

# *REVISTA DA PGFN*

Ano I . Número 2  
jul./dez. 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

Fabício 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

Julio Cesar Faria

### 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 Vandrê Augusto Burigo.  
Suplentes: Aldemario Araujo Castro e Gustavo Caldas Guimarães de Campos.

### EDITOR RESPONSÁVEL

Aldemario Araujo Castro

### COORDENADORES

Aldemario Araujo Castro, Julio Cesar Faria, 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. 2 (jul./dez. 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

### HOMENAGEADO

Palestra Proferida na II Reunião de Procuradores-Chefes da  
Procuradoria da Fazenda Nacional, na Procuradoria-Geral da Fazenda  
Nacional, em 29 de novembro de 1977  
*Leon Fredja Szklaromsky*..... 9

### COLABORADORES CONVIDADOS

Direito, Tributação e Economia no Brasil: aportes da análise  
jurídica da política econômica  
*Marcus Faro de Castro*..... 23

Integração Regional e Tributos sobre o Comércio Exterior no  
Mercosul  
*Liziane Angelotti Meira* ..... 53

Ética do Advogado Público em Tempos Modernos: Kant, Arendt e  
ética jurídica pública na contemporaneidade  
*Maria Lucia de Paula Oliveira*..... 73

### COLABORADORES

A Falácia do Caráter Indenizatório de Rendimentos do Empregado e  
a Constitucionalidade da Contribuição Patronal  
*Adalmo Oliveira dos Santos Junior*..... 97

A Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador, por uma  
Concepção Subjetiva e Solidária  
*Eduardo de Assis Ribeiro Filho* ..... 115

Conciliação na Justiça Federal. A Indisponibilidade do Interesse  
Público e a Questão da Isonomia  
*Elon Kaleb Ribas Volpi*..... 139

A Repercussão Geral e a Arguição de Relevância: uma análise histórica  
*Vítor Tadeu Carramão Mello* ..... 165

O Controle Difuso de Constitucionalidade no Recurso Especial Dirigido ao Superior Tribunal de Justiça: a superação de um paradoxo sistêmico <i>Fabio Almeida Lima</i> .....	185
--	-----

#### **PARECERES**

PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011 <i>Luana Vargas Macedo</i> .....	199
--	-----

PARECER PGFN/CJU/COJPN Nº 522/2011 <i>Sandro Leonardo Soares</i> .....	241
---	-----

#### **JURISPRUDÊNCIA COMENTADA**

O ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001 E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM BASE NA UTILIZAÇÃO DE TRATADOS. O “CASO EAGLE II” (ACÓRDÃO Nº 101-97.070) <i>Moisés de Sousa Carvalho Pereira e Paulo Roberto Riscado Junior</i> .....	277
--	-----

## APRESENTAÇÃO

É com orgulho que constatamos o sucesso do primeiro número da REVISTA DA PGFN, lançado em maio de 2011, que mereceu excelente recepção nos meios jurídicos e acadêmicos, tendo sido inúmeros os pedidos de remessa ou acesso à publicação, motivados tanto pela qualidade dos trabalhos quanto pela respeitabilidade de nossa centenária Instituição.

Este segundo número conta com sete trabalhos de Procuradores da Fazenda Nacional, entre artigos, pareceres e comentários de jurisprudência. Honra a PGFN a colaboração do Dr. Marcus Faro de Castro, professor da Universidade de Brasília, e da Dra. Liziane Angelotti Meira, professora da Universidade Católica de Brasília.

Não poderíamos, nesta ocasião, deixar de homenagear nosso ilustre colega, recentemente falecido, o Dr. Leon Frejda Szklarowsky, que nos legou preciosas lições de direito, de vida e de incansável entusiasmo pela PGFN. Como se sabe, ele colaborou decisivamente para a redação da Lei de Execução Fiscal e sempre soube incentivar a modernização e a constante busca por maior eficiência na administração tributária e na advocacia pública, da qual foi, sem dúvida, um dos mais fecundos integrantes.

Esperamos que este novo número seja recebido com o mesmo entusiasmo que o primeiro e que continue a estimular e a enriquecer debates por todos aqueles interessados no direito.

Registramos nossos agradecimentos a todos os colegas que colaboraram com a organização deste segundo número, em especial àqueles que atuam no Centro de Altos Estudos da PGFN.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO  
Procuradora-Geral da Fazenda Nacional



## EDITORIAL

Este segundo número da REVISTA DA PGFN conta com três artigos de convidados, cinco artigos de Procuradores da Fazenda Nacional, um texto de autoria do Subprocurador-Geral da Fazenda Nacional Leon Frejda Szklarowsky, dois pareceres da PGFN e um comentário de jurisprudência.

Foram convidados a apresentar trabalhos no segundo número da REVISTADA PGFN, o Dr. Marcus Faro de Castro, a Dra. Liziane Angelotti Meira e a Dra. Maria Lucia de Paula Oliveira. O primeiro discorreu, sob a perspectiva do direito tributário, acerca da construção de convergências entre a economia e o direito. A segunda examinou os aspectos tributários da integração do Brasil no âmbito do MERCOSUL, notadamente quanto aos tributos incidentes sobre o comércio exterior e procedimentos de controle aduaneiro. A última das convidadas desenvolveu reflexões filosófico-jurídicas acerca do desafio ético-profissional do advogado público.

Nos artigos de Procuradores da Fazenda Nacional são abordados os seguintes temas relevantes:

- a) o caráter indenizatório de rendimentos do empregado e a constitucionalidade da contribuição patronal;
- b) a responsabilidade tributária do sócio-administrador por uma concepção subjetiva e solidária;
- c) o controle difuso de constitucionalidade no recurso especial para o Superior Tribunal de Justiça;
- d) a conciliação na Justiça Federal, a indisponibilidade do interesse público e a questão da isonomia e
- e) uma análise histórica da repercussão geral e da arguição de relevância.

Este segundo número da REVISTA DA PGFN, como bem destacado na apresentação da Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, realiza uma justa homenagem ao Dr. Leon Frejda Szklarowsky, um dos mais destacados e abnegados Procuradores da Fazenda Nacional. Nesse sentido, veicula-se o texto de uma palestra proferida pelo Dr. Leon no ano de 1977 versando sobre a implantação, na PGFN, do processamento eletrônico da Dívida Ativa da União. O registro demonstra, de forma singular, a visão pioneira do profissional do direito e da instituição, notadamente quanto ao uso dos computadores e meios eletrônicos, verdadeira revolução dos tempos modernos.

Divulgam-se, nesta edição da Revista, dois relevantes pareceres do órgão. O primeiro trata da relação jurídica tributária continuativa ante a superveniência de precedente definitivo do Supremo Tribunal Federal. O segundo parecer aborda o alcance da expressão “emprego permanente” e sua repercussão na percepção de vantagens pecuniárias no seio da Administração Pública Federal.

O comentário de jurisprudência analisa uma importante decisão do antigo Conselho de Contribuintes acerca das práticas de planejamento tributário com fundamento na utilização de tratados internacionais.



# PALESTRA<sup>1</sup> PROFERIDA NA II REUNIÃO DE PROCURADORES-CHEFES DA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL, NA PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL, EM 29 DE NOVEMBRO DE 1977

Leon Fredja Szklarowsky

*Procurador da Fazenda Nacional*

Minhas Colegas. Meus Colegas.

Desejo agradecer as palavras do Dr. Cid Heráclito de Queiroz, Procurador-Geral Adjunto, que bem retratam o colega gentil que é, pois sua manifestação não significa a verdade à medida que apenas representa o incentivo do amigo mais velho, mais habilidoso, para aquele, cujo único mérito é ter-se também encantado com a Procuradoria. E não é sem razão, que, nos trabalhos de ontem, o Dr. Cid dizia e eu repito, como o disse o Exmo. Sr. Secretário-Geral Adjunto, Dr. Henrique Carvalho Gomes, sem a força e o dinamismo do Dr. Francisco Neves Dornelles, nada se teria feito. E agora, à Dra. Jussara Ayala Guedes, cujo, carinho demonstrado por vocês, bem traduzem seu incansável esforço, e ao também querido colega, Dr. Aécio Bastos da Fonseca, quero externar os agradecimentos,

1 NOTA DO EDITOR. Leon Fredja Szklarowsky, a quem é dedicado este segundo número da REVISTA DA PGFN, foi um dos mais destacados integrantes da carreira de Procurador da Fazenda Nacional. O renomado e respeitado jurista nasceu no dia 9 de outubro de 1933. Graduou-se pela Faculdade de Direito do Largo São Francisco na Turma de 1959. Faleceu, em Brasília, no dia 24 de junho de 2011.

Leon Fredja alcançou o cargo de Subprocurador-geral da Fazenda Nacional, como gostava de ser identificado. Mestre e especialista em Direito do Estado, autor de vários artigos, ensaios, pareceres, estudos, poesias, crônicas, contos e livros, também lecionou nas áreas de Direito Público e Civil. O eminente jurista desenvolveu uma intensa atividade como jornalista, editor e ativista da mediação e arbitragem.

Leon foi um dos mais reconhecidos autores do anteprojeto da Lei da Execução Fiscal, transformado na Lei n. 6.830, de 1980. Também colaborou decisivamente na elaboração do anteprojeto da lei de falências e concordatas e no anteprojeto sobre a penhora administrativa.

O texto ora divulgado data de 1977 e foi publicado em 1984 no livro Execução Fiscal, editado pela Escola de Administração Fazendária (ESAF), órgão do Ministério da Fazenda. A palestra retrata a visão futurística do Dr. Leon Fredja e o vanguardismo dele e da PGFN na adoção de soluções tecnológicas pioneiras. Note-se que o processamento eletrônico de atos e processos jurídicos é um dos grandes temas da atualidade na seara do Direito, mais de 30 (trinta) anos depois daquelas clarividentes palavras.

Leon foi um dos pioneiros da internet jurídica brasileira, mantendo site pessoal desde os primeiros momentos de disponibilidade do espaço cibernético que revolucionou e revoluciona a sociedade contemporânea. Seguindo seus passos e sua influência, a PGFN pontua como um dos primeiros órgãos públicos brasileiros a disponibilizar serviços na internet, começando pela certidão quanto à Dívida Ativa da União no final da década de 90 do século passado.

porquanto, sem seu apoio, não teria sido possível dedicar-me ao Grupo de Trabalho, na elaboração desse Projeto.

Pois, meus caros, não queiram saber que prazer imenso tenho de poder conhecê-los, a todos, conversar com vocês, já não através do fio telefônico, a milhares de quilômetros de distância, mas pessoalmente, dando-lhes conta do Projeto de Implantação do Processamento Eletrônico, inicialmente nas Procuradorias do Estado de São Paulo e do Rio de Janeiro.

### **O PROCESSAMENTO ELETRÔNICO E A COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO**

O Dr. José Miguel Serra, bacharel em Direito e analista de sistemas do SERPRO, portanto, aliando os conhecimentos humanísticos à técnica, há de lhes proporcionar, logo mais, uma visão geral e um ingresso a este fabuloso mundo do computador, sem o qual, hoje talvez, não tivéssemos idéia da magnificência do cosmos nem tampouco teríamos pousado na lua, que por milênios enamorou a todos, com seus mistérios insondáveis.

Realmente, hoje, não se pode imaginar qualquer trabalho, intelectual ou técnico, sem o auxílio deste aparelho, a ponto de, nas próprias escolas ginasianas se não exigir do aluno o raciocínio, senão o calculador eletrônico e não a tabuada para os mais elementares cálculos de aritmética, o que dizer, esta máquina se não bem empregada poderá levar àquilo que o brasileiro já está acostumado com relação ao automotor, em que passamos a contar com a CABEÇA, TRONCO e RODAS ao invés de cabeça, tronco e pernas, os quais se irão atrofiando por desuso. Com o cérebro, figurativamente, poderia acontecer o mesmo. Se é que já não ocorre.

Todavia, não pode o Direito ficar aquém do progresso humano. “O Direito é eminentemente instrumental”, ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, pois espelha um mecanismo “de intervenção do Estado no meio social para prosseguimento do bem comum concebido”, ou, na palavra erudita de GERALDO ATALIBA, “o poder público, de que está revestido o Estado, não é senão o conjunto de faculdades que nele se encontram, tendo em vista promover o bem comum, regulando a vida social, o que o faz por meio da expedição de normas jurídicas, cuja observância ele assegura coativamente. Donde se vê que, na realidade, o direito não é senão o principal instrumento de obtenção das finalidades a que se propõem o Estado, que, para tanto, é investido do imperium.

Ora, se o Direito é o instrumento de realização da Justiça, deverá seguir sempre as conquistas humanas, inclusive as tecnológicas, sob pena de, não se adequando ao seu tempo, faltar aos seus desígnios.

E nem poderia ser diferente. Mesmo que recente a utilização dos computadores no campo jurídico, já se encontram estudiosos notáveis, como LEE LOEVINGER, o criador da Jurimetria, como aplicação ao Direito do método próprio das ciências exatas e naturais, e HANS BAADE, que, interpretando o pensamento deste último, vislumbra três setores básicos da pesquisa jurimétrica, a saber: o processamento eletrônico dos dados jurídicos; o uso da lógica no campo do Direito; e, finalmente, a análise do comportamento dos Tribunais.

Por outro lado, GLENDON SCHUBERT elaborou excelente trabalho acerca da previsão das sentenças. Aqui mesmo no Brasil, o Juiz do Tribunal da Alçada Criminal de São Paulo, Dr. DÍNIO DE SANTIS GARCIA precisou que “até mesmo decisões de rotina podem ser elaboradas pelo computador, mediante instruções dadas pelo Juiz, em cada caso, exemplificando com o Sistema PRATT, originariamente concebido pelo Magistrado Dr. PEDRO LUIZ RICARDO GAGLIARDI, e, posteriormente, desenvolvido por este e pelo Dr. JAIRO CÂNDIDO, engenheiro de sistemas e advogado. Esse Sistema compõe sentenças em casos de acidentes típicos e de algumas moléstias profissionais. Basicamente consta de quatro programas e de um arquivo com algumas centenas de textos (cerca de 31.000 caracteres), correspondentes às situações mais freqüentes em ações previdenciárias. Os textos são conjugados mediante instruções que o julgador deverá lançar num formulário apropriado”.

No entanto, se, logo após a Segunda Guerra Mundial, NORBERT WIENER prevê o rompimento pleno com o passado, causado por essas máquinas do futuro — “máquinas inteligentes”, e, agora, com os microprocessadores, é com MÁRIO LOSANO que a Cibernética aplicada ao Direito ou Juscibernética — neologismo por ele criado —, superando a Jurimetria, surge com maior vigor e com objeto definido, em quatro áreas de pesquisas, destacando-se os modelos cibernéticos concebidos para sua utilização em engenhos cibernéticos, pressupondo uma formalização da linguagem jurídica.

Sem dúvida, é viável a convivência pacífica entre o Direito e a automatização, sem violentar-lhe o espírito e os fundamentos essenciais, mas dentro de esquemas inflexíveis a qualquer concessão, senão os previstos nas regras jurídicas.

O recurso à Juscibernética, a utilização do processamento eletrônico, no campo jurídico, têm provocado impacto colossal, ainda maior que o decorrente da admissão, a cerca de meio século, da escrita mecânica.

Vivemos como ministra o Professor IGOR TENÓRIO, uma Segunda Revolução Industrial, pois “se a máquina a vapor criou um mundo novo, fazendo surgir o capitalismo industrial, as estruturas democráticas, o direito civil moderno e novos aspectos jurídicos nas relações de produção, dando nascimento a outras tantas disciplinas

jurídicas (como o Direito do Trabalho) ou inovando nos institutos e nos conceitos, como a sociedade anônima, o sistema bancário e financeiro, em amplas dimensões, igual papel, em termos ainda mais amplos, está reservado à Cibernética, para os dias vindouros “..., concluindo, por sua vez, que “a Cibernética será a alavanca de alterações e de adaptações sociais e irá reformular o próprio Direito”.

O Direito e a Cibernética aproxima-se cada vez mais. A Juscibernética afirma-se dia a dia.

O processamento eletrônico vem sendo utilizado em todas as áreas do Direito e da Administração.

Em 1959, o Governo Federal baixou o Decreto n. 45.832, criando o Grupo Executivo para a aplicação de Computadores Eletrônicos, e, em seguida, através de novo diploma legal (Decreto n. 46.987), estabelece as linhas básicas para a implantação de centros de processamento de dados, de fábricas de computadores e suas partes componentes, mas, em 1972, o Governo pelo Decreto n. 70.370, instituiu a CAPRE — Comissão de Coordenação das Atividades e Processamento Eletrônico, que tem por objeto, adotar e propor medidas para racionalizar os investimentos oficiais no setor e elevar a produtividade na utilização dos equipamentos de processamento de dados, como aqui mesmo, neste Ministério, destaca-se, como órgão colegiado, na Estrutura Básica dessa Secretaria de Estado, a Comissão de Informática do Ministério da Fazenda — COMINF, cabendo-lhe estabelecer a política de Informática do Ministério.

Diversificam-se os sistemas de operação; no entanto a meta é comum. Realce-se o resultado bem sucedido de sua utilização no Centro Eletrônico di Cassazione na Itália; no Centro de Documentation Automatique du Droit — CREDOC, na

Bélgica; no Tribunal de Justiça de São Paulo; no Senado Brasileiro, com a PRODASEN; e, nos Estados Unidos da América, com o sistema LEXIS, e a Ohio Bar Automated Research.

É fato que alguns vêem nesse engenhoso invento a ameaça total ao ser humano, com o esmagamento dos direitos essenciais e da liberdade, mercê de sua devassa em todas as atividades humanas e quiçá no seu próprio comportamento.

Esta também tem sido a preocupação da Associação Americana dos Advogados e do Instituto Americano de Direito, que, há mais de um lustro, advogava a participação e a adaptação do homem a esse mundo promissor, sem quebra ou deturpação dos sagrados princípios e das liberdades fundamentais.

É verdade que a vida privada é hoje praticamente impossível nos EUA, conforme depoimento de MARVIN GROSSWIRTH, ao escrever sobre o computador e a erosão da privacidade, vez que “os detalhes de nossa vida estão quase todos arquivados e à disposição de quem os queira conhecer:

bancos, lojas, colegas, agências de seguros, EX-ESPOSAS. Enfim, toda sua vida privada foi devassada. É legal ou ilegal questiona a articulista, ao que eu respondo que urge enfrentar esse universo novo com as ferramentas que possuímos, pois não se justificam, como afirmou CARLOS ALBERTO DUNSHEE DE ABRANCHES, os temores dos que combatem os computadores pelo receio de desmassificação total do indivíduo, “reduzido a um dígito”, nas engrenagens do cérebro eletrônico, devendo-se, para tanto, formar-se do *minimum legal*, como meio de proteção ao direito à vida privada, à liberdade e à plena segurança das informações.

Além do que, tranquiliza-nos o Professor MIGUEL REALE, da Faculdade de Direito da Universidade de S. Paulo, ao prognosticar que “o tempo já se encarregou de atenuar os temores de uns e as esperanças ilusórias de outros, demonstrando que, por mais revolucionárias que possam ser as conquistas cibernéticas, estas se situam no plano instrumental dos meios e não no plano superior dos fins, cujo quadro prioritário caberá sempre ao homem determinar com a liberdade conatural ao espírito criador, ainda que nos limites conjunturais peculiares a cada época”.

O legislador, ante essa contingência, vem em socorro, e, entre os diplomas normativos de proteção à intimidade e resguardo dos direitos essenciais da pessoa humana, deve ser citada a Lei n. 5.615, de 1970, que dispõe sobre o SERVIÇO FEDERAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS — SERPRO.

O artigo 8º, realmente, preceitua que, “os administradores e empregados do SERPRO, bem como os servidores públicos com exercício na Empresa são obrigados a guardar sigilo quanto aos elementos manipulados. Sem prejuízo do que determina a lei civil ou criminal, a violação do sigilo constituirá falta grave para os efeitos da legislação do trabalho, e sujeitará o servidor público às penas do Estatuto dos Funcionários Públicos Civis da União, sendo ainda motivo para destituição de ocupantes de cargos de direção, chefia ou de membro do Conselho Diretor.

Também o Projeto do Código de Processo Penal, em discussão no Congresso Nacional não descuida da questão, ao fulminar, no artigo 356, as provas obtidas clandestinamente, logo após admitir a prova obtida por meio de processo eletrônico, proteção, aliás, agasalhada no Código Penal de 1969, ainda não em vigor, ao incriminar a violação da intimidade.

O legislador de 1967, com clarividência, ao editar o Decreto-Lei n. 147, não se mostrou arredo às novas técnicas. Ao mencionar que o Procurador da Fazenda Nacional examinará detidamente a parte formal e mandará proceder à inscrição da Dívida Ativa, nos registros próprios, desprezando a anacrônica anotação em Livro, demonstrou fé no futuro e abriu perspectivas para, sem qualquer perigo de fissura legal, possibilitar a adaptação da cobrança da Dívida Ativa aos mais modernos sistemas, como o processamento eletrônico, já utilizado por inúmeros órgãos

governamentais, e concebida sua utilização, nesta Procuradoria Geral desde a edição desse instrumento legal.

E o Decreto-Lei n. 486, de 1969, abriu as comportas para a escrituração mecanizada de livros mercantis, na forma de seu artigo 5º, incorporando à contabilidade o aperfeiçoamento tecnológico, sem prejuízo da segurança e da inviolabilidade da escrituração.

O Código de Processo Civil vigente, ao autorizar todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos ainda que não especificados neste Código, como hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa, também cedeu à necessidade de transpor os umbrais da técnica.

Não obstante, os Tribunais, antecipando-se, também, ao tempo, decidiram que, em vista dos modernos métodos de contabilidade pública, a inscrição da Dívida Ativa pode ser procedida não apenas em livros especiais mas também fichário apropriado desde que ofereça a mesma garantia de segurança e autenticidade, conforme Acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, citado por BERNARDO RIBEIRO MORAES, em 1970.

O Supremo Tribunal Federal decretou, da mesma forma, ser válida a certidão de débito fiscal, extraída de fichário, “se a dívida consta do fichário e sua indicação na certidão dele extraída atende às demais exigências legais, a simples ausência do LIVRO, o qual aquele substitui com maior eficiência e se afeiçoa com vantagem à época de mecanização, certo atende ao fim da Lei — art. 2º, § 1º, d — o qual deve ser compreendido pelo seu espírito, em sintonia com o momento antes que suas palavras, as quais, ao tempo — 1938 —, não poderiam cuidar de mecanização da escrita, quase que ignorada no setor público” (R.E. n. 70.152, de 17.05.71, Rel. Ministro THOMPSON FLORES, RDA 111/126).

Nessas condições, e muito embora a apuração e inscrição da Dívida Ativa envolva apreciação sobre legalidade, portanto de caráter essencialmente jurídico, em que a mente humana não encontra substitutivo, a lei e a Jurisprudência admitem, sem dúvida alguma, que, nas tarefas, de caráter meramente administrativo, pertinentes à inscrição nos registros próprios e à cobrança executiva, possa ser utilizado o processamento eletrônico, segundo os parâmetros e a condução do jurista, de conformidade com os superiores interesses do Erário, o respeito aos direitos dos contribuintes e os deveres de realização da Justiça.

Tanto é que diversas entidades de direito público interno já utilizam o processamento eletrônico, nos encargos administrativos concernentes à inscrição e cobrança da Dívida Ativa, como por exemplo, o INPS, os Estados do Rio de Janeiro, de S. Paulo e do Paraná, as Prefeituras de S. Paulo, São Bernardo do Campo e Curitiba etc., sem menosprezar aquele ato importante da inscrição da dívida que constitui

o extremo momento da verificação do crédito para com a Fazenda, sob o aspecto da estrita legalidade.

Esse ato, de inscrição da dívida, aliás, não é novidade no nosso Direito, porquanto a legislação passada a considerava essencial, para se efetuar sua cobrança em Juízo, “com a intenção fundada de fato e de direito, de soma fixa e determinada, provada por certidão autêntica, extraída dos livros respectivos donde conste a inscrição da dívida de origem fiscal”.

Historicamente, a cobrança dessa dívida sempre mereceu a maior atenção das autoridades, elegendo-se a via executiva para cobrança da Dívida Ativa do Estado. Esse privilégio de que goza a Fazenda vem-nos desde os Romanos, que o justificavam pela necessidade de fazer recolher, com rapidez, aos cofres públicos, a renda proveniente dos impostos e de outras fontes, para fazer face às necessidades públicas. Regulavam-na, no Direito Português, as Ordenações e várias leis, entre as quais, citem-se, por sua importância, as Leis de 1761 e de 1850.

Pelo Alvará de 16 de dezembro de 1774, devia o Juiz mandar “passar os mandados executivos por dívidas que liquidamente constassem dos Livros da Alfândega”, devendo a relação dos devedores da Fazenda e do recibo para os executar ser lançados nos Livros na forma do Modelo n. 4, anexo ao Regulamento de 15 de junho de 1844 (Decisão n. 33, de 11.04.1846, do Presidente do Tribunal do Tesouro Público Nacional e o Decreto n. 736, de 20 de novembro de 1850), promovia a Reforma do Tesouro Público Nacional, sendo criada a Diretoria Geral do Contencioso, chefiada pelo Conselheiro-Procurador Fiscal do Tesouro, Membro do Tribunal do Tesouro Nacional. A essa repartição cabia, dentre outras atividades, “organizar os quadros da Dívida Ativa da Nação, e fazer o seu assentamento; promover e dirigir a cobrança da mesma dívida em todo o Império”. Ora, os quadros da Dívida Ativa correspondem ao Registro da Dívida Ativa de que trata a legislação atual. E assentar é inscrever ou fazer-se inscrever.

O Decreto n. 9.885, de 29 de fevereiro de 1888, revogou toda a legislação anterior acerca do processo executivo e objetivou, antes de tudo, dinamizar a cobrança da Dívida Ativa. Fundava-se, dentre outras, na Lei de 22 de dezembro de 1761, no Decreto n. 736, de 20 de novembro de 1850, na Lei n. 628, de 17 de setembro de 1851, e na Instrução de 31 de janeiro de 1851.

O Decreto n. 7.751, de 23 de dezembro de 1909, acentuava que a inscrição da Dívida Ativa e a expedição das certidões para cobrança da mesma “terá lugar na Procuradoria da Fazenda Pública, de acordo com a legislação e instruções que regulam presentemente a espécie” (art. 368), reafirmada pelos diplomas legais subseqüentes.

Efetivamente, pelo Decreto n. 24.036, de 26 de março de 1934, competia à Procuradoria Geral da Fazenda Pública “promover a inscrição”

e a Lei n. 2.642, de 9 de novembro de 1955, cometia, privativamente, ao Procurador da Fazenda Nacional o exercício desse encargo (art. 7º, § 2º), como o fazem o vigente Decreto-Lei n. 147, de 3 de fevereiro de 1967 (art. 22) e o Regimento da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, baixado pela Portaria n. 486, de 06.09.77, do Ministro da Fazenda.

O referido Decreto-Lei n. 147/67 atribui à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional competência para “apurar e inscrever, para fins de cobrança judicial, a Dívida Ativa da União, tributária (art. 201 da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966), ou de qualquer outra natureza” (art. 1º, inciso II) e o Regimento disciplina essa competência nos artigos 1º, I e 12, III, a.

É tal a importância desse ato, para o nascimento da Dívida Ativa da União, que o Legislador houve por bem de atribuir ao Procurador da Fazenda Nacional competência privativa para “apurar a liquidez e certeza de ordenar a inscrição, por ser atividade inerente ao Estado como Poder Público”, assim que o douto Consultor-Geral da República, Dr. LUIZ RAFAEL MAYER, em lúcido Parecer, entende “na atividade certificativa com relação à Dívida Ativa da União”, e, portanto, na atividade determinativa da apuração da liquidez e certeza e da inscrição “um dos desempenhos mais característicos da atuação especificamente administrativa, a ser exercida privativamente por Procurador da Fazenda Nacional, como detentor de parcela de poder do Estado, e, pois, formador do título executivo”.

À lei compete precipuamente delinear os traços da execução forçada, pois que a Constituição Federal garante a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, de sorte que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, ao que o constitucionalista MANUEL GONÇALVES FERREIRA FILHO, enfatiza, sobretudo, por pressupor o patrimônio executável a defesa constitucional do direito à propriedade, tomada esta na acepção consolidada na doutrina e na jurisprudência, como direito fundamental de não ser alguém despido de direitos de seu patrimônio, condicionado a função social, com amparo na doutrina social da Igreja, emprestada pelo legislador brasileiro, como um dos pilares máximos da organização econômico-social e, até política, do Brasil.

Cumpra assinalar, pois, que a execução forçada carrega a responsabilidade de se fundar num título que, no caso, é previsto no artigo 585, VI, do Código Processual, ou seja, a certidão da dívida ativa correspondente aos créditos inscritos na forma da lei.

Sem embargo de algumas opiniões em contrário, autores como JOSÉ DA SILVA PACHEGO, ALIOMAR BALEEIRO, JOSÉ AFONSO DA SILVA, anotam a inscrição como salutar providência administrativa e ALBERTO XAVIER, em sua recentíssima obra, *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, preleciona que a inscrição da dívida ativa é um



“ato administrativo autônomo e distinto do lançamento e que, dando origem ao título executivo propriamente dito, já não se insere no procedimento administrativo do lançamento antes é o ato inicial do processo de execução”, representando, em verdade, “um controle suplementar da legalidade do lançamento, efetuado pela própria Administração, que pode ter por efeito impedir a instauração do processo de execução infundado”, abundando figuras semelhantes no Direito Comparado, com efeitos práticos análogos.

A jurisprudência brasileira já teve oportunidade de se manifestar, em uníssono, fortalecendo, de vez, a doutrina de que, através da inscrição regular da dívida fiscal, tem o Fisco em seu favor uma presunção de liquidez e certeza (Revista dos Tribunais 318/439), sendo necessária prova inequívoca para ilidir a liquidez e certeza que resulta da inscrição (Revista dos Tribunais: 272/58; 408/259; Revista Forense: 113/44; 98/77; 82/693); pois é inepta ou carece de autenticidade quando não vem instruída com a certidão extraída conforme o artigo 2º, §1º, do Decreto-Lei n. 960/38 — hoje Código Tributário Nacional, c/c o novo Código de Processo (Revista Forense: 92/507; 96/81).

Realmente, é a inscrição do débito para com o Erário um ato da mais alta relevância, não só sob o aspecto da legalidade, como forjado na melhor Doutrina e pacífica jurisprudência, avalizada pelo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, porquanto, relata o processualista Ministro AMARAL SANTOS, a dívida fiscal só se torna exigível depois de inscrita (Recurso Extraordinário, 1a. Turma, de 28/05/71).

Pois bem meus amigos, partindo da premissa de que ao computador, se bem utilizado, como tudo, aliás, cabe lugar de relevo também na cobrança da Dívida Ativa da União, esta Procuradoria Geral, e quando digo, esta Procuradoria Geral, não posso omitir o nome, evidentemente do Procurador-Geral, Dr. Francisco Neves Dornelles, que desde os primeiros minutos de sua posse, se preocupou em construir uma estrutura, que digase, não existia, na Geral, e aparelhar as Regionais, cujos problemas, foram pesquisados, e com a ajuda deste incansável homem, que é a espinha dorsal, da Procuradoria, Cid Heráclito de Queiroz, fez-se um levantamento das necessidades, e então por força da Portaria n. 1, de 2 de janeiro de 1976, constituiu-se um Grupo de Trabalho, sob sua presidência, composto de Procuradores da Fazenda Nacional, da República e do Instituto Nacional de Previdência Social, e de representantes da Justiça Federal, da Secretaria da Receita Federal, do SERPRO e da DATAPREV, para propor as medidas necessárias à implantação gradativa do processamento eletrônico na inscrição e cobrança da Dívida Ativa da União, visando modernizar o sistema de cobrança, com real benefício para a Fazenda e para a própria coletividade, assim que sua pronta utilização redundará na resolução de questões até agora consideradas difíceis, como bem demonstra a experiência de entidades que já se utilizam do computador como instrumento para maior eficácia

na arrecadação e agilização da cobrança da Dívida Ativa, cujos maiores beneficiários são o próprio homem e a sociedade.

O Grupo de Trabalho reuniu-se, pela vez primeira, em 5 de maio de 1976, realizando diversas sessões plenárias e setoriais, onde se traçaram as diretrizes fundamentais e se esboçaram as linhas mestras do Projeto, com a participação ativa de todos os membros, contando sempre com a honrosa presença do Sub-procurador-Geral da República, Dr. GILDO CORREA FERRAZ, que prestigiou sobremodo os trabalhos.

Fizeram-se visitas de pesquisas e estudos às diversas entidades públicas de processamento de dados — SERPRO (Ministério da Fazenda), DATAPREV (INPS), PRODASB (Município de São Bernardo do Campo), PRODESP (Estado de São Paulo), PRODAM (Município de São Paulo) e CELEPAR (Estado do Paraná) — as Procuradorias dos Estados e Municípios de São Paulo, Rio de Janeiro e Paraná, destinadas a estudar as suas experiências e conhecer in loco os modelos adotados e os resultados com os sistemas utilizados, no intuito de trazer para a esfera de atuação do Grupo o mais completo arsenal de dados, para sua pronta manipulação e análise.

Outrossim, o Grupo de Trabalho procedeu a pesquisas e estudos de todo o material colecionado, abrangendo livros, opúsculos, folhetos, quadros, estatísticas, fluxogramas, etc.

De tudo isso, concluiu que a implantação gradativa do processamento eletrônico na inscrição da Dívida Ativa da União e no ajuizamento e distribuição das execuções fiscais não era só viável, como necessário, com vistas, a final, à plena sintonia entre os avanços tecnológicos e a dinamização e aprimoramento dos serviços, mormente no setor da arrecadação federal, sem menosprezo dos mais legítimos direitos do contribuinte, visando a perfeita realização da Justiça Tributária, de sorte que, já nesta oportunidade, esta Procuradoria-Geral e o SERPRO assinam o contrato de prestação de serviços de processamento eletrônico na inscrição e cobrança da Dívida Ativa da União, cumprindo salientar que ao SERPRO caberá prestar, através de sistemas eletrônicos e/ou eletromecânicos de processamento de dados, entre outros, os serviços de projeto técnico de inscrição de Dívida Ativa da União, nas PFN, bem como no desenvolvimento e implantação do sistema referente à inscrição dos débitos da Série IR-A — IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA, nas Procuradorias nos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro; ELABORAÇÃO DE PROJETO TÉCNICO PARA A EXTENÇÃO DO SISTEMA ÀS PFN NOS ESTADOS DO RIO GRANDE DO SUL E MINAS GERAIS, consistente na elaboração do projeto técnico para a extensão do sistema do inscrição, como Dívida Ativa da União, dos débitos do IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA, às Procuradorias nos Estados do Rio Grande do Sul e de Minas Gerais; ELABORAÇÃO DO PRÓ-TÉCNICO PARA DESENVOLVIMENTO E IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE

INSCRIÇÃO, COMO DIVIDA ATIVA DA UNIÃO, DE DÉBITOS DO IMPOSTO DE RENDA — PESSOA JURÍDICA, (exclusive imposto de renda retido na fonte); ELABORAÇÃO DE PROJETO TÉCNICO DE CADASTRO, objetivando o desenvolvimento e implantação de sistema para montagem de cadastro nominal de devedores inscritos no registro da Dívida Ativa da União, nas Procuradorias nos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, referente a todas as séries, bem como para o fornecimento, através de sistemas eletrônicos e/ou eletromecânicos de processamento de dados, de certidões, negativas ou positivas, de Dívida Ativa da União inscrita; e, finalmente, a execução do referido Projeto nas Procuradorias.

Devo lembrar, por derradeiro, a deferência do SERPRO e de seus gentilíssimos diretores e funcionários, um dos quais, aqui está, e que já o não considero SERPRO, mas sim o membro honorário de nossa PROCURADORIA, tal a dedicação, tal o apego, que, rompendo as barreiras da burocracia, não apenas auxiliou a estudar e a conceber o Projeto, mas faz um ano, com beneplácito de nosso bom amigo, Dr. MOACYR ANTONIO FIORAVANTE, diretor-presidente dessa entidade, a título de colaboração e como membro integrante do referido Grupo de Trabalho, deu início, juntamente com a DATAPREV, aos primeiros passos em S. Paulo, com o apoio incansável do Procurador-Chefe desta Procuradoria, Dr. ANTONIO CELSO DE OLIVEIRA CARVALHO, à execução das primeiras tarefas de levantamento de dados, para se concluir pela viabilidade ou não desse empreendimento, e, hoje, decorrido, menos de um ano e meio, coroa-se de êxito esse trabalho, com assinatura do contrato e execução integral desse Projeto.

