentos/ppcor/0128.pdf>>. Acesso em 24 out. 2008.
- GOMES, Joaquim B. Barbosa. *Ação afirmativa e princípio constitucional da igualdade: (o Direito como instrumento de transformação social. A experiência dos EUA)*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- _____. *O debate constitucional sobre as Ações Afirmativas*. Disponível em: <http://www.mundojuridico.adv.br/sis_artigos/artigos.asp?codigo=33>. Acesso em: 21 abr. 2010.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 2006.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass. *The Cost of Rights – Why Liberty depends on Taxes*. New York, Norton, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MENEZES, Paulo Lucena de. *A Ação afirmativa (Affirmative action) no direito norte-americano*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Livraria Almeidina: Coimbra, 1998.

NOGUEIRA, Alberto. *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

PASTORE, José. *Oportunidades de trabalho para portadores de deficiência*. São Paulo: LTr, 2000.

PIOVESAN, Flávia. *Temas de direitos humanos*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2003.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *A gramática do tempo: para uma nova cultura política*. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2008.

SASSAKI, Romeu Kazumi. *Inclusão: construindo uma sociedade para todos*. 5. ed. Rio de Janeiro: WVA, 2003.

SANTOS, António Carlos dos. *Auxílios de Estado e Fiscalidade*. Coimbra: Livraria Almedina, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SARMENTO, Daniel. *Livres e iguais: estudos de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

SEN, Amartya Kumar. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SILVA, Sandoval Alves da. *Direitos Sociais: leis orçamentárias como instrumento de implementação*. Curitiba: Juruá, 2007.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Volume III. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. *Curso de direito financeiro e tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

VAREJÃO, José Ricardo do Nascimento. *Princípio da Igualdade e direito tributário*. São Paulo: MP, 2008.



LUANA VARGAS MACEDO

Procuradora da Fazenda Nacional

FORÇA - PERSUASIVA OU VINCULANTE - DOS PRECEDENTES JUDICIAIS DO STF/STJ. DESTINO DOS RECURSOS INTERPOSTOS CONTRA DECISÕES FUNDADAS NESSES PRECEDENTES. APRESENTAÇÃO, OUNÃO, PELA PGFN, DE RECURSO E DE CONTESTAÇÃO. RAZÕES DE CONVENIÊNCIA E OPORTUNIDADE. REQUISITOS

1. *O precedente judicial, oriundo do STF/STJ, formado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC* ostenta uma força persuasiva especial e diferenciada, de modo que os recursos interpostos contra as decisões judiciais que os aplicarem possuem chances reduzidas de êxito. Assim, critérios de política institucional apontam no sentido de que a postura de *não mais apresentar qualquer tipo de recurso* (ordinários/extradicionários), nessas hipóteses, é a que se afigura como a mais vantajosa, do ponto de vista prático, para a PGFN, para a Fazenda Nacional e para a sociedade. Nessa mesma linha, também não há interesse prático em continuar *contestando* pedidos fundados em precedentes judiciais formados sob a nova sistemática.

2. Diante da força persuasiva inferior que marca os *precedentes judiciais, oriundos do STF/STJ, não submetidos à sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC*, não há parâmetros suficientemente seguros para se afirmar se os recursos interpostos contra as decisões que os aplicarem tendem, ou não, a obter êxito, sendo certo que fatores das mais diversas ordens poderão influenciar/determinar o resultado do julgamento desses recursos. Assim, razões de política institucional apontam no sentido de que *não é conveniente* a adoção, pela PGFN, da postura de deixar de interpor qualquer espécie de recurso contra decisões judiciais proferidas em consonância com tais precedentes, já que não se pode antever se a adoção dessa postura traria mais vantagens do que desvantagens.

3. Em se tratando, especificamente, de *RE/RESP's* interpostos contra acórdãos proferidos em consonância com *jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ*, o seu seguimento tem

sido repetidamente obstado pelos Presidentes/Vice-Presidentes (de TRF's e do STJ); daí que, nesses casos, pode-se afirmar, com a segurança necessária, que os recursos extremos interpuestos contra essas decisões possuem reduzida viabilidade de êxito, de modo que a PGFN não possui interesse prático em continuar insistindo na sua interposição.

4. De igual modo, também é possível afirmar a baixa utilidade em continuar interpondo *agravo regimental* contra decisões monocráticas, proferidas por Relatores nos TRF's, no STJ e no STF que, com respaldo em jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ, seguida pela respectiva Turma, negam seguimento, nos termos do art. 557 do CPC, a recursos (agravos de instrumentos, apelações, RESP's e RE's).

5. A aplicação prática das orientações ora sugeridas depende da verificação, pelo Procurador da Fazenda Nacional que atua no caso concreto, quanto ao atendimento dos requisitos listados por este Parecer; ainda como consideração de ordem prática, vale o registro de que a não apresentação, pela PGFN, de contestação/recurso, nas hipóteses sugeridas neste Parecer, deve, sempre, ser precedida de *justificativa processual*, a ser apresentada administrativamente pelo Procurador da Fazenda Nacional.

I

DEFINIÇÃO DO OBJETO DO PRESENTE PARECER

1. O escopo do presente Parecer consiste, basicamente, em definir a *postura a ser adotada pelas unidades da PGFN diante de decisões judiciais, desfavoráveis à Fazenda Nacional, proferidas em consonância com jurisprudência oriunda do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ)*. Nessas hipóteses, a PGFN deverá continuar interpondo recursos?

2. Para que bem se resolva a questão acima mencionada, reputa-se relevante que, antes, sejam analisados, de forma sucessiva, os seguintes temas: (i) *a força dos precedentes judiciais oriundos do STF e do STJ*; (ii) *destino dos recursos eventualmente interpuestos contra decisões judiciais proferidas em consonância com esses precedentes*. Examinados esses dois temas, será, então, possível retomar a questão acima referida para, finalmente, enfrentá-la em toda sua plenitude.

II

A FORÇA DOS PRECEDENTES JUDICIAIS ORIUNDOS DO STF E DO STJ

3. Como se sabe, pertence à tradição do ordenamento jurídico brasileiro a regra segundo a qual os precedentes judiciais oriundos dos seus

Tribunais Superiores possuem força *apenas persuasiva, e não vinculante*. Nesse ponto, a ordem jurídica pátria, identificada com o sistema da *Civil Law* (ou romântico-germânico), distancia-se dos ordenamentos ligados à *Common Law* (ou anglo-saxões), em que, de ordinário, vigora o sistema do *stare decisis*, caracterizado pela força vinculante dos precedentes judiciais provenientes de alguns dos seus Tribunais. Assim, no Brasil, com a ressalva das Súmulas Vinculantes e das decisões tomadas pelo STF em controle concentrado de constitucionalidade das leis, às quais foi conferido efeito vinculante, as demais orientações provenientes do STF ou do STJ não possuem esse efeito, de modo que, *a rigor*, a definição dada, por esses Tribunais, a determinada controvérsia jurídica tem caráter apenas persuasivo, não possuindo o condão de verdadeiramente vincular os demais órgãos do Poder Judiciário na resolução de demandas futuras que tratem dessa mesma controvérsia.

4. Apesar disso, tem-se verificado, especialmente nos últimos anos, a paulatina e crescente introdução, no sistema processual civil brasileiro, de mecanismos destinados a, a um só tempo, *conferir mais racionalidade e celeridade à entrega da prestação jurisdicional e promover a unidade da interpretação do direito*, especialmente mediante o substancial *incremento da força persuasiva dos precedentes judiciais oriundos dos Tribunais Superiores*. Trata-se do fenômeno da “verticalização” das decisões do STF e do STJ ou da “commonlawização”¹ da ordem jurídica pátria, que tem o precedente judicial como o seu protagonista. As razões que justificam esse movimento foram bem sintetizadas pelo Min. SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA:

- a) a necessidade de tornar a Justiça mais ágil e eficiente, afastando milhares de ações desnecessárias e recursos meramente protelatórios, que, na maioria reproduzindo peças lançadas em computador, estão a congestionar os tribunais, agredindo o princípio da celeridade processual e tornando a jurisdição ainda mais morosa, com críticas gerais;
- b) não justificar-se a multiplicidade de demandas e recursos sobre teses jurídicas absolutamente idênticas, já definidas inclusive na Suprema Corte do País, sabido ainda que o descumprimento das diretrizes dessas decisões promana, em percentual muito elevado, da própria Administração Pública;
- c) a necessidade de prestigiar o princípio isonômico, o direito fundamental à igualdade perante a lei, eliminando o perigo das decisões contraditórias, muitas delas contraditórias inclusive a declarações de inconstitucionalidade, em incomprensível contra-senso;

1 Expressão utilizada por Sérgio Gilberto Porto, na seguinte passagem: “Realmente, a chamada “commonlawização” do direito nacional é o que se pode perceber, com facilidade, a partir da constatação da importância que a jurisprudência, ou seja, as decisões jurisdicionais, têm adquirindo no sistema pátrio, particularmente através do crescente prestígio da corrente de pensamento que destaca a função criadora do juiz” (Sobre a Common Law, Civil Law e o precedente judicial. Disponível em: <<http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Sergio%20Porto-formatado.pdf>>)

d) a imprescindibilidade de resguardar o princípio da segurança jurídica, assegurando a previsibilidade das decisões judiciais em causas idênticas.”²

5. Dentre os dispositivos legais veiculadores de mecanismos processuais que, ao reforçar a importância dos precedentes judiciais oriundos dos Tribunais Superiores, pretendem atingir as finalidades mais acima elencadas, podem ser citados o art. 475, §3º (inexistência de remessa necessária quando a sentença estiver fundada em jurisprudência do plenário do STF ou em Súmula de Tribunal Superior), o art. 518, §1º (Súmula “impeditiva de recursos”), o art. 557 (inadmissão monocrática de recurso contrário à súmula ou à jurisprudência dominante do STF ou do STJ) e o art. 557, §1º (provimento monocrático de recurso em consonância com súmula ou jurisprudência dominante do STF ou do STJ), todos do CPC e, por fim, o art. 103-A da CF/88 (Súmula Vinculante), introduzido pela Emenda Constitucional n. 45, de 30 de novembro de 2004 (Emenda da “Reforma do Judiciário”).

6. Entretanto, embora esses mecanismos processuais tenham, inegavelmente, contribuído para o incremento da força persuasiva dos precedentes judiciais oriundos dos Tribunais Superiores, a experiência acabou demonstrando que os mesmos não eram suficientes para, *efetivamente*, atingir as finalidades acima elencadas (mais uma vez: conferir mais racionalidade e celeridade à entrega da prestação jurisdicional e promover a unidade da interpretação do direito); assim, apesar da existência desses mecanismos, na prática, não raras as vezes, demandas múltiplas, referentes à mesma controvérsia jurídica, continuavam recebendo tratamento distinto pelos órgãos do Poder Judiciário, *inclusive quando sobre aquela controvérsia já havia pronunciamento oriundo dos Tribunais Superiores*. Essa situação refletia um inegável déficit de autoridade das decisões oriundas do STF/STJ, os quais, apesar de constitucionalmente destinados a proferir a última palavra em termos de interpretação constitucional/infraconstitucional, na prática, tinham seu relevante papel de intérpretes máximos diminuído em razão do indiscriminado desrespeito aos seus precedentes judiciais.

7. Finalmente, com a introdução, no sistema processual civil pátrio, da *sistemática de julgamento por amostragem dos recursos extremos repetitivos* (Recurso Especial e Recurso Extraordinário), tal qual delineada pelos arts. 543-B e 543-C do CPC³, a força persuasiva dos precedentes judiciais oriundos do

2 Tendências brasileiras rumo à jurisprudência vinculante. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/viewFile/18390/17954>>.

3 Especificamente sobre como se dá o processamento do novo instituto previsto no art. 543-C do CPC, esta CRJ já elaborou Parecer (Parecer PGFN/CRJ n. 1392/2008), em que se analisou, de forma pormenorizada, todas as suas etapas, fornecendo, a seu respeito, um norte inicial à carreira. Face à similaridade entre o rito previsto nos art. 543-C e o previsto no art. 543-B do CPC, bem como entre a razão-de-ser subjacente a ambos os institutos, praticamente toda a análise feita pelo Parecer n. 1392/2008 sobre o primeiro deles serve, também, ao segundo. Assim, partindo das considerações

STJ/STF chegou a um nível bastante elevado, abaixo, apenas, da força – no caso, vinculante - de que os mesmos se revestem quando resultam em Súmulas Vinculantes ou quando provém de julgamentos realizados, pela Suprema Corte, em sede de controle concentrado de constitucionalidade das leis.

8. Com efeito, diferentemente do que prevê o art. 103-A da CF/88, segundo o qual essas Súmulas terão “*efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal*”, não há, no modelo de julgamento por amostragem dos recursos extremos repetitivos, qualquer comando prevendo que, uma vez definida, pelos Tribunais Superiores, determinada questão jurídica na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC, essa definição deverá ser, *necessariamente*, seguida pelos demais órgãos do Poder Judiciário nas futuras demandas a respeito dessa mesma questão. Tampouco há, no novo modelo de julgamento, qualquer regra estabelecendo que os recursos eventualmente interpostos contra as *futuras decisões judiciais* proferidas no mesmo sentido da definição antes firmada pelo STJ/STF serão, *necessária ou automaticamente, inadmitidos*⁴.

contidas no Parecer PGFN/CRJ n. 1392/2008, pode-se resumir o rito da nova sistemática de julgamento dos recursos extremos repetitivos nos seguintes termos:

(i) escolha, pelo Presidente ou pelo Vice-Presidente do Tribunal *a quo*, ou, conforme o caso, pelo próprio STF/STJ, de recurso que represente de maneira adequada a controvérsia (doravante denominado de “recurso paradigma”), o qual será encaminhado ao respectivo Tribunal Superior;

(ii) os demais recursos – já interpostos ou que venham a ser interpostos - que versem sobre a mesma matéria ficarão sobrestados (normalmente na origem, mas nem sempre) até o pronunciamento definitivo do STF/STJ sobre a controvérsia;

(iii) especificamente em relação aos recursos extraordinários, caso o STF, ao analisar o recurso paradigma, considere que a matéria nele tratada *não* possui repercussão geral, os recursos sobrestados na origem serão automaticamente inadmitidos; por outro lado, caso o STF considere que a matéria possui repercussão geral, esse Tribunal Superior passará, em seguida, ao exame do mérito do recurso extraordinário;

(iv) julgado o *mérito* do recurso extremo paradigma pelo STF/STJ, surgem, a princípio, três possibilidades: *a* - na hipótese de o acórdão recorrido estar em consonância com a orientação firmada pelos referidos Tribunais Superiores, os recursos sobrestados na origem serão inadmitidos (“terão seguimento denegado” ou serão considerados “prejudicados”, nos exatos termos utilizados, respectivamente, pelos arts. 543-C, §7º, inc. I e 543-B, §3º, do CPC); *b* - na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação firmada pelos referidos Tribunais Superiores, o Tribunal *a quo* poderá se retratar da decisão antes proferida, alinhando-a ao posicionamento do STF/STJ e, assim, declarar prejudicados os recursos repetitivos até então sobrestados; *c* - ainda na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação firmada pelos Tribunais Superiores, e caso o Tribunal *a quo* decida por manter sua decisão, recusando-se a dela se retratar, os recursos sobrestados na origem, desde que tenham sido objeto de prévio juízo de admissibilidade positivo, serão encaminhados aos respectivos Tribunais Superiores.