Muito Obrigado.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGOSTINHO PERDIGÃO. *Manual do Procurador dos Feitos da Fazenda Nacional*, 1873.

ALBERTO XAVIER. *Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro*, Resenha, 1977.

ALIOMAR BALEEIRO. *Direito Tributário Brasileiro*. 2. ed., Forense.

ANTONIO HERCULANO SOUZA BANDEIRA. *Novo Manual do Procurador dos Feitos*. Rio, 1888.

ATAS das Sessões do Grupo de Trabalho, criado pela Portaria do Procurador-Geral da Fazenda Nacional n. 1, de 2 de maio de 1976.

AURÉLIO BUARQUE DE HOLANDA FERREIRA. *Pequeno Dicionário da Língua Portuguesa e Novo Dicionário Aurélio*.

BERNARDO RIBEIRO DE MORAES. *O Município e sua Dívida Ativa*, SENAN, 1970.

CARLOS ALBERTO DUNSHEE DE ABRANCHES. *Anais da IV Conferência Nacional da Ordem dos Advogados do Brasil*, 1970.

CID HERÁCLITO DE QUEIROZ. *Legislação Orgânica, Estrutura e Competência da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*.

CID HERÁCLITO DE QUEIROZ; LEON FREJDA SZKLAROWSKY. *Dívida Ativa da União. Projeto de Implantação de Processamento Eletrônico*. SERPRO, 1977.

DINO DE SANTIS GARCIA. *Introdução à Informática Jurídica*. José Bushatsky, Editor, 1976.

A Informática e o Direito Tributário.

EDUARDO J. COUTOURE. *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Depalma, Buenos Aires, 1958.

GERALDO ATALIBA. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. 1968.

IGOR TENÓRIO. *Direito & Cibernética*. 3. ed.

IRAN DE LIMA. *Direito e Informática*. Conferência proferida em 25.10.77, na ESAF-BRASÍLIA.

JOSÉ AFONSO DA SILVA. *Execução Fiscal, Revista dos Tribunais*. 1975.

JOSÉ DA SILVA PACHECO. *Execução Fiscal*. Saraiva, 1976.

LEON FREJDA SZKLAROWSKY. *Dívida Ativa da União*. Resenha Tributária de S. Paulo, Seção 1.3, n. 12/77, 2o Trimestre.

MANOEL DE OLIVEIRA FRANCO SOBRINHO. *Comentários à Reforma Administrativa Federal*. Saraiva, 1975.

MANOEL GONÇALVES FERREIRA FILHO. *Comentários à Constituição de 1967*. Saraiva, 1974.

MARIO GIUSEPPE LOSANO. *Lições de Informática Jurídica* — Resenha 1974.

MARVIN GROSSWIRTH. *O Estado de S. Paulo* de 20.11.77.

MIGUEL REALE. *Prefácio a obra Informática Jurídica de Mário G. Losano*.

PAULO DE BARROS CARVALHO. *Teoria da Norma Tributária*, 1974.

Revista dos Tribunais — Volumes 272, 318 e 408.

Revista Forense — Volumes 82, 92, 96, 98, e 113.

TULIO LIEBMAN. *Embargos do Executado*. Saraiva, 1952.

W. ROSS ASHBY. *Introdução à Cibernética*. Perspectiva, 1970.

WIRT PETERS. Cibernética e Advocacia, *Revista da Ordem dos Advogados do Brasil*, Rio, II, 1970.

NOTA: Localização dos ordenamentos citados pelo autor (Pela ordem do texto do estudo):

Decreto n. 45.832, de 20.4.59. D.O.U. de 23.4.59. “Lex” n. XXIII/59, pág. 110.

Decreto n. 46.987, de 10.10.59. D.O.U. de 16.10.59. “Lex” n. XXIII/59, pág. 399.

Decreto n. 70.370, de 5.4.72. D.O.U. de 6.4.72. “Lex” n. XXXVI/72 — abril/junho, pág. 703.

Lei n. 5.615, de 13.10.70. D.O.U. de 14.10.70. “Lex” n. XXXIV/70 — out./dez., pág. 956. - Código Penal de 1969 — Decreto-Lei n.1.004, de 21.10.69. D.O.U. de 21.10.69 “Lex” n. XXXIII/69 — nov./dez., pág. 2.418 (Aguarda o advento do Código do Processo Penal).

Decreto-Lei n. 147, de 3.2.67. D.O.U. de 3.2.67. “Lex” n. XXXI/67 — jan./fev., pág. 288.

Decreto-Lei n. 486, de 3.3.69. D.O.U. de 4.3.69. Resenha “Legislação 1.1” n. 45/69, pág. 181.

Código do Processo Civil. Lei n. 5.869, de 11.1.73. D.O.U. de 2.10.73. É objeto dos livros “Código do Processo Civil”, lançado pela Editora, em 1974, e organizado por Ismal Gonzalez e Noêmia Borges Gonzalez, e “Informática Legislativa —

Código do Processo Civil — n. 13”, também lançado pela Editora, em 1976, organizado por Rubens B. Minguzzi.

Decreto n. 24.036, de 26.3.34.

Lei n. 2.642, de 9.11.55. D.O.U. de 12.11.55. “Lex” n. XIX/55, pág. 396.

Lei n. 5.172, de 25.10.66. É o marco inicial do Código Tributário Nacional D.O.U. de 14.9.66. Resenha Diversos n. 7/

# DIREITO, TRIBUTAÇÃO E ECONOMIA NO BRASIL: APORTES DA ANÁLISE JURÍDICA DA POLÍTICA ECONÔMICA

*Law, Taxation And The Economy In Brazil: An Appraisal From The  
Perspective Of The Legal Analysis Of Economic Policy*

Marcus Faro de Castro

*Professor Titular  
Universidade de Brasília  
Faculdade de Direito*

Brasília, agosto de 2011

Sumário: 1 Introdução; 2 Direito ou Economia? por uma agenda de construção de convergências; 3 Relações entre Política, Economia e Direito: alguns referenciais sociológicos e históricos; 4 O Direito Tributário e a Análise Jurídica da Política Econômica; 5 Considerações Finais; Referências Bibliográficas.

**RESUMO** - No direito tributário brasileiro são visíveis tensões entre o que pode ser considerado “jurídico” e o que é entendido como “econômico”. Há posições mais antigas de autores contrários à inclusão de referenciais de análise econômica no âmbito da análise jurídica. Outros autores recentemente passaram a sugerir que a análise jurídica deve seguir a econômica, apoiada em pressupostos da economia neo-clássica. Para o jurista que se debruça sobre a realidade das práticas tributárias no Brasil e sobre os desafios que se oferecem para a sociedade ao procurar caminhos que aliem a prosperidade com a justiça econômica e a paz social, quais devem ser os critérios mais valiosos de análise e decisão? Os econômicos ou os jurídicos? O presente trabalho, avançando para além de legados de antigos formalismos e para além da adesão a pressupostos da economia neo-clássica, explora esta questão e sugere, com foco no direito tributário, uma nova agenda de construção de convergências entre as perspectivas da economia e do direito.

**PALAVRAS-CHAVE** - Direito Tributário. Política Tributária. Direitos Humanos. Análise Jurídica da Política Econômica.

**ABSTRACT** - In Brazilian tax law there are perceptible tensions between what can be considered “legal” and what must be treated as “economic”. Some older views remain against the incorporation of economic considerations into legal discourse. More recently legal scholars have suggested that legal analysis must adhere to economic analysis based on presuppositions taken from neo-classical economic thought. For lawyers confronted with tax policy issues in Brazil and with the need of society to find a path that will lead to prosperity, economic justice and social peace, what should the most valuable criteria for analysis and decision be? Economic or legal? The paper focuses on some issues in Brazilian tax law to explore possible answers to this question and, by advancing beyond the legacies of the old legal formalism and beyond the strictures of neo-classical presuppositions, it suggests ways to seek a new middle ground between the two (legal and economic) perspectives.

**KEYWORDS** - Tax Law. Tax Policy. Human Rights. Legal Analysis of Economic Policy.

## 1 INTRODUÇÃO

Na década de 1960, o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou um Recurso em Mandado de Segurança (RMS nº 18.004/1968), que versava sobre uma questão, aparentemente não muito complexa, de direito tributário. A questão posta era a da subsistência, ou não, de uma isenção fiscal instituída em favor da Haemo Derivados S/A, uma empresa do ramo farmacêutico. A isenção fiscal havia sido estabelecida por meio de uma lei, adotada pelo Estado do Rio de Janeiro em 1958, que desobrigava a empresa de pagar todos e quaisquer tributos estaduais naquela jurisdição, incidentes sobre a fabricação da *Vacina Salk Austríaca*, usada na prevenção da paralisia infantil. Em contrapartida ao favor fiscal, a empresa assumira, nos termos da mesma lei, o compromisso de, durante cinco anos, fabricar em território fluminense e fornecer ao Executivo estadual, pelo preço de custo, até cinquenta mil doses da referida vacina, que seria aplicada gratuitamente em crianças pela secretaria estadual de saúde.

Ocorre que, segundo consta do acórdão, a Haemo Derivados S/A nunca produziu nem jamais pretendeu produzir a vacina, mas fabricou, aparentemente em seu exclusivo benefício, vários outros produtos, sem pagar impostos, frustrando ao fisco estadual a obtenção de uma receita estimada em 200 milhões de cruzeiros. Mesmo assim, em 1962, uma outra lei estadual prorrogou “por mais cinco anos” os benefícios fiscais concedidos desde 1958.

Diante desta situação, em 1966, o legislativo estadual, sendo provocado pelo governador da época, levado ao cargo por uma nova conjuntura política, revogou as duas leis estaduais anteriores, que davam



embasamento para a persistência da isenção fiscal concedida originalmente em 1958. A Haemo Derivados S/A insurgiu-se contra o cancelamento “unilateral” do benefício, dando origem à controvérsia judicial.

O ponto de interesse para as finalidades deste trabalho é que o acórdão do STF, decidindo pela validade do cancelamento da isenção, citou com aprovação a afirmação do tribunal de primeira instância de que a extensão da isenção, decorrente da lei de 1962, era nula porque era “imoral” e ainda “anti-econômica” e “prejudicial ao interesse público”.

Como se vê, os juízes que oficiaram no caso, nas diversas instâncias, invocaram uma série de razões para alcançar a sua decisão. E tais razões, nas passagens acima destacadas, tiveram um caráter simultaneamente: jurídico, moral, econômico – e até mesmo social e político, se nesse sentido puder se entender a referência ao “interesse público”.

Além disso, a controvérsia acima resumida deixa claro, em especial, que, nos processos judiciais que tratam de matérias de direito tributário, embora não exclusivamente neles, existem sempre, e de maneira muito proeminente, ao lado dos aspectos passíveis de serem representados por meio de categorias analíticas mais convencionais do direito, também outros aspectos que necessitam ser evidenciados, compreendidos e avaliados em suas consequências práticas, por meio de uma perspectiva especificamente *econômica*.

A mesma constatação – de que as questões referentes à existência e cobrança de tributos adquirem sentidos jurídicos e também outros – pode ser feita em relação aos termos do debate sobre as propostas de reforma tributária consideradas pela sociedade e pelos governos há vários anos no Brasil. Um histórico desse debate aponta que, em comparação com o conjunto das leis tributárias vigentes nas primeiras décadas do século XX, a reforma tributária instituída em 1966 tornou o aparato de arrecadação “sistemizado, com menores distorções e ineficiências”.<sup>1</sup> E isto porque, segundo descreve Viol, os tributaristas que atuaram na reforma de 1966 “colocaram em primeiro plano o fator econômico”, cuidando para que a tributação passasse a incidir “sobre bases econômicas” e abandonando a prática de “tributar meras definições jurídicas”.<sup>2</sup> Este debate, como se sabe, continua. Nos anos recentes, as discussões sobre a reforma tem-se orientado no sentido de promover mudanças com o objetivo de tornar o sistema tributário ainda mais “eficiente” do ponto de vista econômico, em especial por meio da substituição de vários tributos, hoje existentes, por um novo imposto federal incidente sobre o valor adicionado (o chamado “IVA-F”).<sup>3</sup>

1 Viol (2000, p. 19).

2 Idem, *ibidem*.

3 Ver Brasil (2008).

Para o jurista que se debruça sobre a realidade das práticas tributárias no Brasil, quais devem ser os critérios mais valiosos de análise e decisão? Os econômicos ou os jurídicos? O presente trabalho objetiva explorar esta questão. Para tanto, o trabalho adota a perspectiva desenvolvida sob o nome de “Análise Jurídica da Política Econômica” (AJPE).<sup>4</sup> Esta abordagem encoraja a abertura interdisciplinar do estudo do direito, para o fim de reforçar e organizar a capacidade do jurista de engajar-se criticamente com os fatos empíricos da realidade.

Nesse sentido, o presente trabalho se inspira no interesse de explorar possibilidades de estruturar interdisciplinarmente, e com um foco predominante sobre o direito tributário brasileiro, o entendimento a respeito de setores da vida social que adquirem significados tanto econômicos quanto jurídicos. Para alcançar seu objetivo, o trabalho acrescenta, às idéias expostas em Castro (2007) e Castro (2009), as que são oferecidas abaixo.

O trabalho está assim organizado. Na seção 2, serão caracterizados brevemente o legado do formalismo jurídico absorvido por tributaristas no Brasil e a proposta mais recente da adoção de critérios da chamada “Análise Econômica do Direito” para o tratamento de questões do direito tributário brasileiro. Algumas considerações sobre as relações entre a “Análise Econômica do Direito” e a literatura conhecida como *Law and Finance* serão também oferecidas. Além disso, será apresentado um argumento, com base na perspectiva da “Análise Jurídica da Política Econômica”, sobre a necessidade de que seja desenvolvida uma agenda de construção de convergências entre o direito e a economia.

A seção 3 expõe algumas relações entre política e economia comentadas por politólogos, sociólogos e outros autores e procura caracterizar suas implicações para o direito. A Seção 4 descreve contribuições da Análise Jurídica da Política Econômica que podem ser apropriadas pela agenda de construção de convergências. Finalmente, a seção 5 apresenta algumas considerações finais.

## 2 DIREITO OU ECONOMIA? POR UMA AGENDA DE CONSTRUÇÃO DE CONVERGÊNCIAS

As observações acima, relativas à decisão judicial citada e às justificativas da reforma tributária, indicam que, na tradição política e institucional brasileira e em seus apoios discursivos, entre os quais se insere destacadamente o “direito”, parece haver uma importante tensão entre o que pode ser considerado “jurídico” e o que é visto como “econômico”.

Com efeito, a antiga tradição formalista do direito brasileiro em geral<sup>5</sup> oferece a base para que sejam marginalizados da análise jurídica argumentos

4 Ver Castro (2007) e Castro (2009)

5 Cf. Wolkmer (2002, p. 98-101).

contrários à consideração de elementos tidos como “substantivos” no direito tributário. Entre esses elementos substantivos, no caso do direito tributário, despontam os que formam a dimensão *econômica* da tributação.

A tradição formalista foi, no direito tributário pátrio, reforçada com a doutrina da “hipótese de incidência tributária” de Geraldo Ataliba, publicada na década de 1970 e até hoje influente.<sup>6</sup> Apoiada em pressupostos derivados do normativismo de Hans Kelsen,<sup>7</sup> a separação entre representações sumamente formalistas do direito e os possíveis aspectos substantivos da realidade jurídica adquire uma disciplina fundamentada em um rigor filosófico renovado. Como consequência disto, Ataliba poderá explicitamente sustentar, por exemplo, que devem ser excluídos do horizonte de consideração dos juristas as matérias que ele qualifica como critérios “pré-legislativos”, caracteres “pré-jurídicos” e “preconceitos da ciência das finanças”.<sup>8</sup>

Outra ampla discussão entre tributaristas, legatária da antiga tradição formalista, é a da “autonomia” do direito tributário,<sup>9</sup> especialmente em face do direito privado. Ao tratar do assunto, muitos tributaristas orientam a discussão no sentido de defender o entendimento de que as bases formais (“legalidade estrita”) do direito tributário não devem ser alargadas em hipótese alguma. Portanto, para este ponto de vista, as análises jurídicas de questões tributárias devem considerar apenas o que se encontra nas “formas” precisamente definidas em lei e criteriosamente prolongadas e estabilizadas pelo zeloso trabalho da dogmática. Não por outra razão, argumentos dogmáticos intensamente “defensivos” do contribuinte,<sup>10</sup> estribados em uma quantidade de princípios e subprincípios formais, como os da “legalidade”, “tipicidade”, “irretroatividade”, “proibição de analogia” e outros, contrários a qualquer alargamento do espectro analítico do direito tributário, são encontradiços na literatura especializada.<sup>11</sup>

6 Ver Ataliba (2011). Cf. Greco (2011).

7 Cf. Greco (2011).

8 Ao discorrer sobre a classificação dos tributos Ataliba (2011, p. 125) afirma: “Como se trata, neste plano, de um problema exegético (problema de tratamento jurídico de categorias jurídicas constitucionais) de pouco valem os critérios financeiros – pré-legislativos – que informam o legislador constituinte [...]. Muitas definições de imposto, de taxa e de contribuição, encontradas nos compêndios e manuais de direito tributário, são censuráveis por conterem preconceitos de ciência das finanças ou por misturarem caracteres jurídicos com financeiros (pré-jurídicos), traduzindo imprecisão, que resulta em insegurança para os aplicadores do direito positivo.”

9 Ver Amaro (2006, p. 6-11).

10 Nesse sentido, Machado (2001, p. 52) afirma: “fácil é concluir-se que o Direito Tributário tem por finalidade limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder”. E chega a definir “direito tributário” como: “ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

11 Ver, por exemplo, Torres (2005). Em outros trabalhos – ver Torres (2005-2006) e Torres (2009) – este autor defende a interpretação do direito (tributário) com base na chamada a “Jurisprudência dos

O rígido formalismo jurídico característico de muitos tributaristas brasileiros certamente reflete uma condição do direito brasileiro como um todo. Trata-se do fato de que o direito brasileiro, de um modo geral, tornou-se, por assim dizer, capturado por elaborações do conceitualismo que floresceu entre os seguidores de Savigny e do culto à forma que derivou daí. Uma amostra do apego de tributaristas brasileiros à tradição impulsionada por Savigny é a prática amplamente aceita do emprego da noção de “instituto jurídico”,<sup>12</sup> que aparece em praticamente todos os manuais de direito tributário, bem como em inúmeras decisões judiciais sobre tributos – e não apenas para referir-se ao termo tal como empregado (já sintomaticamente) no Código Tributário Nacional (arts. 109 e 110). A consequência disto é o “fechamento” do direito em suas próprias formas, ainda que elas nada tenham a ver com a realidade, a não ser o fato de, eventualmente, encobrirem relações de poder, mantendo certamente por causa disso, estranha mas compreensivelmente, alguma utilidade institucional.

É tão arraigado o apego do direito tributário brasileiro ao legado formalista mencionado que até mesmo em um conhecido autor, às vezes celebrado por parecer admitir alguma “abertura” das formas jurídicas para considerações substantivas – este é o caso de Carvalho (2007) e sua ênfase no papel da *análise da linguagem* nos planos sintático, semântico e até pragmático, para a determinação do sentido das normas jurídicas –, ocorrem em abundância referências a conceitos antigos e fossilizados, tais como “instituto”, “relação jurídica”, “teoria geral do direito” e outras semelhantes. Além disso, a ausência de real “abertura” faz sentir-se, neste caso, também na defesa irredutível de uma “concepção unitária” do “sistema jurídico”,<sup>13</sup> cuja inteligibilidade aparece ao jurista, por meio de seu trabalho intelectual especializado, que o conduz ao que o autor chama de “profundezas” dos “institutos”.<sup>14</sup>

Valores”, gerada a partir da “Filosofia dos Valores”. Em Torres (2005-2006), o autor chega a posições substantivistas, tais como: “A jurisprudência dos valores e o pós-positivismo aceitam o planejamento fiscal como forma de economizar imposto, desde que não haja abuso de direito.” (p. 5, grifo acrescentado).

12 Sobre esta noção em Savigny e seu desdobramento na “jurisprudência dos conceitos”, ver Larenz (1989, p. 9-26).

13 “[A] ordenação jurídica é una e indecomponível. Seus elementos - as unidades normativas - se acham irremediavelmente entrelaçados pelos vínculos de hierarquia e pelas relações de coordenação, de tal modo que tentar conhecer regras jurídicas isoladas, como se prescindissem da totalidade do conjunto, seria ignorá-lo, enquanto sistema de proposições prescritivas.” Carvalho (2007, p. 14).

14 “Compete à Ciência do Direito Tributário descrever esse objeto [o direito tributário positivo], expedindo proposições declarativas que nos permitam conhecer as articulações lógicas e o conteúdo orgânico desse núcleo normativo, dentro de uma concepção unitária do sistema jurídico vigente.” Carvalho (2007, p. 15). Além disso, para este autor, o trabalho intelectual do jurista o conduz à “verdadeira e substancial organicidade que se esconde nas profundezas do direito vigente” (Idem, p. 257). E ainda: “a visualização jurídica do lançamento como ato administrativo abre perspectivas riquíssimas à pesquisa do assunto, possibilitando admirável ingresso nas profundezas do instituto [...]” (Idem, p. 403). São visíveis as semelhanças com as formulações de Savigny, que descrevem o

Mais recentemente, o desafio dos juristas brasileiros de se confrontarem com as relações entre direito e economia no campo do direito tributário brasileiro parece em boa medida ter passado a gravitar em torno de dois pólos principais: (i) o das controvérsias acerca da chamada “interpretação econômica do direito tributário”, de origem européia;<sup>15</sup> e (ii) o das propostas de que, para fins de caracterização e resolução de questões de direito tributário, seja empregada a abordagem da chamada “Análise Econômica do Direito” (AED), desenvolvida inicialmente nos Estados Unidos.<sup>16</sup>

Os debates do primeiro pólo têm adquirido relevância em grande parte por causa dos potenciais efeitos da “interpretação econômica do direito tributário” sobre a caracterização jurídica de condutas elisivas – por exemplo, por meio de reorganizações societárias, muitas vezes realizadas com o declarado intuito de atender a requisitos de “planejamento tributário”.<sup>17</sup> Portanto, aqui, tipicamente, os advogados de clientes interessados no “planejamento tributário” de seus patrimônios posicionam-se contrariamente à “interpretação econômica do direito tributário”.<sup>18</sup>

No segundo pólo, a defesa da adoção da AED talvez possa parecer militar em favor da completa abertura do discurso jurídico a amplas considerações e análises econômicas, orientadas para contribuir na formação de um maior equilíbrio entre restrições jurídicas e finalidades econômicas favorecedoras do desenvolvimento equitativo. Porém, na verdade, a defesa da adoção da AED responde ao interesse em alinhar o direito brasileiro com uma agenda de reformas de políticas públicas semelhante à que esteve associada a objetivos de grupos conservadores (contrários ao ativismo estatal, programas de redistribuição de renda etc.) nos Estados Unidos, especialmente a partir do governo do Presidente Richard Nixon, na década de 1970.<sup>19</sup> Em um contexto marcado por reacomodações de posições hegemônicas na política mundial,<sup>20</sup> esta agenda de reformas adquiriu, com

---

direito como “sistema”, cuja inteligibilidade é determinável pelo trabalho intelectual do jurista, e não pela sociedade ou pelo o fruto da vontade dela, representada na forma da legislação.

15 Ver Amaro (2006, p. 223-229); e Godoi e Saliba (2010).

16 Ver Salama (2008). Para exemplos de discussões sobre a aplicação da AED a questões de direito tributário, ver Kraft e Krengel (2003); e Carvalho (2008).

17 Como é notório, o tema passou a atrair maior atenção desde a introdução do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104 de 2001. Ver discussão em Torres (2005-2006).

18 Ver, por exemplo, Martins (2011), onde o autor consigna: “Pessoalmente, entendo que tal técnica de interpretação [econômica do direito], que objetiva superar a legalidade e a liturgia das formas para atingir supostos objetivos imputados ao contribuinte - e que quase sempre leva a autoridade fiscal a desconsiderar os negócios jurídicos celebrados pelo particular, para escolher aquele que implique tributação mais elevada - não é compatível com os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei formal.”

19 Ver Teles (2008).

20 As reformulações de posições estratégicas nas estruturas de “cooperação hegemônica”, no plano das relações internacionais a partir da década de 1970, são analisadas em Keohane (1984), uma obra que

o tempo, uma projeção internacional, traduzindo-se em políticas adotadas por instituições financeiras multilaterais, em apoio às chamadas reformas de “segunda geração”, de caráter institucional, em várias partes do mundo.<sup>21</sup>

Por diversos motivos, o programa de estruturação das relações entre direito e economia que, nas últimas quatro décadas, acabou alcançando notoriedade internacional mais acentuada foi o da abordagem da AED. Além disso, em alguns meios tecnocráticos de organizações do sistema multilateral, tem encontrado prestígio, a partir da década de 1990, a perspectiva de análise conhecida como *Law and Finance*, que, apoiada em preocupações “institucionalistas” parecidas com as dos autores da chamada “Economia Neoinstitucional” na vertente liderada por Douglass North,<sup>22</sup> resulta em uma agenda de reformas que é de um modo geral coincidente com aquela derivada da AED.<sup>23</sup>

O entendimento da Análise Jurídica da Política Econômica (AJPE) sobre as questões acima é que, de fato, não deveria existir uma contradição radical entre ambas perspectivas. Não há razão *a priori* para que as estruturas de política econômica consideradas “boas” na perspectiva da economia não sejam, ao mesmo tempo, defendidas como “corretas” em sentido jurídico. Quanto a este ponto, tomado isoladamente, parece haver uma semelhança entre, de um lado, a AJPE e, de outro, a AED e seus complementos prescritivos derivados da literatura da linha *Law and Finance*. Mas não há: a AED tem como referência econômica os postulados da microeconomia (Escola Neo-clássica); já a AJPE procura dialogar com diferentes disciplinas (história, história econômica, sociologia política, sociologia econômica, antropologia econômica etc.) e diversas escolas de análise econômica, em especial com as que trouxeram contribuições sobre requisitos institucionais do desenvolvimento, sem contudo prenderem-se exclusivamente à “métrica do crescimento da renda” para avaliá-lo.<sup>24</sup>

Além disso, a AJPE defende também que o que é “bom”, “correto” ou “justo” do ponto de vista originariamente jurídico, deveria conter

---

se tornou clássica no estudo das relações internacionais.

21 Questionando a sua eficácia como políticas adequadas para impulsionar o crescimento, Rodrik (2009, p. 13-55) descreve esta agenda do “Consenso de Washington” na versão inicial, difundida pelo economista John Williamson (disciplina fiscal, taxas de câmbio “competitivas”, liberalização comercial e financeira, privatização e desregulação), e na versão “aumentada”, de “segunda geração”, que acrescenta reformas institucionais, concentradas em medidas de “boa governança” (*good governance*). Para os propósitos das instituições financeiras multilaterais, é no segundo momento (*good governance*) que a reforma do direito, de maneira alinhada com a AED (e também com o seu complemento oferecido pela literatura *Law and Finance* – ver mais sobre isto abaixo), torna-se especialmente relevante.

22 Ver North (1990).

23 Cf. Fabiani (2011).

24 Esta é uma crítica a que estão sujeitos autores trabalhando na linha do “neoinstitucionalismo histórico”, liderada por Douglass North. Cf. Evans (2005, p. 94). A mesma vulnerabilidade da abordagem de North e seus colaboradores comunica-se à literatura da linha *Law and Finance*.

precisamente o que os governos devem preferir escolher em termos de política econômica. Em qualquer caso, segundo a AJPE, é melhor que haja *convergências* práticas entre as prescrições advindas de cada uma das duas disciplinas (a economia e o direito). Se não houver estas convergências, isto é, se as convergências não puderem ser continuamente estimuladas com base em inovações intelectuais canalizadas por meio dos apoios discursivos mencionados, a tendência é que se produzam disfunções ou limitações indesejáveis, tanto no âmbito da economia de mercado e dos potenciais benefícios dela emanados (prosperidade, avanço tecnológico ágil, desenvolvimento), quanto no âmbito da efetividade dos direitos subjetivos de que são titulares os cidadãos.

A AJPE reconhece, ainda, que não existem consensos amplos sobre como devem ser estruturadas as relações entre as perspectivas disciplinares do direito e da economia. Porém reconhece, igualmente, que os debates de natureza teórica e conceitual sobre o direito em geral e sobre o papel do poder judiciário na democracia brasileira, até o momento, não criaram condições para a construção de uma relação clara entre as “formas” jurídicas (que até hoje, no direito brasileiro, permanecem preponderantemente controladas pelo o formalismo limitante da dogmática convencional) e elementos que imediatamente lhe escapam,<sup>25</sup> mas que tendem a se tornar relevantes para a estruturação do discurso jurídico constitutivo do direito vigente. Neste contexto, deve-se entender por “direito vigente” o conjunto das normas identificadas pelo Estado, em interação com advogados, e aceitas pacificamente por um lapso de tempo indeterminado pela sociedade no plano fenomênico.

Por outro lado, a AJPE considera relevante que os resultados práticos para os quais apontavam a AED no seu período de maior prestígio, alcançados especialmente com base no que se convencionou chamar de uso “normativo” da análise de custo-benefício,<sup>26</sup> e que tem importantes complementaridades com as propostas de reformas originadas de trabalhos da linha *Law and Finance*, têm suscitado inúmeras dificuldades e críticas.<sup>27</sup>

Tais críticas, em seu conjunto, indicam a existência de relevantes inconvenientes a recomendar a busca de alternativas à AED e à literatura da linha *Law and Finance* para a articulação entre o direito e a economia. Esta busca por alternativas deve procurar simultaneamente contribuir para suprir, em alguma medida, a lacuna dos debates sobre as relações e possíveis convergências entre as “formas” jurídicas e elementos que imediatamente lhe escapam, mas que tendem a se tornar necessários à articulação do “direito vigente”. Para isto também o legado do formalismo que ainda marca o direito brasileiro permanece inútil.

25 Ver Rodriguez (2010). Ver, também, discussão em Castro (2010).

26 Ver Prado (2004) e Salama (2008, p. 26-28).

27 Ver Salama (2008, p. 27, n. 76) e Fabiani (2011).

### 3 RELAÇÕES ENTRE POLÍTICA, ECONOMIA E DIREITO: ALGUNS REFERENCIAIS SOCIOLÓGICOS E HISTÓRICOS

Existem relações entre política, direito e economia no plano dos fenômenos, que, por causa do interesse dos juristas em realizar a justiça, não devem ser por eles simplesmente ignoradas. Com o fim de encontrar pistas iniciais de tais relações, que, ao mesmo tempo, sejam úteis para orientar a busca por alternativas ao formalismo da dogmática convencional, à AED e aos caminhos percorridos pelos autores que trabalham na linha *Law and Finance*, vale a pena tomar como referência o que politólogos, sociólogos e outros estudiosos escreveram sobre a política, vista sob o ângulo do uso da força, e sua relação com o interesse no bem-estar da sociedade como um todo.

Sobre isto, o sociólogo e cientista político Charles Tilly, em um de seus conhecidos trabalhos, que versa a evolução das instituições políticas e econômicas na Europa, comparou a formação do Estado moderno a atividades típicas do crime organizado. Segundo este autor,<sup>28</sup>

Se esquemas de extorsão (*protection rackets*) representam o crime organizado em sua forma mais suave, então as ações de guerra e de organização e preservação do Estado (*war making and state making*) – formas quintessenciais de extorsão com a vantagem da legitimidade – podem ser descritas como o maior exemplo de crime organizado.

Evidentemente, o argumento de Tilly tem uma linhagem que remonta a autores clássicos do pensamento político. Para citar um dos mais famosos, Maquiavel, como se sabe, afirma que a prática de atos cabalmente injustos, caracterizados como “celerados e nefários”, constitui um meio útil (embora não o mais útil, que será a ação orientada pela *virtù*) para que o príncipe assegure os interesses políticos de seu Estado.<sup>29</sup> Segundo Maquiavel, a desvantagem apresentada pela prática de atos “celerados e nefários” para atingir fins políticos é que o governante não alcançará a glória, mas poderá eficientemente assegurar ou estabilizar a sua posição no comando da política.

Argumentos como os de Tilly e Maquiavel trazem a oportunidade para que se faça o questionamento sobre os meios empregados pelos governos, pretéritos e contemporâneos, para promover o bem comum ou justiça. Entre esses meios evidentemente está – e, desde os tempos mais remotos, sempre esteve – a tributação. No sentido da comparação

28 Tilly (1985, p. 169).

29 Maquiavel ([1513] 1979). No livro VIII do seu famoso opúsculo, Maquiavel discorre sobre a maneira de “tornar-se soberano por algum meio vil ou criminoso”, que traduz “*per qualche via scellerata e nefaria si ascende al principato*”.



estabelecida por Tilly, a cobrança de tributos, caracteristicamente com o uso da coerção, poderia, em tese, ser descrita como uma forma de extorsão. Contudo, sempre houve a diferença entre uma coisa e outra (tributação e extorsão), visto que a pura extorsão sempre careceu de legitimidade e, portanto, sempre foi inconciliável com noções de bem moral e de “bem comum” ou justiça.

Ora, na ausência da economia de mercado, ou mesmo nos primórdios dela, os meios empregados pelos governantes ou grupos sociais para promover o bem comum podiam ser puramente políticos: a truculência dos mais fortes, que conquistavam oportunisticamente o poder de mando sobre tropas militares e burocracias. E a truculência dos mais fortes, é claro, podia ser estilizada intelectualmente. O que foi a *jurisprudencia* em Roma senão, em boa medida, a estilização intelectual de relações de poder que subordinavam os mais fracos e dominados (plebeus, mulheres, escravos, crianças) aos mais fortes e dominadores (patricios)? A obtenção de recursos econômicos para o sustento material e para as atividades dos governantes e de sua base de apoio político na sociedade é aí, ainda, um problema essencialmente *político*, não primordialmente *econômico*, e pode ser resolvido preponderantemente pelo uso da força, inclusive o funcionamento do aparelho “judicial”, localmente, e por meio das guerras externas e seus butins.

Contudo, a obtenção de recursos econômicos para as classes governantes torna-se um desafio mais complexo quando tais recursos passaram a ser oriundos predominantemente do comércio de longa distância e seus efeitos sobre as economias locais. De fato, uma vez que as atividades comerciais de longa distância (que evoluíram para se tornar o que hoje chamamos de “comércio internacional”) passam a se desenvolver e florescer em um ritmo mais estável e em um volume significativo, inclusive frequentemente de maneira associada a bases políticas republicanas, como foram diversas cidades italianas na Idade Média, os fluxos autônomos (privados) de mercadorias e também das finanças passaram a adquirir importância crescente como base econômica do enriquecimento da sociedade, tornando o comércio direta e indiretamente uma fonte cada vez mais importante de recursos para os governantes e seus protegidos. Nesse sentido, Braun destaca, por exemplo, que, nos séculos XVI e XVII na Inglaterra, os impostos alfandegários haviam-se tornado “de longe a mais importante fonte de receitas ‘ordinárias’ nos reinos dos Tudors e dos Stuarts”.<sup>30</sup>

Porém, os fluxos de comércio não eram e não poderiam ser controlados em toda a sua extensão pela política local. Assim, a crescente penetração dos fluxos de mercadorias e de moedas (um tipo específico de

30 Braun (1975, p. 267).

mercadoria) e outros instrumentos financeiros (todos de caráter privado) na tessitura das relações sociais estimula a articulação, na base da sociedade, de interesses em prol da superação do Antigo Regime, cujas instituições se inclinavam em favor do estabelecimento de um rígido controle político sobre a economia comercial em expansão. Esse controle deveria se dar – seja em nome de valores culturais ou religiosos, seja em nome da vontade do príncipe – transmutada em *raison d'état* a partir de Maquiavel. O mercantilismo e o cameralismo constituíram exemplos de movimentações políticas nessa direção de expansão do controle político sobre a economia comercial.

Ou seja, entre os séculos XIII e XVII, o crescimento das relações comerciais e sua irradiação nas rotinas da vida social do noroeste europeu paulatinamente introduzem condições, não completamente controladas por governos, para que os interesses particulares dos indivíduos e grupos – e não preponderantemente os valores tipicamente organizados na religião e na cultura tradicionais, nem os desígnios políticos do príncipe – crescentemente passassem a imprimir um dinamismo novo ao processo de conformação e transformação da ordem social e política.