4 Registre-se, aqui, que a disciplina conferida à nova sistemática de julgamento, prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, estabeleceu a *inadmissão automática e necessária, apenas, dos recursos extremos repetitivos que estavam sobrestados na origem*, aguardando o julgamento do recurso paradigma, pelo STF/STJ, sendo certo que tal inadmissão ocorrerá sempre que a orientação firmada nesse julgamento coincidir com aquela contida no acórdão objeto dos recursos extremos sobrestados; por outro lado, tais regras *não estabeleceram que os recursos eventualmente interpostos contra as decisões futuras que aplicarem o precedente judicial, já existente, formado sob as vestes dos arts. 543-B e 543-C do CPC, serão, igualmente, inadmitidos necessária e automaticamente*.

9. Entretanto, apesar de não ser, propriamente, vinculante, e de não ensejar a inadmissão automática dos recursos interpostos contra os futuros acórdãos que o aplicarem, é certo que os precedentes judiciais formados sob as vestes dos arts. 543-B e 543-C do CPC ostentam uma *força persuasiva especial e diferenciada*, capaz, a um só tempo, de *distingui-los* dos outros precedentes judiciais, também oriundos do STF/STJ, mas que não resultaram de julgamentos submetidos a tal sistemática, e de *tornar a sua aplicação* praticamente impositiva às futuras demandas que tratem da mesma questão jurídica nele tratada, podendo essa aplicação ser superada, apenas, em hipóteses absolutamente remotas e excepcionais.

10. *E de onde advém essa sobredita força persuasiva especial e diferenciada dos precedentes judiciais formados sob a nova sistemática de julgamento?* A resposta, segundo aqui se entende, é a de que a força persuasiva especial e diferenciada desses precedentes judiciais advém, basicamente, de *dois fatores* (que guardam entre si verdadeira relação de interdependência): *primeiro*, do procedimento, também especial e diferenciado, conferido ao julgamento dos recursos extremos repetitivos, tal qual delineado nos arts. 543-B e 543-C do CPC; *segundo*, da própria lógica do novo instituto, ou, ainda, da sua razão-de-ser.

11. A respeito do *primeiro fator* acima referido, cabe registrar que ao novo modelo de julgamento, por amostragem, dos recursos extremos repetitivos, previsto nos arts. 543-B e 543-C do CPC, foi conferido um *rito processual absolutamente especial e destacado, inédito no sistema processual civil brasileiro*, composto por fases e dotado de características bastante peculiares, tais como: (a) a possibilidade de que, diante da relevância da matéria, o STF/STJ autorizem a *manifestação de terceiros* (pessoas, órgãos e entidades, com interesse na controvérsia), a respeito da repercussão geral, nos recursos extraordinários repetitivos⁵, e a respeito do mérito, nos recursos especiais repetitivos⁶; (b) possibilidade de que o STF/STJ solicitem, aos Tribunais estaduais e federais, *informações* a respeito da controvérsia⁷; (c) *prévia oitiva do Ministério Públ*ico acerca da controvérsia, no processamento dos recursos especiais repetitivos⁸; (d) *julgamento do recurso extremo* paradigmado pelo Pleno, no STF⁹, e pela Seção ou pela Corte Especial, no STJ¹⁰.

12. Percebe-se que a feição dada ao julgamento dos recursos extremos repetitivos, previsto nos arts. 543-B e 543-C do CPC, imprime aos

5 Conforme prevê o art. 543-A, §6º, aplicável à sistemática prevista no art. 543-B, ambos do CPC.

6 Conforme prevê o art. 543-C, §4º do CPC.

7 Conforme prevêm, respectivamente, os arts. 328, do Regimento Interno do STF, e 543-C, §3º do CPC.

8 Conforme prevê o art. 543-C, §5º do CPC.

9 Conforme decorre do art. 102, §3º da CF/88 e, nesse sentido, restou definido, pelo STF, em Questão de Ordem lançada no julgamento do RE n. 580.108.

10 Conforme disposto na Resolução n. 8/2008, do STJ, em seu art. 2º.

precedentes judiciais dele decorrentes, inegavelmente, *um grau de legitimidade excepcional*, na exata medida em que, *de um lado*, a sua formação conta - ou pode contar - com a participação de múltiplos agentes (do Ministério Público e, mesmo de integrantes da sociedade, na figura de terceiros interessados na controvérsia), e, *de outro lado*, o seu julgamento é realizado pelos órgãos colegiados máximos ou qualificados do STF/STJ. De fato, nenhum outro precedente judicial, ainda que oriundo do STF/STJ, e mesmo que tenha dado origem a Súmula (não Vinculante), resulta de um procedimento tão legitimador quanto aquele previsto nos arts. 543-B e 543-C do CPC, pertinente ao julgamento dos recursos extremos repetitivos.

13. Justamente por resultarem de procedimento tão especial e legitimador, os precedentes judiciais formados nos termos dos arts. 543-B e 543-C do CPC revestem-se de um nível de *definitividade e certeza diferenciado*, quando comparado àquele ostentado pelos precedentes oriundos de julgamentos, ainda que do STF/STJ, não submetidos à nova sistemática. Com isso se quer dizer que a *alteração*, pelo STF/STJ, do entendimento contido em precedente judicial formado nos moldes da nova sistemática, embora possível, parece pouco provável, e, ao que tudo indica, apenas ocorrerá em casos excepcionais e extremos, quando, por exemplo, novos dados possam ser agregados à questão jurídica tratada no precedente de modo a demonstrar que a definição nele contida já não mais se apresenta como a melhor tecnicamente, ou, então, como a mais justa¹¹; por outro lado, e diversamente, sabe-se que os precedentes oriundos do STF/STJ, não submetidos à nova sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, têm se mostrado especialmente sujeitos a oscilações e alterações determinadas pelos mais diversos fatores (p. ex., mudanças de entendimento decorrentes da alteração na composição das turmas julgadoras desses Tribunais).

14. Nessa linha, pode-se afirmar, então, que: o procedimento especial e legitimador previsto nos arts. 543-B e 543-C do CPC faz com que os precedentes judiciais dele decorrentes ostentem um nível bastante elevado de certeza e definitividade; esses atributos, por sua vez, estando presentes em tais precedentes, são capazes de lhes elevar a *força persuasiva*, o que significa que a sua *observância*, pelos órgãos jurisdicionais inferiores, embora não seja obrigatória, dado o seu caráter *não vinculante, certamente será a regra*.

15. Já no que pertine ao *segundo fator* acima referido, impende assinalar que a própria *lógica do novo instituto*, explicada, primordialmente, a partir das suas finalidades (como antes referido: conferir racionalidade e celeridade à entrega da prestação jurisdicional e unidade na interpretação do direito), impõe que os precedentes judiciais dele resultantes se revistam de uma força persuasiva realmente diferenciada, superável apenas excepcionalmente.

11 Trata-se do “*overruling*”, hipótese típica de superação do precedente judicial vinculante encontrada no sistema do *stare decisis*, presente, de regra, nos ordenamentos ligados à Common Law.

16. De fato, a lógica subjacente à nova sistemática de julgamento certamente restaria desvirtuada caso o precedente judicial formado sob as suas vestes pudesse ser, simplesmente, e sem qualquer distinção, ignorado quando do julgamento das *demanda futuras* que tratem da mesma questão jurídica nele tratada, como se fosse um precedente judicial “normal” (ou seja, que não se sujeitou a tal sistemática especial), prestando-se a definir o destino, apenas, do conjunto restrito de recursos repetitivos que estavam sobrestados na origem aguardando o julgamento do recurso paradigma. Assim, quando determinada tese jurídica é apreciada, debatida e, enfim, decidida mediante o diferenciado e especial procedimento previsto nos arts. 543-B e 543-C do CPC, o precedente daí decorrente, conforme visto acima, ostenta tamanho grau de certeza e definitividade que o seu descumprimento indiscriminado, pelos demais órgãos jurisdicionais e pelos próprios Tribunais Superiores, nos casos futuros e idênticos que lhes sejam submetidos, seria ir “na contramão” das próprias finalidades que alimentam e movem o novo sistema, e que lhe justificam a razão-de-ser.

17. E esse descumprimento indiscriminado retiraria, do novo instituto, muito da sua *utilidade*, eis que demandas idênticas e múltiplas, que tratassem de controvérsia jurídica já detidamente analisada e definitivamente resolvida pelo STF/STJ, em julgamento realizado sob a sistemática prevista no art. 543-B e 543-C do CPC, continuariam recebendo tratamentos divergentes e, nessa linha, anti-isonômicos, pelos órgãos jurisdicionais inferiores. E mais: os recursos interpostos nos autos dessas demandas repetitivas e múltiplas continuariam aportando ao STJ/STF, contribuindo, dessa forma, para o abarrotamento desses Tribunais e, consequentemente, para a – tão indesejada - elevação dos índices de morosidade e de ineficiência na entrega da prestação jurisdicional.

18. Assim, dos *dois fatores* acima referidos decorre a constatação de que o precedente judicial formado sob as vestes dos arts. 543-B e 543-C do CPC, a despeito de não possuir caráter vinculante, *apresenta um “plus” em sua força persuasiva*, sendo esta mais elevada do que a dos precedentes judiciais, ainda que oriundos do STF/STJ, não resultantes de julgamentos sujeitos à nova sistemática.

III DESTINO DOS RECURSOS INTERPOSTOS CONTRA DECISÕES JUDICIAIS QUE APLICAREM PRECEDENTES ORIUNDOS DO STF/STJ.

19. Diante do panorama acima delineado, parece correto se afirmar que, sob o critério da *qualidade da força* de que se revestem, existem, na ordem jurídica brasileira, três “espécies” de precedentes judiciais oriundos do STF/STJ: *(i) precedentes do STF que ensejaram a edição de Súmula Vinculante ou que foram proferidos em sede de controle*

concentrado de constitucionalidade – possuidores de força vinculante; (ii) *precedentes oriundos de julgamentos realizados nos termos dos arts. 543-B e 543-C do CPC* – possuidores de uma força persuasiva “qualificada”, explicada a partir dos dois fatores acima referidos; (iii) *precedentes oriundos de julgamentos não submetidos à sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC* – possuidores de uma força persuasiva “ordinária”, ou seja, comum.

20. Os *primeiros* – que ensejaram Súmula Vinculante ou que tenham sido proferidos em sede de controle concentrado – possuem, como se sabe, o condão de vincular os demais órgãos do Poder Judiciário na resolução de demandas pendentes e futuras que versem sobre a mesma controvérsia jurídica nela tratada, *de modo que os recursos eventualmente interpostos contra as decisões judiciais que os aplicarem serão, necessariamente e por força de lei, rejeitados*.

21. Os *segundos*, por sua vez, - formados nos moldes dos art. 543-B e 543-C do CPC -, ostentam força persuasiva bastante elevada, *de modo que os recursos eventualmente interpostos contra as decisões judiciais que os aplicarem possuem chances remotas, bastante reduzidas, de êxito*; e essa reduzida viabilidade de êxito se faz presente não apenas em relação aos recursos extremos (recursos extraordinário e especial) contrários ao precedente judicial formado sob a nova sistemática, verificando-se, também, em relação aos recursos ordinários (p. ex. apelação e agravo de instrumento) que ostentarem tal condição. É que, atualmente, o CPC alberga mecanismos processuais capazes de obstar, desde o início, o processamento dessas duas espécies de recursos (extremos e ordinários), sempre que os mesmos afrontarem a jurisprudência dos Tribunais Superiores. É o caso, por exemplo, do art. 557 do CPC, que estabelece que o Relator, no Tribunal *a quo* ou mesmo no Tribunal Superior, negará seguimento a recurso (apelação, agravo de instrumento, recurso extraordinário e recurso especial) contrário a “jurisprudência dominante” do STF/STJ.

22. Por fim, quanto aos *terceiros* – não submetidos aos arts. 543-B e 543-C do CPC –, a realidade tem demonstrado que os mesmos ostentam uma força persuasiva inferior, evidenciada pelo inegável histórico de desrespeito indiscriminado a esses precedentes pelos órgãos jurisdicionais inferiores; trata-se do já antes referido fenômeno do “déficit de autoridade das decisões oriundas do STF/STJ”. Embora não se pretenda, neste Parecer, perquirir as - complexas e multifacetadas- causas desse fenômeno, não se pode deixar de referir que uma delas parece estar relacionada à própria *instabilidade* da jurisprudência do STF/STJ, ou seja, ao baixo grau de definitividade e certeza de que se revestem os seus precedentes, o que, certamente, estimula ou encoraja, ainda que de forma indireta, os órgãos

jurisdicionais inferiores a julgarem em sentido diverso do encampado por esses Tribunais Superiores, sempre que assim determinar o seu entendimento pessoal sobre a questão levada a juízo.

23. Assim, diante da força persuasiva inferior que marca os precedentes judiciais, oriundos do STF/STJ, não submetidos à sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, *não há parâmetros minimamente seguros e estáveis para se afirmar se os recursos eventualmente interpostos contra as decisões que os aplicarem (se os aplicarem) tendem, ou não, a obter êxito*¹²; aqui, fatores das mais diversas ordens poderão influenciar/determinar o resultado do julgamento do recurso, como, por exemplo, a jurisprudência firmada, no âmbito do próprio órgão julgador do recurso, a respeito da questão jurídica definida no precedente, o grau de estabilidade do entendimento firmado nesse precedente (o que, por sua vez, depende do fato de tal entendimento ser pacífico e reiterado ou isolado, ser recente ou antigo, ter sido proferido por Turma ou pelo órgão plenário do Tribunal), dentre vários outros.

24. Entretanto, como *verdadeira exceção* ao afirmado no parágrafo anterior, tem-se verificado, na prática, de forma repetitiva, a adoção, pelos Presidentes e Vice-Presidentes dos Tribunais Regionais Federais, da postura de, por ocasião do juízo de admissibilidade recursal, inadmitir recursos especial e extraordinário interpostos contra decisões proferidas em consonância com a *jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ*¹³ (formada, ou não, nos moldes da nova sistemática), invocando-se, para tanto, o disposto na Súmula 83 do STJ¹⁴. A mesma conduta tem sido assumida, pelo Presidente/Vice-Presidente do E. STJ, ao efetuar o juízo de admissibilidade dos recursos extraordinários interpostos contra acórdãos proferidos com respaldo em jurisprudência pacífica e reiterada daqueles dois Tribunais Superiores.

25. Assim, *nessa hipótese específica*, pode-se afirmar, com um grau aceitável de segurança, - obtida mediante a análise da conduta reiteradamente assumida pelos Presidentes/Vices dos TRF's e do STJ -, que *os recursos extremos interpostos contra acórdãos fundados em jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ tendem a ser inadmitidos*, independentemente do fato de tal jurisprudência derivar, ou não, do procedimento previsto no art. 543-B e 543-C do CPC.

12 Vale repetir, aqui, na linha do já afirmado anteriormente, que, não obstante a existência, no CPC, de diversos mecanismos processuais tendentes a prestar a jurisprudência dos Tribunais Superiores, tais como os artigos 475, §3º, 518, §1º, 557 e 557, §1º, a realidade acabou demonstrando a sua incapacidade para impedir a proliferação de decisões judiciais contrárias a essa jurisprudência.

13 Esclareça-se, nesse ponto, que por “jurisprudência reiterada e pacífica” do STF/STJ entende-se aquela aplicada de modo uniforme por todos os Ministros do Tribunal Superior.

14 “*Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.*”

IV

POSTURA DA PGFN DIANTE DE DECISÕES DESFAVORÁVEIS À FAZENDA NACIONAL, PROFERIDAS EM CONSONÂNCIA COM PRECEDENTES JUDICIAIS ORIUNDOS DO STF/STJ

26. Uma vez analisados, nas linhas anteriores, a força dos precedentes judiciais oriundos do STF/STJ e o destino dos recursos eventualmente interpostos contra decisões que os aplicarem, já se faz possível retomar a questão que efetivamente constitui o objeto do presente Parecer, a saber: *qual deve ser a postura, adotada pela PGFN, diante de decisões judiciais, desfavoráveis à Fazenda Nacional, proferidas em consonância com jurisprudência oriunda do STF/STJ?* Nessas hipóteses, a PGFN deverá continuar interpondo recursos?

27. Preliminarmente, registre-se que a questão acima referida somente tem pertinência para aquelas hipóteses em que a decisão judicial, desfavorável à Fazenda Nacional, tenha sido proferida em consonância com precedente judicial, do STF/STJ, relativo à questão jurídica *que ainda não foi objeto de Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de Súmula ou Parecer do Advogado-Geral da União, de Parecer aprovado pelo PGFN ou por Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional*, elaborados no mesmo sentido do pleito formulado pelo particular, ou, ainda, que não se enquadre em uma daquelas previstas no art. 18 da Lei n. 10522/2004. É que, em todas essas hipóteses, *a postura da PGFN diante de decisões, desfavoráveis à Fazenda Nacional, que apliquem o precedente judicial* - relativo à questão jurídica objeto de: Ato Declaratório do PGFN ou elencada no art. 18 da Lei 10522/2004; de Súmula ou Parecer do AGU; ou de Parecer aprovado pelo PGFN ou por Procurador-Geral Adjunto da PGFN - *não poderá ser outra senão a de deixar de interpor recursos contra as mesmas*, por força do que *diretamente preconizam*, respectivamente, o art. 19, incisos I e II, da Lei n. 10.522/2004, os arts. 43 e 40 da LC n. 73/03, e os arts. 72 e 73 do Regimento Interno da Fazenda Nacional (aprovado pela Portaria 257/2009).

28. Feito esse registro inicial, impede esclarecer que a resposta ao questionamento acima lançado (recorrer ou não) irá variar, sensivelmente, conforme se esteja diante de decisão respaldada em precedente judicial (i) do qual resultou Súmula Vinculante ou que seja decorrente de julgamento proferido em sede de controle concentrado de constitucionalidade, (ii) oriundo de julgamento realizado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC ou (iii) oriundo de julgamento, proferido pelo STF/STJ, mas não realizado nos moldes daquela nova sistemática.

29. Caso se esteja diante de decisão judicial, desfavorável à Fazenda Nacional, proferida em consonância com o precedente judicial de que trata a alínea “i” acima referida, a resposta à questão objeto do presente parecer não apresenta qualquer dificuldade: é que, justamente como decorrência da força que emana dos precedentes

formados em sede de controle concentrado de constitucionalidade e das Súmulas Vinculantes, que a torna apta, segundo preconizam os arts. 102, §2º e 103-A da CF/88, a vincular a atuação de todos os órgãos da Administração Pública, a PGFN já se abstém de apresentar recursos contra decisões judiciais respaldadas nesses dois tipos de precedentes do STF. E mais: pela mesma razão, além de não interpor recursos, a PGFN também não apresenta contestação/impugnação contra pedidos respaldados em Súmula Vinculante ou em precedente formado em sede de controle concentrado de constitucionalidade.

30. Diversamente, maiores dificuldades exsurgem ao se buscar definir a postura a ser adotada pela PGFN caso a mesma esteja diante de decisão judicial, desfavorável à Fazenda Nacional, proferida em consonância com os precedentes judiciais de que tratam as alíneas “ii” e “iii” acima referidas, eis que os mesmos, como antes visto, ostentam força apenas persuasiva, e não vinculante. É precisamente dessas duas hipóteses que tratarão, de forma sucessiva, os dois próximos itens do presente Parecer (itens “a” e “b”).

a) Apresentação, ou não, de recursos contra decisões proferidas em consonância com precedente judicial formado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC.

31. Nos tópicos anteriores, foi visto, em síntese, que o precedente judicial formado sob a sistemática de julgamento prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC possui uma força persuasiva especial, que o diferencia daqueles não submetidos a tal sistemática; daí que os recursos eventualmente interpostos contra futuras decisões judiciais proferidas em consonância com esse precedente possuem chances reduzidas de êxito. Foi visto, também, que tanto os recursos ordinários, quanto os recursos extremos (RE e RESP), se contrários a precedente judicial formado sob a nova sistemática de julgamento, estarão, em regra, fadados ao insucesso, tendo em conta a existência de mecanismos processuais aptos a encerrar o processamento de ambos.

32. Assim, as cores de que se reveste o sistema processual civil vigente conduzem à constatação de que o recurso eventualmente interposto contra decisão proferida com respaldo em precedente judicial formado sob as vestes dos arts. 543-B e 543-C do CPC ostenta *pouca ou nenhuma utilidade prática*. E é justamente diante dessa constatação que se mostra pertinente questionar se a PGFN deverá continuar interpondo recursos em tais hipóteses.

33. Nesse ponto, vale esclarecer que se, até o presente momento, todos os temas lançados ao longo deste Parecer foram analisados sob um prisma estritamente técnico, sempre à luz das regras e princípios postos no ordenamento jurídico vigente, a questão de que ora se cuida, por outro lado, será examinada e resolvida a partir de considerações mais afetas à *política institucional e à estratégia de defesa*; com isso, afasta-se, de certo modo, e, é claro, na medida do possível, da Dogmática

Jurídica estrita, em que o direito posto confere uma só solução válida às questões que lhe são apresentadas, para, então, adentrar no campo da Política, em que se faz escolhas racionais dentre opções legítimas e possíveis.

34. E deste modo será feito, *em primeiro lugar*, por se entender que a própria natureza e conteúdo da questão objeto da presente análise assim exigem: de fato, a interposição, ou não, de recursos, pela PGFN, em que a viabilidade de êxito, embora existente, seja remota, é questão cuja resolução não se encontra previamente definida em regras existentes no Direito posto, devendo ser resolvida, assim, à luz de critérios de conveniência e oportunidade, aferíveis pela própria instituição; e, *em segundo lugar*, por se adotar aqui, *como verdadeira premissa*, o entendimento de que o conjunto de normas que conferem, à PGFN, a atribuição privativa para defender, judicialmente, os interesses da Fazenda Nacional, da qual decorre *o dever de fazê-lo de forma correta e plena, não* conduz - ao contrário do que sustentado ou imaginado por alguns - à obrigatoriedade de interposição de recursos em todo e qualquer caso, permitindo, antes, que a interposição, ou não, de recursos, mormente em situações, como a ora analisada, em que os mesmos possuem remota viabilidade de êxito, advenha de uma *opção de política institucional, pautada em critérios racionais*.

35. Assim, admitindo-se, como aqui se admite, que a resolução da questão ora sob análise deva advir de uma opção de política institucional, a ser tomada pela PGFN, *propõe-se, desde logo, que essa opção caminhe no sentido de não mais se apresentar recurso, quer ordinários (p.ex. apelação e agravo de instrumento), quer extraordinários (RE e RESP), contra as decisões judiciais, desfavoráveis à Fazenda Nacional, que se mostrarem consentâneas com precedente judicial formado sob a nova sistemática de julgamento prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC*.

36. E a *racionalidade* dessa *opção* se sustenta, primordialmente, na ausência de interesse, por parte da instituição, em continuar apresentando recursos contra decisões proferidas com respaldo em precedente formado sob a nova sistemática. Entretanto, cabe, aqui, fazer um breve parênteses para esclarecer que o interesse de que ora se cuida não diz respeito, propriamente, ao “interesse recursal”, ou seja, não se encaixa, a rigor e tecnicamente, na categoria processual de pressuposto recursal, cuja inexistência conduz à inadmissão do recurso interposto.

37. De fato, tecnicamente, afirma-se que inexiste interesse recursal, sob o aspecto da utilidade (que, ao lado da necessidade, constitui uma das modalidades de interesse recursal), quando o provimento, ainda que em tese, do recurso interposto não é capaz de trazer ao recorrente situação mais vantajosa, do ponto de vista prático. Nas palavras de FREDIE DIDIER JR. e de LEONARDO JOSÉ CARNEIRO DA CUNHA, respaldadas em lição de JOSÉ CARLOS BARBOSA MOREIRA, “*para que o recurso*

seja admissível, é preciso que haja utilidade – o recorrente deve esperar, em tese, do julgamento do recurso, situação mais vantajosa, do ponto de vista prático, do que aquela em que o haja posto a decisão impugnada”¹⁵.

38. Ora, na hipótese aqui analisada, pode-se afirmar que existe interesse, sob o ponto de vista técnico/jurídico, - aqui entendido, pois, como um dos pressupostos de admissibilidade recursal -, por parte da PGFN, em interpor recurso contra decisão proferida em desfavor da Fazenda Nacional e em consonância com entendimento plasmado pelo STF/STJ sob a sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C, eis que, a rigor, o julgamento desse recurso poderá lhe ensejar, na prática, uma situação mais favorável do que aquela trazida pela decisão recorrida. O que ocorre, aqui, é que, provavelmente (mas não necessariamente; lembre-se: os precedentes judiciais formados sob as vestes dos arts. 543-B e 543-C do CPC não possuem força vinculante) esse recurso será *improvado*, ou seja, terá seu mérito julgado improcedente, mas essa expectativa de improvimento do recurso não leva à conclusão de que falta interesse em interpô-lo, sob o ponto de vista jurídico. Noutras palavras: não se pode dizer, ao menos não tecnicamente, que a parte não possui interesse recursal por que antevê que, provavelmente, seu recurso será improvido.

39. Feita essa observação, breve e simples, mas necessária, passa-se a esclarecer em que sentido se pode afirmar, tal qual se fez em linhas anteriores, que a PGFN *não possui interesse* em continuar recorrendo contra decisões judiciais proferidas em consonância com precedente oriundo da nova sistemática.

40. Na verdade, na situação aventada, *o que a PGFN não possui é interesse prático* em continuar interpôndo recursos; é uma ausência de interesse que resulta da ponderação, feita à luz de critérios de política institucional, ligados a razões de conveniência e oportunidade da própria Administração, entre as *vantagens práticas* possivelmente decorrentes da adoção da postura de continuar interpôndo recursos na situação acima referida (em que há remota ou quase nula viabilidade de êxito do recurso eventualmente manejado) e as vantagens práticas possivelmente decorrentes da adoção da postura de não mais recorrer na referida situação. É dessa ponderação, ou desse juízo político, que desponta a constatação de que não interessa à instituição continuar interpôndo recursos, ordinários ou extraordinários, contra decisões proferidas em consonância com orientação firmada, pelo STF/STJ, em julgamento realizado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC, *eis que as vantagens decorrentes da adoção dessa postura superam, em muito, as vantagens que poderiam advir da adoção da postura contrária*.

41. De fato, a adoção da postura ora sugerida se encontra pautada em uma série de *vantagens ou benefícios práticos*, que podem ser examinados a partir de duas perspectivas primordiais: *uma primeira, de feição mais restrita, em*

15 *Curso de Processo Civil*, vol. 3, Ed. Jus Podivm, 2008, p. 51.

que analisados os benefícios que tal opção pode trazer à PGFN e à Fazenda Nacional; uma segunda, bem mais ampla, em que analisados os benefícios possivelmente gerados por essa opção em relação à efetividade do novo instituto previsto nos arts. 543-B e 543-C do CPC e, também, em relação à própria sociedade, ainda que, nesse último caso, de forma reflexa.

42. Assim, sob a primeira perspectiva acima referida, mais restrita, voltada para a própria instituição, os benefícios decorrentes da adoção, pela PGFN, da postura de não mais recorrer contra decisões, desfavoráveis à Fazenda Nacional, proferidas em consonância com precedente judicial formado sob a nova sistemática prevista, são, basicamente, os seguintes:

(i) *otimização na utilização dos recursos da instituição* – trata-se, possivelmente, do benefício mais evidente. Ao deixar de insistir na defesa de teses jurídicas já definitivamente resolvidas pelo STF/STJ, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, a PGFN evita o desperdício dos seus recursos, sobretudo os humanos (p. ex. o tempo de trabalho de Procuradores e servidores) e os materiais (p. ex. estrutura das unidades da PGFN e sistemas de informação utilizados na elaboração de peças processuais), em demandas que possuem pouca, ou nenhuma, potencialidade de lhe trazer resultados positivos, “liberando” esses recursos para que os mesmos possam ser utilizados em demandas que possuam real viabilidade de êxito. Noutras palavras: os esforços (recursos humanos/intelectuais e materiais) da PGFN serão inteiramente concentrados naquelas teses jurídicas, de interesse da Fazenda Nacional, cuja definição ainda se encontra pendente no Judiciário, bem como nas teses jurídicas nascentes.

(ii) *aumento da credibilidade da instituição junto ao Poder Judiciário, imediatamente, e junto à sociedade, mediatamente* – ao deixar de apresentar recursos sobre teses já resolvidas pelo STF/STJ, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, a PGFN passará a concentrar sua defesa em torno de teses mais críveis, o que, certamente, terá reflexos positivos em relação ao conceito, ou à imagem, que o Poder Judiciário, imediatamente, e a própria sociedade (no caso, os contribuintes), mediatamente, possuem em relação à instituição. O Poder Judiciário, num primeiro momento, e os próprios contribuintes, num segundo momento, saberão que as teses jurídicas que ainda estiverem sendo defendidas judicialmente pela PGFN são viáveis e críveis, e que essa defesa se dá de forma estratégica, consciente e direcionada, o que, certamente, elevará o “respeito” de ambos em relação à atuação da instituição.

(iii) *estímulo ao pensamento crítico dos Procuradores que integram os quadros da PGFN* - ao deixar de apresentar recursos sobre teses já resolvidas pelo STF/STJ, passando-se a concentrar os esforços - antes esparsos, desperdiçados em processos inúteis - em demandas que tratem de teses jurídicas ainda em real disputa no Poder Judiciário, a PGFN estimulará os seus Procuradores a atuarem com *ainda mais* raciocínio crítico e compreensão acerca da matéria recorrida. Abandona-se, assim, a atuação

mecanizada e repetitiva e passa-se para uma atuação que demandará a utilização de toda a capacidade intelectual dos Procuradores da Fazenda. Com isso, certamente, o grau de “engajamento” ou de “adesão” dos quadros da PGFN em relação às causas judiciais de interesse da Fazenda Nacional será ainda maior.

(iv) *minoração da condenação em honorários advocatícios* – ao deixar de insistir na interposição de recursos sobre questões jurídicas já definidas pelo STF/STJ, a PGFN estará dando ensejo à minoração do *quantum* das condenações em honorários advocatícios, sofridas pela Fazenda Nacional, nas demandas judiciais que tratem dessas questões.