Diante desses processos, as noções estabelecidas a respeito da “justiça” e do bem comum se modificam. Escrevendo sobre este tema, Hirschman<sup>31</sup> lembra que, em termos de justificativa e aquisição de inteligibilidade dos processos políticos em mudança, o que estava ocorrendo, ao final da Idade Média, era que a base “moral” – e portanto também política – da economia do Antigo Regime, ligada a noções de honra e glória, ia sendo erodida por novas condições, ao ponto de resultar no apelo, não mais aos antigos referenciais de virtude, mas sim às “paixões” e, em seguida, também ao “interesse”, como elementos que deveriam passar a ser considerados como propulsores da política. Ao mesmo tempo, a expansão do comércio, da indústria e especialmente das finanças gerava reações de personagens políticos que mal se adaptavam às mudanças, ou tinham interesses contrários a elas. Um exemplo foi o de Bolingbroke, na Inglaterra, que atacou os financistas e suas práticas em ascensão, que ele denunciou em seu jornal, *The Craftsman*, como sendo causas corrosivas da “honra, amizade, relação, consanguinidade ou unidade de afeições”.<sup>32</sup>

Foi nesse contexto, onde as amarras da sociedade do Antigo Regime iam-se afrouxando em decorrência da irradiação do comércio, da indústria e das finanças na vida social, que os gostos e preferências individuais passaram a se multiplicar em direções potencialmente imprevisíveis, dando ensejo a que um Montesquieu, por exemplo, satiricamente observasse, sobre os franceses de sua época, que, por submeterem-se aos caprichos da

31 Hirschman (1977).

32 Bolingbroke, citado em Hirschman (1977, p. 57).

moda, esqueciam-se como se haviam vestido na mais recente estação do ano, e não sabiam como iriam vestir-se na seguinte.<sup>33</sup>

Juntamente com a multiplicação de gostos, preferências e interesses, ganha ascendência política a “voz interior” dos indivíduos,<sup>34</sup> cujo agregado forma a fonte da opinião pública. E por isso passa a ficar claro, para vários escritores e homens práticos, que as condições da vida política estavam mudando. Cada vez menos permanecia viável que as políticas dos governantes, inclusive as que organizavam a tributação, pudessem continuar a ser implementadas puramente com base no uso da força. As redes comerciais de bens e finanças alimentavam mudanças de gostos, preferências e opiniões, de modo que a vontade dos membros da sociedade, sob a forma da opinião pública, passaria a ser a base da legitimidade da política – e conseqüentemente da política tributária.

O que tudo isto significa é que as condições acima descritas passavam a ser uma realidade que os governantes teriam que tentar habilidosamente “manejar”, e não poderiam mais simplesmente “comandar” com base no emprego de meios direta e cruamente repressivos. Isto porque o uso da força teria o efeito de sufocar precisamente os processos sociais de produção de riquezas, dos quais derivava cada vez mais a renda dos governantes. Por isso faz sentido que Rousseau tenha afirmado, em seu *Discurso sobre a Economia Política* que, para serem obedecidas, seria preciso que as leis, antes de tudo, passassem a ser “amadas”.<sup>35</sup> Repetindo a mesma ideia em sua carta a d’Alembert, Rousseau escreveu: “nem a razão, nem a virtude, nem as leis vencerão a opinião pública, enquanto não se encontrar a arte de mudá-la. [E] esta arte não diz respeito à violência.”<sup>36</sup>

Na Inglaterra, a expansão da economia comercial e das finanças gerou, nos séculos XVII e XVIII, um intenso debate entre diversos autores e polemistas, uns trabalhando para preservar os interesses “agrários” (*landed interests*), outros defendendo os interesses do “dinheiro” (*monied interests*) e sua dominação pelo “crédito”, que incluía componentes oriundos da especulação ou “fantasia”.<sup>37</sup> E há, nesse debate, que ocorre tanto na Inglaterra quanto na Europa continental, um argumento como o de Rousseau e outros, que veem nas finanças e suas conseqüências sociais e políticas um fator de corrupção dos governos e de destruição da liberdade e da ética. Por isso, Rousseau – aproximando-se, quanto a isto, de algumas considerações de Locke expressas em seu *Segundo Tratado sobre o Governo*

33 Montesquieu ([1721] 1964, p. 114).

34 Ver Taylor (1989, p. 285-302; 368-81).

35 “*Si vous voulez qu’on obéisse aux lois, faites qu’on les aime*”. Rousseau ([1755] 1990, p. 69).

36 Rousseau ([1753] 2003, p. 121).

37 Cf. Pocock (1975, p. 423-505).

*Civil* – acaba dando ênfase às vantagens morais de uma economia de subsistência (não comercial).<sup>38</sup>

Na América após a revolução de 1776, a oposição entre os jeffersonianos e os federalistas (e em especial o hamiltonianismo), de certo modo, reverbera o debate europeu e oferece a base ideológica da clivagem de interesses conducente à Guerra de Secessão. No Brasil, um pouco mais tarde, o conflito de opiniões e projetos políticos defendidos por um Visconde de Uruguai e um Tavares Bastos, no Segundo Reinado,<sup>39</sup> bem como as defesas das políticas financeiras mutuamente conflitantes dos “ortodoxos” e dos “papelistas”, logo após o episódio do Encilhamento na Primeira República,<sup>40</sup> constituem, em certa medida, variantes aproximadas das controvérsias que dividiram os interesses “agrários” de um lado e, de outro, os “comerciais” e “industrialistas” no velho mundo.

Contudo, em todas essas mudanças, o que parece não ter sido percebido com a suficiente clareza é que, por não terem como controlar completamente, com o emprego da força, os fluxos comerciais, financeiros e de inovação, sob pena de destruir a fonte mesma de recursos para financiar e realizar competitivamente as guerras e outros projetos políticos, as classes governantes entregaram-se à tarefa de criar mecanismos institucionais de “manejo” desses fluxos, resultando no “sistema de política econômica”, que inclui o sistema tributário, mas não se limita a ele.<sup>41</sup> Entender qual o sistema montado de política econômica, quais as suas transformações, quais os seus efeitos práticos, incluindo especialmente sua influência sobre a fruição empírica de direito subjetivos considerados fundamentais, e entender, também, de que modo o “direito vigente” contribui para tornar tudo isso inteligível, ou – ao contrário – obscuro, são objetivos da AJPE.

#### 4 O DIREITO TRIBUTÁRIO E A ANÁLISE JURÍDICA DA POLÍTICA ECONÔMICA

Nesta seção serão dadas algumas indicações de como a abordagem da AJPE pode contribuir para favorecer mudanças no modo de organização

38 Nesse sentido, em seu *Projeto de Constituição para a Córsega*, Rousseau diz: “É preciso estabelecer como máxima indubitável que, onde o dinheiro é de primeira necessidade, a nação se desprende da agricultura para se lançar às profissões mais lucrativas; o estado de ser trabalhador torna-se então um objeto de troca e uma espécie de manufatura para os grandes fazendeiros, ou a pior sorte para a multidão dos camponeses. Os que se enriquecem pelo comércio e pela indústria, tendo ganho o bastante, põem seu dinheiro em terras para arrendamento (*fonds de terre*). A nação inteira se torna assim dividida entre ricos preguiçosos que possuem terras e em camponeses infelizes que, cultivando-as, não tem do que viver.” Rousseau (1990, p. 125-126).

39 Ver Ferreira (1999).

40 Ver discussão em Castro (2010).

41 Ver, na próxima seção, a discussão sobre extrafiscalidade e sobre a vertente macroeconômica do uso estratégico da tributação.

interna de um direito tributário (o brasileiro), superando a marca do estilo dogmático de análise. Tais mudanças devem simultaneamente se dar em direção ao encontro com estratégias analíticas e de argumentação não subordinadas a agendas postas de reformas de políticas públicas.

A AJPE, de fato, se interessa em articular argumentos, não por meio de formalismos jurídicos limitantes, nem à custa da subordinação da doutrina jurídica aos postulados econômicos tipicamente exigidos pelos autores que aderem à AED e indiretamente pelos autores da literatura *Law and Finance*. Os argumentos da AJPE se articulam com base na preocupação de que o sistema de política econômica como um todo, incluindo o sistema tributário e a cooperação econômica internacional, devem ser subordinados à finalidade de assegurar a fruição empírica de direitos subjetivos, especialmente os direitos fundamentais e direitos humanos, por parte de seus titulares, sejam eles indivíduos ou grupos sociais.<sup>42</sup> O pensamento por trás disto é que não deve ser considerado aceitável, do ponto de vista jurídico, que uma economia cresça, sem que ao mesmo tempo esteja assegurada a efetiva fruição de direitos fundamentais e direitos humanos pelos membros da sociedade como um todo. De quê adianta o crescimento do produto – na verdade, o aumento da riqueza de grupos restritos<sup>43</sup> – se os mesmos processos econômicos que impulsionam esse crescimento favorecem a persistência da pobreza, da fome, de doenças para as quais existem curas, da degradação do meio ambiente, da ignorância, da ausência de condições para o desenvolvimento, em muitas regiões do globo? As declarações e tratados internacionais de direitos humanos, se implementados, tenderiam a impedir que isto acontecesse na escala que hoje pode ser percebida.

O fato é que hoje, em grande medida, a fruição empírica de direitos fundamentais e humanos pela massa dos cidadãos fica subordinada a limites estabelecidos com base em critérios constitutivos da política econômica, muitas vezes em decorrência de políticas de cooperação internacional.<sup>44</sup> A AJPE propõe inverter esta ordem e tornar a fruição empírica de direitos subjetivos – tanto dos direitos que devem assegurar o *consumo* quanto os que estão na base da *produção competitiva* – um pressuposto necessário da estruturação da política econômica.

42 Ver Castro (2009).

43 O *Global Wealth Report*, publicado em outubro de 2010 pelo Crédit Suisse e realizado com base em pesquisas dos professores Anthony Shorrocks e Jim Davies, aponta que 8% dos habitantes do planeta são proprietários de quase 80% da riqueza mundial, enquanto 92% ficam com cerca de 20% dos ativos (diversas formas de propriedade). Ver Keating *et al.* (2010).

44 Nesse sentido, o economista Fernando Cardim de Carvalho observou: “Um foco de resistência importante a iniciativas que concretizem o espírito das conferências sociais [da Organização das Nações Unidas] está localizado nas instituições financeiras multilaterais, especialmente o Fundo Monetário Internacional (FMI)”. Carvalho (2005, p. 35). Sobre a evolução do papel do FMI como indutor de reformas da política econômica, ver Carvalho (2004).

Ao visar este objetivo, a AJPE defende que o jurista deve ter o compromisso, não com as “profundezas” dos “institutos”, ou com a defesa de um suposto e abstrato “sistema” de normas rigidamente hierarquizadas, perceptíveis privilegiadamente pelos juristas, e nem com algum “valor” ou conjunto de valores idealizados e que ora são efetivamente vazios, ora tendem a ser transformados em “princípios” formais abrangidos por elaborações dogmáticas. Para a AJPE, o “direito vigente”, que existe no plano dos fenômenos, é o resultado da institucionalização parcial de interesses refletidos em enunciados aos quais a sociedade escolhe dar o status de referenciais normativos, que são apenas dêiticos, e não fundamentos discursivos necessária ou definitivamente válidos, ou reveladores de alguma essência ontológica da ordem social e econômica existente. Isto significa que o “direito vigente”, nas democracias, não forma um “sistema” normativo completo e precisamente concatenado, isento de desvios quanto à coerência interna, nem é estabilizado por durações muito longas; e nem mesmo é intrinsecamente bom, pois pode sempre ser cotejado com a opinião da sociedade, livremente formada e de conteúdo fluante. Nesse sentido, é preciso esclarecer que o compromisso da AJPE é com a sociedade concretamente tomada e com o interesse efetivo de seus membros pela emancipação em relação aos males que os afligem.

Portanto, na perspectiva da AJPE, o trabalho do jurista deve se concentrar na pesquisa dos efeitos concretos das políticas públicas – que têm sempre representações tanto tecnocráticas quanto jurídicas<sup>45</sup> – sobre a *fruição empírica* dos direitos fundamentais e direitos humanos. E, entre essas políticas, obviamente, se encontra a política tributária, cujos aspectos normativos constituem um foco de atenção do presente trabalho.

Segue-se, do que vai acima, uma primeira observação importante acerca da organização de idéias jurídicas que devem ser tomadas como estruturantes do campo do direito tributário, de acordo com a AJPE. Trata-se da exigência de que o direito tributário não seja entendido como um conjunto de normas e doutrinas jurídicas sobre a tributação, mas sim seja definido como um campo debruçado sobre a *política tributária*. Esta política pode servir a inúmeros fins, que devem ser escolhidos livremente pela sociedade. Porém, entre esses fins, a AJPE elege como prioridade os que podem ser resumidos nisso: o asseguramento da fruição empírica dos direitos fundamentais e direitos humanos, já que, conforme assinalado, sobre sua importância para a vida e felicidade dos povos, existem as “cartas de direitos” de inúmeras constituições e também uma pluralidade de tratados e declarações internacionais.

Ao mesmo tempo, para além disso, a AJPE entende que um requisito chave para conciliar na prática a fruição empírica de direitos com

45 Ver Castro (2009).

a prosperidade, resultando na justiça econômica, está em reformas dos mecanismos institucionais de “manejo” dos fluxos comerciais, financeiros e de inovação tecnológica, pois da estrutura desses mecanismos resulta em boa parte a determinação, não calcada primariamente no uso da força, das seguintes realidades: (i) a “situação posicional” corrente de indivíduos e grupos na economia;<sup>46</sup> e (ii) o grau efetivo de sua liberdade de negociação contratual. E, da combinação de ambos fatores, resulta a experiência da fruição empírica de direitos subjetivos.

Dadas as considerações acima, cabem as indagações: quais são os efeitos da tributação sobre a fruição de direitos subjetivos dos que estão sujeitos às normas do direito vigente no Brasil? Como e em que medida são afetadas a situação posicional e a liberdade de negociação contratual dos diferentes indivíduos e grupos? Para visualizar isto, inclusive no aspecto dos mecanismos de “manejo” dos fluxos econômicos, a AJPE primeiramente considera a economia mercado como sendo formada de um número indeterminado de redes ou *agregados contratuais* economicamente relevantes.<sup>47</sup> Ou seja, na perspectiva da AJPE, a economia deve ser vista como sendo formada por conjuntos de redes ou agregados contratuais voluntários e entrecruzados, que incluem “pactos sociais” da sociedade com governos.<sup>48</sup> O elemento “voluntário” relaciona-se ao fato de que o exercício da autoridade do Estado deriva sua legitimidade da “opinião pública”, em tese não passível de ser controlada politicamente por meio uso da força, como indicado acima.

Na visão da AJPE, portanto, não é aceita a referência “em abstrato” ao “mercado”, pois isto equivaleria a tratar as práticas de mercado como se elas existissem no vazio institucional, e isto empiricamente não é verdade. Ao contrário de considerar os mercados como entidades abstratas – é isto o que caracteriza os trabalhos que adotam os pressupostos da teoria econômica neo-clássica – a AJPE trata todos os mercados como instituições empíricas, cuja estrutura institucional, sendo juridicamente representada como conjuntos de agregados contratuais, varia de um caso concreto para

46 A expressão “situação posicional” como empregada aqui designa a inserção institucional dos indivíduos e/ou grupos, da qual resulta a estruturação das condições econômicas (renda, acesso ao crédito, carga tributária etc.) de suas possibilidades efetivas de ação.

47 São considerados economicamente relevantes os contratos cujo conteúdo corresponda, em primeiro plano, a interesses materiais, que se distinguem dos interesses “ideais”. A distinção é derivada da sociologia econômica de Max Weber. Para uma discussão, ver Eastwood (2005). Tipicamente, contratos como os de compra e venda, de depósito (de bens com valor econômico), todos os contratos financeiros, incorporam interesses materiais em primeiro plano. Um contrato de depósito de um bem com valor puramente afetivo não incorpora interesses materiais, ou ainda, um contrato de mandato para a representação do mandante em uma cerimônia religiosa pode não incorporar, em primeiro plano, interesses materiais. Nestes últimos casos, os contratos não serão economicamente relevantes (exceto se, sobre algum aspecto deles ou das circunstâncias de fato que lhes sejam pertinentes, incida um tributo).

48 Ver Castro (2009).

outro. Por exemplo: o mercado de trabalho na França é empiricamente diferente do mercado de trabalho no Japão, ou de mercados comparáveis na África do Sul, no Brasil, na Índia e assim por diante. E isto por diversos motivos, entre os quais: as diferenças de cultura, de políticas educacionais, de estruturas e histórias sindicais, de ligações de sindicatos com partidos políticos e/ou movimentos sociais, as eventuais diferenças nos processos de decisão sobre políticas trabalhistas etc. E há também diferenças de leis votadas nos parlamentos e ainda diferenças relativas à existência ou ausência de outras normas jurídicas (que formam o “direito vigente” e podem incluir, além das leis, decisões judiciais, convenções constitucionais não escritas, disposições de jurisprudência administrativa, resoluções, portarias, pareceres normativos) etc. O fato é que não há padronização estrita entre as diferentes – e infinitas em sua variedade potencial – estruturas sociais que recebem o nome de “economia de mercado”.<sup>49</sup> É isto, aliás, que leva alguns cientistas sociais a procurarem, com grau de sucesso limitado até hoje, sugerir alguns modelos organizacionais que têm sido chamados de “variedades de capitalismo”.<sup>50</sup>

Portanto, a tributação, nos distintos ambientes institucionais de diferentes mercados terá diversos efeitos sobre a opinião que os cidadãos formam livremente a respeito do que é ou deve ser o seu “bem”, em si mesmo correspondente ao que eles consideram ser “justo” e abrangido por seus “direitos” subjetivos. Tais direitos, nas economias de mercado, de acordo com a AJPE, podem dizer respeito a atividades de *consumo* (representadas pela AJPE como decorrentes de “direitos de consumo”, sendo estes identificados genericamente com a “propriedade civil”), ou a atividades ligadas mais diretamente à esfera da *produção* e da troca, orientadas para a obtenção de lucro (correlacionadas pela AJPE aos “direitos de produção”, que são identificados genericamente com a “propriedade comercial”).<sup>51</sup>

A AJPE elaborou dois conjuntos de procedimentos analíticos para determinar o que são considerados concretamente (empiricamente) esses “direitos” em cada ambiente institucional. O primeiro conjunto de procedimentos é o da “Análise Posicional” dos indivíduos ou grupos na economia. O segundo conjunto de procedimentos é o da “Nova Análise Contratual”.

A “Análise Posicional” visa a fornecer uma descrição analítica objetiva da experiência de fruição empírica de direitos subjetivos economicamente relevantes de indivíduos e grupos. E, no caso de verificação de ausência ou limitação significativa de fruição, a Análise Posicional indica possíveis reformas corretivas no âmbito da economia real. A Análise Posicional não

49 Cf. Rodrik (2009).

50 Ver Hall e Soskice (2004).

51 Ver Castro (2007) e Castro (2009).



abrange a explicitação das conexões monetárias, isto é, do “engaste” ou nexos monetário da propriedade civil nem da propriedade comercial.<sup>52</sup> Em outras palavras, a Análise Posicional não investiga transmissão intercontratual de valores monetários em cadeias contratuais, mas compreende as seguintes tarefas analíticas: 1) identificação de política pública ou econômica (ou componente de política pública ou econômica) sujeita a controvérsias na opinião pública; 2) especificação de direito fundamental correlato; 3) decomposição analítica do(s) direito(s); 4) quantificação de direitos analiticamente decompostos; 5) elaboração de índice de fruição empírica (IFE); 6) escolha ou elaboração de um “padrão de validação jurídica” (PVJ); 7) avaliação de resultados em termos de verificação da efetividade ou falhas ou ausência de efetividade; e 8) na hipótese de falha ou ausência de efetividade, elaboração de recomendação de reformas.<sup>53</sup>

Por outro lado, a “Nova Análise Contratual” visa sobretudo a explicitar, no âmbito dos agregados contratuais analiticamente relevantes, os nexos monetários da fruição empírica. A Nova Análise Contratual procede por meio da identificação e avaliação de conteúdos da matriz analítica dos agregados contratuais.<sup>54</sup> Esta matriz analítica expressa a ideia de que todos os contratos economicamente relevantes contêm as seguintes “cláusulas ideais típicas”: (i) a cláusula de utilidade; e (ii) a cláusula monetária. Na primeira estarão representados intelectualmente e ancorados institucionalmente os interesses materiais da economia real e, na segunda, os interesses materiais que adquirirão forma monetária. No caso dos contratos financeiros, os conteúdos da cláusula de utilidade serão também ativos monetários.

Além disso, a matriz analítica divide cada uma dessas duas cláusulas em dois segmentos: (i) o segmento de interesse privado; e (ii) o segmento de interesse público. A diferença entre eles diz respeito às regras procedimentais que são seguidas nas negociações para a determinação dos conteúdos (tanto os de utilidade como os monetários). No caso do segmento de interesse público, as regras são privadamente instituídas e exigem ampla publicidade das atividades de negociação. Já no caso do segmento de interesse privado, as regras de procedimento para as negociações podem ser elaboradas sem publicidade, e sobre as atividades de negociação em si mesmas não incide a exigência de ampla publicidade. As regras de procedimento observadas na determinação dos conteúdos dos segmentos de interesse público das cláusulas contratuais serão, portanto, essencialmente, os processos legislativo, judicial e administrativo, que inserem, nos mais diversos contratos, conteúdos de interesse público correspondentes a exigências

52 Sobre o engaste monetário da propriedade, ver discussão em Castro (2009, p. 52-68).

53 Ver detalhes desses procedimentos em Castro (2009, p. 40-48 e 55-56).

54 Uma primeira versão deste modelo de análise contratual aparece em Castro (2007).

técnicas e normativas constitutivas das “políticas públicas”. Basta imaginar as exigências públicas incidentes sobre diversos tipos de contratos – como o de transporte de passageiros ou cargas, o contrato de trabalho, os contratos de compra e venda de bens de consumo em face do Código do Consumidor, o contrato de empreitada de construções em face das leis de proteção ambiental e outras, o contrato de fornecimento de eletricidade, serviços de telecomunicações etc. – para se perceber que os conteúdos de interesse público são inúmeros e estão presentes provavelmente na maioria dos contratos privados.<sup>55</sup> Ao mesmo tempo, a matriz analítica torna possível perceber que os contratos administrativos, em princípio, não têm (não devem ter) quaisquer conteúdos de interesse privado.

A Figura 1 abaixo representa graficamente a matriz de análise contratual da AJPE. Nela estão assinalados com “U” e com “M” os conteúdos contratuais de utilidade e monetário, respectivamente. Além disso, “U<sub>1</sub>” e “M<sub>1</sub>” indicam os conteúdos de utilidade e monetário aos quais se incorporam o interesse público, correspondendo genericamente a cláusulas de interesse público inseridas em contratos privados por meio dos procedimentos mencionados.

**FIGURA 1 – MATRIZ DE ANÁLISE CONTRATUAL**

CLÁUSULAS	DE UTILIDADE	MONETÁRIA
Interesse Privado	U	M
Interesse Público	U <sub>1</sub>	M <sub>1</sub>

Fonte: Castro (2007), com adaptações.

Alguns exemplos podem ajudar na compreensão da análise realizada com base na matriz acima e podem ilustrar os efeitos dos tributos sobre a fruição empírica de direitos.

Considere-se um contrato de compra e venda de um litro de leite, realizado em um supermercado. O litro de leite corresponderá a U, e o preço cobrado será representado em M. Se houver uma política pública que exija do vendedor a indicação dos valores nutricionais na embalagem do produto vendido, este conteúdo será representado em U<sub>1</sub>. Além disso, a incidência de um imposto sobre a venda (a ser pago pelo vendedor) será representado em M<sub>1</sub>.<sup>56</sup> Um outro exemplo: num contrato de trabalho, o trabalho em si (as características do trabalho objeto do contrato, desde

<sup>55</sup> Outros exemplos são indicados em Castro (2009).

<sup>56</sup> A representação do imposto em M<sub>1</sub> se dá para fins analíticos, pois, na prática, o valor do imposto é repassado pelo supermercado ao preço da mercadoria vendida.

que negociadas e contratadas privadamente pelas partes) aparecerá na matriz em  $U$ ; o direito de gozar férias, descanso semanal, licença médica etc. aparecerá em  $U_i$ ; a parcela da remuneração em dinheiro que exceda o valor do salário mínimo aparecerá em  $M$ ; e o salário mínimo será assinalado em  $M_i$ . Além disso, o imposto de renda do empregado, recolhido na fonte, também aparecerá em  $M_i$ .

Consideremos mais um contrato, agora de natureza financeira: um contrato de mútuo, na modalidade de um empréstimo bancário para financiamento da compra de um automóvel. A quantia emprestada será representada em  $U$ ; regulações bancárias diversas (horários de funcionamento do banco, estipulações sobre eventuais coberturas securitárias obrigatórias, etc.) serão representadas em  $U_i$ ; uma taxa de juros aparecerá em  $M$ ; e, se incidir algum tributo sobre a operação financeira, será representado em  $M_i$ .

Neste último exemplo, é possível explicitar ainda que a taxa de juros cobrada e registrada em  $M$  corresponde a um montante que engloba não somente o eventual tributo sobre a operação financeira, mas também a taxa de juros interbancários, pois o banco necessitará fazer uso freqüente de recursos oriundos desse mercado (empréstimos interbancários) durante o período de vigência do contrato de mútuo. Porém, para fins analíticos, o tributo deverá aparecer em  $M_i$ .

E aqui já é possível tornar claro que, dado o fato de que todo e qualquer investimento necessita de capital fornecido a partir da poupança disponível, será um conteúdo  $M_i$  de qualquer contrato economicamente relevante a taxa de juros básica da economia. Considerando, ainda, que as operações de compra e venda de títulos do tesouro pelo Estado (via Banco Central ou outra repartição) contribui para determinar os patamares dessa taxa, a política de administração das finanças públicas afeta, pelo mecanismo de transmissão intercontratual da taxa de juros, a determinação da parcela dos juros expressa em  $M_i$  em todos os contratos da economia. Excetuam-se disso as operações que envolvem crédito direcionado (por exemplo, financiamentos para a produção agrícola, os financiamentos à exportação, as linhas de crédito oferecidas como medida de políticas industriais), resultantes de políticas creditícias impostas via regulação bancária aos bancos privados ou executadas por bancos do setor público. Portanto, serão tipicamente conteúdos  $M_i$  dos contratos economicamente relevantes (i) a taxa de juros básica da economia, sujeita à influência da autoridade monetária operada via transmissão intercontratual do valor monetário dos juros e suas oscilações; e (ii) os tributos incidentes sobre uma pluralidade de “fatos geradores” abrangidos por contratos.

Na verdade, a taxa de juros básica da economia e a carga tributária e suas incidências devem ser juridicamente consideradas, ao mesmo tempo,

como integrantes do ambiente institucional da “moeda estratégica”.<sup>57</sup> Sob esse ângulo, a política tributária e o seu “direito” devem ser considerados como projeções dos interesses estratégicos do Estado, que devem refletir “pactos sociais”<sup>58</sup> reconhecíveis como tais por juristas.

Dá para perceber, a partir do que está dito acima, que, de acordo com a AJPE, o direito tributário deve, do ponto de vista didático, ser fundido com o “direito financeiro” e dar muito mais ênfase à chamada “extrafiscalidade” do que a antiga dogmática permite. Na medida em que os investimentos estatais (empresas estatais e também serviços públicos) receberem pressões para alcançarem condições de administração financeira que não minem o equilíbrio fiscal do Estado, e se continuarem a ocorrer aproximações entre métodos de gestão pública e privada, tenderá a avultar o papel estratégico da política tributária. Nessas condições, não é difícil perceber que em seu papel estratégico a extrafiscalidade tem pelo menos duas vertentes: a microeconômica e a macroeconômica.

Sobre a vertente microeconômica, vale a pena considerar o seguinte. Nas democracias que são economias de mercado, a experiência empírica da fruição de direitos, avaliada com base na opinião que os indivíduos e grupos livre e incoercivelmente fazem sobre seu bem, resulta da conquista de “situações posicionais” por meio da efetiva liberdade de negociação contratual. Os indivíduos e grupos que estiverem em uma situação posicional empírica por eles julgada “pior” do que consideram estrategicamente importante, necessário, desejável ou simplesmente “justo” procurarão engajar em negociações (contratuais) para mudá-la. E a amplitude da liberdade de negociação de indivíduos ou grupos em diversos contratos pode ser limitada em decorrência de oscilações de valores monetários (incluindo juros) transmitidos intercontratualmente. Isto porque o poder emancipatório da moeda, diminui na proporção das onerações monetárias que apareçam em  $M_1$ , sejam elas de natureza tributária, sejam elas as que vêm sob a forma de juros (explícitos ou embutidos nos preços).<sup>59</sup> Daí a importância de que o direito possa atuar para favorecer os processos de mudança da ordem social e econômica via rearranjos contratuais que impliquem em modificações de conteúdos  $M_1$ , nos limites de parâmetros de oscilação de valores monetários considerados justos para a coletividade. A política tributária pode ser um instrumento que contribua para alcançar isto. Exemplos desse tipo de medida de política tributária seriam o uso de tributos de maneira integrada à política de defesa da concorrência, a

57 Ver detalhes em Castro (2009).

58 Ver Castro (2009).

59 Sobre o poder emancipatório da moeda, caracterizado a partir de Georg Simmel, ver Castro (2009, p. 29-30).

políticas industriais baseadas em incentivos fiscais, diversas isenções ou desonerações fiscais ou mudanças temporárias de alíquotas, anistias etc.<sup>60</sup>

Ou seja, ao atuar no âmbito da vertente *microeconômica* da extrafiscalidade, o jurista deve ter em mente, considerada a conjuntura econômica e as metas adotadas em processos de planejamento de políticas públicas, a necessidade de: (i) promover a proteção – por meio da alteração dos conteúdos  $M_1$  de agregados contratuais, consistentes em tributos – dos direitos subjetivos fundamentais de *consumo* (tais como os direitos à saúde, educação, alimentação, habitação etc., contratualmente estruturados e não decorrentes de investimentos ou dispêndios estatais diretos); e (ii) prover, por meio de alterações dos conteúdos  $M_1$  de agregados contratuais, estímulos jurídico-econômicos à produção competitiva sob a forma de políticas industriais, desonerações fiscais, tributos estratégicos sobre diversas situações, fatos e condutas abrangidas por contratos da economia real e financeiros que instrumentalizem os investimentos.

Deve-se observar que, neste último caso, de acordo com a AJPE, o jurista deverá ter como referência, para a avaliação da competitividade, o rendimento do investimento em comparação com a taxa de juros de longo prazo, ou uma cesta de taxas de juros de diversas economias. Dependendo da justiça que se queira fazer em cada caso, deverão ser analisadas as incidências tributárias e como elas enfraquecem (ou fortalecem) a liberdade de negociação dos titulares de direitos fundamentais (de consumo e produção) nos diferentes contratos (agregados contratuais) de que participem. Em nenhuma dessas hipóteses de atuação poderá o jurista prescindir de cálculos, projeções, correlações, levantamentos objetivos sobre a realidade considerada.

Tais cálculos, projeções, correlações etc. devem fornecer material também para a elaboração de avaliações que relacionem a vertente microeconômica da extrafiscalidade com a sua vertente macroeconômica. Assim, as mudanças planejadas com relação a conteúdos  $M_1$  em agregados contratuais referentes a diversos setores da economia necessitarão ser avaliadas em conjunto, devendo também ser examinado o seu impacto global sobre estratégias de política macroeconômica. Pode ser que, em determinadas circunstâncias, sejam justificáveis, jurídica e economicamente, medidas dosadas de expansão fiscal ou monetária, no contexto de uma estratégia de política macroeconômica que se articule com medidas microeconômicas de alteração de conteúdos  $M_1$  de caráter tributário em diversos agregados contratuais simultaneamente e calculados para ampliar ou restringir liberdade de barganha relativa de alguns grupos sociais. Alternativamente, o oposto também pode ser buscado: adoção de medidas de aperto fiscal e/ou monetário, de maneira articulada com modificações

60 Uma discussão muito útil de tais usos estratégicos da tributação está em Assunção (2011).

de conteúdos  $M_1$  de natureza tributária, também para o fim de modificar a amplitude da liberdade de barganha de certos grupos sociais.

De certo modo, ajustes semelhantes a esses já ocorrem na vida das diversas sociedades democráticas de mercado, mas não de maneira coordenada e dosada para promover a fruição de direitos fundamentais e direitos humanos, e menos ainda com base na prévia detecção objetiva de insuficiências ou disparidades extremas no gozo ou fruição empírica desses direitos. Os ajustes que são praticados nas democracias não decorrem de fundamentos jurídicos. Eles derivam em sua maior parte de mesclas pragmáticas da prudência política das autoridades econômicas com instrumentais de cálculo<sup>61</sup> assentados no pressuposto de que os mercados são destituídos de condicionantes institucionais. Mas, simultaneamente, no âmbito da deliberação prudencial das autoridades e dos governos, movimentam-se fatores políticos mais eficazes como causas dos ajustes tributários: um grupo que pressiona mais do que outros, outros que realizam greves mais eficazes, outros ainda que ameaçam desinvestir, ou apoiar a campanha de um partido inimigo do governo etc. Daí podem resultar muitos favores tributários injustos e até obtidos por golpes de poder.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em seu famoso ensaio intitulado *O Caminho do Direito*, o jurista e juiz da Suprema Corte do Estados Unidos, Oliver W. Holmes observou: “Ouvi um dia o falecido professor Agassiz dizer que uma população alemã se revoltaria se fossem acrescentados dois centavos no preço de um copo de cerveja”.<sup>62</sup> O que Holmes indica são duas percepções. Uma delas é que a sociedade moderna, aglutinada em grande parte por meio de mercados livres, não pode ser ordenada com base em imposições apenas. Por outro lado, a passagem indica também o que Holmes repete em outras frases suas: a ideia de que o verdadeiro direito não se resume a formas abstratas, que percam a capacidade de inovadoramente se transformar para se mover em direção ao que constantemente se lhes escapa. Nesse sentido, o direito que se dedica a cultivar as formas jurídicas fossilizadas tem a tendência de tornar-se um instrumento de pequenos (ou grandes) golpes de poder sob um falso manto de legitimidade.

Os formalismos jurídicos que enfatizavam a rigidez e a hierarquia, elaborados no continente europeu de maneira mais exitosa por Savigny e seus sucessores e, na tradição do direito anglo-americano, por juristas como John Austin e Christopher Columbus Langdell, estavam a serviço de uma ordem social e econômica que entrou em declínio desde inícios

61 Tais como o famoso modelo IS/LM, sobre o qual ver Mankiw (2010, p. 223-260).

62 Oliver Wendell Holmes *in* (Morris, 2002, p. 427).

do século XX e tendeu a desaparecer rapidamente após 1929. É difícil compreender por que esses formalismos continuam a ser venerados no Brasil por um número não desprezível de juristas, entre os quais, vários tributaristas. A imagem que esses juristas fazem do direito tributário assimila-o a um “sistema” mais ou menos rigidamente hierarquizado e bem concatenado de normas abstratas, com fundamento lógico em normas constitucionais também abstrata e formalisticamente concebidas. Mas a realidade do mundo demanda do direito outros referenciais analíticos e de argumentação.

Em um mundo com interdependências crescentes entre as diferentes sociedades, um desafio que se põe a todos é criar e gerir combinações bem escolhidas de canais institucionais viabilizadores da livre articulação de interesses econômicos (mercados) e políticos (democracia) como meio de propulsionar o desenvolvimento econômico em ritmo competitivo acompanhado de paz social. O direito precisa ser mobilizado para dar a sua contribuição.

As categorias da análise jurídica com raízes oitocentistas em grande parte limitam a capacidade dos juristas de criticar construtivamente as políticas econômicas. Alternativas mais recentes que subordinam a análise jurídica à econômica quase sempre são assentadas sobre pressupostos epistemológicos do pensamento econômico neo-clássico. No cerne disso está a obstinada adesão a uma concepção abstrata de mercado, que é incapaz de captar a pluralidade de significados abrangidos pelas instituições e, portanto, das estruturas contratuais da economia de mercado que, na prática, frequentemente incorporam valores não-econômicos, correspondentes a interesses ideais. Por outro lado, as análises econômicas que procuram prestar atenção nas instituições retornam ao paradigma da economia neo-clássica ao privilegiar a “métrica do crescimento das rendas”, que impede a explicitação das injustiças que o processo social e econômico cria, mas que são detectáveis como desrespeito aos direitos humanos considerados em sua fruição empírica, quando ela se torna inaceitavelmente limitada ou inexistente.

Ao direito brasileiro, portanto, se oferece o desafio de criar um discurso que alcance acuidade analítica capaz de tornar a atuação dos juristas útil para contribuir na articulação dos interesses econômicos e políticos em canais institucionais apropriados no âmbito dos regimes democráticos e economias de mercado, promovendo simultaneamente a justiça econômica. A AJPE procura indicar modos possíveis de reconstrução de categorias e estratégias de análise que o jurista pode empregar. Como parte desse esforço, o presente trabalho procurou sugerir em que direções podem ser vislumbradas reformas de aspectos relevantes do direito tributário brasileiro.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo. 12. ed. Saraiva, 2006.
- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos Fiscais em Tempos de Crise: Impactos Econômicos e Reflexos Financeiros. *Revista da PGFN*, Procuradoria da Fazenda Nacional, v. 1, nº 1, p. 99-121, jan.-jun, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 6. ed., 12ª tiragem, 2011.
- BRASIL, *Reforma Tributária*. Brasília, Ministério da Fazenda, 2008.
- BRAUN, Rudolf. “Taxation, Sociopolitical Structure and State-Building: Great Britain and Brandenburg-Prussia”. In: TILLY, Charles (org.). *The Formation of National States in Western Europe*, Princeton: Princeton University Press, 1977. p. 343-327.
- CARVALHO, Cristiano. “A Análise Econômica do Direito Tributário”. In: SCHOEURI, Luis Eduardo (coord.). *Direito Tributário. Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- CARVALHO, Fernando J. Cardim de. “Entre a Política Econômica e a Questão Social”. In: *Observatório da Cidadania: Relatório 2005*. Rio de Janeiro: IBASE, 2005.
- CARVALHO, Fernando J. Cardim de. “Mudanças no Papel e nas Estratégias do FMI e Perspectivas para Países Emergentes”. In: FERRARI FILHO Fernando; PAULA, Luiz Fernando de (orgs.). *Globalização Financeira*. Petrópolis: Vozes. p. 179-203.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CASTRO, Marcus Faro de. “Jurisdição, Economia e Mudança Social”. *Revista da Escola da Magistratura Regional Federal*, Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Cadernos Temáticos – Justiça Constitucional no Brasil: Política e Direito, 2010, p. 143-173.
- CASTRO, Marcus Faro de. “Análise Jurídica da Política Econômica”. *Revista da Procuradoria-Geral do Banco Central*, vol. 3, nº 1, junho 2009, p. 17-70.
- CASTRO, M. F. “A Função Social como Objeto da Análise Jurídica da Política Econômica”. *Notícia do Direito Brasileiro*, v. 14, 2007, p. 107-128.



KEATING, Giles *et al.* *Global Wealth Report*. Zurich: Credit Suisse Research Institute, 2010.

EASTWOOD, Jonathan. “The Role of Ideas in Max Weber’s Theory of Interests”. *Critical Review*, v. 17, n. 1-2, 2005, p. 89-100.

EVANS, Peter. “Challenges of the ‘Institutional Turn’: New Interdisciplinary Opportunities in Development Theory”. In: NEE, Victor; e SWEDBERG, Richard (orgs.), *The Economic Sociology of Capitalism*. Princeton: Princeton University Press, 2005. p. 90-116.

FABIANI, Emerson Ribeiro. *Direito e Crédito Bancário no Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2011.

FERREIRA, Gabriela Nunes. *Centralização e Descentralização no Império*. São Paulo: Editora 34, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de; SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. “O Direito Tributário Interpretado pelo STJ – Análise dos Argumentos que Fundamentam a Exigência das Contribuições ao SESC E ao SENAC das Empresas Prestadoras de Serviços”. Trabalho publicado nos Anais do XVIII Congresso Nacional do CONPEDI, realizado em São Paulo – SP nos dias 04, 05, 06 e 07 de novembro de 2009. Disponível em: <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao\\_paulo/2309.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao_paulo/2309.pdf)>. Acesso em: 15 mar. 2011.

GRECO, Marco Aurélio. “Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro”. *Revista da PGFN*, Procuradoria da Fazenda Nacional, v. 1, n° 1, jan.-jun, 2011, p. 9-18.

HALL, Peter A.; SOSKICE, David (orgs.). *Varieties of Capitalism*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

HIRSCHMAN, Albert O. *The Passions and the Interests*. Princeton: Princeton University Press, 1977.

HOLMES, Oliver Wendel. “O Caminho do Direito”. In: MORRIS, Clarence. *Os Grandes Filósofos do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, trad., 2002, p. 425-439.

KEOHANE, Robert O. *After Hegemony*. Princeton: Princeton University Press, 1984.

KRAFT, Gerhard; KRENGEL, Ronald. “Economic Analysis of Tax Law – Current and Past Research Investigated from a German Perspective”. Institut für Wirtschaftsrecht, Juristische Fakultät der Martin-Luther-Universität Halle-Wittenberg, 2003. Disponível em: <<http://www.wirtschaftsrecht.uni-halle.de/sites/default/files/altbestand/Heft22.pdf>>. Acesso em: 10 ago. 2011.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 2. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, trad., 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

MANKIWI, N. Gregory. *Macroeconomia*. 7. ed. Rio de Janeiro: LTC, trad., 2010.

MAQUIAVEL, Nicolau. *O Príncipe*. Brasília: Editora Universidade de Brasília, trad., [1513] 1979.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. “A Interpretação Econômica no Direito Tributário”. *Jus Navigandibus*. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/16336>>. Acesso em: 24 ago.2011.

MONTESQUIEU. “Lettres Persannes”. In : Idem. *Oeuvres Complètes*, Paris: Éditions du Seuil, 1964. p. 61-151.

MORRIS, Clarence (org.). *Os Grandes Filósofos do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, trad., 2002.

NORTH, Douglass C. *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

POCOCK, John G. A. *The Machiavellian Moment*. Princeton: Princeton University Press, 1975.

PRADO, Mariana Motta. “Análise de Custo-Benefício e o Direito”. In: BITTAR, Eduardo C. B.; SOARES, Fabiana de Menezes (orgs.). *Temas de Filosofia do Direito*. São Paulo: Manole, 2004, p. 33-82.

RODRIGUEZ, José Rodrigo. “The Persistence of Formalism: Towards a Situated Critique Beyond the Classic Separation of Powers”. *The Law and Development Review*, v. 3, n. 2, Special Issue: New Voices from Emerging Powers – Brazil and India, 2010, p. 39-77.

RODRIK, Dani. *One Economics, Many Recipes*. Princeton: Princeton University Press, 2009.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Lettre à d’Alembert*. Paris: Flammarion, [1758] 2003.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discours sur l’Économie Politique. Projet de Constitution pour la Corse. Considérations sur le Gouvernement de Pologne*. Paris: Flammarion, 1990.

SALAMA, Bruno M. “O Que É Pesquisa em Direito e Economia?”. *Cadernos de Direito GV*, Caderno nº 22, vol. 5, nº 2, março 2008.

TAYLOR, Charles. *Sources of the Self*. Cambridge, Harvard University Press, 1989.

TELES, Steven M. *The Rise of the Conservative Legal Movement*. Princeton: Princeton University Press, 2008.

TILLY, Charles. “War Making and State Making as Organized Crime”. In: EVANS, Peter; RUESCHEMEYER, Dietrich; SKOCPOL, Theda (orgs.). *Bringing the State Back In*. Cambridge: Cambridge University Press, 1985, p. 168-191.

TORRES, Ricardo Lobo. “A Jurisprudência dos Valores”. In: SARMENTO, Daniel. *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 503-525.

TORRES, Ricardo Lobo. “Normas Gerais Antielisivas”. *Revista Eletrônica de Direito Tributário*, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, novembro/ dezembro, 2005, jan. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com>>. Acesso em: 20 maio 2010.

TORRES, Ricardo Lobo. “A Segurança Jurídica e as Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”. *Revista Eletrônica de Direito Tributário*, Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, outubro/ novembro/ dezembro, 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com>>. Acesso em: 20 maio 2010.

WOLKMER, Antônio Carlos. *História do Direito no Brasil*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

VIOL, Andréa Lemgruber. *O Processo de Reforma Tributária no Brasil: Mitos e Verdades*. Brasília : Editora da UnB, 2000. 82 p. Monografia premiada em 2º lugar no V Prêmio Tesouro Nacional. Tópicos Especiais de Finanças Públicas. Brasília - DF, 2000.



# INTEGRAÇÃO REGIONAL E TRIBUTOS SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR NO MERCOSUL

*Regional Integration and Taxes on International Trade in Mercosur*

**Liziane Angelotti Meira**

*Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil. Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Professora da Universidade Católica de Brasília. Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público. Professora da Escola de Administração Fazendária. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.*

Sumário: Introdução; 1 Organização Mundial do Comércio (OMC) e Integração Regional; 2 Mercado Comum do Sul (Mercosul); 2.1 Tabela Comum de Alíquotas do imposto sobre a importação de procedência Extrabloco; 2.1.1 Exceções às alíquotas comuns; 2.1.1.2 Lista de bens de capital; 2.1.1.3 Lista de bens de informática e de telecomunicações; 2.1.2 “Perfurações da Tabela de Alíquotas de II”; 2.1.3 Reduções por desabastecimento; 2.2 Regime tributário aplicado às importações intrabloco; 2.3 Código Aduaneiro do Mercosul; Conclusões e Perspectivas.

**RESUMO** - Tendo em conta que do processo de abertura comercial mundial – negociado no âmbito da Organização Mundial do Comércio (OMC) – e dos processos de integração regional – sobretudo do Mercado Comum do Sul (Mercosul) – resultam vários e importantes acordos internacionais na seara tributária, que são incorporados e alteram o sistema jurídico brasileiro, mister reconhecer que é de fundamental importância que os juristas se dediquem no Brasil a esse ramo do Direito Tributário. Assumindo essa linha de pesquisa, propõe-se neste Artigo o exame dos aspectos tributários da integração Mercosulina, especificamente dos tributos incidentes sobre o comércio exterior de bens, mediante a contextualização dessa integração, bem como uma breve análise das principais regras sobre tributação e controle aduaneiro constantes de acordos celebrados pelos Estados Partes do Mercado Comum.

Assim, essa disquisição está organizada em introdução e três partes: Organização Mundial do Comércio e Integração Regional; Mercado Comum do Sul; e Conclusões e Perspectivas.

No que concerne à OMC, são apresentadas as mais importantes correntes doutrinárias internacionais sobre a integração regional e se avalia a relação da integração, designadamente a Mercosulina, com os propósitos da abertura comercial mundial.

No trecho do Artigo dedicado exclusivamente ao Mercosul, são analisadas as regras basilares pertinentes à tributação do comércio exterior: a “Tabela Comum de Alíquotas do Imposto sobre a Importação de Procedência Extrabloco”, denominada TEC, o regime tributário aplicado às importações intrabloco e o Código Aduaneiro do Mercosul.

Nas conclusões, pondera-se sobre a situação atual da integração Mercosulina e são realizadas investigações sobre as perspectivas do bloco, inclusive em face dos recentes acordos celebrados pelos Estados Partes.

**PALAVRAS-CHAVE** - Direito Tributário Internacional. Comércio Internacional. Tributos sobre o Comércio Exterior. Mercosul, Imposto sobre a Importação.

**ABSTRACT** - Given that from the international trade liberalization – negotiated under the World Trade Organization (WTO) – and the regional integration processes – mainly the Southern Common Market (Mercosur) – result several important international tax agreements, which are incorporated into and promote changes in the Brazilian legal system, it is very important that the Brazilian jurists engage studying this field of Tax Law.

Adopting such line of research, this Paper proposes the examination of tax aspects of the Mercosur integration, specifically the duties on foreign trade in goods, by means of contextualization of such integration, as well as a brief analysis of the main rules on taxation and customs control in agreements celebrated by the Member States of the Common Market.

Thus, this study is divided into introduction and three parts: the World Trade Organization and Regional Integration; Southern Common Market; and Conclusions and Perspectives.

Regarding the WTO, the most important international mainstreams about regional integration are presented, and the relationship between integration, particularly the Mercosur integration, and the purposes of the world trade liberalization is assessed.

In the item of this Paper dedicated exclusively to Mercosur, the fundamental rules regarding taxation of foreign trade are analyzed: the “Common Table of Tax Rate on Importation from Extra-block”, named CET, the tax regime applied to intra-block importing; and the Mercosur Customs Code.

In the conclusion the current situation of the Mercosur integration is thought through, and investigations on the perspectives of the block are made, including in regard of the recent deals celebrated by Member States.

**KEYWORDS** International Tax Law. International Trade. Foreign Trade Taxes. Mercosur. Import duty.

## INTRODUÇÃO

Diante da aproximação de distâncias gerada pela tecnologia, pela intensa troca de informações e pela constante busca de melhores oportunidades econômicas, com incremento do fluxo comercial internacional, os acordos que disciplinam as relações internacionais e são incorporados ao sistema jurídico interno dos Estados têm se multiplicado nos últimos anos.

Por outro lado, a doutrina jurídica brasileira ainda carece de estudos sobre as questões tributárias internacionais e o Direito Aduaneiro.<sup>1</sup> No entanto, mesmo considerando as riquezas, a pujança econômica, o grande mercado consumidor, as extensões continentais do Brasil e uma história de clausura comercial, não podemos nos alijar das importantes questões externas, cujos reflexos inexoravelmente sentimos no cotidiano. Assim, com os pés na Terra brasileira e o olhar voltado para a vastidão do mundo, explica-se o interesse pelo Direito Tributário Internacional.

Neste Artigo, tendo em conta sua dimensão, dedicamo-nos aos aspectos tributários da integração Mercosulina. Assim, o corte epistemológico foi estabelecido na contextualização da integração do Mercosul no âmbito da OMC e em uma breve análise dos principais acordos sobre tributação e controle do comércio internacional celebrados pelos Estados Partes do Mercado Comum.

1 Longe de se afirmar que não há importantes juristas no Brasil empenhados na disquisição do tema. Ao contrário, estudiosos como, *e.g.*, Alberto Xavier, Heleno Taveira Tôrres, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Miguel Hilú Neto, Rosaldo Trevisan, André Parmo Folloni, merecem todo louvor, tanto pela profundidade e seriedade dos trabalhos quanto pela postura de vanguarda.

Todavia, a atenção que o Direito Tributário internacional, especialmente os tributos sobre o comércio exterior e o Direito Aduaneiro, têm recebido na doutrina jurídica brasileira ainda é incipiente comparada à crescente importância do Brasil no cenário internacional. Na Argentina, por exemplo, esses temas têm despertado historicamente muito mais interesse: a disciplina “Direito Aduaneiro” é de longa data ministrada nas universidades; há freqüentes congressos sobre o tema; existem importantes estudos como, *e.g.*, a obra clássica *Introducción al Derecho Aduanero*, de Ricardo Xavier Basaldua, e o recente livro *Los Principios del Derecho Aduanero*, de Horacio Felix Alais.

No evento intitulado *Congreso Internacional de Derecho Aduanero del Mercosur: El Código Aduanero del Mercosur*, realizado na Universidade Austral, na cidade de Buenos Aires, nos dias 26 e 27 de agosto deste ano, disse, o Doutor Ricardo Xavier Basaldua, em conversa sobre Direito Aduaneiro, que os doutrinadores brasileiros não se interessam muito pelo que acontece fora do Brasil, nem no próprio continente, e têm se dedicado pouco ao Direito Comparado. Infelizmente, parece-me que ele tem certa razão.

O presente estudo é composto das seguintes partes: contextualização da integração regional no âmbito da OMC, com fulcro nos principais debates correntes na doutrina internacional; análise das mais importantes regras tributário-aduaneiras do Mercosul, abrangendo a denominada “Tarifa Externa Comum”, a tributação intrablocos e o Código Aduaneiro do Mercosul; conclusões acerca da situação atual e investigação sobre as perspectivas, inclusive em face dos mais recentes acordos celebrados pelos Estados Partes.

## 1 ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO (OMC) E INTEGRAÇÃO REGIONAL

As origens da Organização Mundial do Comércio (OMC), juntamente com o Banco Mundial e a Organização das Nações Unidas, remontam ao período de reestruturação das relações internacionais, pós Segunda Guerra Mundial.<sup>2</sup> Todavia, devido a problemas enfrentados pelos Estados Unidos, que lideravam o processo e desautorizaram seu presidente a comprometer-se com a criação da Organização Internacional do Comércio (OIC), não foi possível, à época, criar esta instituição, como planejado.<sup>3</sup> Então, em 1947, foi tão-somente celebrado o denominado “Acordo Geral sobre Comércio e Tarifas”, conhecido como GATT-1947.<sup>4</sup>

Depois de oito rodadas de negociações, o Acordo Constitutivo da OMC foi aprovado em Marrakeche, Marrocos, em 1994, e entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 1995. Desse documento constam, como Anexos, todos os acordos negociados ou revistos no âmbito da Rodada Uruguai, e o principal deles é o GATT-1994, o qual incorporou o GATT-1947 revisto.

A OMC conta com cento e cinquenta e três países membros<sup>5</sup> e seu principal objetivo é a abertura comercial internacional.<sup>6</sup> Cabe ter presente que os resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, incluindo o GATT-1994, foram devidamente aprovados pelo Poder Legislativo brasileiro, por meio do Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgados pelo Decreto nº 1.355, de 1994, de modo que integram a legislação nacional.

2 Nesse sentido, as reflexões de Vera Thorstensen (THORSTENSEN, Vera. *OMC – Organização Mundial do Comércio: as regras do comércio internacional e a nova rodada de negociações multilaterais*. São Paulo: Aduaneiras, 1999. p. 29).

3 Interessante contextualização desse malogro encontra-se na obra *International Economic Relations: cases, materials and text* JACKSON, John H.; DAVEY, William J.; SYKES JUNIOR, Alan O. *Legal Problems of International Economic Relations: cases, materials and text*. 4.ed. St. Paul, Minn.: West Group, 2002, p. 211-213)

4 Em inglês, *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT).

5 Dado de 23 de julho de 2008. Disponível em: <[http://www.wto.org/english/thewto\\_e/whatis\\_e/tif\\_e/org6\\_e.htm](http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org6_e.htm)>. Acesso em: 12 set. 2011.

6 Conforme consta do Preâmbulo do Ato Constitutivo da OMC.



As regras da OMC, constantes do GATT-1994 e de seus Anexos, que se revelam mais importantes para tributação do comércio exterior de bens são as que disciplinam as seguintes matérias: tratamento de nação mais favorecida; integração regional; consolidação das alíquotas do imposto sobre a importação; tratamento nacional; valoração aduaneira; e regras de origem.

Tendo em vista o escopo deste Artigo, analisa-se o tema da integração regional, para então se discorrer sobre o Mercosul, sobre os principais acordos celebrados no âmbito deste grupamento, as negociações recentes e as perspectivas de aprofundamento da integração.

Nessa esteira, são abordadas, brevemente, as principais linhas de pensamento internacional que tratam da questão “Regionalismo e Acordos Bilaterais” *versus* “Multilateralismo”, para então se examinar a posição adotada nos acordos da OMC.

Uma corrente denominada Multilateralista ou Purista, da qual o Professor Jagdish Bhagwati e seus seguidores estão entre os mais persuasivos expoentes, tem se posicionado de forma categórica contra a tendência aos arranjos preferenciais fora da OMC. Essa escola assevera que o Regionalismo gera mais desvio de comércio<sup>7</sup> do que liberalização e ganhos econômicos para os integrantes do bloco. Constituiria, conseqüentemente, grave ameaça ao próprio sistema multilateral de comércio. Bhagwati afirma que as áreas de livre comércio não são, na realidade, de livre comércio, porque, à proporção que elas reduzem as tarifas entre seus membros, acentuam as desvantagens comparativas dos países não membros.<sup>8</sup>

Ademais, Bhagwati destaca, como o maior problema dos acordos regionais e bilaterais, o fenômeno que intitula de *Spaghetti Bowl*, o qual define como uma confusão de preferências inicialmente entre dois países, que têm, cada um deles, acordos bilaterais com terceiros, e estes, com outros, tendo, todos os países envolvidos, diferentes regras de origem para diferentes setores, e assim por diante.<sup>9</sup> O autor conclui que esse sistema de acordos regionais e bilaterais, em nome do livre comércio, espalha discriminação em relação aos produtores de países não membros e que os

7 “FTAs can actually worsen the welfare of member countries, even worsen worldwide efficiency.” (BHAGWATI, Jagdish. *Free Trade Today*. Princeton: Princeton University Press, 2002. p. 107) Bhagwati menciona no trecho citado estudo realizado por Jacob Viner, em 1950, em que este acadêmico definiu que “áreas de livre comércio não são livre comércio”, pois gerariam mais desvio de comércio do que livre comércio.

8 BHAGWATI, Jagdish. *Free Trade Today*. Princeton: Princeton University Press, 2002, p. 107.

9 “Looking at this explosion when the number of PTAs [Bhagwati se refere às denominadas áreas de livre comércio como áreas de preferências, PTAs, porque entende que elas não correspondem a livre comércio] was yet barely in three digits, I remarked that the situation was turning into a ‘spaghetti bowl’ [...] I called it a ‘spaghetti bowl’ because it is an unruly mass of cross-crossing strings that, in any case, is beyond my capabilities.” (*Ibidem*, p. 112, parênteses nosso)

países mais pobres são menos capazes de gerenciar um complexo sistema de comércio baseado em preferências e regras de origem.<sup>10</sup>

Por sua vez, Paul Krugman afirma que as uniões aduaneiras, ainda que beneficiem seus membros, certamente serão prejudiciais para o resto do mundo. Além disso, os acordos regionais podem gerar uma guerra tarifária que induziria a tal desvio de comércio que levaria todos os países (incluindo os países membros) a ter uma situação pior do que o *status quo ante*.<sup>11</sup>

Outra corrente denominada Regionalista, à qual pertencem Fred Bergsten e Robert Lawrence, defende que os acordos regionais e bilaterais, apesar de gerarem desvio de comércio, produzem também ganhos concretos para os Estados Partes, na maioria das vezes, superiores aos desvios. Esses arranjos podem ser utilizados como uma etapa inicial em processo de liberalização comercial multilateral, exercendo pressão para abertura comercial em países não membros vizinhos.<sup>12</sup>

Bergsten afirma que as negociações regionais demoram menos tempo e são menos complicadas porque é muito mais eficiente e fácil negociar com poucos países vizinhos do que com os mais de cem membros da OMC. Além disso, Bergsten argumenta que grupos regionais têm mostrado disposição muito mais efetiva de promover abertura comercial entre os seus membros, e alguns grupos já alcançaram completa liberalização comercial. Por outro lado, os agrupamentos regionais têm importância política, especialmente na aproximação de países rivais e na manutenção da paz.<sup>13</sup>

No âmbito da OMC, optou-se expressamente pela corrente que considera benéficas à abertura comercial as organizações regionais,<sup>14</sup> mas com atenuações, que se corporificam em duas condições:

- a) evolução gradativa para a integração e abertura comercial entre os países integrantes; e
- b) vedação de criar ou aumentar as barreiras em relação aos países não integrantes do bloco.<sup>15</sup>

Assim, conforme as disposições do Artigo XXIV do GATT, os territórios aduaneiros e as áreas de livre comércio são considerados

10 *Ibidem*, p. 117.

11 KRUGMAN, Paul. *International Trade and Trade Policy 9*, apud JACKSON, John H.; DAVEY, William J.; SYKES JUNIOR, Alan O. *Legal Problems of International Economic Relations: cases, materials and text*. 4. ed. St. Paul, Minn.: West Group, 2002 p. 448-450.

12 Conforme LAWRENCE, Robert Z. *Regionalism, Multilateralism, and Deeper Integration*. Washington, DC: Brookings, 1996, p. 110. No mesmo sentido, FRANKEL, Jeffrey A. *Regional Trading Blocs in the World Economic System*. Washington, D.C.: Institute for International Economics, 1997, p. 243.

13 BERGSTEN, Fred, *In Competitive Liberalization and Global Free Trade: a vision for the early 21<sup>st</sup> century*. Institute for International Economics. Working Paper 96-15 Disponível em: < <http://www.iie.com/publications/wp/wp.cfm?ResearchID=171>>. Acesso em: 16 set. 2011.)

14 Tal opção está expressa no Artigo XXIV, item 4, do GATT.

15 Cf. item 5 do Artigo XXIV do GATT.

ferramentas para fortalecimento do processo de abertura comercial,<sup>16</sup> e esses agrupamentos podem estabelecer preferências tributárias não concedidas a países fora do bloco, desde que o imposto sobre a importação incidente sobre bens destes países não seja superior àquele exigido antes da constituição do bloco.<sup>17</sup>

Dessarte, para os agrupamentos que se apresentem em consonância com as regras do OMC, o tratamento de nação mais favorecida não pode ser invocado por países não integrantes do grupo em relação a concessões feitas intrabloco.

## 2 MERCADO COMUM DO SUL (MERCOSUL)

O Mercosul foi criado no âmbito da Associação Latino-Americana de Integração (Aladi), como um acordo sub-regional,<sup>18</sup> por meio do Tratado de Assunção, assinado em 1991.

Assim, o Mercosul configura uma exceção à regra do tratamento da nação mais favorecida, na modalidade integração regional<sup>19</sup> e, para que seja reconhecido por esta organização deve cumprir as duas regras que tornam essas discriminações regionais aceitáveis perante a OMC: diminuir as barreiras para as transações comerciais intrabloco e não aumentá-las em relação a outros países.<sup>20</sup>

O Mercosul é conhecido como uma União Aduaneira imperfeita<sup>21</sup> por dois motivos:

16 Nesse sentido, SOARES, Guido F. S, em seu artigo *A Compatibilização da ALADI E do MERCOSUL com o GATT*. Disponível em: < [http://www.seade.gov.br/produtos/spp/v09n01/v09n01\\_11.pdf](http://www.seade.gov.br/produtos/spp/v09n01/v09n01_11.pdf) >. Acesso em: 16 set. 2011.

17 Artigo XXIV, item 5, do Acordo GATT.

18 “Associação Latino Americana de Integração (Aladi) é um Organismo Intergovernamental criada pelo Tratado de Montevideu 1980, assinado em 12 de agosto de 1980, conhecido como TM-80. [...] No âmbito da Aladi confluem e consolidam-se os principais grupos sub-regionais de integração da região (Comunidade Andina, Mercosul e Grupo dos Três), assim como os acordos bilaterais assinados pelos Países-Membros desses grupos com os demais países signatários do TM-80.” (MACEDO, Leonardo Correia. *Direito Tributário no Comércio Internacional: acordos e convenções internacionais – OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 38-39).

19 Vale anotar que, no regramento da OMC, não há óbices à existência de uma integração no seio de outra, desde que cumpridas as duas condições básicas. Não há também diferença na denominação, o processo macro e o menor são considerados de integração regional.

20 Conforme se verifica adiante, as “Perfurações na TEC” são uma forma de evitar o descumprimento do limite de alíquota de imposto sobre a importação negociado (consolidado) na OMC.

21 União Aduaneira implica, conceitualmente, livre movimentação de bens, sem barreiras tributárias, e adoção, pelos estados membros, de uma estrutura uniforme de tributação da importação do resto do mundo. Nesse sentido, as ponderações de Leonardo Correia Macedo, “O Mercosul ainda não completou a fase de União Aduaneira. Tal situação decorre da permanência de uma múltipla cobrança da TEC, lista de exceções, procedimentos aduaneiros e ainda a exigência de certificado de origem para circulação de bens. Assim, pode-se afirmar que o Mercosul, atualmente, encontra-se em fase de União Aduaneira imperfeita.” (MACEDO, Leonardo Correia. *Direito Tributário no Comércio Internacional: acordos e convenções internacionais – OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 2005, p. 42).

- a) há exceções à regra que determina a aplicação das mesmas alíquotas do imposto sobre toda a importação de procedência extrabloco;
- b) ainda incide imposto sobre a importação no fluxo comercial intrabloco de alguns produtos.

Os acordos celebrados no âmbito do Mercosul que se revelam fundamentais para a análise da integração regional no prisma da abertura comercial são: “Tabela Comum de Alíquotas do Imposto sobre a Importação de Procedência Extrabloco”, denominada “Tarifa Externa Comum (TEC)”;

e regime tributário aplicado às importações intrabloco.

## 2.1 TABELA COMUM DE ALÍQUOTAS DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO DE PROCEDÊNCIA EXTRABLOCO

Os legisladores, os juristas e os especialistas que se dedicam a Direito Internacional têm de estar sempre muito atentos para evitar o transporte ao Direito pátrio de institutos alienígenas incompatíveis ou que tenham denotação diversa da adotada no sistema jurídico nacional. As negociações, as traduções e o processo de incorporação devem ser elaborados de modo muito cauteloso, com absoluto respeito às normas e aos princípios do Direito brasileiro.<sup>22</sup>

O sistema constitucional tributário do Brasil apresenta inúmeras particularidades, dentre as quais a sua rigidez, pois a Constituição Federal estabelece várias regras que não podem ser alteradas por ato normativo de hierarquia inferior, nem por tratado ou acordo internacional devidamente incorporado. Dentre essas regras, estão as que estabelecem o conceito e as espécies de impostos que podem ser instituídos no País. A Constituição Federal indica expressamente, nos artigos 145, 148 e 149, as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios. As espécies de impostos são indicadas nos artigos 153 a 156.

O imposto sobre a importação caracteriza-se como um imposto federal.<sup>23</sup> Nos sistemas jurídicos norte-americano e canadense, a expressão *tariff* é utilizada para indicar uma lista de bens e as respectivas alíquotas de imposto sobre a importação ou de imposto sobre a exportação. No sistema jurídico brasileiro, no entanto, a palavra “tarifa” corresponde a preço público e identifica-se com o valor cobrado, pela prestação de serviços

22 Cf. MEIRA, Liziane Angelotti. Regimes Aduaneiros Especiais e Integração Regional: análise dos regimes brasileiros em face das regras do Mercosul. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio Internacional e Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 359.

23 Constituição Federal, artigo 153, I.

públicos, por empresas públicas, sociedades de economia mista, empresas concessionárias e permissionárias de serviços públicos.<sup>24</sup>

Desse modo, a denominação “Tarifa Externa Comum (TEC)”, dada à tabela que abriga alíquotas de imposto sobre a importação, não se coaduna com a Constituição e o Sistema Tributário brasileiros. Por essa razão, utilizamos a expressão “Tabela Comum de Alíquotas do Imposto sobre a Importação de Procedência Extrabloco”, ou, abreviadamente, “Tabela Comum de Alíquotas do II”.<sup>25</sup>

A “Tabela Comum de Alíquotas do II” apresenta-se como o cerne do aprofundamento da integração regional, pois, ao uniformizar as alíquotas do imposto sobre a importação a serem aplicadas em relação a bens procedentes de terceiros países, impede-se que as reduções ou majorações tributárias sejam concedidas ilegítimamente por algum país do Mercosul e gerem concentração das importações e prejuízos aos mercados dos outros membros do grupo. Essa tabela foi elaborada com base no Sistema de Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que, por sua vez, tem fulcro no Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (SH).

O Sistema Harmonizado, estabelecido no âmbito da Organização Mundial das Aduanas, caracteriza-se como método de classificação de mercadorias, baseado em uma estrutura de códigos e respectivas descrições. Esse documento contém uma lista de bens identificados por seis dígitos numéricos.

A Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é um sistema de classificação de bens, no qual, aos seis dígitos do SH, que fornecem a posição, foram adicionados mais dois, que indicam a subposição de cada bem. A “Tabela Comum de Alíquotas do II” nada mais é do que a NCM acrescida das respectivas alíquotas do imposto sobre a importação que devem ser aplicadas por todos os países do bloco para as importações de bens originários de terceiros países.<sup>26</sup>

24 Nesse sentido, BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. ed. revista e atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 324-325, e MEIRELLES, Hely Lopes. *Curso de Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo: RT, 1977. p. 600.

25 No mesmo sentido, as ilações de César Olivier Dalston:

“Daí resulta que se tarifa não é tributo, então qual o fundamento que levou a se utilizar esse termo para significar ‘cobrança dos direitos aduaneiros’, ou seja, dos impostos relacionados ao comércio internacional, como ocorre no comércio exterior brasileiro e no âmbito do Mercosul a ponto de termos uma Tarifa Externa Comum? [...] Assim sendo, a expressão ‘exceção tarifária’ deve ser traduzida como alteração, para mais ou para menos, na alíquota ad valorem de um tributo, em especial, na sua espécie mais destacada, o imposto [...]” (DALSTON, César Olivier. *Exceções Tarifárias: ex-tarifário do imposto de importação*. São Paulo: Lex, 2005, p. 51-52).

26 No início de 2007, entrou em vigor no Brasil a nova versão da NCM adaptada à IV Emenda do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias, aprovada pelo Conselho de Cooperação Aduaneira (SH-2007). A adaptação à IV Emenda do Sistema Harmonizado, assim como a correspondente “Tabela Comum de Alíquotas de II”, foi aprovada pelo Grupo Mercado Comum, pela Resolução no 70, de 2006, e publicada no Brasil pela Resolução Camex no 43, de 22, de 2006.

De acordo com as diretrizes fixadas pelo Conselho do Mercado Comum (CMC), as alíquotas constantes da “Tabela Comum de Alíquotas do II” devem variar entre zero e vinte por cento. O CMC delegou ao Grupo Mercado Comum (GMC) a competência para a edição de Resoluções referentes às modificações da tarifa do imposto sobre a importação dentro dos limites. Em casos excepcionais, o CMC pode permitir a adoção de alíquotas superiores a vinte por cento. Um exemplo foi a Decisão CMC nº 70, de 2000, que autorizou o Brasil e a Argentina a aplicarem alíquota de trinta e cinco por cento a vários códigos do setor automotivo.

Conforme observamos anteriormente, a não adoção de modo integral da “Tabela Comum de Alíquotas do II” configura um dos motivos para que o Mercosul seja considerado uma União Aduaneira imperfeita. Cada país do agrupamento tem o direito a conservar exceções às alíquotas comuns, denominadas “exceções tarifárias”; existem também algumas alíquotas consolidadas na OMC em nível inferior às constantes da Tabela Comum e, nesse caso, o país que as consolidou é autorizado a manter a alíquota mais baixa em relação aos bens de origem de todos os países membros da OMC, essas reduções são conhecidas como “perfurações à TEC”. Ademais, o sistema normativo do Mercosul permite redução temporária das alíquotas do imposto sobre a importação em caso de desabastecimento, bem como abriga acordos preferenciais celebrados pelo agrupamento. Em 2006, o Mercosul passou a fazer parte, como bloco, do Sistema Global de Preferências Comerciais (SGPC).

Dessa forma, os casos em que pode não ser aplicada a “Tabela Comum de Alíquotas do II” são: exceções às alíquotas comuns; perfurações; reduções por desabastecimento; acordos preferenciais; e Sistema Geral de Preferências Comerciais.

Considerando que, no presente Artigo, limitamo-nos às questões atinentes ao processo de integração Mercosulina, não discorreremos sobre os acordos preferenciais, pois são celebrados com países fora do bloco, nem sobre o Sistema Geral de Preferências Comerciais, o qual permite que os países em desenvolvimento eliminem ou reduzam o imposto sobre os fluxos de importações entre si, sem aplicação da regra da nação mais favorecida.

### 2.1.1 EXCEÇÕES ÀS ALÍQUOTAS COMUNS

Segundo se anotou no subitem anterior, não são todos os bens que estão sujeitos ao imposto sobre a importação previsto na “Tabela Comum

---

Esta Resolução incorporou também as modificações da NCM e da “Tabela Comum de Alíquotas de II” decididas no âmbito do Mercosul pelas Resoluções GMC no 42, de 2006 e no 68, de 2006. (Conforme informações disponibilizadas no sítio do MDIC: < <http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1848>>. Acesso em: 16 set. 2011.)

de Alíquotas do II”. Cada Estado Parte tem direito a apresentar exceções, determinando as respectivas alíquotas do seu imposto.<sup>27</sup>

A exceção tarifária refere-se, em regra, à redução da alíquota do imposto sobre a importação constante da “Tabela Comum de Alíquotas do II”,<sup>28</sup> mas podem existir alíquotas majoradas também, desde que haja respeito ao limite consolidado na OMC. O quadro geral de exceções à Tabela Comum consiste na reunião de quatro listas: Lista geral de exceções; Lista de bens de capital; Lista de bens de informática e de telecomunicações; e Lista relativa ao “Universo Automotivo”.

### 2.1.1.1 LISTA GERAL DE EXCEÇÕES

Os membros do Mercosul podem manter alguns mecanismos de ajuste das alíquotas nacionais do imposto sobre a importação, por meio de listas gerais de exceções, as quais têm prazos definidos para convergência aos níveis da “Tabela Comum de Alíquotas do II” .