43. Note-se que os benefícios acima listados não são estanques, mas, antes, se interconectam, se retro-alimentam, enfim, se complementam. E, todos, juntos, parecem conduzir ao mesmo resultado: *o aumento no grau de eficiência da instituição; atende-se, aqui, e de forma direta, ao princípio constitucional da eficiência administrativa*. De fato, na medida em que se optimiza a utilização dos recursos da PGFN, em que se aumenta a sua credibilidade junto ao Poder Judiciário e aos contribuintes e em que se estimula uma atuação ainda mais crítica por partes dos Procuradores que integram seus quadros, a tendência é a obtenção de resultados mais exitosos nas demandas judiciais de interesse da Fazenda Nacional.

44. De outra ponta, sob a *segunda perspectiva* acima mencionada, mais ampla e mais complexa, voltada, imediatamente, para o novo instituto do julgamento por amostragem de recursos extremos repetitivos e, mediatamente, para a sociedade como um todo, tem-se que os *benefícios* decorrentes da adoção, pela PGFN, da postura de não mais recorrer contra decisões que tratem de questão já definitivamente resolvida pelo STF/STJ, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C do CPC, são, basicamente, os seguintes:

(i) *maior efetividade do novo instituto* - ao optar por deixar de recorrer nessas situações, a PGFN contribui para a consecução das finalidades subjacentes à nova sistemática de julgamento prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, as quais, como visto, consistem em conferir mais racionalidade e celeridade à entrega da prestação jurisdicional e promover unidade na interpretação do direito, mediante o incremento da força dos precedentes judiciais. E, na medida em que a Administração Pública (aí se incluindo, por óbvio, a PGFN) ostenta a condição de uma das *maiores litigantes do país*, reconhecidamente responsável por uma parcela significativa do número de demandas repetitivas que abarrotam o Poder Judiciário, percebe-se que essa *atitude cooperativa*, de sua parte, assume papel realmente *decisivo* na consecução dessas finalidades e, conseqüentemente, na obtenção da efetividade do novo instituto; sem essa atitude cooperativa, parece questionável, inclusive, se será viável, na prática, que o novo instituto realmente atinja as suas finalidades.

(ii) *alinhamento aos novos rumos tomados pela ordem jurídica brasileira* - além disso, ao adotar tal postura cooperativa em relação à obtenção das finalidades do novo instituto previsto nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN estará se alinhando, a um só tempo, à nova feição assumida pelo processo civil brasileiro (influenciada, como visto anteriormente, por uma nítida tendência de “verticalização” das decisões do STF e do STJ ou de “commonlawização” da ordem jurídica pátria) e aos escopos declaradamente pretendidos pelo “II Pacto Republicano”, dentre os quais se inclui “*o aprimoramento da prestação jurisdicional, mormente pela efetividade do princípio constitucional da razoável duração do processo e pela prevenção de conflitos*”. Na verdade, a PGFN, como órgão de Estado, integrado ao Poder Executivo, estará se juntando a outros órgãos vinculados aos demais Poderes, como, por exemplo, ao Conselho Nacional de Justiça, em prol da concretização dos ideais que marcam os novos rumos tomados pela ordem jurídica brasileira.

(iii) *desoneração da sociedade em relação aos custos envolvidos quando o Estado está em juízo* - ao deixar de recorrer em matérias já definitivamente resolvidas pelo STF/STJ, a PGFN se afasta, gradualmente, da condição de uma dos maiores litigantes do país e, assim fazendo, atinge, de forma reflexa, a própria sociedade, que deixará de arcar com os altos gastos que necessariamente são despendidos quando o Estado vai a juízo.

(iv) *respeito ao cidadão brasileiro* – ao adotar a postura ora sugerida, a PGFN dará ensejo a que o jurisdicionado alcance com maior celeridade a prestação jurisdicional solicitada ao Poder Judiciário, contribuindo, assim, para que seja reduzido o tempo do processo.

45. Aduzidos os benefícios possivelmente decorrentes da opção, aqui proposta, de não mais recorrer contra decisões que tratem de questão jurídica já resolvida pelo STF/STJ, em sede de julgamento submetido à nova sistemática, impende elencar, por outro lado, e por honestidade intelectual, algumas vantagens que se pode imaginar como decorrentes da adoção da postura de *insistir* na interposição de recursos nas situações ora aventadas. E uma das possíveis vantagens parece se fundar no argumento de que a insistência na interposição de recursos, nessas situações, faria com que a PGFN continuasse tendo a possibilidade de reverter, a seu favor, a tese jurídica resolvida pelo STJ/STF; diversamente, adotando-se a postura de não mais recorrer, a PGFN estaria renunciando, de forma apriorística, à possibilidade de reversão da tese.

46. Esse argumento, entretanto, não impressiona, e isso por *duas* razões primordiais. Em *primeiro lugar*, por que, uma vez analisada e definida determinada questão jurídica, pelo STF/STJ, em julgamento submetido à especial e diferenciada sistemática de julgamento prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, as chances desses Tribunais Superiores alterarem seu entendimento são bastante remotas, conforme, inclusive, restou demonstrado

em tópicos anteriores deste Parecer; daí que a possibilidade de reversão, pela PGFN, de entendimento firmado por esses Tribunais Superiores em sede de julgamento submetido à nova sistemática é, em igual medida, bastante remota. Note-se que, muito embora em tempos anteriores não fosse incomum a oscilação da jurisprudência dos Tribunais Superiores, a realidade atual tem demonstrado que o mecanismo previsto nos arts. 543-B e 543-C do CPC alterou de forma substancial esse antigo cenário, conferindo uma maior estabilidade às orientações firmadas pelo STF/STJ em julgamentos realizados sob as suas vestes. Prova disso é que, até o presente momento, passados quase três anos da entrada em vigor do art. 543-B, e um ano e quatro meses da entrada em vigor do art. 543-C, ambos do CPC, nem o STF, nem o STJ, alteraram qualquer dos entendimentos por eles firmados em julgamentos submetidos aos referidos dispositivos legais.

47. Na verdade, na medida em que a orientação firmada pelos Tribunais Superiores em sede de precedente judicial formado sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC possui reduzidas chances de ser revertida, percebe-se, então, que a defesa, por parte da PGFN, daquelas teses jurídicas *que ainda estiverem em disputa no Judiciário* deverá ser ainda mais robusta e perfeita tecnicamente, assim como a sua participação na formação da jurisprudência dos Tribunais Superiores deverá ser cada vez mais ativa, *numa linha crescente em relação ao que já ocorre atualmente*. Ou seja, após a introdução, na ordem jurídica pátria, da nova sistemática de julgamentos dos recursos extremos repetitivos, o foco, por parte da PGFN, deverá recair, em regra (sendo certo que poderá haver exceções, conforme será visto no parágrafo seguinte), *não* nas teses jurídicas já definidas pelo STF/STJ, - buscando-se, inconsistentemente, a sua reversão -, mas, sim, naquelas teses jurídicas pendentes de definição, que ainda não foram apreciadas nos termos dos arts. 543-B e 543-C do CPC, envidando-se todos os esforços, especialmente junto aos Tribunais Superiores, no intuito de que as mesmas, *quando e se* submetidas à nova sistemática, sejam julgadas e definitivamente resolvidas em favor da Fazenda Nacional.

48. Em *segundo lugar*, por que, conforme será ainda melhor analisado posteriormente, em momento mais oportuno, nada impede que a PGFN, diante de precedentes judiciais contrários à Fazenda Nacional, formados sob as vestes dos arts. 543-B e 543-C do CPC, pondere a viabilidade, no caso concreto, de revertê-los e, considerando viável tal reversão, oriente as unidades descentralizadas que, sobre aquele específico tema, continuem interpondo recursos. Isso seria feito caso a caso, de modo que *a regra* seria a não interposição de recursos a respeito de questões jurídicas já definidas pelo STF/STJ em sede de julgamentos submetidos à nova sistemática, enquanto que *a exceção à regra*, por sua vez, seria a apresentação de recursos nos casos em que, apesar da definição dada pelos referidos Tribunais, a PGFN considerasse viável a sua reversão.

49. Outra vantagem que se pode imaginar como decorrente da adoção da postura de insistir na interposição de recursos nas situações ora aventadas parece se sustentar no entendimento de que os interesses da Fazenda Nacional estariam melhor protegidos, inclusive contra possíveis falhas daqueles que a presentam em juízo, se houvesse a obrigatoriedade de recorrer em todo e em qualquer caso (ressalvadas as hipóteses em que a matéria definida pelo STF/STJ seja objeto de Ato Declaratório, de Súmula Vinculante ou tenha sido decidida em sede de controle concentrado de constitucionalidade). Rejeita-se esse argumento por várias razões, sendo que a primeira delas decorre já da premissa, assumida pelo presente Parecer logo ao início deste item, segundo a qual se considera que as regras que conferem à PGFN atribuição para – bem e corretamente – defender a Fazenda Nacional em juízo não conduzem à obrigatoriedade de apresentação de recursos em qualquer hipótese; muito pelo contrário, parece incompatível com a *ideia* de “defender corretamente” a *obsoleta prática* de “defender de forma acrítica e indiscriminada”.

50. Assim, entende-se, aqui, que a postura que ora se propõe é capaz de tornar a atuação judicial da PGFN mais efetiva, com potencialidade de trazer resultados mais exitosos à Fazenda Nacional. A verdade é que a nova feição assumida pelo processo civil brasileiro, as mudanças que ainda estão por vir (todas voltadas para um processo mais racional e célere), bem como o grau de desenvolvimento em que se encontra a comunidade jurídica e o próprio corpo social, parecem realmente exigir uma *mudança no paradigma de atuação da Administração Pública*, impondo que esta *atuação se modernize*, torne-se mais ágil e menos burocratizada, mais qualitativa e menos quantitativa, mais crítica e menos mecanizada.

51. Além disso, o alegado risco de que falhas ocorram por parte dos Procuradores da Fazenda Nacional, caso adotada a postura ora sugerida, não parece ser suficiente, por si só, para afastar a adoção dessa postura. Primeiro, por que tais falhas, - que, certamente, poderão ocorrer-, serão a exceção, e não a regra; segundo, por que o prejuízo delas decorrentes será muito pequeno diante do imenso rol de benefícios decorrentes da adoção da postura ora sugerida; e terceiro, porque nada impede, –antes, tudo recomenda -, que sejam criados mecanismos, além dos que já existem, a fim de evitar a ocorrência dessas falhas ou de minorar os prejuízos delas decorrentes.

52. Assim, os argumentos que, pretensamente, fundamentam a adoção da postura de continuar recorrendo contra decisões proferidas em consonância com entendimento plasmado pelo STF/STJ, em julgamento realizado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC, sustentam-se em bases pouquíssimo sólidas. Por outro lado, há vários benefícios efetivos que demonstram ser *mais vantajosa*, não apenas para a própria instituição e para a Fazenda Nacional, mas, também, ainda que reflexamente, para a

sociedade como um todo, a adoção da postura ora sugerida, de não mais recorrer nas hipóteses acima aventadas. Daí por que se diz, tal qual feito anteriormente, que a PGFN não possui interesse, sob o ponto de vista prático, em continuar recorrendo em tais situações.

a.1) Apresentação, ou não, de contestação/impugnação em face de pedidos respaldados em precedente judicial oriundo de julgamento submetido à nova sistemática, formulados nos autos de demandas judiciais ajuizadas contra a Fazenda Nacional

53. Uma vez adotada a postura, na linha do que foi sugerido acima, de não mais apresentar recursos (apelação, agravo de instrumento, RE, RESP, etc) contra decisões judiciais proferidas em consonância com precedente judicial formado sob as vestes dos arts. 543-B e 543-C do CPC, *desponta, naturalmente, a questão de saber se postura semelhante cabe ser adotada, pela PGFN, em relação aos pedidos eventualmente respaldados nesses precedentes*, formulados em demandas judiciais ajuizadas contra a Fazenda Nacional. Ou seja: esses pedidos continuarão sendo objeto de contestação/impugnação por parte da PGFN¹⁶?

54. O *primeiro ponto* que merece ser observado a fim de que se resolva a questão aqui analisada é o de que a apresentação de contestação/impugnação, pela PGFN, na hipótese ora aventada, *teria pouca ou nenhuma utilidade*, na medida em que: *(i)* diante da força persuasiva especial e diferenciada de que se revestem os precedentes judiciais formados nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC, muito provavelmente os pedidos formulados com base nesses precedentes seriam acolhidos pela sentença; *(ii)* essa sentença, proferida em consonância com entendimento firmado pelo STF/STJ à luz da nova sistemática, sequer seria objeto de recurso por parte da PGFN, justamente face à orientação de não mais recorrer nesses casos; *(iii)* por fim, ainda que o magistrado de 1º grau, ignorando ou superando o precedente judicial formado sob a nova sistemática (o que, apesar de pouco provável, é possível dada a força não vinculante desses precedentes), proferisse sentença favorável à Fazenda Nacional, o recurso interposto pela parte autora contra essa sentença seria provido num momento subseqüente, se não já pelo Tribunal de 2º grau, certamente pelo Tribunal Superior de onde emanou o precedente. A atitude do magistrado

16 Por óbvio, esse questionamento somente tem pertinência caso o precedente judicial em referência seja relativo à questão jurídica que ainda não foi objeto de *Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de Súmula ou Parecer do Advogado-Geral da União, de Parecer aprovado pelo PGFN ou por Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional*, elaborados no mesmo sentido do pleito formulado pelo particular, ou, ainda, que não se enquadre em uma daquelas previstas no art. 18 da Lei n. 10522/2004. É que, em todas essas hipóteses, a postura da PGFN diante de pedidos formulados com respaldo no precedente judicial - relativo à questão jurídica objeto de: Ato Declaratório do PGFN ou elencada no art. 18 da Lei 10522/2004; de Súmula ou Parecer do AGU; ou de Parecer aprovado pelo PGFN ou por Procurador-Geral Adjunto da PGFN - não poderá ser outra senão a de deixar de apresentar contestação/impugnação contra os mesmos, por força do que diretamente preconizam, respectivamente, o art. 19, incisos I e II, da Lei n. 10.522/2004, os arts. 43 e 40 da LC n. 73/03, e os arts. 72 e 73 do Regimento Interno da Fazenda Nacional (aprovado pela Portaria 257/2009).

de não aplicar o precedente apenas retardaria, para o autor, o seu êxito na ação e, para a Fazenda Nacional, a sua sucumbência.

55. Dito isso, faz-se um brevíssimo parênteses para pontuar que continuar contestando/impugnando, nessas hipóteses, além de se revestir de pouca utilidade, revelaria uma postura um tanto quanto contraditória por parte da PGFN: é que, num primeiro momento, a contestação/impugnação seria apresentada, expondo argumentos voltados a infirmar a pretensão deduzida pela parte autora, enquanto que, num segundo momento, quando essa pretensão fosse acolhida na sentença, - o que, a toda a evidência, seria a regra -, não haveria apresentação de recurso de apelação no intuito de reverter o entendimento nela firmado. Assim, o Procurador da Fazenda Nacional apresentaria contestação/impugnação já sabendo, de antemão, que não iria interpor recurso na hipótese, praticamente certa, de a contestação/impugnação antes apresentada não ter sucesso e a pretensão deduzida pelo autor ser acolhida na sentença.