Conforme o artigo 1º da Decisão CMC nº 28, de 2009, o Brasil está autorizado a manter uma lista geral de exceções, com cem produtos (NCM) até 31 de dezembro de 2011. Essas exceções temporárias podem contemplar alíquotas inferiores ou superiores às da “Tabela Comum de Alíquotas do II”.<sup>29</sup>

A lista geral de exceções brasileira conta com cem produtos variados, *e.g.* sardinhas, cogumelos, vinhos, ácido acético, marca-passos, e está consolidada conforme Resolução Camex nº 46, de 2006.<sup>30</sup> Os produtos estão assinalados na “Tabela de Alíquotas de II” brasileira com o sinal “#”.

27 “A expressão ‘exceção tarifária’ deve ser entendida como alteração, para mais ou menos, na alíquota *ad valorem* de um tributo, na sua espécie mais destacada, qual seja o imposto [...] Vale observar que a modificação da alíquota *ad valorem* do imposto pode estimular determinada atividade ou aquisição de certas mercadorias, ou seja, a alíquota de exceção será menor que a alíquota original, ou, de modo contrário, onerar essas atividades, ou seja a nova alíquota será maior que a alíquota anterior, resultando numa exceção tarifária gravosa.” (DALSTON, César Olivier. *Exceções Tarifárias: ex-tarifário do imposto de importação*. São Paulo: Lex, 2005. p. 52)

28 “Tal redução é aprovada pelo Conselho do Mercado Comum (CMC) e dada a público por meio de uma Decisão CMC, a qual, posteriormente, é introduzida no ordenamento jurídico de cada país desse bloco comercial, o que no caso do Brasil é feito por Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex).” (DALSTON, César Olivier. *Exceções Tarifárias: ex-tarifário do imposto de importação*. São Paulo: Lex, 2005. p. 53)

29 Nos termos do artigo mencionado, tanto Brasil quanto Argentina podem manter lista de exceção com cem produtos até o final do próximo ano. Conforme o artigo 2º da Decisão CMC nº 28, de 2009, combinado com o artigo 2º da Decisão CMC nº 31, de 2003, Paraguai e Uruguai podem manter, respectivamente, até duzentos e cinquenta e duzentos e vinte e cinco produtos (NCM) em suas listas de exceção até final de 2011.

30 Esta Resolução Camex sofreu sessenta e nove alterações por Resoluções supervenientes. Cf. Informações constantes do sítio da Secex: < <http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1848>>. Acesso em: 16 set. 2011

### 2.1.1.2 LISTA DE BENS DE CAPITAL

Com a finalidade expressa de reduzir custos de investimentos e modernizar o parque industrial, bem como melhorar a infraestrutura, pode ser reduzida a alíquota do imposto sobre a importação de bens de capital sem fabricação nacional para dois por cento, pelo período de dois anos, a pedido do interessado em importar.<sup>31</sup>

A lista de bens de capital, portanto suscetível de redução da alíquota do imposto sobre a importação a pedido, contém mil e duzentos e quatro produtos (NCM).<sup>32</sup> Os bens de capital estão indicados na “Tabela de Alíquotas de II” mediante as letras “BK”, e a lista brasileira de bens objeto da exceção foi elaborada com base na Resolução Camex nº 43, de 2006.

Cumpra mencionar que foi concebido, pela Decisão CMC nº 34, de 2003, um regime com redução temporária comum para zero por cento, denominado “Regime Comum de Bens de Capital Não Produzidos”, o qual deve vigorar em todo Mercosul. Tal regime deveria ter entrado em vigor em 1º de janeiro de 2006, porém a Decisão CMC nº 40, de 2005, adiou seu início para 2009, e as Decisões CMC nº 58, de 2008 e CMC nº 59, de 2008, postergaram a vigência deste regime para 1º de janeiro de 2011. O Brasil foi autorizado até o final de 2012, em caráter excepcional e transitório, a manter o atual regime nacional de importação de bens de capital.<sup>33</sup>

### 2.1.1.3 LISTA DE BENS DE INFORMÁTICA E DE TELECOMUNICAÇÕES

Também com o intuito de modernizar o setor produtivo brasileiro, pode ser reduzida a alíquota do imposto sobre a importação de bens de informática e de telecomunicações sem fabricação nacional para dois por cento, pelo período de dois anos, a pedido da pessoa interessada em importar.<sup>34</sup>

A lista de bens suscetíveis de redução da alíquota do imposto sobre a importação, a pedido, neste caso é composta por trezentos e noventa e um produtos (NCM).<sup>35</sup> Esses produtos estão indicados na “Tabela de Alíquotas de II” mediante as letras “BIT”, e os que foram objeto de redução da alíquota estão marcados também com o símbolo “§”. A lista

31 Cf. Decisão CMC nº 34, de 2003, c/c Decisão CMC nº 40, de 2005, Decreto nº 5.078, de 2004, e Resolução Camex nº 43, de 2006.

32 Posição conforme Resolução Camex nº 59, de 2010.

33 Cf. MDIC: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1851>>. Acesso em: 16 set. 2011.

34 Cf. Decisão CMC nº 34, de 2003, c/c Decisão CMC nº 40, de 2005, Decreto nº 5.078, de 2004, e Resolução Camex nº 43, de 2006.

35 Posição conforme Resolução Camex nº 47, de 2010.



de bens brasileira foi elaborada com base na Resolução Camex nº 43, de 2006, e permanece a autorização para que o Brasil aplique suas exceções BIT, inclusive alíquota zero até o ano de 2015.<sup>36</sup>

Mister anotar que ainda não houve decisões no sentido de adotar um regime comum do Mercosul para os bens de informática e de telecomunicações.<sup>37</sup>

#### 2.1.1.4 LISTA RELATIVA AO “UNIVERSO AUTOMOTIVO”

O Acordo sobre Política Automotiva do Mercosul, aprovado mediante a Decisão CMC nº 70, de 2000, teve o escopo de promover o desenvolvimento deste setor produtivo na região. A lista denominada “Universo Automotivo” possui seiscentos e vinte e três produtos (NCM) e está disponível no sítio do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.<sup>38</sup> O Acordo autoriza os países a aplicar alíquota do imposto sobre importação de até trinta e cinco por cento para importação, de fora do bloco, de veículos.

Em relação às transações intrabloco, o Acordo estabelece limite para margem de preferência de cem por cento (alíquota zero do imposto sobre a importação) e outros limites com margem reduzida (havendo incidência do imposto com alíquota reduzida).

#### 2.1.2 “PERFURAÇÕES DA TABELA DE ALÍQUOTAS DE II”

Em relação a alguns produtos, a alíquota indicada na “Tabela Comum de Alíquotas do II” é superior, para um ou mais dos países do Mercosul, à consolidada na OMC. Nesses casos, tais países devem aplicar a alíquota consolidada para os produtos importados dos países membros da OMC, conforme a regra da nação mais favorecida.

Esse tratamento, estabelecendo uma alíquota mais baixa em função do acordado no âmbito da OMC, é denominado “perfuração”. A lista brasileira de produtos sujeitos à perfuração está disponível no sítio do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.<sup>39</sup>

36 Disponível no sítio do MDIC: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1848>>. Acesso em: 10 set. 2011.

37 Cf. informações constantes do sítio do MDIC <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1851>>. Acesso em: 10 set. 2011.

38 Disponível em: <[http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl\\_1257439124.xls](http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1257439124.xls)>. Acesso em: 10 set. 2011.

39 <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1848>>. Acesso em: 10 set. 2011.

### 2.1.3 REDUÇÕES POR DESABASTECIMENTO

No caso de desabastecimento decorrente de desequilíbrios de oferta e de demanda inesperados, os países do Mercosul podem reduzir, por até doze meses, a alíquota do imposto sobre a importação, conforme Resolução GMC n° 69, de 2000.

Os parâmetros para utilização da medida, constantes da Resolução GMC mencionada e, no Brasil, do Decreto n° 3.829, de 2001, são os seguintes:

- impossibilidade de abastecimento normal e fluido na região, decorrente de desequilíbrios na oferta e na demanda;
- não pode haver, em nenhum caso, restrições ao comércio intra-Mercosul;
- as reduções devem implicar, sempre, a adoção de alíquotas inferiores à “Tabela Comum de Alíquotas do IP”;
- as reduções de alíquotas devem ser autorizadas com limites quantitativos;
- o período de aplicação deve ser de até doze meses;
- não podem ser afetadas as condições de competitividade relativa na região tanto dos produtos objeto das medidas como dos bens finais obtidos a partir deles;
- deve ser preservada uma margem de preferência regional;
- para os produtos agropecuários, deve-se ter em conta a sazonalidade da oferta intra-Mercosul.

Além disso, cada país do grupo não pode conceder a redução a mais de vinte produtos simultaneamente. Os procedimentos para solicitação das medidas, pelos interessados, e para concessão estão na Resolução Camex n° 9, de 2002.

Atualmente, o Brasil tem quatorze casos de redução da alíquota do imposto sobre a importação em virtude de desabastecimento.<sup>40</sup>

## 2.2 REGIME TRIBUTÁRIO APLICADO ÀS IMPORTAÇÕES INTRABLOCO

O Tratado de Assunção previa abertura comercial entre os países do Mercosul a partir de 31 de dezembro de 1994. Ou seja, em termos tributários, a alíquota do imposto sobre a importação em todas as operações intrabloco seria zero.<sup>41</sup> No entanto, diante das circunstâncias, esse prazo foi prorrogado, de forma que o regime de adequação, com alíquotas de

40 Dentre os produtos estão: sardinha, amêndoa de palma, papel cuchê para produção de rótulos de cerveja. A lista completa está disponível no sítio: <<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=1848>>. Acesso em: 12 set. 2011.

41 Cf. Artigo 5o do Tratado de Assunção.

importação intra-Mercosul, teve vigência até o final de 1999 (para o Brasil, até dezembro de 1998).<sup>42</sup>

Mesmo com o término do regime de adequação, ainda há produtos sobre os quais incide imposto sobre a importação nas operações intrabloco. Atualmente são bens do setor automotivo<sup>43</sup> e açúcar.<sup>44</sup> Em relação aos demais, a alíquota é zero nas operações entre os países do Mercosul, desde que sejam cumpridas as regras de origem.

### 2.3 CÓDIGO ADUANEIRO DO MERCOSUL

A evolução do processo de integração Mercosulina depende da harmonização das legislações aduaneiras dos Estados Partes, conforme consta do art. 1º do Tratado Assunção, bem como da eliminação da incidência cumulativa do imposto sobre a importação e da distribuição da receita aduaneira. Esses temas foram objeto de acordos celebrados na reunião de Cúpula do Mercosul, na Argentina, em 2 de agosto de 2010.<sup>45</sup>

O Código Aduaneiro aprovado este ano teve precedentes. Em 1994, foi aprovado O Código Aduaneiro do Mercosul (CAM/1994), por meio da Decisão CMC nº 25, de 1994. No entanto, o único país que o ratificou foi o Paraguai. Tendo em vista que, conforme dispunha o artigo 185 do CAM/1994, o Código somente entraria em vigor trinta dias depois que dois países do Mercosul o ratificassem, não houve início de vigência.

Mister anotar ainda que houve um Projeto de Código no ano de 2000, no entanto não se deu sequer sua aprovação pelos órgãos do Mercosul.

Assim, com os trabalhos retomados em 2006, foi aprovado novo Código Aduaneiro do Mercosul (CAM), por meio da Decisão CMC nº 27, de 2010.<sup>46</sup> Vale ter presente que, em alinhamento com a visão política de que a integração regional deve ser aprofundada, os Estados Partes se comprometeram a incorporar o Código no prazo de seis meses.<sup>47</sup>

42 Cf. Sétimo Protocolo Adicional ao Acordo de Alcance Parcial de Complementação Econômica nº 18, de 1998 (no Brasil, Decreto nº 2.993, de 1999), e artigo 4º da Resolução GMC nº 48, de 1994.

43 Cf. Decisão CMC nº 29, de 1994, e Acordo sobre Política Automotiva do Mercosul (Decisão CMC nº 70, de 2000) que prevê, no Título III, a tributação das operações intrabloco.

44 Cf. Nono Protocolo Adicional ao Acordo de Complementação Econômica nº 18, entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, de 30 de dezembro de 1994 (no Brasil, Decreto nº 1.566, de 1995).

45 Neste item é abordada a questão do Código Aduaneiro do Mercosul, e as recentes normas sobre cumulatividade do imposto e distribuição de receita são tratados no tópico “Conclusões”.

46 Os projetos de realizar um novo Código Aduaneiro foram corporificados nos seguintes atos: Decisão CMC no 54, de 2004; Resolução GMC no 40, de 2006; e Decisão CMC no 54, de 2006, sendo que esta constituiu o Grupo Ad Hoc para Redação do Código Aduaneiro do Mercosul (GAHCAM).

47 Cf. art. 2º da Decisão CMC nº 27 de 2010.

O CAM, com cento e oitenta e um artigos, alcunhado de Código-Marco,<sup>48</sup> veicula normas aduaneiras fundamentais para o Mercosul, por exemplo, definições básicas,<sup>49</sup> procedimentos de importação e exportação, regimes aduaneiros especiais,<sup>50</sup> áreas com tratamento aduaneiro especial<sup>51</sup> e tributos aduaneiros.

Tendo em vista o objeto deste Artigo, mister anotar que foram estabelecidas regras acerca do imposto sobre a importação, artigos 157 a 159. Dentre essas regras, aquela que certamente terá mais impacto no Brasil é a definição de fato gerador como a importação definitiva,<sup>52</sup> mais restrita do que a brasileira que é a “importação”.<sup>53</sup> Ou seja, essa disposição exigirá importante mudança no sistema jurídico brasileiro.

Vale ter presente que o CAM não regulou o imposto sobre a exportação. Em verdade, até o dia anterior à aprovação havia no Projeto regras sobre esse imposto. No entanto, devido a impasses entre Argentina e Uruguai, decidiu-se excluir essa matéria do Código. Assim o CAM ficou incompleto, mas se tornou possível, em termos de aprovação e incorporação.<sup>54</sup>

48 Código-Marco porque trata das questões fundamentais, sem o condão de regular especificidades em relação às quais o Mercosul ainda não alcançou maturidade; isso tornou o CAM possível e ajustado à realidade atual dos Estados Partes do Mercosul. O regramento mais pormenorizado foi delegado às normas regulamentares do Mercosul.

49 O artigo 3º traz definições básicas, como, *e.g.*, a de “mercadoria” para efeitos aduaneiros, as quais se revelam ainda mais importantes para Brasil, que enfrenta problemas advindos da falta de definições legais especificamente aduaneiras.

50 Essa matéria foi tratada de forma conceitualmente diferente da adotada na legislação brasileira, portanto serão necessárias revisões da legislação nacional.

51 A definição, constante do art. 2o do CAM, do “Território Aduaneiro do Mercosul” como “aquele no qual se aplica a legislação aduaneira comum do Mercosul” (não excluindo a Zona Franca de Manaus) e o enquadramento da Zona Franca de Manaus como área aduaneiro especial foram pontos de negociação bastante difícil.

52 Conforme item 1, “a”, do art. 157 do CAM:

“a) o imposto ou direito de importação, cujo fato gerador é a importação definitiva de mercadoria para o território aduaneiro;”

53 O artigo 1º do Decreto-lei nº 37, de 1966, determina que o “O Imposto sobre a Importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador sua entrada no Território Nacional”

54 Nos últimos anos, a cobrança de tributos aduaneiros na Argentina, especialmente do imposto sobre a exportação, além de revelar importância no orçamento (mais de um quinto das receitas) também foi adotada como política nacional para reduzir a inflação. Por outro lado, o Uruguai está ressentido dos efeitos dessa postura, em razão de sua dependência de produtos importados argentinos. Sendo assim, não foi possível prever no CAM um regime comum para o imposto sobre a exportação e nem regras gerais para que os Estados Partes o regulassem Nesse contexto, diante da falta de perspectiva de solucionar essa questão em curto ou médio prazo, optou-se por, nessa matéria, fazer constar apenas a disposição abaixo no item 4 do art. 157:

“O presente Código Aduaneiro não trata sobre imposto de exportação e, por essa razão, a legislação dos Estados Partes será aplicável no seu território aduaneiro preexistente à sanção deste Código, respeitando os direitos dos Estados Partes.”

## CONCLUSÕES E PERSPECTIVAS

Diante de imenso e profundo mar, sente-se aquele que se dedica à disquisição do processo de abertura comercial mundial – capitaneado pela OMC – e dos de integração regional – União Europeia, Mercosul, Acordo de Livre Comércio da América do Norte, Associação das Nações do Sudeste Asiático e tantos outros. Normalmente, o primeiro aspecto tratado nas negociações integracionistas é a tributação do comércio exterior e, nas etapas seguintes, surgem outras preocupações na seara tributária, relacionadas sobretudo à harmonização dos tributos internos.

Desse modo, estudar questões jurídico-tributárias relativas ao comércio exterior é mergulhar em água revolta, mas instigante e desafiadora. Contudo, tendo em conta o curto fôlego deste Artigo, o objeto foi limitado à integração Mercosulina – contextualização na OMC e análise das principais questões relativas aos tributos sobre o comércio exterior – o que se pretendeu foi uma reflexão sobre a situação da integração regional nesse aspecto, os desenvolvimentos recentes e as perspectivas.

A primeira ponderação acerca da integração Mercosulina é que se enquadra nos processos considerados legítimos pela OMC, desde que continuem sendo observadas as duas condições básicas: não aumentar barreiras para os não membros e promover a abertura comercial entre os Estados Partes.

Em relação à constituição de uma verdadeira União Aduaneira, mister uma “Tabela Comum de Alíquotas do Imposto sobre a Importação de Procedência Extrabloco”, bem como zero de imposto sobre a importação nas transações intrabloco. Todavia, conforme se verificou, a “Tabela Comum de Alíquotas do II” apresenta exceções, reduções e perfurações, e ainda há cobrança de imposto sobre a importação nas operações intrabloco.

O prazo previsto para extinção das listas gerais de exceção é final de 2011, logo, se mantida e observada essa regra, haverá menos um empecilho à efetiva integração Mercosulina. Por sua vez, a Decisão nº 70, de 2000, que veicula o Acordo sobre a Política Automotiva do Mercosul e autoriza a “Lista de Exceções relativas ao Universo Automotivo”, deveria ter vigência somente até 2006, mas foi prorrogada, de forma que ainda é aplicada.

No que concerne à Lista de bens de capital e à Lista de bens de informática e de telecomunicações, devem ser substituídas por um regime comum que permita a redução temporária equânime em todos os Estados Partes, em face de políticas regionais de desenvolvimento industrial e tecnológico. Conforme observamos, fora aprovado o “Regime Comum de Bens de Capital Não Produzidos”, cuja vigência está prevista para o início de 2011. As reduções do imposto sobre a importação em razão de desabastecimento também devem ser reguladas de forma única e de acordo com as necessidades regionais.

A dificuldade relativa às Perfurações não envolve apenas o Mercosul, mas também a OMC, pois a consolidação das alíquotas do imposto sobre a importação no órgão mundial constitui teto, que não pode ser ultrapassado sob pena de se descumprir uma das condições para a integração regional ser considerada legítima. Portanto, se cada um dos países tem compromissos diferentes na OMC, é inviável que a “Tabela de Alíquotas de II” seja elaborada com observância de centenas de limites diferentes para cada Estado Parte. A solução, neste caso, seria o estabelecimento de alíquotas consolidadas para o Mercosul, em substituição às consolidações de cada um dos países.

Inafastável também, para uma efetiva consolidação em União Aduaneira, que o imposto sobre a importação intrabloco seja zero. Faz-se necessário, portanto, que sejam revogadas as regras que determinam a incidência do imposto sobre a importação intrabloco de açúcar e de bens do setor automotivo.

Por sua vez, de basilar importância é a incorporação pelos países do Código Aduaneiro do Mercosul aprovado no último mês de agosto. Esse corpo normativo tem a função de harmonizar a legislação tributária e, assim, estabelecer o contexto para o estabelecimento de uma verdadeira União Aduaneira. Conforme destacamos, há um importante impacto que o Código promoverá no sistema jurídico brasileiro, a mudança do fato gerador do imposto sobre a importação, restringindo-o para as “importações definitivas”.

Intrinsecamente vinculada ao afastamento da cumulatividade do imposto sobre a importação nas operações intrabloco, está a distribuição de receita aduaneira. Dessarte, necessário consignar que a Decisão CMC nº 10, de 2 de agosto de 2010, estabeleceu um cronograma para efetuar de modo gradativo ambos os processos: estão previstas três etapas, que devem culminar com a consolidação das regras de distribuição da renda e a livre circulação de mercadorias<sup>55</sup> até o início de 2019.

Debruçando-se sobre o processo de integração regional do Mercosul, observa-se que estão sendo tomados, de forma lenta, importantes passos para alcançar realmente uma União Aduaneira. Contudo, diante das questões político-econômicas atuais, é provável que sejam aprovadas regras comuns concernentes à importação, mas continuem existindo regras restritivas na exportação, pois o CAM não tratou do imposto de exportação e, certamente, este imposto, em função especialmente da postura Argentina, continuará a ser cobrado intrabloco; conseqüentemente continuará também necessário o controle aduaneiro dessas operações. Ou seja: ter-se-á que continuar exigindo imposto nas

55 A expressão “livre circulação” foi utilizada considerando somente as operações de importação.

exportações intrabloco, não sendo atingida, portanto, a livre circulação de mercadorias.

No que concerne aos tributos internos, praticamente todo o caminho ainda está inexplorado. Certamente, seria necessária uma alteração profunda no sistema jurídico-tributário brasileiro, com redução da carga tributária geral e dos tributos que incidem sobre a produção e consumo. Além disso, o estabelecimento de somente um tributo sobre a circulação e consumo no Brasil (um imposto sobre o valor agregado) já se revelou, nas discussões sobre a reforma tributária, praticamente impossível em face do Federalismo e da estrutura tributária e financeira do país.

Em relação à tributação da renda, também há diferenças nas cargas<sup>56</sup> e na estrutura legislativa. No Paraguai, por exemplo, o imposto sobre a renda da pessoa física somente começou a ser exigido em 2010<sup>57</sup> e, em decorrência do alto limite de isenção, calcula-se que atinja este ano menos de meio por cento da população.<sup>58</sup>

Desse modo, ainda que formalmente se reconheça a livre circulação de bens no Mercosul, em razão da não cobrança de tributos aduaneiros nas transações intrabloco, por muito tempo ainda será necessário o controle dessas operações, pois os países continuarão a não exigir os tributos internos sobre a produção e circulação na saída e terão que exigí-los todos na entrada, para não gerar vantagem competitiva ao produto importado.

Ademais, enquanto houver grandes diferenças na tributação da renda, os países poderão se valer de políticas protecionistas diante de fugas ou deslocamentos de investimentos, e essas medidas devem ter impacto negativo sobre a circulação dos bens.

56 Segundo consolidação elaborada pela Heritage Foundation, de 2007, a carga tributária do Brasil era de trinta 34,4% do PIB; a da Argentina, de 26,1%; a do Uruguai, 17,9%; e a do Paraguai, 11,8% (<<http://www.heritage.org/index/Ranking.aspx>>. Acesso em: 16 set. 2011).

57 A incidência foi regulamentada pelo Decreto nº 3.738, de 31 de dezembro de 2009.

58 O limite anual, no primeiro exercício financeiro, é de cento e vinte salários mínimos paraguaios, aproximadamente setenta mil reais. Nos exercícios seguintes, há previsão de redução gradativa desse valor (cf. artigo 39 do Decreto nº 3.738, de 2009).





# ÉTICA DO ADVOGADO PÚBLICO EM TEMPOS MODERNOS: KANT, ARENDT E ÉTICA JURÍDICA PÚBLICA NA CONTEMPORANEIDADE

*In concluding that reason is what makes us human, this is what Kant had in mind. Human beings are beings who are not restricted to the ends dictated to them by biology. Because they can think about futures, imagine things not as they are, but as they could and should be, they can posit ends of their own. This makes them what Kant called ends in themselves. Beings who are able to create their own ends should not simply become means for others.[...]*

*Natural contingency dominates our lives: wheter it's a matter of babies born with wounds that never heal, or the less tragic but more common fact that having the right friends in the right place can reward you in ways having nothing to do with your merits. Reason is a way of fighting back against contingencies, from injustice to illness, that stand in the way of satisfaction and sense Will it always win? Of course not. But do you really want to give up the contest from the start?!*

## Maria Lucia de Paula Oliveira

*Procuradora da Fazenda Nacional. Doutora em Filosofia do Direito –PUCSP. Mestre em Filosofia-PUC-RIO. Mestre em Teoria do Estado e Direito Constitucional – PUC-RIO. Professora Adjunta de Filosofia do Direito- PUC-RIO. Aprovada em Concurso para Professora Adjunta em Teoria e Filosofia do Direito – UNIRIO.*

Sumário: 1 Introdução; 2 A Ética do Advogado Público como Ética aplicada, na intercessão entre a ética jurídica e a ética no serviço público; 3 O modelo “kantiano”: a dignidade humana como padrão ético para as condutas profissionais e os princípios da ética profissional do advogado público; 4 Julgamento moral e ética pública: a responsabilidade individual do advogado público; 5 À Guisa de Conclusão: Ética do Advogado Público em Matéria Fiscal.

## 1 INTRODUÇÃO

O propósito das próximas linhas é apresentar algumas reflexões que possam iluminar uma discussão filosófico-jurídica acerca do desafio ético-profissional do advogado público. Nesse afã, convém começar por

1 Neiman, Susan. *Moral Clarity – A Guide for Grown-up Idealists*. p.190 e214. Orlando: Harcourt, 2008.

identificar elementos comuns acerca de uma reflexão ética no âmbito do serviço público e de uma elaboração de uma ética profissional do advogado. É na intercessão de dois âmbitos da ética, ambos no terreno da ética aplicada, a ética jurídica e a ética no serviço público, que identificaremos aspectos específicos atinentes à atuação do advogado público. Identificado o campo das questões atinentes à ética do advogado público, proporemos uma reflexão, na qual contraporemos, em um primeiro momento, um paradigma instrumental, comprometido com a eficiência individual e instrumental, a um paradigma que chamamos de “kantiano”, no sentido de contrapor a uma visão instrumental uma abordagem deontológica (fundada em deveres morais e jurídicos), que melhor daria conta do papel relevante que os advogados públicos podem ter em nossos dias na consecução de políticas públicas em democracias contemporâneas, como a brasileira.

Ainda dentro do proposto modelo “kantiano”, não poderíamos esquecer do papel do julgamento e da consciência morais, e seus desdobramentos, especialmente diante dos limites mesmos da efetivação da democracia. Aqui, lembramos da antevisão de Hannah Arendt, ao mostrar o julgamento como capacidade indispensável para evitar o mal banal e grave que a burocracia “eficiente” pode provocar, como se pode antever pela figura nefasta do administrador público dos campos de concentração Adolf Eichmann, e suas auto-propaladas eficiência e modéstia de julgamento moral. O que se coloca em jogo aqui, é a indispensabilidade da responsabilidade moral individual de cada um pelos atos que pratica, independentemente daquilo que se ponha do ponto de vista do controle institucional interno ou externo. Tais situações, especialmente numa democracia constitucional, comprometida com os direitos fundamentais, são situações extremas, “trágicas”, na designação de Paul Ricoeur.

A partir de tais elementos, passamos a um redimensionamento mesmo do papel do advogado público, que passa a ser visto não só como advogado do Estado, mas sobretudo como elemento indispensável na consecução das políticas públicas viabilizadoras dos direitos fundamentais. Tal redimensionamento suscita um repensar mesmo dos compromissos ético-profissionais do advogado público.

## **2 A ÉTICA DO ADVOGADO PÚBLICO COMO ÉTICA APLICADA, NA INTERCESSÃO ENTRE A ÉTICA JURÍDICA E A ÉTICA NO SERVIÇO PÚBLICO**

Ainda que os regramentos ético-profissionais, especialmente os das profissões jurídicas, sejam bastante antigos<sup>2</sup>, somente nos anos 1960,

2 Conforme Hazard Jr. e Dondi, dentro da tradição ocidental, na Grécia antiga, já havia sido desenvolvido uma técnica bastante avançada de advocacia, ainda que não houvessem “advogados” reconhecidos como tais, começando a história dos profissionais do direito convencionalmente em Roma. (*Ética Jurídica: Um Estudo Comparativo*. São Paulo: Martins Fontes, 2011. p.21/23.

a expressão “ética aplicada” se torna relevante com a multiplicação dos campos da vida social em que surgiam questionamentos éticos mais candentes, como no campo do exercício das várias profissões. Até esse momento, as questões práticas que envolviam uma discussão moral eram tratadas do ponto de vista científico e relativista (como uma determinada ciência – a psicologia, antropologia, a análise econômica, etc viam a questão) ou do ponto de vista moral-dogmático (como uma determinada moral religiosa ou um padrão moral vigente específico regia a questão). A partir daí, há uma renovação dos estudos de filosofia moral, que passam a atentar para a própria deliberação que permite a justificação do ato moral ou para a fundamentação universalista dos deveres morais. Numa sociedade em que os referenciais éticos compartilhados socialmente não são mais partilhados, a necessidade de uma fundamentação filosófica se torna imprescindível para a justificação e crítica de preceitos éticos vigentes. A expressão “ética aplicada” põe a ênfase da teoria moral nos contextos de aplicação, na tomada de decisão pelo agente. Dentre as éticas aplicadas, a ética profissional se põe no centro das questões concretas suscitadas em uma sociedade pós-industrial, vinculando-se, como nos lembra Parizeau, às três forças normativas no qual se apoia, quais sejam, a economia, que forneceria valores como o da eficácia, do rendimento e da concorrência, e também uma racionalidade na lógica da avaliação de custos/benefícios; a racionalidade técnico-científica, de valorização da solução técnica fundada em razões, ao menos na sua alegação, científicas; e o direito, que ao regular a sociedade, estabelece normas e interdições. Em tempos atuais, o crescimento do número de profissionais, a crise de confiança progressiva no modelo do especialista, a diminuição dos padrões de moralidade profissional, aliados ao processo de burocratização, tornam as relações sociais profissionais cada vez mais complexas, daí se justificando a importância cada vez maior das éticas profissionais<sup>3</sup>.

Ao contrário do que ocorria nas sociedades gregas antigas, o trabalho e o exercício de uma determinada profissão, passam a ser valorizados. Tal valorização já integraria a cultura ocidental muito antes da ética calvinista do trabalho. Como nos lembra Otfried Höffe, no Antigo Testamento se condena a desvalorização do trabalho que predominava entre filósofos gregos e romanos (Mt:10,10; Lc:10,7). São Paulo, nas Epístolas aos Tessalonissenses, defende que não deve comer quem não trabalha. Na ética cristã, que influenciará a ordem social medieval, já existe uma valorização do trabalho e uma recriminação da ociosidade. Porém, é no transcurso do séculos XVII e XVIII que o conceito de trabalho adquire sua forma moderna. Aos poucos, o trabalho passa a ser um elemento para a auto-

3 PARIZEAU, Marie-Helene. Ética Aplicada – As Relações entre a Filosofia Moral e a Ética Aplicada. In Canto-Sperber, Monique, *Dicionário de Ética e Filosofia Moral*. São Leopoldo: Unisinos, 2003. Quanto ao tema, veja-se ainda Cortina, Adela. *Ética Aplicada y Democracia Radical*. Madrid: Tecnos, 2003.

responsabilidade e auto-realização da pessoa, se transmutando inclusive em liberdade e direito social<sup>4</sup>.

Uma das obras mais significativas, nos últimos tempos, sobre a ética profissional, é a de Augusto Hortal Alonso, que pretende apresentar uma abordagem dos temas éticos comuns a todas as profissões, do ponto de vista de uma ética de bens de inspiração aristotélica. Ainda que trilhemos referenciais teóricos distintos no presente artigo, o trabalho teórico realizado apresenta uma transposição bastante interessante dos princípios já tradicionais da bioética, uma ética aplicada já decana, quais sejam o princípio da beneficência, o princípio da autonomia, e o princípio da justiça, incluindo-se, ainda, o princípio de não-maleficência (segundo o qual, se você não puder fazer o bem, que, ao menos evite fazer o mal). A referida transposição parece-nos, não só oportuna, como bastante esclarecedora, inclusive no que concerne à ética do advogado<sup>5</sup> e voltaremos a ela no transcórre da presente reflexão. No que concerne à ética profissional jurídica em especial, se aponta algumas “virtudes” profissionais, que sintetizariam valores e normas éticas que deveriam orientar o advogado, como a competência, a independência, a lealdade ao cliente, dever de sigilo, responsabilidade para com os demais profissionais, e conduta honrosa, tanto nas questões profissionais quanto nas pessoais.<sup>6</sup> O que se objetiva no presente trabalho não é simplesmente a enunciação de alguns princípios ou deveres éticos profissionais aplicáveis ao advogado público, mas uma fundamentação filosófica mesma para a enunciação de tais deveres e princípios.

Cuida-se não somente de uma ética do profissional do direito, mas em particular de uma ética do advogado público. Não se trata de um profissional advogado que integra o serviço público: há aqui um verdadeiro *munus* público, pois a função em jogo, qual seja, o cumprimento dos ditames constitucionais e legais por parte das atividades do Poder Executivo, requer um órgão jurídico bem estruturado que exerça a função essencial à Justiça que lhe é conferida, em nosso caso, pela própria Constituição, com todas as prerrogativas indispensáveis para tanto.<sup>7</sup>

De qualquer forma, convém atentar para um outro âmbito da ética aplicada, qual seja, a ética pública ou a ética no serviço público. A ética no serviço público passa a ter sua especialidade destacada em bibliografia que passa a surgir em meados do século passado. Diante de uma burocracia administrativa e profissional, passa a ser tema de interesse acadêmico<sup>8</sup> a

4 HÖFFE, Otfried. *Ciudadano económico, ciudadano del Estado, Ciudadano del Mundo*. P.25. Buenos Aires: Katz, 2007.

5 ALONSO, Augusto Hortal. *Ética das Profissões*. São Paulo: Loyola, 2006.

6 HAZARD Jr, G. Dondi, A. *Ética Jurídica*. São Paulo: Martins Fontes, 2011. p.145.

7 BITTAR, Eduardo C.B.. *Curso de Ética Jurídica- Ética Geral e Profissional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

8 Veja-se, dentre outros, Cooper, Terry L. *The Responsible Administrator – An Approach to Ethics for the Administrative Role*. São Francisco: Jossey Bass, 2006; Denhardt, Kathryn. *The Ethics of Public Service –*

existência de uma ética do agente público. Deixa-se de imaginar que os problemas éticos não se punham do ponto de vista da Administração Pública, considerando que não tomaria decisões públicas, que somente caberiam aos órgãos de Governo. Com efeito, cada vez fica mais claro, especialmente nos sistemas democráticos, a presença de uma burocracia profissional, a quem passa a ser incumbir cada vez mais a tomada de decisões públicas de primeira grandeza, muitas vezes com base em “standards” legais bastante amplos, e que também devem estar submetidas aos controles constitucionais e sociais. Nesse contexto, a própria questão de uma ética no serviço público passa a ganhar relevância, com a necessidade de repensar os mecanismos de controle interno e externo (e de uma atenção para a cultura organizacional e suas repercussões nas ações administrativas) e mesmo a possibilidade de uma educação moral do agente público, com o propósito de robustecer a dimensão da responsabilidade moral individual.

Nosso propósito nesse curto texto passa longe de trazer a cotejo todo o debate teórico que existe quanto a todas as temáticas acima suscitadas. Cuida-se, aqui, mais propriamente, de tentar oferecer subsídios teóricos que nos permitem proceder a uma reflexão filosófica acerca da função do advogado público, a partir de uma concepção moral que pretende se contrapor a um raciocínio instrumental, fundado exclusivamente na relação custo-benefício, e para o qual a questão ética não é, em absoluto, determinante para a definição das decisões públicas. Também se pretende contrapor a uma lógica de uma racionalidade técnico-científica, que acaba por reduzir as decisões públicas a simples conseqüências de uma pretensa “ciência objetiva”, não passível de discussão pública. A um ponto de vista relativista, em que predominam avaliações instrumentais e utilitárias, fundadas exclusivamente na relação custo-benefício, se pretende contrapor um “modelo kantiano” para a ética jurídica-pública<sup>9</sup>.

### 3 O MODELO “KANTIANO”: A DIGNIDADE HUMANA COMO PADRÃO ÉTICO PARA AS CONDUTAS PROFISSIONAIS E OS PRINCÍPIOS DA ÉTICA PROFISSIONAL DO ADVOGADO PÚBLICO

Em sua primeira obra crítica no âmbito da filosofia moral, a *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*, Kant inicia enunciando a proposição central para sua ética deontológica, de que neste mundo, nada seria possível pensar como bom sem limites a não ser a boa vontade, ou seja, a boa vontade não é boa por aquilo que promoveria ou realizaria, mas

---

*Resolving moral dilemmas in Public Organizations*. Westport:Greenwood,1988.