56. O *segundo ponto* que merece ser levado em conta, aqui, é o de que a análise da presente questão (contestar/impugnar, ou não, pedidos fundados em precedente judicial formado sob a roupagem dos arts. 543-B e 543-C do CPC), do mesmo modo que se fez quando da análise da questão enfrentada no item anterior do presente parecer (recorrer, ou não, contra decisões judiciais proferidas em consonância com esses precedentes), há de ser realizada a partir de considerações mais afetas à política institucional, ligadas a razões de conveniência e oportunidade aferíveis pela própria instituição, e não, propriamente, a partir de considerações estritamente técnicas.

57. E assim deve ser feito pelas mesmas razões antes expostas quando da análise da questão enfrentada no item anterior do presente Parecer (item “a”), ou seja: primeiro, por que o deslinde da presente questão também não se encontra previamente definido nas regras existentes no Direito posto; segundo, por se adotar aqui, como verdadeira premissa, o entendimento de que o conjunto de normas que conferem, à PGFN, a atribuição privativa para defender, judicialmente, os interesses da Fazenda Nacional não conduz à obrigatoriedade de apresentação de contestação/impugnação em todo e qualquer caso (assim como não conduz à obrigatoriedade de interposição de recursos em todo e qualquer caso), permitindo, antes, que a decisão entre apresentar, ou não, contestação/impugnação, mormente em hipóteses como a presente, em que a mesma possuiria pouca utilidade, advenha de uma opção de política institucional, pautada em critérios racionais.

58. Sendo assim, dada a pouca utilidade em se apresentar contestação/impugnação contra pedidos respaldados em precedente judicial formado nos moldes da nova sistemática (primeiro ponto), bem como diante da constatação de que o deslinde da questão ora analisada deve se pautar em critérios de política institucional (segundo ponto), sugere-se a adoção, pela

PGFN, da postura de não mais impugnar/contestar esses pedidos; é que a PGFN *não possui interesse (prático) em fazê-lo*.

59. Com efeito, a adoção da postura de não mais apresentar contestação/impugnação, nessas hipóteses, mostra-se como a mais vantajosa, do ponto de vista prático, não apenas para a própria instituição e para a Fazenda Nacional, mas, também, para a sociedade como um todo. E as vantagens de que ora se cuida são, basicamente, aquelas mesmas já antes expostas no tópico anterior deste Parecer, decorrentes da postura de não mais apresentar recursos contra decisões judiciais fundadas em precedentes judiciais formados nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC; a diferença, aqui, é que essas vantagens certamente serão *maximizadas* caso a PGFN, além de não mais recorrer, também adote a postura de não mais contestar/impugnar, sempre que estiver diante de entendimento firmado pelos Tribunais Superiores no seio da nova sistemática prevista no CPC, acerca de determinada questão jurídica.

60. De fato, a adoção conjugada dessas duas posturas fará com que cheguem ao *seu grau máximo* aqueles benefícios antes expostos, a saber, (i) a otimização na utilização dos recursos da instituição, (ii) o aumento da credibilidade da instituição junto ao Poder Judiciário, imediatamente, e junto à sociedade, mediatamente, (iii) o estímulo ao pensamento crítico dos Procuradores que integram os quadros da PGF, (iv) a minoração da condenação em honorários advocatícios, (v) mais efetividade ao novo instituto previsto nos arts. 543-B e 543-C do CPC, (vi) alinhamento da PGFN aos novos rumos tomados pela ordem jurídica brasileira e, enfim, (vii) desoneração da sociedade em relação aos custos envolvidos quando o Estado está em juízo; (viii) respeito ao cidadão brasileiro.

61. E essa maximização será ainda mais sentida em relação ao benefício referido no item “iv” acima, qual seja, a *minoração da condenação em honorários advocatícios*. É que a PGFN, ao deixar de apresentar contestação/impugnação na hipótese ora aventada, estará deixando de resistir, por completo, à pretensão deduzida na demanda (o que reduz o seu grau de dificuldade a patamares mínimos), atuando, assim, de forma cooperativa em relação ao autor e ao próprio Poder Judiciário; e isso, certamente, será levado em conta pelo magistrado ao avaliar o cabimento, ou não, de condenação em honorários advocatícios¹⁷.

62. Assim, por essas razões é que se diz que a PGFN não possui interesse, sob o ponto de vista prático, em continuar apresentando

17 Sobre o tema, vale referir que, conforme será melhor explicado no parágrafo “90” do presente Parecer, caso adotada, pela PGFN, a postura, ora sugerida, de não mais contestar pedidos respaldados em precedente formado sob a nova sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, o Procurador da Fazenda Nacional que, no caso concreto, concluir ser o caso de não apresentar contestação, deverá, em seguida, atravessar petição nos autos do processo judicial correspondente, pugnando pela aplicação, por analogia, da regra prevista no art. 19, §1º da Lei n. 10522/02, a fim de lograr o afastamento da condenação da Fazenda Nacional em honorários advocatícios.

contestação/impugnação contra pedidos respaldados em precedente judicial formado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC.

b) *Apresentação, ou não, de recursos contra decisões proferidas em consonância com precedente judicial, oriundo do STF/STJ, mas não formado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC.*

63. Conforme visto anteriormente, diversamente do que ocorre com os precedentes, oriundos do STF/STJ, formados nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC, aqueles não submetidos à nova sistemática ostentam uma força persuasiva inferior, de modo que não se mostra possível afirmar, com um grau aceitável e suficiente de segurança, se os recursos eventualmente interpostos contra as decisões judiciais que os aplicarem tendem, ou não, a lograr êxito. Foi visto, ainda, que, apesar disso, em se tratando, especificamente, de *recursos extremos* (RE e RESP) interpostos contra decisões proferidas em consonância com *jurisprudência pacífica e reiterada do STF/STJ*, o seu seguimento tem sido repetidamente obstado pelos Presidentes/Vice-Presidentes (de TRF's e do STJ), por ocasião do juízo de admissibilidade recursal. Diante desse quadro, questiona-se: qual deve ser a postura da PGFN diante de decisões, desfavoráveis à Fazenda Nacional, proferidas em consonância com precedente judicial, oriundo do STF/STJ, mas não resultante de julgamento realizados nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC? Nessas hipóteses, deve-se continuar recorrendo?

64. Diga-se, desde já, que as razões que embasam a adoção da postura sugerida no item “a” deste tópico (não mais apresentar *qualquer espécie* de recurso - ordinários e extremos - contra as decisões proferidas em consonância com precedente formado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC) *não* parecem estar presentes na situação examinada no presente item, de forma a conduzir à adoção da postura, por parte da PGFN, de não mais recorrer, em qualquer caso, contra decisões que aplicarem precedentes, do STF/STJ, não submetidos à nova sistemática de julgamento.

65. Com efeito, ainda que pacífica a jurisprudência, no âmbito do STF/STJ, em torno de determinada questão jurídica, não há parâmetros suficientemente seguros para se afirmar se a mesma tende, ou não, a ser alterada por esses Tribunais Superiores, ou mesmo seguida pelos órgãos jurisdicionais inferiores; reembre-se, aqui, o que se disse anteriormente acerca da instabilidade dessa jurisprudência, bem como da sua reduzida força persuasiva. Exatamente por isso, não há como saber, de antemão, até que ponto se revelaria útil a interposição de recursos, por parte da PGFN, contra decisões proferidas em consonância com essa jurisprudência, eis que inúmeras circunstâncias, imprevistas e imprevisíveis, poderão influir no resultado do julgamento desse recurso.

66. Diante disso, razões de política institucional apontam no sentido de que *não é conveniente* a adoção, pela PGFN, da postura de deixar de interpor qualquer espécie de recurso contra decisões judiciais proferidas

em consonância com precedentes, ainda que oriundos do STF/STJ, mas que não tenham sido submetidos aos arts. 543-B e 543-C do CPC. Na hipótese ora tratada, *não se pode afirmar que a PGFN não possui interesse prático em continuar recorrendo*, já que não se pode antever se a adoção dessa postura traria, para a própria instituição, para a Fazenda Nacional e, reflexamente, para a sociedade, mais vantagens do que desvantagens

67. Ressalva-se desse entendimento, todavia, aquelas situações em que se esteja diante de acórdãos, proferidos pelos TRF's ou pelo STJ, em consonância com *jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ*; nesses casos, pode-se afirmar, com a segurança necessária, que os recursos extremos (RE e RESP) eventualmente interpostos contra essas decisões possuem reduzida viabilidade de êxito, - evidenciando-se, assim, a sua reduzida utilidade-, de modo que, aqui, *a PGFN não possui interesse prático em continuar insistindo na sua interposição*. Aplica-se, às situações ora aventadas, praticamente tudo o que se disse, anteriormente, acerca das vantagens práticas (em contrapeso com pretensas desvantagens) decorrentes da adoção da postura de não mais recorrer contra decisões proferidas em consonância com precedente formado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC.

68. E mais: seguindo exatamente essa mesma linha, *e como decorrência dela*, também é possível afirmar a baixa utilidade em continuar interpôndo *agravo regimental* nas seguintes hipóteses: (i) contra decisões monocráticas, proferidas por Desembargador Relator nos TRF's, que, com respaldo em *jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ*, negam seguimento, nos termos do art. 557 do CPC, a agravos de instrumento e apelações, *sempre que a referida jurisprudência também for adotada pela respectiva Turma a que pertence o Relator*; (ii) contra decisões monocráticas, proferidas por Ministro Relator no STF e no STJ que, com respaldo em *jurisprudência reiterada e pacífica* desses dois Tribunais Superiores, negam seguimento, nos termos do art. 557 do CPC, a, respectivamente, recursos extraordinários e recursos especiais, também *sempre que a referida jurisprudência também for adotada pela respectiva Turma a que pertence o Relator*.

69. É que, nessas duas hipóteses, o *agravo regimental*, se interpuesto, ostentaria reduzidas chances de êxito, eis que o entendimento da Turma (do TRF, do STJ ou do STF) que iria proceder ao seu julgamento se alinha àquele adotado pela decisão monocrática agravada, de modo que tal recurso certamente seria improvido. *E o acórdão de improviso do agravo regimental, por sua vez, sequer seria objeto de RESP/RE: no caso de acórdão de improviso proferido pelo TRF ou pelo STJ*, por força da orientação, sugerida mais ao início deste tópico, de não mais apresentar recursos extremos contra acórdãos, do TRF's e do STJ, proferidos em consonância com a *jurisprudência reiterada e dominante do STF/STJ*; *no caso de acórdão de improviso proferido pelo STF*, face ao esgotamento das vias recursais. Assim, a interposição de *agravo regimental* nessas duas hipóteses apresentaria reduzida utilidade

prática, de modo que, também aqui, a PGFN não possui interesse prático em continuar insistindo nessa interposição.

70. Assim, especificamente em resposta à questão objeto deste item, sugere-se o seguinte: (i) que a PGFN continue interpondo *recursos ordinários* (apelação, agravo de instrumento, etc.) contra decisões judiciais, contrárias à Fazenda Nacional, proferidas em consonância com precedentes judiciais, oriundos do STF/STJ, mas decorrentes de julgamentos não realizados na forma dos arts. 543-B e 543-C do CPC (ainda que se trate de jurisprudência reiterada e pacífica); (ii) que a PGFN não mais interponha *RESP/RE* contra *acórdãos* proferidos (pelos TRFs ou pelo STJ) em consonância com jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ; (iii) que a PGFN não mais interponha *agravo regimental* contra decisões monocráticas de Relator (dos TRF's, do STJ ou do STF) que, com respaldo em jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ, *adotada pela respectiva Turma*, neguem seguimento a recursos, nos termos do art. 557 do CPC.

71. Nesse ponto, mostra-se essencial indagar: *o que pode ser considerado como jurisprudência reiterada e pacífica*, para o fim de ensejar a não apresentação, pela PGFN, de *RE/RESP* e de *agravo regimental* nas hipóteses sugeridas nos itens “ii” e “iii” acima? Conforme facilmente se percebe, trata-se de um conceito equívoco ou vago, que se reveste de um grau considerável de indeterminação. E, justamente a fim de evitar que essa indeterminação conduza a uma indesejada atuação *não homogênea* por parte da PGFN, com algumas das suas unidades recorrendo e outras não recorrendo acerca de uma mesma matéria, parece conveniente que indicação daqueles temas que, efetivamente, já foram apreciados e definidos pelo STF/STJ, em jurisprudência que pode ser tida como “reiterada e pacífica”, fique a cargo de órgãos centrais da PGFN, no caso, da CASTF, quanto a questões de índole constitucional, e da CRJ, quanto a questões de índole infraconstitucional. Estes órgãos, por atuarem diretamente junto aos Tribunais Superiores, e por possuírem, justamente, a atribuição de coordenar as unidades da PGFN no que tange à representação judicial da Fazenda Nacional, certamente possuem condições de fornecer orientações seguras quanto àquelas matérias que, efetivamente, já se encontram pacificadas no STF/STJ e que, portanto, não deverão ser objeto de recursos (extremos e agravo regimental, conforme o caso).

72. Nesse toar, mostra-se conveniente que a CASTF e a CRJ divulguem, periodicamente, listas indicando as matérias já definidas, respectivamente, pelo STF e pelo STJ, em sede de jurisprudência reiterada e pacífica. *E somente as matérias indicadas nessas listas é que, quando decididas desfavoravelmente à Fazenda Nacional, em acórdão ou em decisão monocrática oriunda de TRF, do STJ ou do STF, não deverão, segundo aqui se sugere, ser objeto de RE/RESP ou agravo regimental, respectivamente, por parte das unidades da PGFN.*

b.1 – Sobre a contestação

73. Como decorrência das razões acima lançadas, também não se mostra conveniente a adoção, pela PGFN, da postura de deixar de contestar/impugnar pedidos respaldados em precedentes, oriundos do STF/STJ, mas não formados nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC. Assim, a apresentação de contestação/impugnação, nessas hipóteses, deve continuar sendo a regra.

V

CONSIDERAÇÕES DE ORDEM PRÁTICA

a) Requisitos que devem ser observados para que, na prática, não se apresente recursos nas hipóteses acima referidas

74. No tópico IV deste Parecer, especificamente em seus itens “a” e “b”, sugeriu-se a adoção, pela PGFN, das seguintes condutas: *(i)* não mais apresentar qualquer tipo de recurso (ordinários/extremos) contra decisões, desfavoráveis à Fazenda Nacional, que tratarem de matéria já definida pelo STF/STJ em julgamento submetido aos arts. 543-B e 543-C do CPC¹⁸; *(ii)* não mais interpor RESP/RE contra acórdãos proferidos em consonância com jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ (*indicada em lista elaborada/divulgada periodicamente pela CASTF/STJ*); *(iii)* não mais interpor agravo regimental contra decisões monocráticas de Relator (dos TRF’s, do STJ ou do STF) que, com respaldo em jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ (*indicada em lista elaborada/divulgada periodicamente pela CASTF/STJ*), também *adotada pela respectiva Turma*, neguem seguimento a recursos, nos termos do art. 557 do CPC.

75. Assim, nas três situações acima arroladas, *a regra será a não interposição de recursos* (de qualquer recurso, no primeiro caso; de recursos extremos, no segundo caso; de agravo regimental, no terceiro).

76. Todavia, para que uma das *três* condutas acima sugeridas seja adotada na prática, faz-se necessário observar se, no caso concreto, estão atendidos os seguintes requisitos: *(i)* completa identidade entre a questão jurídica enfrentada pela decisão judicial e aquela resolvida, pelo STF/STJ, em julgamento submetido aos arts. 543-B e 543-C do CPC ou em jurisprudência reiterada e pacífica, conforme o caso; *(ii)* inexistência de questões, preliminares ou prejudiciais, que, se alegadas e acolhidas, possam obstar o reconhecimento judicial do direito afirmado pela parte contrária; *(iii)* inexistência de questões acessórias à questão jurídica principal (esta sim já resolvida em precedente judicial do STF/STJ), que tenham sido decididas de forma desfavorável à Fazenda Nacional.

18 O rol atualizado de matérias que já foram definidas pelo STF/STJ, em julgamento submetido à sistemática prevista, respectivamente, nos arts. 543-B e 543-C do CPC, encontra-se na página da PGFN na intranet, mais especificamente no link “*DEFESA - STJ- recursos repetitivos-STJ*”, para os recursos especiais repetitivos, e “*DEFESA, CASTF- repercussão geral - STF*”, para os recursos extraordinários repetitivos.

77. Passa-se a tecer breves comentários acerca de cada um dos requisitos acima referidos.

78. Quanto ao *primeiro requisito*, vale observar que se a decisão desfavorável à Fazenda Nacional tratar de *mais de uma* questão jurídica, e apenas uma delas tiver sido resolvida, pelo STF/STJ, em julgamento submetido aos arts. 543-B e 543-C do CPC ou em jurisprudência reiterada e pacífica, o recurso cabível na espécie deverá ser normalmente apresentado quanto à outra (a menos, por óbvio, que esta outra se encontre prejudicada face à definição da primeira, em precedente do STF/STJ). Registre-se, ainda, que se a decisão desfavorável à Fazenda Nacional tratar de questão jurídica similar, mas não completamente idêntica à questão jurídica resolvida pelo STF/STJ, deverá ser interposto o recurso cabível à espécie, buscando-se nele demonstrar, preliminarmente, a ausência da completa identidade entre as mesmas.

79. O *segundo requisito*, por sua vez, diz respeito àquelas hipóteses em que existam questões preliminares/prejudiciais (de que são exemplos a prescrição, a decadência, a existência de coisa julgada anterior, a inexistência de pressupostos processuais e de condições da ação), a serem alegadas pela PGFN, capazes de obstar o reconhecimento judicial do direito afirmado pela parte contrária; para melhor visualizar essas hipóteses, imagine-se uma decisão judicial que, na esteira do entendimento firmado pelo STJ, tenha reconhecido ter sido indevido o pagamento de determinado tributo, e, assim, tenha condenado a Fazenda Nacional a devolver o valor pago indevidamente, apesar de a ação de repetição de indébito ter sido ajuizada fora do prazo prescricional previsto no art. 168 do CTN. Nesse caso, embora a decisão judicial em foco tenha julgado a questão de fundo em consonância com precedente judicial firmado pelo STJ, a mesma deve ser objeto de recurso, em que alegada a ocorrência da prescrição, a título de preliminar (“preliminar de mérito”).

80. Quanto ao *terceiro requisito*, vale registrar que o mesmo se refere àquelas hipóteses em que a decisão judicial tenha resolvido a questão jurídica principal da demanda com esteio em precedente judicial oriundo do STF/STJ e, ao mesmo tempo, tenha decidido questões acessórias à principal de forma desfavorável à Fazenda Nacional. Como exemplos de questões acessórias, podem ser citados os juros, a correção monetária, os expurgos inflacionários e os honorários advocatícios; enfim, sempre que essas questões tenham sido definidas de forma desfavorável à Fazenda Nacional, a correspondente decisão deve ser objeto de recurso nesse específico ponto, ainda que a mesma, no ponto em que decidiu a questão principal, permaneça irrecorrida.

81. Assim, os três requisitos acima elencados devem, sempre e necessariamente, estar presentes para que, na prática, o Procurador que atua no caso concreto deixe de apresentar recurso contra decisão judicial

que trate de questão jurídica já resolvida pelo STF/STJ, naquelas três situações logo ao início alinhadas (no parágrafo 76 deste Parecer). Trata-se, portanto, de requisitos genéricos, no sentido de que condicionam a adoção da postura de não mais recorrer em qualquer uma daquelas três situações.

82. Entretanto, no que tange, *especificamente*, à postura, acima sugerida, de não mais interpor *qualquer tipo de recurso* (ordinários/extremos) contra decisões, desfavoráveis à Fazenda Nacional, que tratarem de matéria já definida pelo STF/STJ em julgamento submetido aos arts. 543-B e 543-C do CPC, importa registrar que, para que a mesma seja adotada na prática, o Procurador da Fazenda Nacional que atua no caso concreto deverá observar se, além dos três requisitos já referidos, está presente mais um, a saber: inexistência de orientação, emanada da CRJ ou da CASTF, no sentido de se continuar recorrendo acerca da específica questão jurídica tratada da decisão judicial, apesar de a mesma já ter sido definida, pelo STF/STJ, em julgamento submetido à nova sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC.

83. Com efeito, a CRJ e a CASTF, na qualidade de órgãos máximos da PGFN no que toca à sua atuação judicial perante os Tribunais Superiores, poderão sempre avaliar se é, ou não, viável a reversão dos entendimentos, firmados pelo STF/STJ, nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC. Assim, caso estas duas Coordenações, cada qual em seu respectivo âmbito de competência, considerem viável a reversão de algum desses entendimentos, as mesmas, de forma estratégica, orientarão as demais unidades da PGFN no sentido de continuarem apresentando recursos contra as decisões que versem sobre aquele específico tema¹⁹. *Tal orientação, entretanto, deve ser vista como uma exceção, ou seja, na sua ausência, incide a regra acima exposta.*

19 Tome-se, aqui, como exemplo de tese que ainda pode ser revertida pela PGFN (e que, portanto, deve continuar sendo objeto de recurso e de contestação pela suas unidades descentralizadas), apesar de já definida por Tribunal Superior de forma desfavorável à Fazenda Nacional, em sede de julgamento submetido à nova sistemática, aquela referente à fixação do prazo prescricional para se ajuizar ação de restituição de valores, referentes a tributos sujeitos a lançamento por homologação, pagos indevidamente antes do advento da Lei Complementar n. 118/05.

Como se sabe, a Corte Especial do STJ, em julgamento de recurso especial submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC (RESP n. 1.002.932), firmou o entendimento de que o prazo prescricional para se ajuizar ação de repetição de indébito – relativa a tributo sujeito a lançamento por homologação, indevidamente pago antes do advento da LC n. 118/05 – deve observar a regra dos “cinco mais cinco”, iniciando o seu curso, portanto, a partir da homologação, e não do pagamento indevido, apesar de o art. 3º da mencionada LC (que possui caráter interpretativo e, portanto, emana efeitos retroativos, nos termos do art. 106, inc. I do CTN, cuja aplicação restou expressamente determinada pelo art. 4º, segunda parte, da LC 118/05) dispor expressamente em sentido contrário. Assim, o STJ declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade do art. 4º, segunda parte, da mencionada LC.

Ocorre que, recentemente, o STF reconheceu repercussão geral a RE que versa precisamente sobre essa questão (RE n. 561908/RS); o mérito desse RE, todavia, ainda se encontra pendente de definição. Assim, dada a possibilidade de o STF, ao julgar a questão, defini-la de forma favorável à Fazenda Nacional, discordando, assim, do posicionamento assumido pelo STJ. Dessa forma, caso a orientação sugerida neste Parecer seja adotada, ainda assim as unidades da PGFN deverão continuar apresentando recursos e contestações sobre o tema, apesar de sobre o mesmo já ter havido pronunciamento do STJ em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-C do CPC.

84. Além disso, para que se deixe de interpor, *especificamente*, os recursos ditos “ordinários” (especialmente a apelação e o agravo de instrumento) contra decisões fundadas em precedente formado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC, faz-se imprescindível que, na prática, o Procurador da Fazenda Nacional que atua no caso avalie se a questão tratada na decisão é, apenas, de direito ou se, ao revés, a seu respeito ainda pairam discussões sobre matéria de fato, cuja resolução dependa do exame de provas. Se os fundamentos de fato que pretendem sustentar o direito afirmado pelo autor da ação ainda forem discutíveis (controvertidos), e se a decisão, considerando-os existentes, tiver reconhecido a procedência da demanda ou deferido, p. ex., uma antecipação da tutela, aplicando, quanto à questão de direito, precedente judicial do STF/STJ, impõe-se a apresentação de apelação/agravo de instrumento contra essa decisão, buscando-se nele demonstrar, conforme o caso, a inexistência dos fundamentos de fato afirmados pelo autor.

85. É importante ressaltar, ainda, que, de qualquer forma, a não apresentação de recurso (ordinário, extremo ou agravo regimental), em cada uma das três situações acima arroladas, deve vir sempre acompanhada/precedida de justificativa processual, a ser apresentada administrativamente. Nesta justificativa processual, deverão ser aduzidas, *de modo sucinto e objetivo*, as razões que embasam a não interposição de recurso na espécie, as quais, basicamente, deverão se fundar na constatação de que a decisão judicial em foco está em consonância com precedente judicial formado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC ou com jurisprudência reiterada e pacífica, conforme o caso²⁰.

b) Requisitos que devem ser observados para que, na prática, não se apresente impugnação/contestação

86. No tópico IV deste Parecer, mais especificamente em seu item “a.1”, sugeriu-se a adoção, pela PGFN, da postura de não mais contestar/impugnar pedidos formulados com respaldo em orientação firmada em julgamento proferido nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC.

87. Todavia, para que se deixe de apresentar contestação/impugnação nessa hipótese, é preciso que se verifique, em cada caso concreto, se estão presentes basicamente aqueles mesmos requisitos referidos no item “a” deste tópico, com as seguintes adaptações: (i) o pedido formulado contra a Fazenda Nacional deve se relacionar à mesma questão jurídica resolvida, pelo STF/STJ, no julgamento realizado sob a sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC; (ii) ausência de questões, preliminares ou prejudiciais (de que são exemplos a prescrição, a decadência, a existência de coisa julgada anterior, a inexistência de pressupostos processuais e

²⁰ Vale registrar que os requisitos elencados neste item “a” também devem ser observados, na prática, para que o Procurador da Fazenda Nacional deixe de interpor recurso em relação àqueles temas já decididos pelo STF em Súmula Vinculante ou em sede de julgamento realizado em controle concentrado de constitucionalidade. E mais: também nessas hipóteses, a não apresentação de recurso deve ser precedida de justificativa processual, nos termos referidos no parágrafo “85” deste Parecer.

de condições da ação), que, se alegadas e sufragadas, possam obstar o conhecimento/acolhimento do pedido formulado pela parte contrária; (iii) inexistência de orientação, emanada da CRJ ou da CASTF, no sentido de se continuar recorrendo (e contestando) acerca da específica questão jurídica tratada da decisão judicial (e no pedido deduzido na demanda), apesar de a mesma já ter sido definida, pelo STF/STJ, em julgamento submetido à nova sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC.

88. A respeito dos pressupostos acima elencados, há de se aplicar praticamente todas as considerações constantes do item “a” deste tópico. Entretanto, no que pertine ao *primeiro* requisito acima referido, faz-se oportuno frisar, aqui, embora pareça óbvio, que se a demanda ajuizada contra a Fazenda Nacional contiver vários pedidos, e apenas um deles se encontrar respaldado em precedente judicial oriundo do STF/STJ, deverá ser apresentada contestação/impugnação quanto aos demais.

89. Assim, quando se estiver diante de demanda judicial, ajuizada contra a Fazenda Nacional, que contenha pedido(s) respaldado(s) em precedente judicial formados sob as vestes dos arts. 543-B e 543-C do CPC, a não apresentação de contestação/impugnação, na hipótese, dependerá do exame quanto ao atendimento dos três requisitos acima referidos.

90. Uma vez feita uma análise minuciosa em torno da demanda ajuizada, caso o Procurador da Fazenda Nacional conclua *por não apresentar contestação/impugnação contra o(os) pedido(s) nela deduzido(s)*, orienta-se que o mesmo adote as seguintes providências, a primeira no âmbito judicial, e a segunda, por sua vez, no âmbito administrativo: (i) *apresentação de petição* nos *autos do processo judicial* correspondente, na qual deverá, a um só tempo, (i.1) informar ao juízo processante que a PGFN deixa de contestar/impugnar a pretensão deduzida na demanda por se curvar ao entendimento, firmado pelo STF/STJ em sede de julgamento submetido à nova sistemática, sobre a questão que embasa tal pretensão e (i.2) requerer o afastamento da condenação da Fazenda Nacional em honorários advocatícios, invocando, como fundamento, a aplicação ao caso concreto, por analogia, do previsto no art. 19, §1º, da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002²¹; (ii) *apresentação, em sede administrativa, de justificativa processual*, em que aduzidas, *de forma sucinta e objetiva*, as razões que embasam a não apresentação de contestação/impugnação, as quais, basicamente, deverão se fundar na constatação de que o(s) pedido(s) em foco está (estão) em consonância com precedente judicial formado nos moldes dos arts. 543-B e 543-C do CPC²².

21 Art. 19 – [...]

§ 1º Nas matérias de que trata este artigo, o Procurador da Fazenda Nacional que atuar no feito deverá, expressamente, reconhecer a procedência do pedido, quando citado para apresentar resposta, hipótese em que não haverá condenação em honorários, ou manifestar o seu desinteresse em recorrer, quando intimado da decisão judicial.

22 Registre-se que os requisitos elencados neste item “b” também devem ser observados, na prática, para que o Procurador da Fazenda Nacional deixa de apresentar contestação em relação àqueles

VI CONCLUSÕES

91. Por todos os fundamentos acima expostos, sugere-se que a PGFN: (i) *não mais apresente recursos, ordinários ou extremos*, contra as decisões judiciais, desfavoráveis à Fazenda Nacional, que se mostrarem consentâneas com precedente judicial formado sob a nova sistemática de julgamento prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC; (ii) *não mais interponha RESP/RE* contra acórdãos proferidos em consonância com jurisprudência reiterada e pacífica do STF/STJ (indicada em lista elaborada e divulgada, periodicamente, pela CASTF/CRJ); (iii) *não mais interponha agravo regimental* contra decisões monocráticas de Relator (dos TRF's, do STJ ou do STF) que, com respaldo em jurisprudência reiterada e pacífica daqueles Tribunais Superiores (indicada em lista elaborada e divulgada, periodicamente, pela CASTF/CRJ), também *adotada pela respectiva Turma*, neguem seguimento a recursos, nos termos do art. 557 do CPC; (iv) *não mais apresente impugnação/contestação* contra pedido(s) formulado(s) com respaldo em precedente judicial oriundo de julgamento submetido à sistemática prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC.

92. Tenha-se em mente, entretanto, que a não apresentação de recursos/contestação, em qualquer das hipóteses acima referidas, depende da observância, em cada caso concreto, dos requisitos arrolados no tópico V do presente Parecer.

93. Além disso, reitere-se que a não apresentação de RE/RESP e de agravo regimental, especificamente nas hipóteses constantes dos itens “ii” e “iii”, referidos no parágrafo anterior, somente deverá se dar após elaborada e divulgada, pela CASTF e pela CRJ, *lista* indicando as matérias que se encontram definidas, no STF/STJ, em sede jurisprudência reiterada e pacífica.