9 Para uma apresentação da importância contemporânea de Kant para a filosofia do direito, veja-se Oliveira, Maria Lucia de Paula. “Filosofia Constitucional nos Limites da Simples Razão: A Herança Kantiana”, in Sarmento, Daniel(coord) *Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

tão somente pelo seu querer, ou seja, a utilidade nada poderia acrescentar ou tirar a esse valor. Daí a primeira formulação do imperativo categórico, já que a lei moral é determinada exclusivamente pela razão, e não por inclinações naturais, sendo a ação representada como boa em si mesmo, não sendo meio para qualquer coisa. Com efeito, no imperativo categórico, além da necessidade da máxima, não há qualquer outra condição que a limite, restando somente a universalidade de uma lei à qual a máxima da ação deve ser conforme. Na primeira formulação do imperativo categórico kantiano, temos o seguinte: “Age apenas segundo uma máxima tal que possas ao mesmo tempo querer que ela se torne lei universal”<sup>10</sup>. O teste da moralidade é, em última instância, o da possibilidade de querer que minha máxima possa se tornar universal. Como as ações tem sempre um fim, nesse caso, as ações, quando fundadas na simples razão, no puro dever, são seu próprio fim. Ou seja, a natureza racional do homem, conclui Kant, existiria como um fim em si mesmo, daí decorrendo a segunda formulação do imperativo categórico, tão relevante para a filosofia moral e política, até nossos dias: “Age de tal maneira que consideres a humanidade, tanto na tua pessoa como na pessoa de qualquer outro, sempre e simultaneamente como fim e nunca simplesmente como meio”<sup>11</sup>. A dignidade de um ser racional decorre, justamente, de não se submeter a outra lei senão aquela que ele mesmo simultaneamente se dá: “No reino dos fins tudo tem ou um preço ou uma dignidade. Quando uma coisa tem um preço, pode-se pôr em vez dela qualquer coisa como equivalente; mas quando uma coisa está acima de todo o preço, e portanto, não permite equivalente, então tem ela dignidade.<sup>12</sup>” Aquilo que eleva o homem acima de si mesmo (de sua parte sensível), fazendo-o submeter suas ações à lei moral, é a justamente a ideia de personalidade “que desperta o respeito e nos põe diante dos olhos a sublimidade de nossa natureza”<sup>13</sup> e que nos permite imputar ações ao mesmo, tornando-o responsável:

Não descobriu às vezes todo o homem, mesmo apenas o medianamente honesto, que se absteve de uma mentira, aliás inofensiva, pela qual ou podia ou furtar-se a um negócio mortificante, ou procurar mesmo certa vantagem a um amigo estimado e cheio de mérito, simplesmente para não ter de se desprezar em segredo aos seus próprios olhos? Um homem recto não é sustentado ainda, na maior infelicidade da vida, que teria podido evitar, se unicamente houvesse de poder saltar por cima do dever, pela consciência de ter, apesar de tudo, mantido e honrado na sua pessoa a dignidade da humanidade, de não ter motivo para se

10 KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*. BA 52,53. Lisboa: Edições 70, 1995.

11 *Idem*, BA 66,67.

12 *Ibidem*, BA 77.

13 KANT, Immanuel. *Crítica da Razão Prática*. A 156. Lisboa: Edições 70, 1994.

envergonhar de si mesmo e de não rezear o espetáculo interior do exame de si próprio?<sup>14</sup>

Susan Neiman, na citação que encabeça o presente artigo, elucida bem a proposição da concepção moral kantiana, e de sua relevância nos tempos de hoje. Mas, talvez ninguém tenha sintetizado melhor o valor atual da teoria moral kantiana quanto Otfried Höffe, numa contraposição às invocações relativistas e contextuais na ética, na seguinte passagem que traduzimos:

A fundamentação do agir na autonomia supõe um novo rigor e uma radicalidade para a racionalidade e a responsabilidade da praxis. Não age racionalmente aquele que se determina em última instância pelo poder dos impulsos e das paixões, dos sentimentos de simpatia e antipatia ou por costumes vigentes, nem tampouco aquele que busca os melhores meios para seus fins. Só é responsável no sentido estrito do termo, que é o sentido moral, aquele que segue os princípios vitais que brotam do querer autônomo, não heterônomo. É verdade que as exigências da moralidade se dirigem a um ser que não pode abdicar de sua natureza sensível, nem de sua origem histórico-social. Por isso a moralidade tem um sentido fundamentalmente imperativo; é uma exigência categórica de cujo cumprimento ninguém pode estar completamente seguro. A moralidade como autonomia significa reconhecer as próprias necessidades e dependências sociais, inclusive afirmá-las, mas sem aceitá-las como último determinante da vida. A autonomia significa ser algo mais que um sujeito de necessidades e um sujeito social, e buscar nesse “mais” – essa é a tese provocativa de Kant – seu próprio eu, o ser moral, a razão prática pura.<sup>15</sup>

A própria perfeição de cada um é apresentada como um dever ético na *Doutrina da Virtude*, segunda parte da *Metafísica dos Costumes*, já que a humanidade em cada um deve ser cultivada, erguendo-se o ser humano da “tosca condição de sua natureza”, tornando-o digno da humanidade que em ele mesmo reside. Mas também a felicidade dos outros (não a própria) é um dever ético, o que inclui o seu bem-estar natural e moral. Aí assentaria um dever de beneficência ou benevolência em relação aos demais seres humanos: “Ser beneficente, ou seja, promover com os próprios meios a felicidade de outros seres humanos necessitados, sem esperar por algo em retorno, é o dever de todos, já que todo aquele que se acha em necessidade deseja ser ajudado por outros.”<sup>16</sup> Aplicando a fórmula do imperativo categórico, a máxima de não se dispor a dar

14 KANT, 1994, A 156/157.

15 HÖFFE, Otfried. *Immanuel Kant*. Barcelona: Herder, 1986. p.186/187..

16 KANT, Immanuel. *Metafísica dos Costumes*. São Paulo: Edipro, 2003. p. 296.

assistência aos outros, se tornando pública, seria a máxima do egoísmo e não seria universalizável, como nos explica Kant. No respeito que devo a outros seres humanos assenta ainda o dever que tenho de respeitar sua dignidade, sua autonomia: “Todo ser humano tem um direito legítimo ao respeito de seus semelhantes e está, por sua vez, obrigado a respeitar todos os demais.”<sup>17</sup> O desprezo dos outros é, do ponto de vista da teoria ética kantiana, um situação contrária ao dever, residindo ainda aí um dever de respeitar um ser humano inclusive “no uso lógico de sua razão”. Daí porque existe um dever de não censurar seus erros, mas de supor que seu juízo deve, não obstante, encerrar alguma verdade<sup>18</sup>. Enuncia, por fim, Kant uma virtude de convivência moral, que se traduziria num dever para consigo mesmo, bem como para com os outros, de não se isolar, mas usar as próprias perfeições morais na convivência social.

O “modelo kantiano”, explicitado nas linhas anteriores a partir do próprio texto kantiano, poderia, como aliás propõe alguns de seus críticos, trazer alguma dificuldade na sua execução. O pretensão rigorismo moral proposto poderia, de alguma forma, tornar tal teoria fantasiosa, irrealista. Ora, recorrendo às lições de Kant, encontramos algumas respostas que elucidam de que forma o respeito pela lei moral se mostra à nossa sensibilidade. O próprio sentimento de respeito pela lei moral, a “susceptibilidade de sentir prazer ou desprazer meramente a partir de estar ciente de que nossas ações são compatíveis com o dever moral”<sup>19</sup>, o juiz interior que se traduz na voz interior, que nos julga a nós mesmos, a amor a outros seres humanos, o sentimento de reverência para com si e para com os outros, seriam formas de expressão de uma sensibilidade moral. Tal sensibilidade moral deve ser cultivada, ao que propõe Kant por um método de ensino que envolve perguntas e respostas, fazendo com que o ensinado perceba que ele próprio é capaz de pensar, o que em muito se assemelha ao chamado método socrático. Propõe Kant que ao aluno iniciante se forneça um ensino básico dos deveres da virtude, para que a partir daí se possa passar ao questionamento, visto que nesse estágio o aluno não faz ideia de que questões formular. Como meio experimental para o cultivo da virtude sugere Kant o bom exemplo por parte do mestre, lembrando que não se trata da imitação pura e simples, nem da invocação de modelos a serem seguidos: “Um bom exemplo (conduta exemplar) não deveria servir como um modelo, mas somente como uma prova de que é realmente possível agir em conformidade com o dever.”<sup>20</sup>

Poderíamos talvez colocar a questão da importância da comunicabilidade do ponto de vista do ajuizamento moral. As teorias

17 KANT, Immanuel. *Metafísica dos Costumes*. São Paulo: Edipro, 2003, p.306.

18 Ibidem, p.307.

19 Ibidem, p.242.

20 Ibidem, p.322.



morais contemporâneas, de inspiração kantiana, passaram a por às claras a importância da comunicação e da intersubjetividade para a fundamentação moral. De qualquer forma, em Kant já encontramos algumas noções que apontam para a importância da publicidade e da comunicabilidade com relação às questões morais. Nesse ponto, convém referir a noção kantiana de “sensus communis”. Kant introduz de forma mais elaborada o importante conceito de *sensus communis*, em outra obra, a *Crítica da Faculdade do Juízo*, definido como “uma faculdade de ajuizamento que em sua reflexão toma em consideração em pensamento (*a priori*) o modo de representação de qualquer outro, como que para ater o seu juízo à inteira razão humana e assim escapar à ilusão que, a partir de condições privadas subjetivas – as quais poderiam ser tomadas por objetivas – teria influência prejudicial sobre o juízo.”<sup>21</sup> Não se deve se confundir, como já se adiantou, esse *sensus communis* com o que se chama habitualmente de senso comum (como o entendimento humano comum, são-entendimento (ainda não cultivado)). Cuida-se aqui, com relação ao senso comum, mais propriamente, de um “sentido comunitário”.

Aponta o filósofo nessa passagem de sua Terceira Crítica algumas máximas que não seriam propriamente partes da crítica do gosto, como esclarece o próprio, mas que ajudariam na elucidação de seus princípios. Seriam os seguintes: 1. pensar por si; 2. pensar no lugar de qualquer outro; 3. pensar sempre em acordo consigo próprio. A primeira consistiria em “pensar livre de preconceito”, a segunda “a maneira de pensar alargada”, a terceira “a maneira de pensar conseqüente”. Com relação ao primeiro destes princípios, diz Kant que o preconceito nasce quando a razão passa a ser portar passivamente e o maior dos preconceitos é a superstição, quando se representa a natureza como não submetida a regras que o entendimento por sua própria lei essencial põe-lhe como fundamento. A libertação da superstição, ensina, é o Esclarecimento. Em *O Que é o Iluminismo*, Kant, após afirmar que o iluminismo é a saída do homem de sua menoridade – menoridade esta que reside na falta de coragem de se servir de si mesmo sem a orientação de outrem, salienta que para isto nada mais se exige do que a liberdade, e especialmente, que se faça uso público da razão. O uso público da razão será definido como “aquele que qualquer um, enquanto erudito, dela faz perante o grande público do mundo letrado”.<sup>22</sup> Essa liberdade de “submeter ao juízo público os pensamentos e as dúvidas”, constitui-se em um “direito originário da razão humana de não conhecer nenhum outro juiz a própria voz humana universal, onde cada um tem a sua voz...”<sup>23</sup> No que tange ao segundo dos princípios, o *sensus communis*, salienta que se costuma chamar de limitado aquele “cujos talentos não

21 KANT, Immanuel. *Crítica da Faculdade do Juízo*, 157. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1993.

22 KANT, I. O Que é o Iluminismo? In: *À Paz Perpétua*. Lisboa: Edições 70, 1993. p.13.

23 KANT, I. *Crítica da Razão Prática*, A752/B780. Lisboa: Edições 70, 1994.

bastam para nenhum grande uso”, mas aqui se estaria mais especialmente falando daquele que pensa somente com base nas suas condições privadas, e não reflete “sobre o seu juízo desde um ponto de vista universal”. O senso comum é justamente expresso na capacidade de pensar alargado, de abstrair de suas condições privadas. Assim, cuida de julgar, se pondo de um ponto de vista universal, com isso deixando de considerar somente nossas contingências naturais e absolutamente subjetivas. Quanto ao terceiro, seria o mais difícil de ser alcançado, e suporia um respeito por nós mesmos, à consciência de nossa liberdade: nesse respeito bem fundado (“se o homem nada mais teme do que encontrar-se aos seus olhos, no exame interior de si mesmo...<sup>24</sup>) está o “único vigilante” para a ação moral. Temos aqui a referência a uma consciência moral empírica de cada homem, ao julgar suas próprias ações e ter que conviver com esse julgamento pelo resto de sua vida. Com relação às três máximas, a primeira seria do entendimento, a segunda da faculdade do juízo e a terceira da razão. Tais princípios ilustram uma aptidão humana para comunicar seus pensamentos.

Recorda-nos G.Felicitas Munzel<sup>25</sup> que, com o crescente atenção que a *Crítica da Faculdade do Juízo* vem recebendo por parte dos estudiosos de Kant, as três máximas referidas no parágrafo anterior se tornaram objeto de uma redobrada discussão. Apesar, de serem normalmente referidas na passagem da Terceira Crítica (que agora comentamos), elas também se encontram em outras passagens da obra de Kant, como, por exemplo, na Antropologia, onde são citadas tanto do ponto de vista teórico quanto prático. Lá, elas são identificadas como máximas que conduzem à sabedoria<sup>26</sup>. Na *Lógica* de Jäsche também são citadas as mesmas máximas, identificadas como sendo “regras e as condições universais para evitar o erro em geral”.<sup>27</sup>

Feitas essas considerações, passamos agora a uma apreciação dos traços mais marcantes, retirados dos conceitos acima apresentados, que norteariam o que denominamos “modelo kantiano” para pensar a ética do advogado público. Em primeiro lugar, deve se considerar mesmo a idéia da humanidade não somente como meio, mas também como fim. A partir de tal fórmula, Kant consegue derivar uma série de deveres éticos, já que o respeito à própria dignidade e a das demais pessoas, conduz a um reconhecimento de um dever a buscar a própria perfeição e um dever de beneficência em relação aos outros. Quanto a um dever de justiça, a ética kantiana, considera um dever ético tomar o direito da humanidade, ou o direito dos seres humanos, como fim de suas ações. Logo, voltando ao catálogo dos princípios que Hortal Alonso propõe para

24 Idem, 288.

25 MUNZEL, G.F. *Kant's Conception of Moral Character*. Chicago: University of Chicago Press, 1999. p. 57/59.

26 KANT, I. *Antropologia*. Tradução de José Gaos. Madrid: Alianza, 1991. p.154.

27 KANT, I. *Manual dos Cursos de Lógica Geral*. 2. ed. Campinas: Unicamp, 2003.

a ética profissional, identificamos como seria possível a partir mesmo do princípio da dignidade humana, como princípio moral que determina que o fim da ação seja o próprio dever (princípio universalista e formal, ainda que tenha haver com a determinação dos fins da ação), definir um conjunto de princípios deontológicos, que fundariam uma ética do advogado público, especialmente considerando a sua função constitucional na tutela das políticas públicas que viabilizam direitos fundamentais<sup>28</sup>:

- a. Princípio da beneficência: com relação à advocacia em geral, se colocaria as obrigações concernentes ao interesse do cliente. Buscar o bem do cliente seria a principal tarefa do advogado, utilizando todo o seu conhecimento técnico e suas virtudes pessoais. Ora, no que tange à Advocacia Pública, especialmente em uma democracia constitucional, a sua função institucional é a defesa dos interesses do Estado constitucional e democrático. Assim, o bem do Estado é o bem do povo, já que a democracia no sentido forte supõe a participação do povo não só na elaboração legislativa, mas também na atividade administrativa, especialmente quando estão em jogo políticas públicas que efetivam direitos fundamentais. Isso supõe a identificação pelo advogado público de seu compromisso ético com a democracia e com os valores constitucionais que deve efetivar, já que são esses que norteiam as decisões políticas e a estrutura do próprio Estado. Num sistema constitucional comprometido com os direitos fundamentais, existe um dever ético do advogado público de buscar o bem do Estado, que se traduz, ao mesmo tempo, num dever de respeito ao próprio direito ;
- b. O princípio da autonomia deve se traduzir, do ponto de vista do advogado público, no respeito à autonomia pública, expressa no processo político, por meio da democrática expressão de vontade. Assim, não pode ele pretender substituir a mesma por sua vontade, ainda que fundada nas melhores intenções. O citado dever kantiano de respeito aos outros deve ser considerado aqui, já que muitas vezes a especialização técnico-científica do

28 Para Juarez Freitas, “As relações de direito administrativo devem ser pronunciadamente de Estado Democrático, mais que “de governo”, ou voltadas apenas para o curto prazo e os vícios inerentes ao imediatismo. Tal assertiva vale para todos os agentes administrativos, abarcando os políticos. Ou seja, todos, sem exceção, têm compromisso precípua com o direito fundamental à boa administração, incluídos os que exercem atividades por delegação. (...)Noutros termos, mais que nunca, improntável a máxima valorização das carreiras de Estado, robustecidas e consolidadas em regime institucional que confira estímulos e garantias compatíveis.” (*Discricionariedade Administrativa e o Direito Fundamental à Boa Administração Pública*. p. 111/112. São Paulo: Malheiros,2007). Ainda sobre a necessidade de execução e controle jurídicos das políticas públicas, veja-se os artigos de Marcos Juruena Villela Souto e Ana Paula de Barcelos publicados em Oliveira, Maria Lucia de Paula. Quaresma, R. Oliveira, F.R. (coord) *Neoconstitucionalismo*. Rio de Janeiro: Forense,2009.

advogado público pode criar a ilusão de ser ele o único detentor da verdade na sua atuação profissional. A consideração quanto aos ditames legais e normativos estabelecidos, a atenção para os precedentes judiciais e administrativos já consolidados, constitui parte importante da correta atuação profissional. De outra feita, o compromisso na sua atuação profissional, com os princípios da moralidade e da transparência, propiciam o campo fértil para o controle popular da própria atuação do advogado público, com o que o mesmo deveria estar comprometido, não assumindo para si o papel de “dono da verdade” jurídica;

- c. O princípio da justiça está na égide mesmo da própria identificação da Advocacia Pública como função essencial à Justiça. Cuida-se de, buscar mesmo, através da sua atuação, a defesa dos direitos do homem ou direitos fundamentais, inclusive da efetivação dos princípios constitucionais que regem a própria Administração Pública. Como já se teve a oportunidade de salientar, no paradigma kantiano, não é somente um dever de direito, é também um dever ético, o do respeito pelos direitos das pessoas;
- d. Por fim, poderíamos nos perguntar o que fazer para cultivar tais deveres éticos na atuação profissional. Nesse propósito, podemos lembrar das máximas do seu entendimento propostas por Kant ou buscar as condutas exemplares como inspiração, realçando-se aqui a força do exemplo. Do ponto de vista organizativo, a implementação de grupos de discussão quanto aos limites ético-profissionais de atuação pública, com uma eventual estipulação de um código de ética específico, pareceria relevante.

Nas linhas anteriores, se delineou aspectos, sem propósito exaustivo, da ética do advogado público, tomando como inspiração o citado “paradigma kantiano”, em que a dignidade humana como princípio é o padrão de uma ética de um grupo profissional. No que concerne, especialmente, ao advogado público, verdadeiro guardião dos princípios constitucionais da legalidade e da moralidade na Administração Pública, os deveres éticos-profissionais são mais do que deveres de uma determinada corporação em face da sociedade, já que os compromissos profissionais são também, numa democracia constitucional, o próprio instrumento de efetivação dos valores ético-públicos insculpidos na Constituição. No “paradigma kantiano”, não precisamos nos socorrer de interesses, ainda que públicos, para justificar deveres do Advogado Público. É possível fundamentar universal e deontologicamente uma determinada ética profissional, a partir mesmo da afirmação de que o único fim possível para uma ação moral é a humanidade como fim, sem com isso perder o foco dos

compromissos específicos que a corporação deve bem exercer, para o bem de toda a sociedade. De outra feita, as questões éticas no serviço público não se circunscrevem a um vetor de eficiência da mesma. Existe muito mais em jogo, quando se coloca em foco a Ética do Advogado Público, que a contribuição expressiva que tais preceitos éticos podem trazer para o aperfeiçoamento da máquina administrativa e ao combate da corrupção. Na verdade, tais metas são consequências, de extrema relevância – é bom registrar, do compromisso ético do Advogado Público, antes que razões que motivam a existência de tal compromisso.

Gostaríamos de explorar no capítulo seguinte a questão da responsabilidade na Administração Pública e o papel do advogado público. De alguma forma, coloca-se em foco a importância do exercício do julgamento, através do “pensamento alargado”, “pensar, se colocando no lugar do outro”, uma das máximas do são entendimento, o *sensus communis*, na formulação kantiana. Quem primeiro chamou atenção para as dimensões morais e políticas de uma teoria do julgamento foi H. Arendt, que se inspira na teoria kantiana para tanto.

#### 4 JULGAMENTO MORAL E ÉTICA PÚBLICA: A RESPONSABILIDADE INDIVIDUAL DO ADVOGADO PÚBLICO

Foi ao ser convidada pela *New Yorker Review*, para fazer a cobertura do julgamento de Eichmann<sup>29</sup>, que Arendt teria atentado para a banalidade do mal, subjacente ao nazismo. Eichmann era um alto burocrata do regime nazista, responsável pelo encaminhamento para os campos de concentração do contingente de perseguidos pelo nacional-socialismo. O subtítulo de *Eichmann em Jerusalém* é *Um Relato sobre a Banalidade do Mal*. A noção de “banalidade do mal”, como nos ensina Richard Bernstein, seria uma retomada da ideia de “mal radical” que havia sido apresentada em *Origens do Totalitarismo*. Basicamente, o “mal radical” ocorre no sistema totalitário, em que “todos os homens se tornaram igualmente supérfluos”.<sup>30</sup> Tal superfluidade faz com que em tais crimes não haveria como os homens punir ou perdoar: assim como suas vítimas, esta espécie de criminosos se situaria, nos ensinava então Arendt, “além dos limites da própria solidariedade do pecado humano”. Características das chamadas soluções totalitárias seria o desprezo pelos fatos (pela verdade factual – e Arendt, em outro de seus textos,

29 Segundo nos informa Elizabeth Young-Bruehl, em sua reputada biografia sobre Arendt, teria sido a própria Arendt que teria sugerido ao Editor da Revista o convite, que foi imediatamente aceito por ele. A respeito, ver YOUNG-BRUEHL, E. *Hannah Arendt – Por Amor ao Mundo*. Tradução de Antônio Trânsito. São Paulo: Relume Dumará, 1997. p.295 e segs.

30 ARENDT, H. *Origens do Totalitarismo*. 1ª reimpressão. Tradução de Roberto Raposo. São Paulo: Companhia das Letras: 1990. p.510.

qual seja, *Verdade e Política*, mostra como este é o movimento radical do pensamento totalitário: a dissolução (aparentemente impossível) da própria verdade factual), e a procura de soluções “científicas”.

O verdadeiro mal radical, segundo Arendt identificado com o terror, e explicitado em *Origens do Totalitarismo* teria sobrevivido à humanidade, talvez definitivamente, já que talvez nunca possamos mais na atual sociedade de massas não livrar totalmente de eventuais “soluções totalitárias”. Mas, com nos lembra Richard Bernstein, com *Eichmann em Jerusalém*, Arendt teria dado um passo além no sentido de explicitar os “motivos” de tal mal radical e tais “motivos” são banais. O mal radical é, portanto, banal nos seus “motivos”.<sup>31</sup> A banalidade do mal, subtítulo de *Eichmann em Jerusalém*, identifica o diagnóstico da autora com relação ao criminoso nazista, e a ausência de um propósito malévolo identificada durante o julgamento.

Na ocasião, afirmou o acusado que nada tinha a ver com o assassinio de judeus, que nunca tinha matado ou dado uma ordem para matar. O julgamento se dava, evidentemente, com base em lei posterior aos crimes perpetrados e tal lei israelense havia se inspirado no Julgamento de Nuremberg. A respeito da qualificação do crime cometido pelo acusado, lembra a autora, citando a defesa do próprio criminoso:

O que ele fizera era crime só retrospectivamente, e ele sempre fora um cidadão respeitador das leis, porque as ordens de Hitler, que sem dúvida executou o melhor que pôde, possuíam “força de lei” no Terceiro Reich. (A defesa poderia ter citado, em apoio à tese de Eichmann, o testemunho de um dos mais conhecidos peritos em lei constitucional do Terceiro Reich, Theodor Maunz, então ministro da Educação e Cultura da Baviera, que afirmou, em 1943 [em *Gestalt und Recht der Polizei*]: “O comando do Führer [...] é o centro absoluto da ordem legal contemporânea”) Aqueles que hoje diziam que Eichmann podia ter agido de outro modo simplesmente não sabiam, ou haviam esquecido, como eram as coisas. Ele não queria ser um daqueles que agora fingiam que “tinham sempre sido contra”, quando na verdade estavam muito dispostos a fazer o que lhes ordenavam. Porém, o tempo muda, e ele, assim como o Professor Maunz, “chegara a conclusões diferentes”. O que fez estava feito, não pretendia negar; ao contrário, propunha “ser enforcado publicamente como exemplo para todos os anti-semitas da Terra”. Com isso, não queria dizer que se arrependia de alguma coisa: Arrependimento é para criancinhas.”(Sicl).<sup>32</sup>

31 BERNSTEIN, R. *Radical Evil – A Philosophical Interrogation*. Cambridge: Polity Press, 2002.

32 ARENDT, Hannah. *Eichmann em Jerusalém*. São Paulo : Companhia das Letras, 1999. p. 2.

No trecho transcrito, dois pontos merecem destaque. Um, a alegação comum em grande parte das defesas dos nazistas no sentido de que eles simplesmente haviam aplicado a lei e o outro é o não arrependimento professado pelo criminoso. Com efeito, a alegação de estrito cumprimento da lei era bastante coerente com o que havia ocorrido, mas, à toda evidência, não elidia a responsabilidade, já que um sistema legal erigido sob a égide do *Führer Prinzip* (que era absolutamente arbitrário), deveria por suas implicações provocar um questionamento de qualquer homem com relação à sua validade. Esta é a tese implícita em todos os julgamentos de criminosos nazistas no pós-guerra e que será destacado por Arendt. O próprio criminoso no julgamento assegura que não era simplesmente um cumpridor de ordens, mas um cumpridor das leis, ponto que retomaremos posteriormente. Ademais, a demonstração do não arrependimento por parte de Eichmann mostra que a mentalidade totalitária tem uma preocupação lógica, mas tal lógica é meramente utilitária e não moral: Eichmann entende que o seu não arrependimento é a demonstração cabal de sua coerência pessoal. O mal sobrevive a partir da proibição do arrependimento ou, talvez, da banalização do próprio arrependimento.

Arendt lembra que Eichmann afirmou que nada tinha contra os judeus, mas esta questão não teria sido explorada no julgamento, parecendo-lhe, inclusive, que os juízes não acreditaram realmente no acusado, “porque eram bons demais e talvez também conscientes demais das bases de sua profissão para chegar a admitir que uma pessoa mediana, “normal”, nem burra, nem doutrinada, nem cínica, pudesse ser inteiramente incapaz de distinguir o certo do errado”.<sup>33</sup> A total subversão das máximas de comportamento ínsita ao regime totalitário do nazismo teria sido aceita não só pelo próprio Eichmann, como por boa parte da sociedade alemã. Teria ficado latente, mas sem enfrentamento, a questão de que durante o Terceiro Reich só as “exceções” conseguiram agir dentro do que se designa como normalidade.

A vida de Eichmann, inclusive seu ingresso no Partido Nazista e na Administração Nazista, ilustraria, por outro lado, sua falta de talentos especiais, salvo uma disposição para cumprir irrestritamente as ordens recebidas. Com sua designação para o chamado Departamento de Informação, teve seu primeiro contato com assuntos judaicos; estabeleceram-se nesse momento importantes contatos pessoais de Eichmann com lideranças da comunidade judaica, que foram muito importantes para sua atuação futura. Desenvolveu-se especialmente uma aproximação com os sionistas, pelos quais, inclusive, manifestou no julgamento o nazista simpatia, já que ao contrário dos assimilacionistas, os primeiros são “idealistas”, viveriam por uma idéia. Tal simpatia por um “idealismo” já denota um traço de caráter bastante peculiar, que conjugado

33 ARENT, 1999, p. 38.

com o pendão para valorizar sua importância, que ilustra-se por meio do tom de bazófia presente no depoimento do Eichmann, acabaram por servir de terreno fértil para a acusação durante o julgamento. Mas, como lembra Arendt, estes não eram certamente os defeitos mais sérios :

Mas vangloriar-se é um vício comum, e uma falha mais específica, e também mais decisiva, no caráter de Eichmann era sua quase total incapacidade de olhar qualquer coisa do ponto de vista do outro. Em nenhum ponto essa falha foi mais notável do que em seu relato do episódio de Viena. Ele, seus homens e os judeus estavam todos “se esforçando juntos” e cada vez que havia alguma dificuldade os funcionários judeus vinham correndo até ele para “desabafar seus corações”, contar-lhe todo “seu sofrimento e dor”, e pedir sua ajuda. Os judeus “desejavam” emigrar, e ele, Eichmann, estava ali para ajuda-los, porque aconteceu de, ao mesmo tempo, as autoridades nazistas terem expressado o desejo de ver o Reich *judenrein*.<sup>34</sup>

Um aspecto do comportamento de Eichmann que também chamou a atenção de Arendt era seu peculiar linguajar, afirmando o próprio que a sua língua seria o “oficialês”. A verdade é que “o oficialês se transformou em sua única língua porque ele sempre foi genuinamente incapaz de pronunciar uma única frase que não fosse um clichê”.<sup>35</sup> Evidencia-se uma conexão entre a capacidade de pensar e a linguagem e a comunicação, que Arendt se tornará crucial para o pensamento da autora em *A Vida do Espírito*. Os juízes em Israel disseram a Eichmann que tudo que ele dizia era “conversa fiada”, mas Arendt via em tal dificuldade de comunicação expressão de sua capacidade de pensar:

Quanto mais se ouvia Eichmann, mais óbvio ficava que sua incapacidade de falar estava intimamente relacionada com sua incapacidade de pensar, ou seja, de pensar do ponto de vista de outra pessoa. Não era possível nenhuma comunicação com ele, não porque mentia, mas porque se cercava do mais confiável de todos os guarda-costas contra as palavras e a presença de outros, e portanto contra a realidade enquanto tal.<sup>36</sup>

Um dos traços do caráter de Eichmann, por ele mesmo destacado, seria justamente sua “objetividade”, da qual o nazista mostrava bastante orgulho, e que lhe permitia falar de campos de concentração em termos de administração. Esta “objetividade”, misturada com a lealdade ao departamento a que pertencia e com a competitividade que existia entre os vários órgãos existentes encarregados de atividades relativas ao extermínio de judeus, faria de Eichmann um funcionário “exemplar”. Vangloriava-

34 ARENT, 1999 p.60.

35 Ibidem, p.61.

36 Ibidem, p.62.



se ainda de ser realmente um perito na questão judaica, ao contrário de alguns “especialistas judaicos” surgidos *a posteriori* de forma oportunística.

Um ponto importante da participação de Eichmann se dá com a “solução final”. Lembra Arendt que ele só tomou ciência da decisão de exterminar os judeus em 1941 por meio de seu superior Heydrich. Indagado a respeito, o criminoso julgado em Jerusalém, afirma que “nunca havia pensado numa coisa dessas, numa solução por meio da violência. A “solução final” veio junto com um linguagem toda própria como “reassentamento”, “tratamento especial”, dentre outras expressões sinistras. Explica Arendt:

O efeito direto desse sistema de linguagem não era deixar as pessoas ignorantes daquilo que estavam fazendo, mas impedi-las de equacionar isso com seu antigo e “normal” conhecimento do que era assassinato e mentira. A grande sensibilidade de Eichmann para palavras-chave e frases de efeito, combinada com sua incapacidade de discurso comum, o tornou, é claro, um paciente ideal para as “regras de linguagem”.<sup>37</sup>

Outro aspecto a ser destacado seria a investigação com relação à ciência do que o nazista estava fazendo, já que Eichmann havia sido empregado na administração do transporte de judeus, não diretamente no extermínio. A resposta a tal questão pode ser obtida durante o julgamento. Segundo o relato dele, ele havia visitado vários campos de concentração e instalações próprias para o assassinato. Também a questão da sanidade mental foi atestada no tribunal. Restaria apurar se ele havia cometido os atos “a fim de salvar a si próprio do perigo de morte imediata” ou se ele havia “feito todo o possível para reduzir a gravidade das conseqüências de seu crime”. A tais questões, as respostas seriam que Eichmann poderia perfeitamente ter se furtado ter praticar os atos, afastando-se do posto, sem conseqüência maior que talvez uma sanção disciplinar mas, no entanto, ele havia sempre se destacado por seu eficiente serviço, “cumprindo seu dever”. Logo, não se inseria ele em nenhuma das duas excusas legais citadas. Lembra Arendt, porém, e esta é uma lembrança dramática, que a maior parte da população acreditava em Hitler e se alguns indivíduos isoladamente conseguiam ter consciência da catástrofe nacional e moral, não havia nenhuma articulação entre estes indivíduos para uma possível revolta. Mesmo a revolta ocorrida, foi feita por ex-nazistas, já ao final da guerra, quando perceberam que iriam perdê-la. A falta de consciência moral de Eichmann não foi, portanto, uma exclusividade da sua pessoa à época. A sensibilidade moral de Eichmann ficava um pouco mais aguçada quando se cuidava do extermínio dos judeus “do mesmo meio cultural que o nosso”, mas nada que obstava o estrito cumprimento do dever. No entanto, salienta a filósofa radicada nos Estados Unidos:

37 ARENT, 1999, p.101.

Das provas acumuladas só podemos concluir que a consciência enquanto tal parecia ter se perdido na Alemanha, e isso a tal ponto que as pessoas dificilmente se lembravam dela e tinham parado de perceber que o surpreendente “novo conjunto de valores alemães” não tinha seguidores no mundo exterior. Isso, com certeza, não é toda a verdade. Pois havia na Alemanha indivíduos que desde o começo do regime e sem jamais fraquejar se opuseram a Hitler; ninguém sabe quantos eram –talvez 100 mil, talvez muito mais, talvez muito menos – porque suas vozes nunca foram ouvidas.<sup>38</sup>

Essa falta de consciência moral, porém, não significava que os assassinos nazistas fossem sádicos ou criminosos por natureza: “...ao contrário, foi feito um esforço sistemático para afastar todos aqueles que sentiam prazer físico com o que faziam...”<sup>39</sup> Logo, o criminoso julgado não era um sujeito que odiasse os judeus ou que tivesse algum prazer mórbido com a prática do mal. Talvez alguns dos envolvidos nas atividades de mortandade e tortura tivessem tal prazer, mas qualquer prática, visando o prazer pessoal, seria na visão de Eichmann uma extrapolação do seu dever, que pretendia cumprir estritamente. O “dilema” posto por Arendt, destaca bem Dana Villa, não é exclusivamente ou propriamente a falta de consciência, mas o fato de que a consciência de Eichmann não funciona na maneira devida, quando está em jogo um conflito entre legalidade e moralidade. Assim, a questão da incapacidade de julgar de Eichmann é o tema de Arendt em *Eichmann em Jerusalém*, como destaca Elizabeth Young-Bruehl. D. Villa pondera com propriedade que E.Young-Bruehl talvez esteja somente parcialmente certa ao afirmar isto, pois tão importante quanto seria a questão moral refletida na inadequação da consciência, pelo menos como habitualmente entendida. Antes de ser política, a questão seria moral.<sup>40</sup> Talvez, para Arendt, a questão seja política e moral ao mesmo tempo.