94. Por fim, sugere-se a edição, pela PGFN, de Portaria *disciplinando* a não apresentação de contestação e a não interposição de recursos nas hipóteses tratadas neste Parecer, bem como *uniformizando* a elaboração de Notas-Justificativas nessas e em outras hipóteses.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
de março de 2010.

Luana Vargas Macedo
Procuradora da Fazenda Nacional

temas já decididos, pelo STF, em Súmula Vinculante ou em sede de julgamento realizado em controle concentrado de constitucionalidade. E mais: também nessa hipótese, ao deixar de contestar/impugnar, Procurador da Fazenda Nacional deverá, a um só tempo, atravessar petição nos autos do processo judicial, bem como apresentar, administrativamente, a justificativa processual, nos moldes referidos no parágrafo 90 deste Parecer.

DE ACORDO. À CONSIDERAÇÃO SUPERIOR.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
23 de março de 2010.

João Batista de Figueiredo
Coordenador de Consultoria Jurídica

DE ACORDO. À CONSIDERAÇÃO SUPERIOR.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
23 de março de 2010.

Claudio Xavier Seefelder Filho
Coordenador-Geral da Representação Judicial
da Fazenda Nacional

De acordo. Sugiro que as Procuradorias-Regionais da Fazenda Nacional encaminhem para a CRJ e para a CASTF, no prazo de 20 dias a contar da divulgação deste Parecer, subsídios para a elaboração da lista a que se refere o parágrafo “93” acima. Esclareço, ainda, que o presente Parecer vai ao encontro das reiteradas recomendações e observações registradas pela Corregedoria-Geral da Advocacia da União no sentido de que deve haver, por parte desta Instituição, uma normatização quanto às hipóteses de dispensa de apresentação de recursos contra decisões, desfavoráveis à Fazenda Nacional, proferidas em consonância com jurisprudência reiterada e pacífica dos Tribunais Superiores.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
23 de março de 2010.

Fabrício Da Soller
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria
e Contencioso Tributário

Aprovo. Divulgue-se a todas as projeções desta PGFN. Encaminhe-se cópia ao Advogado-Geral da União, ao Corregedor-Geral da Advocacia da União e ao Conselho Nacional de Justiça, para conhecimento.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em
23 de março de 2010.

Adriana Queiroz de Carvalho
Procuradora-Geral da Fazenda Nacional

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA:
A INCONSTITUCIONALIDADE DA
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA INCIDENTE
SOBRE A PRODUÇÃO RURAL DOS
EMPREGADORES PESSOAS NATURAIS
(RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 363.852/MG)

*Commentary on Case Law: the unconstitutionality of
the social security tax levied on Rural Production of
Individual Employers (Extraordinary Appeal
nº 363.852/MG)*

Fabrício Sarmanho de Albuquerque

*Procurador da Fazenda Nacional, Professor de Direito Constitucional
Especialista em Direito Constitucional pela UNISUL e pela
Universidade Castilla La Mancha, na Espanha.*

I - INTRODUÇÃO

A questão aqui abordada é, sem dúvida, de grande repercussão jurídica e econômica para o direito brasileiro, em especial por trazer reflexos imediatos no equilíbrio do sistema previdenciário.

A área rural durante muito tempo deixou de recolher contribuições sociais que eram recolhidas pelo setor urbano. Isso se deve a diversos motivos: política de incentivo do setor, dificuldade de fiscalização, informalidade da atividade e falta de consciência acerca da solidariedade do sistema e da necessidade de manutenção do equilíbrio atuarial.

Com a edição da Lei nº 8.212/91 todos os empregadores e empregados passaram a contribuir para a seguridade social, inclusive aqueles que atuam na área rural.

Diversos problemas práticos podem ser indicados em relação à contribuição previdenciária rural. Primeiramente, a informalidade do setor acaba levando à inexistência de folha de salários. Em segundo lugar, as grandes distâncias a serem percorridas para se fiscalizar um pequeno número de empregadores findam por dificultar a fiscalização tributária. Por fim, a operacionalização da cobrança gera uma burocracia difícil de ser dominada pelo setor rural, muitas vezes desenvolvida por pessoas sem grande instrução formal ou acesso a serviços de apoio à empresa, como serviços contábeis ou de assessoramento tributário.

Todas essas dificuldades levaram o Congresso Nacional a substituir a contribuição sobre a folha de salários pela contribuição em percentual bem inferior, incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção. Essa contribuição é vulgarmente chamada de FUNRURAL, em alusão ao tributo que anteriormente incidia sobre o setor.

A Lei nº 8.540/92 trouxe diversos benefícios:

- i) simplificou a forma de cobrança;
- ii) viabilizou a fiscalização, pois ela passou a concentrar-se nos pontos de comercialização, como as empresas de beneficiamento;
- iii) reduziu a carga tributária, substituindo a contribuição de 20% sobre a folha de salários pela contribuição de 2% sobre a receita bruta.

Com a inovação da Lei nº 8.540/92 e das supervenientes Leis nº 9.528/97 e 10.256/2001, o art. 25 da Lei nº 8.212/91, que cuida do custeio da Seguridade Social, passou a ter a seguinte redação:

Art. 25. A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e a do segurado especial, referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no inciso VII do art. 12 desta Lei, destinada à Seguridade Social, é de:

I - 2% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II - 0,1% da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento das prestações por acidente do trabalho.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 363.852/MG, mais conhecido como “Caso Mataboi S/A”, foi discutida a constitucionalidade da nova sistemática de tributação dos empregadores rurais pessoas físicas. O Supremo Tribunal Federal entendeu por declarar a inconstitucionalidade dos dispositivos da Lei 8.540/92, nos seguintes termos.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade e nos termos do voto do Relator, conheceu e deu provimento ao recurso extraordinário para desobrigar os recorrentes da retenção e do recolhimento da contribuição social ou do seu recolhimento por sub-rogação sobre a “receita bruta proveniente da comercialização da produção rural” de empregadores, pessoas naturais, fornecedores de bovinos para abate, declarando a inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência. Em seguida, o Relator apresentou petição da União no sentido de modular os efeitos da decisão, que foi rejeitada por maioria, vencida a Senhora Ministra

Ellen Gracie. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Celso de Mello e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa, com voto proferido na assentada anterior. Plenário, 03.02.2010.

O acórdão recebeu a seguinte ementa.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – PRESSUPOSTO ESPECÍFICO – VIOLÊNCIA À CONSTITUIÇÃO – ANÁLISE – CONCLUSÃO. Porque o Supremo, na análise da violência à Constituição, adota entendimento quanto à matéria de fundo do extraordinário, a conclusão a que chega deságua, conforme sempre sustentou a melhor doutrina – José Carlos Barbosa Moreira –, em provimento ou desprovimento do recurso, sendo impróprias as nomenclaturas conhecimento e não conhecimento.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – COMERCIALIZAÇÃO DE BOVINOS – PRODUTORES RURAIS PESSOAS NATURAIS – SUB-ROGAÇÃO – LEI N° 8.212/91 – ARTIGO 195, INCISO I, DA CARTA FEDERAL – PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL N° 20/98 – UNICIDADE DE INCIDÊNCIA – EXCEÇÕES – COFINS E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PRECEDENTE – INEXISTÊNCIA DE LEI COMPLEMENTAR. Ante o texto constitucional, não subsiste a obrigação tributária sub-rogada do adquirente, presente a venda de bovinos por produtores rurais, pessoas naturais, prevista nos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com as redações decorrentes das Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97. Aplicação de leis no tempo – considerações. (grifos apostos)

O acórdão supra não transitou em julgado, tendo em vista que foram opostos embargos de declaração pela União ainda não julgados até a data de elaboração deste estudo. De qualquer forma, diversas inconsistências podem ser facilmente apontadas no julgamento, talvez um dos mais recheados de inconsistências na história da Corte.

Cuidaremos neste estudo de apontar quais foram as falhas técnicas cometidas pela Suprema Corte ao julgar o caso em tela.

II – PRIMEIRA CRÍTICA: FALSA PREMISSE DE DUPLA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O primeiro passo para se entender a tributação em estudo é saber diferenciar a contribuição que se paga como segurado daquela que se paga como empregador. Também é importante lembrar que pessoas físicas não são tributadas pela COFINS.

Uma das premissas adotadas no acórdão recorrido diz respeito à suposta dupla incidência tributária sobre o contribuinte empregador rural pessoa física. Alega-se que que não seria possível fazer incidir mais de um tributo sobre a mesma hipótese de incidência constante no art. 195 da Constituição Federal. *Verbis:*

Então, o produtor rural, pessoa natural, fica compelido a satisfazer, de um lado, a contribuição sobre a folha de salários e, de outro, a COFINS, não havendo lugar para ter-se novo ônus, relativamente ao financiamento da seguridade social (fl. 1889 do acórdão)

O Sr. Ministro Cesar Peluso incorre no mesmo equívoco, pois entende que o produtor rural seria punido quando, aumentando a produção, passa a ter empregados, pois começa a contribuir, além da folha de salários, sobre a comercialização da produção.

Não existe essa dupla incidência de contribuições sobre o art. 195, I, b, da Constituição Federal e nem mesmo uma dupla cobrança de contribuições sobre o empregador rural. A uma, porque a contribuição sobre folha de salários dele não é recolhida, já que foi substituída pela contribuição sobre o resultado da comercialização (texto expresso do art. 25 da Lei nº 8.212/91). A duas, porque não incide COFINS sobre pessoas físicas, que não possuem receita e nem faturamento.

Se é certo que os empregadores rurais pagam duas contribuições, mais certo ainda é que essas contribuições possuem fundamentos diversos. Uma é paga na condição de *segurado* (art. 12, V, “a”, da Lei nº 8.212/91¹) e outra é recolhida na condição de *empregador* (art. 25 da lei nº 8.212/91).

A primeira, recolhida na condição de segurado, visa ao custeio de seu benefício pessoal de aposentadoria e a segunda, recolhida na condição de empregador, visa a fazer frente aos benefícios de seus empregados.

Outra premissa equivocada lançada no acórdão, como dito anteriormente, diz respeito à *suposta incidência de COFINS sobre a mesma hipótese de incidência*. Em verdade, não há a cobrança dessa contribuição sobre empregador rural, pessoa física. As pessoas naturais não possuem tributação sobre a receita bruta e nem mesmo faturamento sob o aspecto contábil. A receita bruta da produção rural é equiparada à renda e, assim, apenas é contabilizada para efeito de imposto de renda.

As Leis nº 8.540/92 e nº 9.528/97 vieram à lume em medidas de desoneração da produção rural. As leis que foram declaradas inconstitucionais por esta Corte em verdade reduziam o valor efetivamente

¹ “Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: [...] V - como contribuinte individual: a) a pessoa física, proprietária ou não, que explora atividade agropecuária, a qualquer título, em caráter permanente ou temporário, em área superior a 4 (quatro) módulos fiscais; ou, quando em área igual ou inferior a 4 (quatro) módulos fiscais ou atividade pesqueira, com auxílio de empregados ou por intermédio de prepostos; ou ainda nas hipóteses dos §§ 10 e 11 deste artigo; [...]”;

cobrado dos empregadores rurais pessoas naturais, posto que pelo regime até então vigente tais empregadores contribuíam sobre a sua folha de salários.

III – SEGUNDA CRÍTICA: INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Aponta o julgado para a existência de ofensa à isonomia, sob a alegação de que o empregador rural receberia tratamento diferenciado em relação ao empregador urbano.

Na verdade, se alguém poderia alegar ofensa à isonomia seria o empregador urbano, que paga um valor bem maior de contribuição. A norma visava trazer um tratamento desigual àqueles que sejam desiguais, tendo em vista as peculiaridades de alta informalidade do setor rural.

IV – TERCEIRA CRÍTICA: FALTA DE ESCLARECIMENTO DA RAZÃO DE DECIDIR DA CORTE

O julgamento objeto deste estudo não demonstrou *qual das inúmeras teses levantadas em Plenário consistiu na razão de decidir do colegiado*. Ademais, a ementa entra em choque com o extrato de ata.

Seria importante que o Supremo Tribunal Federal demonstrasse o que foi considerado causa de decidir e o que seria mero *obter dictum*, já que há diversos argumentos do Pleno que foram acolhidos por alguns Ministros, outros que simplesmente não foram analisados pelos demais Ministros e outros que foram refutados por determinados ministros, como no caso do Sr. Ministro Eros Grau, que refutou a suposta inconstitucionalidade por ofensa à isonomia.

O acórdão surge a partir de um consenso do Plenário, o que sempre fez com que essa Corte reconhecesse que fundamentos suscitados isoladamente conduzem à existência de mero *obter dictum*, e não a uma causa de decidir. E no presente caso há até mesmo um novo elemento difícil de superar, que consiste no fato de as inconstitucionalidades apontadas no pronunciamento do julgamento não coincidirem com a conclusão exarada na ementa.

Por exemplo, se a causa de decidir foi a ausência da EC nº 20/98, que separou em incisos as hipóteses de incidência constantes do art. 195 e fez inserir a possibilidade de cobrança sobre receita bruta, uma lei ordinária posterior, inclusive a Lei nº 10.256/2001, poderia regularizar a cobrança, como ressalta o voto do Sr. Ministro Relator (“até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição, tudo na forma do pedido inicial, invertidos os ônus da sucumbência”).

Se, porém, se entender que mesmo com a edição da EC nº 20/98 a cobrança de contribuição sobre a comercialização da produção seria feita por meio de técnica residual, somente uma lei complementar poderia regularizar a cobrança. Essa é a tese do Sr. Ministro Cesar Peluso, que entendemos ter restado vencida, posto que não acolhida no pronunciamento do Relator e nem dos demais ministros que se manifestaram expressamente.

Por fim, se inconstitucionalidades materiais isoladamente suscitadas, como a ofensa ao *princípio da isonomia* – que assentaram-se em premissas falsas que somente não foram esclarecidas na tribuna porque *não foram discutidas na origem* –, também foram determinantes para a decisão do Plenário, nenhuma nova medida legislativa poderia ser adotada e se ressuscitaria, com a decisão da Suprema Corte, o quadro de sonegação generalizada existente antes da substituição da folha de salários pelo resultado da comercialização.

A supressão dessa omissão não apenas orientará os futuros passos do Congresso Nacional na sua missão legislativa, como orientará as instâncias de origem, que vêm recebendo milhares de feitos nos quais se discute a contribuição em comento. Enfim, servirá de orientação para esta, que certamente é a causa que promete gerar maior repercussão na área tributária nos últimos tempos, evitando a multiplicação de discussões acerca da matéria.

V – QUARTA CRÍTICA: ACÓRDÃO QUE NÃO EXPLICITA O DIREITO APLICÁVEL À ESPÉCIE

Segundo a Enunciado 456 da Súmula do STF, “o Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa, aplicando o direito à espécie”. Esse entendimento ganha ainda mais força com o surgimento do rito da repercussão geral, que faz com que os feitos representativos de uma matéria sirvam de paradigma para todo o Poder Judiciário, algo que se denomina objetivação do controle difuso.

No julgamento do RE nº 566.621/RS, por exemplo, no qual se julgava a constitucionalidade dos arts. 3º e 4º da Lei Complementar nº 118/2005, a Sra. Ministra Relatora, Ellen Gracie, que se pronunciou pela inconstitucionalidade do dispositivo, aproveitou para determinar, caso fosse vencedora, qual seria a normatização aplicável. Essa é a verdadeira tarefa da Suprema Corte, a de solucionar as controvérsias constitucionais como um todo.

Cabe lembrar o caráter objetivo do controle difuso em feitos representativos de uma controvérsia jurídica, que vem destacando o papel do Supremo Tribunal Federal na real solução dos litígios, com uma atuação sempre voltada a impedir a proliferação de processos repetitivos nas instâncias de origem.

O acórdão em estudo não agiu dessa forma. Não explicitou qual seria a norma aplicável ao empregador rural pessoa física após a declaração de constitucionalidade da Lei nº 8.540/92.

Após o pronunciamento da Suprema Corte acerca da constitucionalidade do “artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97”, milhares de contribuintes ajuizaram as mais diversas ações e, infelizmente, entendimentos equivocados têm levado à proliferação de liminares que extrapolam muito o que fora julgado pelo Supremo Tribunal Federal.

Os principais equívocos resultam da afirmação de que:

- 1) os empregadores rurais pessoas físicas não têm obrigação de contribuir com a seguridade social, como se possuíssem alguma isenção que os diferenciasse dos demais empregadores;
- 2) os subrrogados (empresas que apenas retêm o tributo pago pelo empregador para repassar ao órgão arrecadador) têm direito de não repassar qualquer contribuição previdenciária sobre pessoas físicas, e não somente em relação aos empregadores pessoas físicas, mantendo-se a obrigação em relação aos segurados especiais, como seria correto.
- 3) os subrrogados têm direito à repetição de indébito sendo que sequer são contribuintes do tributo.
- 4) os contribuintes têm direito à repetição de indébito, e não a um recálculo segundo a base de cálculo correta após a constitucionalidade da Lei nº 8.540/92, que é a folha de salários.
- 5) é constitucional a contribuição sobre o total da produção até os dias atuais, sem considerar que a constitucionalidade foi suprida pela edição da Lei nº 10.256/2001.

Quanto ao *equívoco nº 1*, seria interessante que o Tribunal demonstrasse de forma expressa que o que se declarou *foi apenas a constitucionalidade da nova técnica de cobrança, que incide sobre o total da contribuição*. Sendo assim, os empregadores rurais pessoas naturais devem continuar a recolher sobre sua folha de salários. A correção dessa omissão levaria também à correção do *equívoco nº 4*.

Essa discussão chegou a ser levantada pelo Sr. Ministro Sepúlveda Pertence em seu pronunciamento, mas não chegou a ser resolvida quando do veredito. Na discussão a Suprema Corte confundiu empregador pessoa física com segurado especial e com o subrrogado, sendo que ao final não se explicitou que, afastada a contribuição sobre a comercialização, voltaria a incidir o tributo sobre a folha de salários.

Quanto ao *equívoco nº 5*, é importante lembrar que a previsão do acórdão (“até que legislação nova, arrimada na Emenda Constitucional nº 20/98, venha a instituir a contribuição”) já foi cumprida, tendo em vista a edição da Lei nº 10.256/01, que deu a atual redação do art. 25 da Lei nº 8.212/98. Vejamos, acerca do tema o recente posicionamento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região na APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.70.03.004958-9/PR, que declarou a constitucionalidade dessa norma e, consequentemente, a constitucionalidade da cobrança da contribuição rural após 2001:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE A COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA EMPREGADOR. LEGITIMIDADE ATIVA. COMPENSAÇÃO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. SUMULAS 512 DO STF E 105 DO STJ.

1- A jurisprudência é uníssona no sentido de reconhecer a legitimidade ativa *ad causam* da empresa adquirente/consumidora/consignatária e da cooperativa para discutir a legalidade da contribuição para o Funrural.

2- O substituto tributário carece de legitimidade para compensar ou repetir o indébito, porquanto o ônus financeiro não é por ele suportado.

3- O STF, ao julgar o RE nº 363.852, declarou inconstitucional as alterações trazidas pelo art. 1º da Lei nº 8.540/92, eis que instituíram nova fonte de custeio por meio de lei ordinária, sem observância da obrigatoriedade de lei complementar para tanto.

4- Com o advento da EC nº 20/98, o art. 195, I, da CF/88 passou a ter nova redação, com o acréscimo do vocábulo “receita”.

5- Em face do novo permissivo constitucional, o art. 25 da Lei 8.212/91, na redação dada pela Lei 10.256/01, ao prever a contribuição do empregador rural pessoa física como incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção, não se encontra eivado de inconstitucionalidade.

Deveria a Suprema Corte deixar claro que as subrogadas não possuem direito a repetição de indébito, já que não recolhem o tributo, servindo apenas de instrumento para o seu repasse. Além disso, é importante consignar que nunca deixaram de ser obrigadas a repassar o valor recolhido de segurados especiais, em relação aos quais a cobrança sobre o total da produção não possui qualquer vício. Essa explicitação evitaria os *equívocos nº 2 e 3* de se perpetuarem.

VI – QUINTA CRÍTICA: ERRO NA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO EM RELAÇÃO AO SEGURADO ESPECIAL E DA DECLARAÇÃO DA INCONSTITUCIONALIDADE TOTAL DO ART. 25, I E II DA LEI 8.212/91

Ao longo de todo o julgamento ficou explicitado que a instituição de contribuição sobre o total da produção somente seria constitucional em relação ao segurado especial, que atua em regime familiar, nos termos do art. 195, § 8º, da CF. Isso pode ser conferido nos seguintes trechos:

Vale frisar que, no artigo 195, tem-se contemplada situação única em que o produtor rural contribui para a seguridade social mediante a aplicação de alíquota sobre o resultado de comercialização de produção, ante o disposto no § 8º do citado artigo 195 – a revelar que, em se tratando de produtor, parceiro, meeiro e arrendatários rurais e pescador artesanal bem como dos respectivos cônjuges que exerçam atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, dá-se a contribuição para a seguridade social por meio de aplicação de alíquota sobre o resultado da comercialização da produção. A razão do preceito é única, não se ter, quanto aos neles referidos, a base para a contribuição estabelecida na alínea “a” do inciso I do artigo 195 da Carta, isto é, a folha de salários. Daí a cláusula contida no § 8º em análise “... em empregados permanentes...”. (Min. Marco Aurélio, fl. 1888) “De acordo com o artigo 195, § 8º, do Diploma Maior, se o produtor não possui empregados, fica compelido, inexistente a base de incidência da contribuição – a folha de salários – a recolher percentual sobre o resultado da comercialização da produção (Min. Marco Aurélio, fl. 1889)

Ora, a contribuição sobre o resultado da comercialização da produção rural do art. 195, § 8º, existe precisamente porque seu destinatário – o produtor rural sem empregados permanentes – não pode, é óbvio, contribuir sobre folha de salários, faturamento ou receita, já que não dispõe de empregados, nem é pessoa jurídica ou entidade a ela equiparada.

Logo, é imediata a conclusão de que o sujeito passivo objeto pela parte inicial do art. 25 não se enquadra na exceção do art. 195, § 8º, reservada, em caráter exclusivo, ao segurado especial, que recebe proteção constitucional em vista de sua vulnerabilidade socioeconômica.

Não entrando na exceção do art. 195, § 8º, subsume-se o empregador rural pessoa física à regra geral o art. 195, I, que estabelece a contribuição social devida pelo empregador sobre diferentes base de cálculo, notadamente a folha de salários – dentre os quais não se encontra, está claro, o “resultado” ou a “receita bruta proveniente da comercialização de sua produção. (Min. Cezar Peluso, fl. 1914-1915).

Ocorre, porém, que o artigo 1º da Lei nº 8.540/92, que deu nova redação aos artigos 12, incisos V e VII, 25, incisos I e II, e 30, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, com a redação atualizada até a Lei nº 9.528/97, foi declarado inconstitucional sem ressalvas, o que acaba por tornar nula a parte do dispositivo relativa aos segurados especiais, que também consta do art. 25, I e II com a redação dada pela Lei nº 8.540/92. Transcreve-se a redação do dispositivo tido como inconstitucional:

Art. 25. A contribuição da pessoa física *e do segurado especial* referidos, respectivamente, na alínea a do inciso V e no *inciso VII do art. 12 desta lei*, destinada à Seguridade Social, é de:

I dois por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção;

II um décimo por cento da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção para financiamento de complementação das prestações por acidente de trabalho.

Poder-se-ia argumentar que a declaração da inconstitucionalidade, tal qual foi realizada, levaria à repristinação da redação anterior, que já previa a contribuição do segurado especial, o que não geraria problemas. Ocorre, porém, que a redação anterior trazia uma contribuição mais elevada, o que prejudicaria, de forma indevida, esses contribuintes.

A redação desse mesmo art. 25, dada pela Lei nº 8.398/1992, que voltaria a vigorar se a declaração de inconstitucionalidade do artigo 1º da Lei nº 8.540/92 for irrestrita é a seguinte:

Art. 25. Contribui com 3% (*três por cento*) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção o segurado especial referido no inciso VII do art. 12.

O Segurado especial, se não corrigido o entendimento da Suprema Corte, deixará, sem qualquer motivo constitucionalmente extraído, de contribuir em dois por cento para voltar a contribuir em 3%. Ou seja, terá um aumento de 50% na sua contribuição.

Por isso, com base nos argumentos vencedores pelo Plenário, o correto seria declarar a inconstitucionalidade parcial do art. 25 da Lei nº 8.212/91, apenas na parte que diz respeito aos empregadores rurais pessoas físicas, mantendo hígido o dispositivo em relação aos segurados especiais, que nada tem a ver com a inconstitucionalidade apontada.

O mesmo pode ser dito em relação ao artigo 30, IV da referida lei, declarado inconstitucional e que recebeu da Lei nº 8.540/92 a seguinte redação:

Art. 30.

IV - o adquirente, o consignatário ou a cooperativa ficam sub-rogados nas obrigações da pessoa física de que trata a alínea a do inciso V do art. 12 e *do segurado especial* pelo cumprimento das obrigações do art. 25 desta lei, exceto no caso do inciso X deste artigo, na forma estabelecida em regulamento;

Ora, a sub-rogação em relação ao segurado especial não possui nenhuma inconstitucionalidade, motivo pelo qual seria interessante que esse dispositivo fosse mantido hígido em relação aos segurados especiais, já que seria contraproducente obrigar-lhos a contribuir individualmente, gerando ainda mais burocracia e gastos administrativos.

E nesse ponto, da sub-rogação, ainda há uma agravante. Com a edição de lei posterior à EC 20/98, que já foi inclusive considerada constitucional perante o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a contribuição sobre a produção dos empregadores rurais pessoas físicas foi retomada. Dessa forma, seria importante que fosse declarada a constitucionalidade da sub-rogação após a edição da lei nova a que se referiu o Relator em seu pronunciamento constante do acórdão.

Como é possível perceber da leitura do acórdão, a sub-rogação em si não possui nada de inconstitucional. Ela recebeu uma declaração de inconstitucionalidade por arrastamento, já que o Supremo Tribunal Federal entendeu ser desnecessária manter a sub-rogação se o tributo em si já não seria mais cobrado.

Ocorre que esse dispositivo não é desnecessário como se imagina. Muito pelo contrário, continua tendo utilidade prática em relação aos tributos recolhidos pelos segurados especiais e dos empregadores rurais depois da edição da Lei nº 10.256/2001, que adequou a técnica de tributação à nova redação constitucional.

Não havendo uma vírgula de argumento de inconstitucionalidade contra a fórmula da sub-rogação ao longo de todo o julgamento, não há razões para se declarar a inconstitucionalidade do art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91.

Melhor seria que a Corte Suprema ao menos declarasse apenas a inconstitucionalidade parcial, sem redução do texto, para excluir a incidência da norma em relação aos empregadores rurais pessoas físicas, exclusivamente no período de regência das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97.

VII – CONCLUSÃO

Tendo em vista tratar-se de julgamento que ainda pode ser retocado pela Suprema Corte, ousamos apresentar algumas sugestões para que as incoerências apresentadas sejam evitadas. Seria interessante, por exemplo, que o Plenário esclarecesse os seguintes pontos:

1. Como haveria uma dupla incidência tributária sobre os empregadores rurais pessoas naturais bem como ofensa à isonomia tributária, se estes não recolhem sobre a folha de salários e nem mesmo recolhem COFINS, sujeitando-se exclusivamente à tributação sobre a comercialização da produção?
2. Quais seriam, de fato, as razões de decidir e qual seria o veredito da Corte, o divulgado no acórdão ou aquele constante da ementa? A partir dessas razões, pode-se dizer que uma legislação ordinária idêntica, posterior à EC nº 20/98 seria constitucional? Mesmo após a edição da referida lei seria necessária a aplicação da técnica da tributação residual, que imporia uma lei complementar para a espécie?
3. Se em todos os momentos foi afirmado que a contribuição dos segurados especiais é a única forma de cobrança sobre o resultado da comercialização constitucionalmente assegurada, porque foi declarada a inconstitucionalidade TOTAL do art. 25 da Lei nº 8.212/91, que trata tanto do segurado empregador quanto do segurado especial?
4. Se a cobrança feita em relação aos segurados especiais é constitucional, nos termos do art. 195, § 8º, da CF, porque foi reconhecido o direito de a recorrida não permanecer na condição de subrogada, ao invés de ser reconhecido apenas a inconstitucionalidade quando seja subrogada em relação aos empregadores rurais pessoas naturais, permanecendo a obrigação quando adquirir bovinos de segurados especiais que atuam em regime de economia familiar?
5. Sendo inconstitucional a legislação editada antes da EC nº 20/98, seria constitucional a cobrança atualmente feita, com base na Lei nº 10.256/2001?

Um acórdão tecnicamente correto deveria, no nosso humilde ponto de vista, esclarecer que:

- a. nos termos da Súmula 456/STF, durante o período de regência das Leis nº 8.540/92 e 9.528/97, ante a sua inconstitucionalidade e consequentemente nulidade, ocorre a reprise da redação original da Lei nº 8.212/98, que remonta à tributação desses contribuintes sobre sua folha de salários.
- b. o artigo art. 25, incisos I e II, com a redação dada pela Lei nº 8.540/92 somente teve declarada sua inconstitucionalidade parcial, com redução do texto, no que tange às expressões “A contribuição do empregador rural pessoa física, em substituição à contribuição de que tratam os incisos I e II do art. 22, e”

- e “respectivamente, na alínea a do inciso V e”, mantendo-se, assim, a contribuição relativa ao contribuinte especial.
- c. o art. 30, IV, da Lei nº 8.212/91 somente deixa de ser aplicado nos limites da declaração de inconstitucionalidade.
 - d. a novel legislação ordinária, arrimada no art. 195 da Constituição Federal na redação dada pela EC nº 20/98, ajusta a exação à interpretação constitucional dada pela Suprema Corte.

O princípio do amplo acesso ao Poder Judiciário, inscrito no art. 5º, XXXV, da Constituição do Brasil não resta observado pelo simples fato de se emitir pronunciamento de mérito sobre as questões apresentadas. A emissão de decisões judiciais claras e fundadas em premissas corretas sob a ótica da lógica formal também é essencial para que se legitime a atividade jurisdicional.

Por isso, esperamos que este estudo conceda subsídios à atuação de todos os operadores do Direito envolvidos com o tema. Caso seja mantida a decisão original, restará às instâncias ordinárias resolverem os problemas práticos que certamente surgirão e que certamente voltarão à Suprema Corte pela via extraordinária.