Outro ponto crucial lembrado por Eichmann para sua aceitação da “solução final”, apesar da surpresa inicial que declara ter tido, foi a adesão da cúpula de poder a tais medidas, que ele pode atestar como secretário da Conferência de Wannsee:

Agora ele podia ver com os próprios olhos e ouvir com os próprios ouvidos não apenas Hitler, não apenas Heydrich ou a “esfinge” Muller, não apenas a SS e o Partido, mas a elite do bom e velho serviço público disputando e brigando entre si pela honra de assumir a liderança desta questão “sangrenta”. “Naquele momento, eu tive uma espécie de

38 ARENT, 1999 p.120.

39 Ibidem, p.121.

40 VILLA, D. *Politics, Philosophy, Terror – Essays on the Thought of Hannah Arendt*. New Jersey: Princeton University Press, 1999. p.45/46.

sensação de Pôncio Pilatos, pois me senti livre de toda a culpa.” Quem haveria de ser o juiz ? Quem era ele para “ter suas próprias idéias sobre o assunto” ? Bem, ele não era o primeiro nem o último a ser corrompido pela modéstia.<sup>41</sup>

Mas, retornando à questão moral subjacente, cumpre atentar para a invocação de Eichmann de que era uma cidadão cumpridor das leis, não se resumindo a cumprir ordens. Cumprir o dever era cumprir as leis e ele dizia que era somente isso que ele havia feito. A descrição de Arendt acerca da postura dele é bastante expressiva:

Ele cumpria o seu dever, como repetiu insistentemente à polícia e à corte; ele não só obedecia ordens, ele também obedecia à lei. Eichmann tinha uma vaga noção de que isso podia ser uma importante distinção, mas nem a defesa nem os juízes jamais insistiram com ele sobre isso. As moedas bem gastas das “ordens superiores” versus “ordens do Estado” circulavam livremente; haviam dominado toda a discussão desses assuntos durante os julgamentos de Nuremberg, pura e simplesmente por dar a ilusão de algo absolutamente sem precedentes podia ser julgado de acordo com precedentes e seus padrões. Eichmann, com seus dotes mentais bastante modestos, era certamente o último homem na sala de quem se podia esperar que viesse a desafiar essas idéias e a agir por conta própria. Como além de cumprir aquilo que ele concebia como deveres de um cidadão respeitador das leis, ele também agia sob ordem – sempre o cuidado de estar “coberto”-, ele acabou completamente confuso e terminou frisando alternativamente as virtudes e o vício da obediência cega, ou a “obediência cadavérica”, (kadavergehorsam), como ele própria a chamou.<sup>42</sup>

O julgamento terminou com a previsível condenação de Eichmann, que em seu último depoimento alegou que nunca tinha nutrido ódio pelos judeus e nunca havia desejado a morte de seres humanos e que sua culpa provinha de sua obediência, e a obediência só pode ser louvada, pois é uma virtude: ele é que havia sido vítima dos líderes nazistas. A condenação foi mantida pela Corte de Apelação, que revisou a decisão para aumentar a independência de Eichmann, salientando que ele não recebera ordens

41 Ibidem, p.130. Sintetizando a postura de Eichmann e a crítica dirigida por Arendt, concluiu Barry Sharpe: “Understanding Eichmann’s modesty helps us to understand the totality of the collapse of political and moral society in Nazi Germany and demonstrates the tragic disappearance of individual judgment in general. Eichmann is, in the words of Arendt, a “beacon” for the modern age because he presents a notable challenge; his question “who am I to judge?” is an essential human question. In many respects, it presents a fundamental experience of what it means to be a human being.” (SHARPE, B. *Modesty and Arrogance in Judgment: Hannah Arendt’s Eichmann in Jerusalem*. Westport: Praeger Publishers, 1999).

42 ARENDT, H. *Eichmann em Jersálem*, p.12.

superiores. O presidente de Israel rejeitou então pedidos de clemência, tendo sido a pena de morte executada logo imediatamente.

Arendt acaba por formular o que seria sua versão ideal da sentença da Corte de Jerusalém. Nas palavras que dirigiria à Eichmann, ela começaria por salientar que o fato de muitos terem compartilhado com Eichmann da responsabilidade pelo massacre ocorrido, não eximiria sua culpa e que esta vem de seu apoio às práticas de extermínio, pois em política a obediência configura apoio ativo. No pós-escrito, onde se defende de algumas das críticas provocadas pela divulgação de sua narrativa do julgamento, Hannah Arendt sintetiza o que considera a principal controvérsia que pretendia suscitar:

Eichmann não era nenhum Iago, nenhum Macbeth, e nada estaria mais distante de sua mente que a determinação de Ricardo III de “se provar um vilão”. A não ser por sua extraordinária aplicação em obter progressos pessoais, ele não tinha nenhuma motivação. E essa aplicação em si não era de forma alguma criminosa: ele certamente nunca teria matado seu superior para ficar com seu posto. Para falarmos em termos coloquiais, ele simplesmente nunca percebeu o que estava fazendo. Foi precisamente esta falta de imaginação que lhe permitiu sentar meses a fio na frente do judeu alemão que conduzia o interrogatório da polícia, abrindo seu coração para aquele homem e explicando insistentemente como ele conseguira chegar só à patente de tenente-coronel da SS e que não fora falha sua não ter sido promovido.<sup>43</sup>

O que estaria subjacente ao julgamento de Eichmann, na percuciente análise de Arendt, não seria a desobediência a um sistema jurídico qualquer, mais sim a absoluta incapacidade de julgar a justiça das ações praticadas. O que se esperaria é que os “seres humanos sejam capazes de diferenciar o certo do errado mesmo quando tudo o que têm para guia-los seja apenas seu próprio juízo, que, além do mais, pode estar inteiramente em conflito com o que eles devem considerar como opinião unânime de todos a sua volta”.<sup>44</sup> Com efeito, os poucos, durante o regime nazista na Alemanha, que foram suficientemente “arrogantes” para confiar em seu próprio julgamento, tiveram que criar regras para seu agir com toda a liberdade, pois desde que Hitler subiu ao poder os velhos valores, crenças religiosas ou máximas morais, que diziam “não matarás” foram postas no ostracismo. Conclui Arendt que os homens de nosso tempo serão perturbados por essa questão do juízo (ou pelas pessoas que ousam “julgar”): “O que veio à luz não foi nem niilismo, nem cinismo, como se poderia esperar, mas uma confusão bastante extraordinária sobre questões elementares de moralidade – como se um

43 ARENDT, H. *Eichmann em Jerusalém*, p.311.

44 *Idem*, p.318.

instinto em tais questões fosse realmente a última coisa que se pudesse esperar de nosso tempo.”<sup>45</sup> Como explica a filósofa em outro de seus textos, a questão moral surgida não decorreu simplesmente de hipocrisia baseada no medo, mas de um “desejo muito primitivo de não perder o trem da História com essa como que honesta mudança de opinião, da noite para o dia, que acometeu uma grande maioria das figuras públicas em todos os procedimentos da vida e em todas as ramificações da cultura, acompanhada, como foi, pela incrível facilidade com que amizades de vidas inteiras foram rompidas e abandonadas.”<sup>46</sup> É evidente que a própria experiência pessoal de Arendt está em jogo – basta lembrarmos a adesão de Heidegger ao nazismo. No entanto, o que está em pauta aqui é algo mais do que isso: seria, nas palavras de Arendt, “o colapso quase universal, não da responsabilidade pessoal, mas do julgamento pessoal nos primeiros estágios do regime nazista”<sup>47</sup>.

A atividade de distinguir o certo do errado está umbilicalmente ligada à própria atividade de pensamento: daí que julgar algo como bom, correto, justo supõe o já explicitado diálogo silencioso entre mim e mim mesmo: a único jeito de um criminoso nunca ser descoberto e escapar da punição seria que ele pudesse “esquecer o que fez e não pensar mais no assunto”. Fica evidenciada a conexão entre pensamento e lembrança (e o arrependimento, que decorre justamente do não esquecimento de algo que se fez), crucial para as questões morais. Aqui mais uma vez as palavras de Arendt são contundentes:

Sem dúvida, posso me recusar a pensar e lembrar, e ainda assim permanecer muito normalmente humana. Entretanto, esse perigo é muito grande não só para mim mesma, pois minha fala, vai se tornar conseqüentemente sem sentido, mas também para os outros, que são forçados a viver com uma criatura possivelmente muito inteligente e, mesmo assim, sem nenhuma capacidade de pensar (*thoughtless*). Se me recuso a lembrar, estou realmente pronta a fazer qualquer coisa – do mesmo modo como a minha coragem seria absolutamente temerária se a dor, por exemplo, fosse uma experiência imediatamente esquecida.<sup>48</sup>

Fica evidenciado, portanto, que a moralidade não pode ser em nossos dias compreendida simplesmente por remissão aos hábitos e costumes que partilho com outras pessoas ou com preceitos de origem divina ou humana. A moralidade hoje tem base em uma decisão que tomo, afirma Arendt, com respeito a mim mesmo: “Em outras palavras,

45 ARENDT, H. *Eichmann em Jerusalém*, p.318.

46 ARENDT, H. *Responsabilidade e Julgamento*, p.86.

47 Idem, p.87.

48 Ibidem, p.159.

não posso fazer certas coisas porque, depois de fazê-las, já não serei capaz de viver comigo mesma”.<sup>49</sup>

O passo seguinte para Arendt em uma perquirição de filosofia moral é passar a considerar não somente um ponto de vista negativo (padrão moral na relação do homem consigo mesmo), mas também um ponto de vista positivo (o homem na relação com outros homens). Uma primeira afirmação importante da filósofa é a necessidade de superar a tradicional e famosa oposição entre razão e paixões (ou desejo), oposição essa que seria superada por meio da introdução de uma terceira faculdade, que seria a vontade. Para a vontade, nem somente a razão, nem somente o desejo são necessários, para a decisão para a ação livre( A vontade é o árbitro entre a razão e o desejo, e enquanto tal apenas a vontade é livre.”)<sup>50</sup>. Mas com relação à distinção entre o certo e o errado, o belo e o feio, o verdadeiro e o falso, o verdadeiro árbitro seria o julgamento. O julgamento, que Arendt vai tomar na filosofia kantiana, é desinteressado e representativo. Para se julgar, não se pode ter interesse pessoal naquilo que está sendo julgado (para o ator julgar, deve cultivar um certo distanciamento sobre o objeto de julgamento, portanto). De outro lado, devo julgar considerando o maior número da posição de pessoas que possa tornar presentes em meu pensamento. Conclui Arendt:

Se considerarmos a moralidade como algo que engloba mais do que seu aspecto negativo, o abster-se de fazer o mal, que pode significar abster-se de fazer qualquer coisa, teremos de considerar a conduta humana em termos que Kant achava apropriados apenas para a conduta estética, por assim dizer. E a razão pela qual ele descobriu certas regras moralmente significativas nessa esfera aparentemente tão diferente da vida humana foi que apenas nesse campo ele considerou os homens no plural, vivendo em comunidade. É portanto, nesse contexto que encontramos o árbitro imparcial da vontade como *liberum arbitrium*.<sup>51</sup>

Do ponto de vista de uma ética administrativa, a leitura de Arendt quanto ao julgamento de Eichmann, e a relação entre pensamento alargado e julgamento moral, e o estrago que sua ausência pode fazer em uma máquina administrativa eficiente, elucida como a lógica da eficiência, mesmo num regime democrático, não é a única que deve conduzir a ação administrativa, bem como a importância de que nunca se abra mão da capacidade de cada indivíduo de proceder aos seus próprios julgamentos morais, a partir do pensamento, se colocando na posição da maior parte possível das pessoas concernidas<sup>52</sup>.

49 ARENDT, H. *Responsabilidade e Julgamento*, p.162.

50 *Ibidem*, p.179.

51 *Ibidem*, p.209.

52 Adams, Guy B. Balfour, DannyL. *Unmasking Administrative Evil*. Armonk: M.E. Sharpe, 2009. Cite-se acerca da responsabilidade moral individual na Administração Pública: deLeon, Linda. “Sobre agir

## 5 À GUIA DE CONCLUSÃO: ÉTICA DO ADVOGADO PÚBLICO EM MATÉRIA FISCAL

Em considerações finais, convém trazer a baila ainda algumas considerações, sem propósito exaustivo e a partir dos elementos teóricos trazidos, acerca de uma específica ética da advocacia fiscal. Ensina-nos Klaus Tipke, que a função das autoridades tributárias não responde ao mero interesse do Tesouro, mas ao direito que os contribuintes tem de que os demais paguem os impostos devidos. Nas palavras precisas do grande professor de direito tributário, “Conforme a uma concepção correta, o funcionário da Fazenda atua como fiduciário da comunidade solidária integrada por todos os contribuintes.”<sup>53</sup> É claro que essa garantia não é só atribuição da Administração Tributária e deve trazido também a registro, como nos recorda Tipke, que o cumprimento do trabalho das autoridades tributárias não pode ser utilizar de qualquer meio, mas somente daqueles previstos na lei: “Em geral, é possível afirmar que os funcionários da Fazenda não tem o dever de “arrecadar todos os impostos possíveis” com quaisquer tipos de meios. O grande tributarista alemão afirma que o aumento de arrecadação não pode ser o estímulo nem a medida do rendimento do funcionário da Fazenda. Seu ideal deveria ser tutelar o Direito Tributário e, sobretudo, a Constituição. Sugere Tipke que seria papel da Administração Tributária, eventualmente, por em evidência de modo interno, quando for o caso, a inconstitucionalidade, e, em última instância, impulsionar o Governo a modificar a lei ou iniciar um procedimento de controle das normas.

A política tributária é meio de financiar as políticas de efetivação de direitos, inclusive de direitos sociais, mas também pode se constituir por si mesmo em instrumento de efetivação de direitos fundamentais. Como nos lembra o economista Amartya Sen, não devemos nos iludir com um “nobre sentimentalismo”, supondo que todos são ou serão virtuosos, mas também não podemos recair no outro extremo, de somos todos somente influenciados “por considerações grosseiras de vantagem pessoal”. Especialmente com relação às discussões empíricas sobre corrupção, Sen nos lembra que um dos seus papéis mais importantes seria “ilustrar a importância de normas e valores para os padrões de comportamento que podem ser fundamentais para a elaboração das políticas públicas”<sup>54</sup>.

Ora, a ética delineada por Tipke para a Administração Tributária, nos permite pensar o papel mesmo da advocacia pública fiscal. Com efeito, cabe, sobretudo, a ela ser o canal mais importante na garantia

de forma responsável em mundo desodernado: ética individual e responsabilidade administrativa”. In Peters, B. Guy. Pierre, Joy. *Administração Pública*. São Paulo: Editora Unesp, Brasília, DF: ENAP, 2010.

53 TIPKE, Klaus. *Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes*. Madri: Marcial Pons, 2002.

54 Sen, Amartya. *Desenvolvimento como Liberdade*. p. 17. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

na comunidade solidária dos contribuintes, já que atuação judicial e o controle de legalidade em matéria tributária constituem o campo próprio onde se zelará pelo respeito aos valores constitucionais. De outra feita, a assertiva que o propósito da Advocacia Pública Fiscal não pode ser a eficiência arrecadatória pura e simples, mas sim o respeito aos direitos do contribuinte, confluem com o que delineamos como o “modelo kantiano” para pensar a ética da advocacia pública.



# A FALÁCIA DO CARÁTER INDENIZATÓRIO DE RENDIMENTOS DO EMPREGADO E A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL

*The Falacy of The Reparatory Character of the Employee's Revenue  
and the Constitutionality of The Payroll Taxation on Employers*

**Adalmo Oliveira dos Santos Junior**

*Procurador da Fazenda Nacional*

*Graduado pela Universidade Federal de Viçosa*

*Pós-Graduando em Ciências Penais*

*Ex-Tabelião de Notas*

Sumário: 1 Introdução; 2 A Seguridade Social, as Contribuições Previdenciárias e as Contribuições Patronais; 3 As Disposições Constitucionais e Legais das Contribuições Patronais e a Insurgência dos Contribuintes Empregadores; 4 A Exegese Constitucional; 5 A Falácia Caráter Indenizatório das Verbas Pagas ao Trabalhador; 5.1 A relação de trabalho e a natureza da remuneração do obreiro no âmbito do direito trabalhista; 5.2 A relação de trabalho e a natureza de sua remuneração do empregado na perspectiva civilista; 6 A Contribuição Patronal sobre o Terço de Férias e o Entendimento da Incidência na Remuneração dos Servidores Públicos; 7 Conclusão; Referências Bibliográficas.

**RESUMO** - O presente trabalho trata do embate existente entre os contribuintes empregadores, onerados por contribuição previdenciária sobre a folha salarial e a Fazenda Nacional. Apresenta a argumentação dos contribuintes para se verem livres de parte das contribuições e como os tribunais têm se manifestado acerca da questão. Tendo em vista a posição bastante difundida na jurisprudência de que algumas parcelas percebidas pelo trabalhador teriam natureza indenizatória e não remuneratória, e por isso isentas de contribuição previdenciária, faz-se um estudo com o escopo de esclarecer a natureza jurídica das mesmas de forma a afastar dúvidas sobre a incidência da contribuição previdenciária. Não menos importante é averiguação da finalidade e abrangência constitucional da norma de

incidência sobre as contribuições previdenciárias de responsabilidade dos empregadores. Por fim, traça-se um comparativo entre a contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias do empregado e do servidor público, tecendo ainda, quanto ao último, críticas às posições adotadas pela jurisprudência.

**PALAVRAS CHAVES** - Contribuição Previdenciária. Contribuição Patronal. Caráter indenizatório. Caráter remuneratório. Constitucionalidade.

**ABSTRACT** - *This essay has the objective of discussing the conflicts between payroll taxpayers and the Brazilian Internal Revenue Service. It presents the arguments formulated by employer taxpayers in order to avoid paying some parts of such taxes and how the Judicial Courts have been deciding about that. Taking into account the widespread case law holding that determined payments made to employees have indemnity nature - which means they are exempted from payroll taxation - one carries out a study explaining the nature of these payments in order to verify whether there is legal support for taxation. It is also addressed an analysis on the scope of the Constitutional rule related to the payroll tax on employers. At the end, one makes a comparison between the payroll taxation on the 1/3 per cent salary vacation bonus payed to employees and civil servants, making criticism to the case law regarding the latter case.*

**KEYWORD** - *Payroll Tax. Payroll Tax on Employers. Repairing Character. Remunerative Character. Constitutionality*

## 1 INTRODUÇÃO

Seria despidendo trazer neste átimo ensinamentos sobre a supina importância das contribuições sociais para o custeio da seguridade social. Sem sombra de dúvidas, as receitas oriundas dessa espécie tributária constituem atualmente a força motriz da maioria dos programas implementados pelo governo federal. A diminuição ou incremento na arrecadação das contribuições sociais gera impacto em toda a economia, uma vez que a aplicação dos recursos auferidos reflete nos programas assistenciais, políticas públicas, aposentadorias e até mesmo na fixação do salário mínimo.

O que está aqui a tratar é sobre a incidência das contribuições previdenciárias, exatamente as destinadas ao custeio da previdência social, mais especificamente sobre as contribuições incidentes sobre a folha salarial onde figuram como contribuintes os empregadores. São chamadas no seio do direito previdenciário de contribuições patronais, que em termos de relevância financeira não perdem para as outras contribuições sociais, porquanto vertidas para o custeio da previdência social.

Não obstante a reconhecida importância para o financiamento da seguridade social, o que se vê hodiernamente é uma tendência jurisprudencial,

cedendo ao pleito dos grandes contribuintes empregadores, de isentar os contribuintes de grande parte das contribuições patronais.

Os variegados fundamentos jurídicos encontrados para o afastamento da incidência das contribuições patronais chega a ser curioso, visto que continuando nesse marcha após alguns meses não sobraria sequer uma contribuição patronal a ser devida pelos empregadores. Engendrou-se uma caixa de pandora onde quaisquer argumentos encontrados para afastar uma dada contribuição patronal são ali colocados sem a menor sistematização com o restante do ordenamento jurídico.

Com base nessa disfuncionalidade da sistemática das contribuições patronais é que o presente trabalho se pauta. Intenta-se esclarecer pontos essenciais, e sistematizá-los de maneira a deixá-los consonantes com o ordenamento jurídico vigente.

## 2 A SEGURIDADE SOCIAL, AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E AS CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS

Segundo o regramento proposto pela Constituição da República, “a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social” (art. 194). E tem por “objetivo o bem-estar e as justiças sociais” (art. 193).

A seguridade social engloba as políticas relativas à saúde, à assistência social e à previdência social e “destina-se a garantir, precipuamente, o mínimo de condição social necessária a uma vida digna, atendendo ao fundamento da República contido no art. 1º, III, da CRFB/88.”<sup>1</sup>

A previdência social como se pôde aferir, é uma das formas de atuação do poder público na Ordem Social visando uma melhor justiça social. Distingue-se assim a seguridade social da previdência social. A relação entre os mesmos são de continente e conteúdo. Enquanto a seguridade social açambarca a quase totalidade de políticas públicas ligadas à assistência e proteção da população menos desfavorecidas, a previdência social é voltada à proteção do trabalhador contra infortúnios, sendo uma forma de seguro obrigatório em prol dos trabalhadores e suas famílias. E, conquanto a seguridade social seja universal, somente a previdência social é contributiva, ou seja, é universal para quem quer dela usufruir, contudo, depende de contribuição para sua fruição. Parte da doutrina afirma que em razão da contributividade, o princípio da universalidade seria abrandado na previdência social.<sup>2</sup>

Tendo em vista esse caráter contributivo, a Constituição previu no artigo 195 que incidirá contribuição previdenciária sobre os salários dos

1 TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito Previdenciário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007. p. 01.

2 VIANNA, João Ernesto Aragonés. *Curso de Direito Previdenciário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 23.

trabalhadores. Instituiu-se um tributo para financiamento do seguro social, um tributo, segundo Paulo de Barros Carvalho, de regime distinto dos impostos, de natureza vinculada.<sup>3</sup> Para o trabalhador, o seguro social e sua contribuição para a previdência ganharam a feição de obrigatório.

Com o propósito de ainda financiar a previdência social a Constituição previu a contribuição previdenciária sobre a folha salarial. Essa contribuição paga pelos empregadores sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalhador é a que se chama de contribuição patronal.

A contribuição do trabalhador e a contribuição patronal são de extrema relevância, são elas que constituem um núcleo mínimo para financiamento da previdência social. Tanto o é que a Carta Magna vedou no artigo 167, inciso XI, a utilização de recursos oriundos das duas contribuições citadas para qualquer outro fim. Isso quer dizer que entrando o país em um colapso financeiro, há interesse primordial em se garantir ao trabalhador os benefícios da previdência social. É com razão, uma vez que os trabalhadores tem seus rendimentos descontados e muitas das vezes não fazem nenhuma poupança justamente por confiar no sistema previdenciário.

### **3 AS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS E LEGAIS DAS CONTRIBUIÇÕES PATRONAIS E A INSURGÊNCIA DOS CONTRIBUINTES EMPREGADORES**

Como as contribuições patronais incidem sobre um leque considerável de parcelas salariais, não se fará o detalhamento de cada hipótese de incidência. Discorrer-se-á ao longo do trabalho sobre as mais discutidas.

Pois bem. A Constituição da república previu no artigo 195 as contribuições patronais:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

Regulamentando o disposto constitucional a Lei de Custeio da Previdência Social prescreveu:

3 CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 184.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

A norma *supra* transcrita disciplinando a incidência da contribuição patronal fixou a alíquota e a base econômica, e no seu parágrafo 2º, ressalva algumas verbas da incidência da contribuição. A regra geral é que a contribuição patronal incida sobre quaisquer verbas pagas ao trabalhador, seja pelo próprio empregador ou não, desde que decorrentes da relação de trabalho.

Os contribuintes vislumbrando inconstitucionalidade na exação bateram às portas do poder judiciário questionando a constitucionalidade da contribuição patronal em diversas parcelas salariais. Em suma alegam que a Constituição ao prever a contribuição patronal quis que incidisse somente sobre as verbas remuneratórias pagas pelo empregador e não sobre verbas de natureza indenizatória.

Os contribuintes empregadores sustentam que muitas verbas que os trabalhadores recebem teriam natureza indenizatória, e sobre ela não incidiria contribuição previdenciária. Consideram por exemplo que a quantia recebida pelo empregado nos quinze primeiros dias do auxílio-doença pago pelo empregador e o auxílio-acidente pago pela previdência social teriam a natureza de indenização em prol do trabalhador.

Já no que percute especificamente à contribuição patronal sobre o terço constitucional de férias, além dos fundamentos anteriores, defendem que a mesma não seria devida porque não trabalhador ao se aposentar não recebe o referido terço de férias.

Somente com o fito de exemplificar, aduz-se um julgado recente do Tribunal Regional Federal da Terceira Região:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ADICIONAL DE UM TERÇO DE FÉRIAS GOZADAS. AUXÍLIO-DOENÇA. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INEXIGIBILIDADE. NATUREZA INDENIZATÓRIA. SALÁRIO MATERNIDADE. EXIGIBILIDADE. NATUREZA SALARIAL. COMPENSAÇÃO. POSSÍVEL ENTRE

TRIBUTOS, CONTRIBUIÇÕES E RECEITAS DA MESMA ESPÉCIE. OBSERVÂNCIA AO RESP n. 1002932, JULGADO PELO RITO DOS RECURSOS REPETITIVOS. INCIDÊNCIA DA TAXA SELIC.

1. A Primeira Turma do STJ acolheu, por unanimidade, incidente de uniformização, adequando sua jurisprudência ao entendimento firmado pelo STF para declarar que a contribuição previdenciária não incide sobre o terço constitucional de férias.

2. O STJ pacificou entendimento no sentido de que não incide a contribuição previdenciária sobre o pagamento dos quinze dias que antecedem o benefício de auxílio-doença.

3. O pagamento correspondente ao período que o empregado trabalharia se cumprisse o aviso prévio em serviço (aviso prévio indenizado) não tem natureza remuneratória, mas sim indenizatória, não podendo constituir base de cálculo para a incidência de contribuição previdenciária.

4. O STJ pacificou entendimento no sentido de que o salário maternidade constitui parcela remuneratória, sobre a qual incide a contribuição previdenciária.

5. A compensação dos recolhimentos indevidos deve obedecer ao entendimento da Primeira Seção do STJ, no julgamento do Resp 1002932, de relatoria do e. Min. LUIZ FUX, submetido ao colegiado seguindo a Lei n. 11.672/08 (Lei dos Recursos repetitivos), com a incidência da Taxa Selic a partir do indébito, só podendo ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie, nos termos do artigo 66 da Lei n.º 8.383/91. 6. Apelação parcialmente provida. (Processo AC 200961000120800 AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1539461 Relator(a) JUIZ RENATO TONIASSO - TRF3 - SEGUNDA TURMA Fonte DJF3 CJ1 DATA:14/10/2010 PÁGINA: 231)

Infelizmente, a posição dos tribunais tem sido a do julgado *supra* descrito. Afastam grande parte da incidência das contribuições patronais fundando-se em critérios altamente discutíveis.

#### 4 A EXEGESE CONSTITUCIONAL

O primeiro grande problema dos tribunais atualmente é simplesmente se esquivarem de uma análise constitucional para tema. Ora, se as contribuições previdenciárias estão previstas expressamente em lei e o órgão julgador entende que a contribuição sobre determinadas

parcelas seria inconstitucional, para o afastamento dessas contribuições seria necessário reconhecer a inconstitucionalidade da lei. E caso não se discuta propriamente a constitucionalidade da lei, mas afaste parte sua incidência, seria necessário, segundo previsto na súmula vinculante número 10 do Supremo Tribunal Federal, o julgamento pelo plenário.

Acontece que o grande desafio interpretativo a dar azo a declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade da lei circunda sobre a extensão das verbas recebidas pelo trabalhador que seriam passíveis de contribuição. Ressalte-se desde já que se deve conferir uma interpretação atenta aos fins perseguidos pela Constituição no caso concreto e não simplesmente o que transparece à luz do espectador.

A disposição topográfica do artigo 195 revela que a Constituição se esmerou em assegurar uma maior segurança ao custeio da previdência social, onde conta com a participação ativa de todos os setores da sociedade. Encontra-se os preceitos do custeio da previdência social no capítulo referente a ordem social, no qual o primeiro artigo do capítulo informa o objetivo de bem-estar e justiça sociais. Sobre o tema importante colacionar:

Ter como objetivo o bem-estar e a justiça sociais quer dizer que as relações econômicas e sociais do país, para gerarem o bem-estar, hão de propiciar trabalho e condição de vida, material, espiritual e intelectual, adequada ao trabalhador e sua família, e que a riqueza produzida no país, para gerar justiça social, há de ser equanimemente distribuída. Destarte é a distribuição que realizada a justiça social, assegurando os parâmetros ideais para a existência digna, oferecendo a todos condição social, em que o bem-estar deve ser patente, a partir da verificação do padrão de vida da comunidade<sup>4</sup>

Analisando a *mens legis* em uma interpretação sistemática, parece afastar qualquer interpretação restritiva. Na cabeça do artigo 195 afirma-se que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta”. Não é mister maiores ilações para se aclarar que a Constituição ergueu a seguridade social a um patamar elevadíssimo, de nítido interesse social. Revela um interesse da nação, da república.

É exatamente com base na finalidade perseguida no contexto constitucional relativa à ordem social que se deve interpretar as normas constitucionais, sob pena de descurar do bem a que visou proteção a Carta Magna. Utilizando uma precipitada e incoerente interpretação reducionista de determinada norma constitucional, macula-se e fere mortalmente o princípio da unidade da constituição. Para desvendar o sentido da norma,

4 REDECKER, Ana Cláudia. Artigos 193 e 194. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura. *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 2101-2122, p. 2105

a hermenêutica lança mão do princípio da eficácia integradora onde “o intérprete desenvolve um raciocínio eminentemente crítico e global da Constituição para dela extrair a verdadeira finalidade de suas normas”.<sup>5</sup>

Ficadas tais premissas, resta analisar a norma em questão. Como algures transcrito, segundo o artigo 195 da Constituição, a contribuição patronal incide sobre “*a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título*, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”.

Os contribuintes no claro intento de desonerar a folha salarial defendem a conclusão de que a contribuição patronal somente incide sobre as verbas salariais pagas aos trabalhadores. Contudo, não é isso que diz a norma.

A disposição constitucional é clara ao dizer que a contribuição incide sobre o salário e *demais rendimentos*, pagos ou *creditados* ao trabalhador. Ora, se a constituição quisesse restringir a contribuição sobre os salários pagos não teria inserido a expressão “demais rendimentos”, nem o termo “creditados”, e, tampouco a expressão “a qualquer título”. Não é preciso se esmerar muito para aferir que quando a Constituição fez uso da expressão “demais rendimentos” buscou abarcar rendas auferidas pelo trabalhador distintas do salário normalmente gozado. Quanto à expressão “ou creditados, a qualquer título”, vem esclarecer que não incide contribuição somente sobre o salário que é pago pelo empregador, mas sim sobre qualquer rendimento creditado em favor do trabalhador.

No que tange a expressão “a qualquer título” não parece sobrelevar maiores dúvidas que o intento do constituinte foi de ampliar ao máximo a incidência da contribuição patronal. Decerto, essa expressão não foi ali inserida para dar ensejo a uma interpretação restritiva do que seria passível de tributação. É da mais solar evidência que a intenção do legislador constituinte ao editar o dispositivo foi alargar a base econômica da contribuição previdenciária.

*Ex positis*, tome-se como exemplo duas das parcelas mais questionadas pelos contribuintes: aviso prévio indenizado e primeiros quinze dias do auxílio-doença. A pergunta que se faz para descobrir se sobre essas parcelas devem incidir contribuição patronal é se tais valores são rendimentos oriundos do vínculo do trabalho creditados em favor do trabalhador. A resposta é positiva, devendo, portanto, incidir contribuição patronal.

Destarte, por uma interpretação constitucional verifica-se a correição da incidência da contribuição patronal.

5 BULOS, Uadi Lammêgo. *Direito Constitucional ao Alcance de Todos*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 80



## 5 A FALÁCIA CARÁTER INDENIZATÓRIO DAS VERBAS PAGAS AO TRABALHADOR

### 5.1 A RELAÇÃO DE TRABALHO E A NATUREZA DA REMUNERAÇÃO DO OBREIRO NO ÂMBITO DO DIREITO TRABALHISTA

Com o escopo de se escamotearem da incidência da contribuição patronal, os empregadores se esquivam de um debate constitucional direto e alegam que certas parcelas recebidas pelo trabalhador não possuem natureza remuneratória e sim indenizatória. Em razão disso não poderia incidir contribuição patronal, pois segundo afirmam, a contribuição somente incidiria sobre parcelas de natureza salarial e por isso remuneratórias.

Pelo exposto *supra*, o equívoco perpetrado por esta interpretação reside no fato de não haver restrição da natureza da parcelas percebidas pelo trabalhador para fins de incidência da exação patronal. A regra tributária da Constituição revela que seria passível de incidência o rendimento creditado a qualquer título, ou seja, pode ser remuneratório ou indenizatório. Entretanto, *ad argumentandum tantum*, discorrer-se-á sobre a natureza remuneratória – e não indenizatória – das verbas creditadas ao trabalhador.

O argumento dos contribuintes, de fascinante cintilação retórica, fraqueja quando é estudado à luz da doutrina do direito trabalhista e civilista. O que existe é uma confusão conceitual sobre a natureza da relação de emprego. Percebe-se o problema ao se examina essa relação. Quando um empregado trabalha, ele tem o direito de receber o combinado do empregador. Sob certa ótica poderia até se dizer que o empregado seria indenizado pelo esforço despendido em favor do empregador. Nesse aspecto, a contraprestação seria uma indenização pelo trabalho prestado. Essa ultrapassada teoria era sustentada nos idos do século XIX quando era defendido que o contrato de trabalho teria “natureza jurídica compra e venda, uma vez que o obreiro venderia sua força de trabalho ao empregador, em contrapartida a um preço, consubstanciado no salário”.<sup>6</sup>

Entretanto, a relação trabalhista não subsume a um comprador que compra a força de trabalho e um vendedor que vende sua prestação. O fato de o empregado não poder prestar o trabalho por algum tempo não tem o condão de desnaturar o caráter de remuneração de determinada verba trabalhista para ganhar uma feição indenizatória. Como bem acentua o Ministro Maurício Godinho Delgado a relação estabelecida é contínua.

Na relação de emprego não há ruptura entre o elemento alienado (trabalho) e seu prestador (obreiro), ao contrário da separação provocada normalmente pelo contrato de compra e venda (e também

6 DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 6. ed. São Paulo: LTr, 2007. p. 310.

arrendamento, é claro). Mais que isso, a relação fático-jurídica estabelecida a partir de um contrato empregatício é contínua, ao contrário daquela inerente à compra e venda, nitidamente concentrada no tempo.<sup>7</sup>

As verbas pagas pelo empregador não são indenização pelo trabalho prestado ou pagamento por ele desvinculado de qualquer outra causa, mas uma remuneração ajustada no contrato empregatício e regulada também pela legislação. Não há que se falar em indenização. O alegado caráter indenizatório de determinadas verbas questionadas não existe, pois não há dano a ser reparado. Tudo que os empregadores apontam como verba de caráter indenizatório trata-se na realidade de obrigação legal e contratual.

## 5.2 A RELAÇÃO DE TRABALHO E A NATUREZA DE SUA REMUNERAÇÃO DO EMPREGADO NA PERSPECTIVA CIVILISTA

Quando se fala em natureza indenizatória de parcelas devidas ao empregado, está a se defender que certas parcelas devidas pelo empregador são obrigações de caráter indenizatório. Melhor explicando, considerando que o dever de pagar ao empregado é uma obrigação, e sendo esta de caráter indenizatório, seria, portanto, uma obrigação em indenizar, deixar sem dano. Então uma obrigação de reparar.

A obrigação de reparação do dano, segundo a doutrina civilista, é absorvida pela responsabilidade civil.<sup>8</sup> Seguindo ensinamento do saudoso Caio Mário da Silva Pereira:

A responsabilidade civil consiste na efetivação da reparabilidade abstrata do dano em relação a um sujeito passivo da relação jurídica que se forma. Reparação e sujeito passivo compõe o binômio da responsabilidade civil, que então se enuncia como princípio que subordina a reparação à sua incidência na pessoa do causador do dano.<sup>9</sup>

Seguindo ainda o direito civil, a responsabilidade civil (obrigação de caráter indenizatório) é sempre “um dever jurídico sucessivo, associado a uma obrigação derivada”<sup>10</sup> sendo “vinculada a um fato que lhe dê origem, sendo sempre consequência e não causa”<sup>11</sup>. Desse modo, a obrigação

7 DELGADO, 2007, p. 311.

8 DIAS, José de Aguiar. *Da responsabilidade civil*. v. 1. 9 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1994, p. 14.

9 PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Responsabilidade civil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998. p. 11.

10 SANTOS JÚNIOR, Adalmo Oliveira dos. A indenização punitiva em danos patrimoniais: a viabilidade jurídica da aplicação dos punitive damages norte-americano no direito brasileiro. *Revista de Direito Privado*, São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 30. p. 09-48. abr/jun 2007 p. 12

11 *Idem. ibidem*. p. 13

de caráter indenizatório é consequência de um fato jurídico anterior que lhe dá causa. Por isso, conceitua-se esse tipo de dever como “situação de quem, tendo violado uma norma qualquer, se vê exposto às consequências desagradáveis decorrentes dessa violação”<sup>12</sup>.

José de Aguiar Dias, quando trata da fonte da obrigação de indenizar no subtítulo “A violação da obrigação preexistente é a fonte da responsabilidade” ensina:

Marton esboça, com dados tomados às doutrinas objetivas, mas completados por opulenta contribuição pessoal, o seu sistema unitário. Parte da definição de que a responsabilidade é necessariamente uma reação provocada pela infração de um dever preexistente. A obrigação preexistente é a verdadeira fonte da responsabilidade, e deriva, por sua vez, de qualquer fator social capaz de criar normas de conduta.

[...]

Estabelecido o primeiro elemento, temos o segundo, aquele intimamente ligado: é a violação do dever, preexistente. Neste segundo elemento é que o estado de responsabilidade se distingue do estado de simples obrigação: ‘O estado de responsabilidade não é senão o estado sobrevindo em consequência da inexecução da obrigação, dando lugar à aplicação de sanções’.<sup>13</sup>

Resta evidente que o dever por pagar determinada quantia por exigência legal não seria responsabilidade civil (obrigação de indenizar), vez que se trata de obrigação preexistente. Somente com a violação dessa obrigação que surdiria a obrigação de indenizar. Por óbvio, quando se exige a própria obrigação depois de descumprida, não transforma a sua natureza. A indenização só surge quando da violação acarreta outra consequência jurídica a não ser a própria obrigação.

Em sendo o dever de caráter indenizatório necessariamente advindo de uma violação de uma norma anterior, chega-se a inexorável conclusão de ser a argumentação para o afastamento de determinadas verbas da base de cálculo das contribuições patronais, totalmente incompatível com a construção do direito civil. Isso se deve ao fato de a obrigação que tanto se defende a natureza indenizatória, na verdade, tratar-se de obrigações decorrentes do próprio contrato de trabalho.

Eis o ponto central da discussão. A obrigação de pagar ao empregado se origina ou do contrato de trabalho, ou da legislação trabalhista, e não de

<sup>12</sup> *Idem. ibidem.* p.13

<sup>13</sup> DIAS, 1994, p. 95-96.

uma violação a alguma norma perpetrada pelo empregador. Não sendo um dano ocasionado por uma conduta anti-jurídica do empregador não caberia em falar em obrigação de caráter indenizatório, porquanto o dever de pagar foi engendrado pelo contrato de trabalho ou pela legislação empregatícia.

Ora, para ter o pagamento de uma verba de caráter indenizatório seria pressuposto necessário o descumprimento de uma obrigação, para a partir daí surgir o dever de indenizar. O aviso prévio, por exemplo, é um direito do trabalhador constitucionalmente assegurado. E se por um acaso empregado e empregador acordassem no contrato de trabalho que o mesmo se estenderia por mais 60 (sessenta) dias sem a necessidade de prestação do trabalho pelo empregado em caso despedida imotivada. Onde estaria o caráter indenizatório? Evidente que a obrigação de pagar 60 (sessenta) dias decorreria do contrato, uma obrigação contratual e não obrigação derivada de um dano causado a outrem. Seria uma responsabilidade pelo pagamento oriundo do contrato de trabalho, na doutrina de José Aguiar Dias, uma obrigação preexistente.

### 5.3 A AUSÊNCIA DOS ELEMENTOS PARA CARACTERIZAR A OBRIGAÇÃO DE INDENIZAR

Mais translúcida fica a inidoneidade da alegação de caráter indenizatório de certas parcelas trabalhistas quando é colidido com os elementos da responsabilidade civil. É cediço que para se caracterizar a obrigação de alguém reparar um dano deve ficar caracterizado os três elementos, quais sejam, a conduta, o dano injusto e o nexo causal entre a conduta e dano injusto. Tais elementos são pressupostos para a concretização do dever de indenizar.

Passa-se o foco da discussão para a ausência dos elementos caracterizadores do dever de indenizar, mormente o dano. Elegeu-se o dano injusto porque ele é insuspeito para que fique tracejada a obrigação de indenizar. Aduz-se novamente o magistério de Caio Mário da Silva Pereira:

Logo de plano ocorre assentar que o dano é elemento ou requisito essencial na etiologia da responsabilidade civil. Ao propósito, dizem os irmãos Mazeaud que entre os elementos constitutivos da responsabilidade civil, o prejuízo é o que menos suscita discussões, a tal ponto que a imensa maioria da doutrina contenta-se com registrar a regra. Pois que se trata de reparar, é preciso que haja alguma coisa a ser reparada.<sup>14</sup>

O dano para ensejar a obrigação de indenizar deve ser um dano injusto suportado por alguém e em razão da conduta de outro. Nestes termos, lança-se nova pergunta: onde está o dano na situação que ocorre

<sup>14</sup> PEREIRA, 1998, p. 38.

quando o empregador tem que pagar os primeiros quinze dias do auxílio-doença? Em uma resposta pouco pensada poderia até responder dizendo que o dano seria que se o patrão não arcasse com o auxílio-doença o empregado teria um desfalque no seu rendimento. Então se volta a perguntar: e a conduta? E o nexa causal entre o dano e a conduta?

No que tange a conduta, pode-se até facilitar a discussão em favor dos empregadores contribuintes dizendo que seria responsabilidade objetiva. Contudo, quando se analisa o nexa de causalidade não há outra saída a não ser considerar absolutamente imprópria a tentativa de adequação entre obrigação de pagamento dos primeiros quinze dias do auxílio-doença e obrigação de indenizar. É que não haveria nexa causal algum. Se o empregado contrai dengue em sua residência e não pode trabalhar por dez dias, o fato de não poder trabalhar nada teria a ver com o empregador caso não houvesse a obrigação legal deste em pagar o salário.

Na contribuição patronal sobre os primeiros quinze dias de auxílio-doença, a doença do empregado no mais das vezes não possui relação direta com o exercício do trabalho. Não haveria conduta omissiva ou comissiva do empregador e tampouco nexa causal.

Algum incauto até poderia sustentar que o empregador indeniza o trabalhador no período que este esteve impossibilitado para trabalho por motivo da doença. A asserção, numa perspectiva leiga, estaria correta, porquanto o empregador realmente deixaria o trabalhador sem dano algum, pois pagaria pelo período em que este permaneceu sem trabalhar. Ocorre que, como visto, não é assim que é constituída a obrigação de indenizar. Aliás, com base nesse raciocínio, tudo na vida que adimplimos seria uma indenização, até mesmo o salário, já que usando da mesma lógica, o empregador indeniza o trabalhador pelo esforço prestado para execução das atividades laborais.

Dessa maneira, aclara-se que a debatida natureza de algumas parcelas pagas ao trabalhador, nada tem de caráter indenizatório. Antes de afirmar a natureza, deve-se perquirir a existência dos elementos caracterizadores da obrigação de reparar e caso seja necessário e fonte da obrigação jurídica.

Importante que fique clara a disceptação que se coloca. O tema é afeto mais o direito civil e trabalhista que o direito tributário, pois a discussão gira em torno da natureza da obrigação de pagar certos valores ao empregado. Para a natureza da obrigação ser indenizatória, faz-se necessário que atenda a pressupostos traçados no direito civil, sob pena de ferir a unidade do sistema jurídico.

Portanto, não há fundamento jurídico válido para sustentar que a obrigação de pagar determinadas verbas impostas pela lei seja obrigação de caráter indenizatório, uma vez que a indenização somente surge por violação a uma norma. Dessa forma não seria correto atribuir caráter indenizatório a verbas pagas ao trabalhador em estrito cumprimento

ao disposto no contrato de trabalho ou na legislação regente da relação trabalhista, porquanto se trata de obrigação legal e contratual.

## **6 A CONTRIBUIÇÃO PATRONAL SOBRE O TERÇO DE FÉRIAS E O ENTENDIMENTO DA INCIDÊNCIA NA REMUNERAÇÃO DOS SERVIDORES PÚBLICOS**

A contribuição patronal sobre o terço de férias é um tema curioso, porque com um estudo mais acurado na jurisprudência se constata que muitos magistrados afastaram a incidência do tributo utilizando precedentes relativos à constitucionalidade da contribuição previdenciária sobre o terço de férias dos servidores públicos.

Não há inteira identidade entre as contribuições sobre terço constitucional de férias dos servidores públicos e empregados regulados pelo regime geral de previdência social. Contudo, hoje é relativamente fácil encontrar julgados afastando a contribuição previdenciária em ambos os casos.

Quanto a incidência da contribuição sobre os servidores públicos, o entendimento para afastar a incidência era de que os valores recolhidos a título de terço de férias não eram incorporados para fins de aposentadoria, visto que o servidor inativo não recebe o referido adicional. Por este motivo, alegam que não caberia a tributação sobre seu rendimento. Quanto aos empregados, soma-se a este argumento a alegação de natureza indenizatória da verba.

No tocante a natureza indenizatória, não se faz necessários mais comentários, porquanto se trata de um direito conferido ao trabalhador pela própria Constituição da República. O fato de o empregado após aposentar-se não receber o terço de férias, não interfere na obrigação do empregador em pagar contribuição sobre o valor, uma vez que se trata de um rendimento do trabalho, conforme previsto no art. 195. Em razão de ser uma obrigação tributária a ser cumprida pelo empregador com fundamento em norma distinta da que confere supedâneo à contribuição do servidor público, não há que se falar em identidade entre as contribuições. Ademais, na contribuição do adicional do servidor público o contribuinte é o próprio servidor, na contribuição do empregado o contribuinte é o empregador.

Aliás, parenteticamente, não há receio em dizer que a construção jurisprudencial em que praticamente se expurgou do mundo jurídico qualquer discussão acerca da contribuição previdenciária sobre o terço de férias dos servidores públicos, está totalmente incoerente do decidido pelo Supremo Tribunal Federal em matérias quejandas.

Atualmente, como dito agora a pouco, afasta-se a contribuição previdenciária sobre o adicional de férias em razão do servidor em inatividade não ter direito a sua percepção. O simples fato de não receber determinada verba no futuro não é empecilho para a tributação de certo

recebimento, pois no que toca o regime previdenciário, não vigora no Brasil, como regra, o sistema de capitalização. Segundo a doutrina previdenciária:

A nova redação do *caput* do art. 40, da Constituição da República, inclui característica de solidariedade no regime próprio de previdência dos servidores públicos ocupantes de cargo efetivo e esclarece que os entes públicos e os servidores, ativos, inativos e seus pensionista serão responsáveis pelas contribuições vertidas.

A solidariedade que já era um princípio implícito nesse sistema previdenciário, pela adoção do modelo de repartição simples adotado.

Explico. *Existem duas formas básicas de organização previdenciária: o sistema de capitalização, consistente na cobrança de contribuição que possibilite o pagamento dos próprios benefícios e das demais despesas de administração, com a formação de um fundo de reserva individualizado ou de capitalização; e o regime de repartição simples, que prevê a fixação anual do valor das contribuições destinadas ao custeio dos benefícios de todos os filiados.*

*Tanto o Regime Geral de Previdência Social quanto os regimes próprios sempre foram baseados no princípio da solidariedade. Estruturados com apoio em um sistema de repartição simples, o filiado não contribui para a formação de um fundo próprio capaz de custear suas futuras prestações previdenciárias. Suas contribuições são vertidas para todo o sistema e servem para pagar as prestações mantidas para o grupo de filiados. O regime de repartição possibilita uma melhor repartição de renda e a proteção social mesmo daqueles que, por algum infortúnio não teriam ainda contribuído com quantia suficiente para, sozinhos, garantir o benefício (imaginemos um servidor que faleça um mês após a posse: mesmo assim deixará pensão para seus dependentes, o que não ocorreria se fosse o sistema da capitalização). A solidariedade do regime de repartição é uma característica dos regimes públicos de previdência brasileiros desde o início de sua organização.*<sup>15</sup>

Adotando-se o raciocínio de que não incidiria contribuição sobre o terço de férias porque não recebe a quantia na aposentadoria, *a fortiori*, teria que se excluir a tributação o provento dos inativos, contudo, tal incidência foi declarada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Com percuciência os Ministros da Suprema Corte entenderam que a contribuição previdenciária incide sobre os proventos para o bem de todo o sistema e por não existir o alegado caráter sinalagmático que se sustenta. Extrai-se do voto vencedor do Ministro Cezar Peluso na ADI 3.218/DF:

<sup>15</sup> TAVARES, 2007, p. 390.

Ninguém tem dúvida, porém, de que o sistema previdenciário, objeto do art. 40 da Constituição da República, não é nem nunca foi de natureza jurídico-contratual, regido por normas de direito privado, e, tampouco de que o valor pago pelo servidor a título de contribuição previdenciária nunca foi nem é prestação sinalagmática, mas tributo predestinado ao custeio da atuação do Estado na área da previdência social, que é terreno privilegiado de transcendentais interesses públicos ou coletivos.

18. O regime previdenciário público tem por escopo garantir condições de subsistência, independência e dignidade pessoais ao servidor idoso, mediante o pagamento de proventos da aposentadoria durante a velhice, e, conforme o art. 195 da Constituição da República, deve ser custeado por toda a sociedade, de forma direta e indireta, o que bem poderia chamar-se princípio estrutural da solidariedade.

Verifica-se, portanto, que para isentar a quantia recebida a título de terço de férias de contribuição previdenciária, teria que se desobservar toda a principiologia previdenciária e todo o arcabouço jurídico. Isso porque o sistema adotado é o de repartição simples e não capitalização, e, também pelo fato da declaração de constitucionalidade da incidência sobre as aposentadorias dos servidores públicos.

Com isso, espanca-se qualquer dúvida acerca da idoneidade da contribuição patronal sobre o adicional constitucional de férias.

## 7 CONCLUSÃO

Ao longo da exposição instigou-se à compreensão constitucional sobre as contribuições para o custeio da previdência social a cargo dos empregadores, utilizando para tanto, de uma interpretação finalística e sistemática. Resultou na percepção de que a Constituição da República almejou alargar ao máximo a fonte de custeio da previdência social.

Quanto ao estudo da natureza das verbas recebidas pelo trabalhador, buscou-se sistematizar sua natureza jurídica de acordo com os postulados do direito civil e trabalhista. O desfecho foi a apreensão de que não há adequação entre a natureza proposta com o fim de esquivar da tributação com a construção doutrinária civilista e trabalhista.

No tema específico de contribuição patronal sobre o terço de férias mostrou a falta de identidade entre a contribuição patronal e a contribuição dos servidores públicos sobre a verba salarial e a incoerência da jurisprudência com o entendimento do Supremo Tribunal Federal firmado na ADI 3.218/DF.

Importante asseverar que numa análise estritamente jurídica, com espreque no direito constitucional, civil e trabalhista, não há a menor plausibilidade de o



contribuinte empregador se esquivar das contribuições patronais questionadas no judiciário. Não cabe ao poder judiciário ceder a pressões das grandes empresas e argumentos despidos fundamento jurídico idôneo.

Certo que ao desonerar a folha salarial das empresas que mais empregam, fomenta as contratações e reduz o desemprego. Contudo, ao fazer a desoneração por intermédio do poder judiciário, infelizmente acaba por privilegiar conglomerados que possuem condições de patrocinar grandes escritórios. Ao isentar tais empregadores, impacta negativamente na vida das pequenas empresas, pois em virtude do baixo índice de automação, são as que mais dependem de mão-de-obra e deforma ainda mais a livre concorrência.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BULOS, Uadi Lammêgo. *Direito Constitucional ao Alcance de Todos*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998.

DELGADO, Mauricio Godinho. *Curso de Direito do Trabalho*. 6. ed. São Paulo: LTr, 2007.

DIAS, José de Aguiar. *Da responsabilidade civil*. v. 1. 9 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Responsabilidade civil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

REDECKER, Ana Cláudia. Artigos 193 e 194. In: BONAVIDES, Paulo; MIRANDA, Jorge; AGRA, Walber de Moura. *Comentários à Constituição Federal de 1988*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 2101-2122.

SANTOS JÚNIOR, Adalmo Oliveira dos. A indenização punitiva em danos patrimoniais: a viabilidade jurídica da aplicação dos punitive damages norte-americano no direito brasileiro. *Revista de Direito Privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais. n. 30. p. 09-48. abr/jun 2007.

TAVARES, Marcelo Leonardo. *Direito Previdenciário*. 9. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2007.

VIANNA, João Ernesto Aragonés. *Curso de Direito Previdenciário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.



# A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO ADMINISTRADOR, POR UMA CONCEPÇÃO SUBJETIVA E SOLIDÁRIA

*The Tax Responsibility of the Administrator, in Defense of a Subjective and Inclusive Theory*

Eduardo de Assis Ribeiro Filho

*Procurador da Fazenda Nacional lotado na PFN/GO  
Especialista em Direito Público pela UnB*

Goiânia, 2011

Sumário: 1 Introdução; 2 Definição e Natureza Jurídica da Responsabilidade Tributária; 3 O Artigo 135, III do CTN: por uma Concepção Subjetiva e Solidária; 3.1 Teoria da Responsabilidade Objetiva e solidária; 3.2 Teoria da responsabilidade por substituição (pessoal); 3.3 Teoria da Responsabilidade Subsidiária do Administrador e principal da Empresa; 3.4 Teoria da Responsabilidade principal do administrador e subsidiária da Empresa contribuinte; 3.5 Teoria da responsabilidade subjetiva e solidária entre o administrador e a empresa contribuinte; 4 A Evolução da Jurisprudência do STJ e suas Conseqüências; 5 Conclusão; 6 Referências Bibliográficas.

**RESUMO** - A expressão sujeito passivo tributário abrange tanto o contribuinte quanto o responsável, sendo que a responsabilidade tributária em sentido estrito decorre de ato diverso do fato gerador. Apesar de ser diverso, tal ato possui natureza jurídica tributária e tem como finalidade garantir o adimplemento do crédito tributário ou sancionar o responsável. Especificamente a responsabilidade tributária do artigo 135 do CTN, apesar da divergência doutrinária, entendemos que ela é do tipo subjetiva e solidária. Atualmente o STJ vem adotando igual posicionamento. Como conseqüência disto, a responsabilização do sócio não desonera o contribuinte, sendo que somente pode ser considerado responsável no caso do art. 135, III do CTN o sócio que possui poderes de administração e que cometeu alguns dos atos previstos no caput do art. 135 do CTN.

**PALAVRAS-CHAVES** - Direito Tributário. Responsabilidade. Administrador. Natureza Solidária. Art. 135, III do CTN.

**ABSTRACT** - The term “taxable person” includes the taxpayer and the legal responsible, while the tax liability institute in stricto sensu arises out an act other than a taxable event. Despite this fact, the tax liability institute has tax legal nature and is designed to ensure the fulfillment of tax obligation or to sanctionate the legal responsible. Regarding specifically the tax liability provided for in Article 135 of the Brazilian Tax Code, and despite the doctrinal divergence, one advocates it has subjective and solidary nature. Currently, the Brazilian Superior Court of Justice has been holding the same understanding. As a result, one can only holds a business partner or administrator liable if the partner has managerial powers or performs the acts provided for in the caput of Article 135 of the Brazilian Tax Code and this fact does not relieve the taxpayer.

**KEYWORDS** – Tax Law . Tax Liability. Administrator. Subjective and Solidary Nature. Article 135, III of the Brazilian Tax Code.

## 1 INTRODUÇÃO

O tema da responsabilidade tributária é um dos mais controvertidos do direito tributário. A variação dos tipos de responsabilidades previstas no Código Tributário Nacional (CTN) somado ao fato do direito tributário ser um ramo do direito que no Brasil possui um desenvolvimento científico recente (o nosso CTN data de meados dos anos 60 do século XX), ajudam na formação de celeumas sobre o tema.

Adentrando especificamente na responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN, em especial o seu inciso III, nota-se que a divergência é ainda maior. A cizânia doutrinária existente se dá em grande parte devido à falta de cientificidade do termo “responsabilidade pessoal” que foi adotado pelo legislador nesse artigo.

Essa falta de sintonia na doutrina pátria acaba por se refletir nos tribunais nacionais que variaram de forma considerável o seu posicionamento ao longo do tempo.

A importância prática do tema é notada facilmente. A quantidade de julgados sobre o assunto tanto em sede de tribunais regionais quanto no STJ, somada com a pluralidade de posições doutrinárias e a repercussão prática do artigo que versa esse ensaio demonstram a sua relevância tanto prática quanto científica.

O trabalho está dividido em três partes. Na primeira tratamos da natureza jurídica da responsabilidade na seara tributária e questões pontuais subjacentes a essa discussão.

Na segunda parte do trabalho adentra-se na responsabilidade do artigo 135 do CTN e faz-se um levantamento sobre as teses adotadas pela doutrina pátria, defendendo ao longo dessa parte do trabalho o ponto de vista sobre a tese que entendemos ser a correta.

Na última parte do trabalho levanta-se a evolução da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para então compreender qual o real posicionamento desse tribunal acerca do tema e as consequências do posicionamento adotado.

Essa forma de trabalho, apesar de não esgotar o tema, fornece àqueles que vivenciam a prática tributária uma ampla visão de como o assunto é tratado na doutrina e jurisprudência, facilitando a atuação de Advogados, Procuradores da Fazenda Nacional e Magistrados que lidam diariamente com a matéria.

## 2 DEFINIÇÃO E NATUREZA JURÍDICA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O presente trabalho aborda apenas a responsabilidade tida como estrita que é aquela que diz respeito a pessoas que não tem relação direta e pessoal com o fato impositivo. Já a responsabilidade tributária em sentido geral, confunde-se com a denominada sujeição passiva tributária, que abrange também a figura do contribuinte.

A responsabilidade tributária esquematizada pelo Código Tributário Nacional tem como inspiração a doutrina de Rubens Gomes de Souza<sup>1</sup> que entendia ser a responsabilidade tributária sujeição passiva indireta. Essa se dividia em responsabilidade por substituição e por transferência.

Explicando essa divisão, Eduardo Sabbag nos traz que enquanto na substituição tributária terceiro ocupa o lugar do contribuinte antes do fato gerador, desonerando o contribuinte de quaisquer deveres; na responsabilidade tributária por transferência: “terceira pessoa vem e ocupa o lugar do contribuinte após a ocorrência do fato gerador em razão de um evento a partir do qual desloca (se transfere) o ônus tributário para um terceiro escolhido por lei”.<sup>2 3</sup>

1 O autor desenvolve sua teoria na obra “Compêndio de Legislação Tributária”, apesar de se tratar de obra rara, por isso de difícil aquisição, seu ensinamento encontra-se reproduzido em grande parte das doutrinas que cuidam do assunto responsabilidade tributária, uma vez que o livro mencionado foi a grande inspiração dos legisladores do CTN.

2 SABBAG, 2009, 648.

3 Apesar de grande parte da doutrina adotar posição semelhante a acima exposta, não podemos menosprezar o entendimento de Alfredo Augusto Becker que na obra Teoria Geral do Direito Tributário afirma que o substituto tributário sofre a incidência jurídica, mas não a econômica, do fato

Ainda segundo Gomes de Souza<sup>4</sup>, a responsabilidade tributária por transferência se subdivide em responsabilidade solidária, responsabilidade por sucessão e responsabilidade em sentido estrito. Afirma Anselmo Henrique Cordeiro Lopes<sup>5</sup> que essa tripartição é ainda hoje acolhida pela doutrina, a qual, porém, denomina de responsabilidade subsidiária o que aquele chamava de responsabilidade em sentido estrito.

Entender essa diferenciação é de grande importância na interpretação do artigo 135 do CTN, principalmente porque, conforme será demonstrado mais adiante, parte considerável da doutrina entende que a responsabilidade do sócio-administrador é um caso de substituição tributária.

Adentrando na definição de responsável tributário, Andréa Parlato, citado por Boadnar<sup>6</sup> afirma que o responsável tributário é um devedor de uma obrigação que surge devido a um fato distinto do previsto na hipótese de incidência, porém derivada deste. Sua obrigação é semelhante àquela que decorre da hipótese de incidência tributária, sendo que o responsável assume uma posição de acessória em relação à obrigação principal.

Pode-se dizer que, de certa forma, o artigo 128 do CTN ao afirmar que a responsabilidade tributária pode ser atribuída pela lei a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação vai no mesmo sentido da doutrina de Andréa Parlato acima citada.

Com isso, tem-se que o legislador não pode escolher o responsável tributário de forma arbitrária, mas apenas aqueles que possuem algum tipo de relação com o fato gerador (econômica, jurídica, etc).

Em relação à natureza jurídica da responsabilidade, há certa celeuma doutrinária. Alguns afirmam que essa responsabilidade tem natureza civil, enquanto outros entendem que tem natureza tributária. Já quanto à finalidade, alguns autores afirmam ter a responsabilidade uma finalidade de garantia e outros de sanção.

Ressalte-se que a posição adotada quanto à natureza jurídica da responsabilidade irá influenciar diretamente na interpretação do artigo 135 do CTN. Por exemplo, aqueles que adotam o entendimento de que a finalidade é apenas sanção, tendem a excluir a responsabilidade da pessoa jurídica, restando apenas a do sócio-administrador, já os que entendem ter a responsabilidade uma finalidade de garantia, não excluem

---

gerador, uma vez que a capacidade contributiva é auferida em face do contribuinte e não do substituto. Sua inclusão tem finalidade apenas prática, qual seja, facilitar a arrecadação. Já o Responsável não é contribuinte “de jure” e seu dever jurídico perante o Estado é de prestação fiduciária e não de prestação tributária (Becker, 2007, p. 586-595)

4 SOUZA, 1975, p. 92-93

5 LOPES, 2008, p. 02.

6 BOADNAR, 2008, p. 87.

a responsabilidade da pessoa jurídica, apenas acrescentam no pólo passivo o sócio administrador.

A doutrina que entende ter a responsabilidade tributária natureza civil afirma que a responsabilidade nasce apenas após o lançamento tributário e que a norma que determina a responsabilidade o faz com base em fato que não é apto a fazer surgir uma relação jurídica tributária. Aduzem ainda que para a relação jurídica ser tributária, o sujeito passivo deve ser exclusivamente aquele que realizou o fato gerador e que a responsabilidade possui natureza acessória em relação à responsabilidade principal.

Defendendo a posição acima mencionada Zenildo Bodnar<sup>7</sup> acrescenta ainda que a responsabilidade não é tributária porque o responsável não manifesta capacidade contributiva.

Apesar de reconhecer que a maioria da doutrina entende no sentido acima mencionado, Maria Rita Ferragut e, em parte, Paulo de Barros Carvalho adotam posicionamento diverso ao defenderem a natureza jurídica tributária da responsabilidade prevista no CTN.

Afirma a autora acima mencionada que a norma que prevê a responsabilidade é um mandamento que altera a hipótese de incidência tributária no seu critério pessoal passivo devido à ocorrência de um fato posterior, tendo, por isso natureza tributária<sup>8</sup>.

Para melhor explicar seu entendimento, cita o exemplo do adquirente de imóvel que possui débitos de IPTU. Nesse caso, a responsabilidade não advém do fato do comprador do imóvel não ter obrigado o vendedor a quitar os débitos tributários, mas sim porque realizou negócio jurídico com quem outrora infringiu a legislação.<sup>9</sup>

Quanto a Paulo de Barros Carvalho, sua posição limita-se aos casos onde o sujeito tido como responsável participou, ao menos de forma indireta do fato gerador. Entende, portanto, que aquela responsabilidade que advém de fato estranho ao fato gerador, como, por exemplo, a responsabilidade dos tutores pelos atos dos tutelados (art. 134, II do CTN) tem cunho administrativo punitivo e não tributário<sup>10</sup>.

Analisando as duas posições doutrinárias, parece ser correta aquela que afirma ter natureza jurídica tributária. Não se pode ignorar que a norma de responsabilidade introduz uma mudança na regra matriz de incidência tributária que passa a ter uma sujeição passiva ampliada por outra norma.

Da mesma forma, não se coloca à parte o argumento de que a responsabilização tributária se dá com base em fato não previsto na hipótese de incidência. Perceba-se, por exemplo, que o artigo 135 ao

7 BODNAR, 2008, p. 81.

8 FERRAGUT, 2005, P.47-50.

9 FERRAGUT, 2007, p. 20.

10 CARVALHO, 2009, 352-359

instituir a responsabilidade do sócio administrador devido à fraude à lei incorre em modificação também no aspecto material da regra matriz de incidência que é ampliado para prever essa hipótese.

A doutrina que nega a natureza tributária da responsabilidade confunde sujeição passiva com contribuinte. Aquele que realizou o fato gerador não necessariamente será sujeito passivo da relação tributária e a constituição confere abertura suficiente para que a lei, dentro da razoabilidade, impute o débito a terceiro.

Nesse sentido, equivocou-se o professor Paulo de Barros Carvalho quando afirma que a responsabilidade somente teria natureza tributária quando se refere a pessoa que tenha praticado fato ligado ao fato gerador o que, retiraria essa natureza, por exemplo, no caso da responsabilidade dos administradores por dissolução irregular da empresa.

Tire-se como exemplo o caso do direito penal. O Código Penal brasileiro, como sabido é dividido em parte geral e parte especial. Na parte especial estão previstos os crimes, sendo que, assim como direito tributário a tipicidade é fechada (*tatbestand*), ou seja, o crime somente pode ser imputado se o autor tiver preenchido todos os seus elementos normativos.

Não obstante isso, criou-se o que se denominou de norma de extensão. No Código Penal essa norma está no artigo 14, II e refere-se à tentativa. Essa norma implicitamente modifica os tipos penais para fazer constar que naqueles crimes onde o resultado é imperioso para a imputação do crime ao agente, esse pode ser punido caso não tenha concluído o fato tido como ilícito por circunstâncias alheias à sua vontade.

Tal norma não viola o *tatbestand* penal, pois apenas o modifica implicitamente ampliando sua incidência a situação específica e certa. Ou seja, a tipicidade continua fechada, mas foi ampliada.

No direito tributário as normas de responsabilização, em especial a do artigo 135 do CTN, atuam como verdadeiras normas de extensão tributária que implicitamente modificam a regra matriz de incidência tributária em seu aspecto material e pessoal, possibilitando, assim, a responsabilização daquele que não realizou o fato gerador, mas que precisa ser responsabilizado pelo ato que praticou ou pela omissão perpetrada, seja por uma questão de sanção, seja por questão de garantia de pagamento dos créditos. Pode-se, ainda, imputar a responsabilidade por uma questão de conveniência arrecadatória, o que ocorre, por exemplo, na chamada substituição tributária “para frente” (art. 150, §7º da Constituição Federal vigente)

Logo, o que se tem é que todas as normas de incidência tributária trazem consigo de forma implícita as disposições das normas de responsabilidade que, apesar de não ser necessária à ocorrência da situação nela prevista para o surgimento do débito em relação ao



contribuinte, ela o é em relação a terceiros previstos nessas normas de responsabilidade.

A título de exemplo, a situação de uma empresa contribuinte do ICMS e de seu sócio administrador. Na posição aqui defendida, o aspecto material da norma de incidência deve se lido, em relação ao sócio administrador, não apenas como “circular a mercadoria”, mas sim circular a mercadoria somado aos fatos presentes na cabeça do artigo 135 do CTN.

Como conseqüência, o lançamento tributário poderia ser realizado diretamente em face do responsável, enquanto que para aqueles que entendem não ter natureza tributária, a inclusão somente pode ser feita depois do lançamento tributário, já na fase de cobrança do crédito formado<sup>11</sup>.

Fica claro, portanto, que o fato que resulta na responsabilidade não pode ser visto como algo externo ao direito tributário, até porque algumas vezes ele terá relevância jurídica apenas nesse ramo do direito.

Ultrapassada a questão da natureza jurídica, pergunta-se: Qual a finalidade da responsabilização?

Alfredo Augusto Becker ao defender a inexistência da natureza tributária na responsabilização acaba afirmando que a finalidade da inclusão do responsável é de garantia do débito (natureza civil de fim fiduciário da responsabilidade). Isso fica claro quando afirma que: “O responsável legal tributário não é contribuinte de *jure*. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária.”<sup>12</sup>

Já Paulo de Barros Carvalho adota a tese de que “as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam natureza de sanções administrativas”<sup>13</sup>. O autor, no caso em que o responsável participa da ocorrência do fato gerador, limita-se a afirmar que a relação é de cunho obrigacional.

Ferragut afirma, corretamente, que pode ter tanto caráter de garantia quanto de sanção. O primeiro estará presente nos casos que a responsabilidade deriva do ato que não seja ilícito, como por exemplo a responsabilidade por sucessão, já o segundo ocorre quando há um fato antecedente ilícito, como ocorre, por exemplo no artigo 135 do CTN<sup>14</sup>

11 É uma contradição a posição de grande parte da doutrina pátria que ao mesmo tempo que entende que a responsabilidade do CTN tem natureza civil, o que, conseqüentemente, faz com que surja somente após o lançamento, afirma que a responsabilidade do art. 135 do CTN é do tipo substituição tributária. Isso demonstra que Alfredo Augusto Becker acertou ao adjetivar o direito tributário como “manicômio jurídico-tributário” (Becker, 2007, p. 03-15).

12 BECKER, 2007, p. 594-595

13 CARVALHO, 2009, 356.

14 FERRAGUT, 2005, p. 50-52

### 3 O ARTIGO 135, III DO CTN: POR UMA CONCEPÇÃO SUBJETIVA E SOLIDÁRIA

O artigo 135, III do CTN é, talvez, o mais polêmico de todo Código Tributário e objeto de grande parte das disputas tributárias que chegam ao Superior Tribunal de Justiça. Toda essa litigiosidade tem origem na péssima redação desenvolvida pelo legislador e que apresenta os seguintes termos:

Art. 135. São  *pessoalmente responsáveis* pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (grifo nosso)

A falta de exatidão do termo “pessoalmente responsável” fez surgir enorme divergência doutrinária acerca do tipo de responsabilidade prevista no art. 135 do CTN. De forma resumida, pode-se apresentar as seguintes teorias:

1. Responsabilidade Objetiva e Solidária
2. Responsabilidade por substituição do administrador
3. Responsabilidade subsidiária do administrador e principal da sociedade
4. Responsabilidade principal do administrador e subsidiária da sociedade
5. Responsabilidade solidária e integral do administrador e da sociedade

A seguir, uma análise sobre cada teoria.

#### 3.1 TEORIA DA RESPONSABILIDADE OBJETIVA E SOLIDÁRIA

Uma primeira corrente entendia que a responsabilidade do artigo 135 do CTN tinha o caráter objetivo e gerava solidariedade entre o administrador e a sociedade contribuinte.

Para os defensores dessa tese,<sup>15</sup> o administrador deve ser responsabilizado pelo simples inadimplemento tributário da empresa que atua.

Parte-se da premissa de que os administradores possuem interesse econômico em comum com a empresa na ocorrência do fato imponível e que o inadimplemento do tributo é, por si só,

15 Nesse sentido entendia o STF antes de 1988 e o STJ em seus primeiros anos.

violação à lei. Essa tese, conforme será vista mais adiante, chegou a ser adotada pelo STJ, mas hoje possui poucos seguidores na doutrina.

Apesar de reconhecer que não há nada que impeça o legislador ordinário de escolher o aspecto econômico como o gerador da responsabilidade, o simples não pagamento do tributário não seria suficiente para a sua ocorrência.

Isso porque se faz necessário respeitar a personalidade da pessoa jurídica e a conseqüente separação patrimonial existente entre o administrador e a pessoa jurídica administrada.

Assim, o termo “infração à lei” deve ser entendido como aquela infração civil perpetrada pelo administrador de cunho diverso do simples inadimplemento, uma vez que a infração à legislação penal atrai a responsabilidade do art. 137 do CTN.

Ademais, caso o legislador quisesse que no artigo 135 o agente respondesse de forma objetiva, teria utilizado a mesma redação do artigo 136 do CTN, onde se afirma que a responsabilidade independe da intenção do agente ou do responsável.

Essa teoria ignora ainda que o legislador expressamente fez mencionar no artigo 135 do CTN a necessidade de ocorrência “de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”. Se o legislador entendesse que o mero inadimplemento fosse suficiente para a responsabilização não teria discriminado os atos aptos para tanto, ficando silente ao seu respeito ou simplesmente mencionado que o inadimplemento enseja a responsabilização do administrador. Assim, peca essa teoria por ser contra *iuris*.

O mero inadimplemento, com isso, não seria suficiente para tanto, pois apesar de não haver o pagamento espontâneo por parte do contribuinte, o administrador não tomou qualquer tipo de ação contrária à legislação no sentido de frustrar o adimplemento forçado da obrigação tributária, ou seja, frustrar o pagamento por meio de execução fiscal.

As posições que serão apresentadas a seguir adotam a teoria da responsabilidade subjetiva, ou seja, exigem o dolo ou culpa do administrador para que possa ser responsabilizado.

### 3.2 TEORIA DA RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO (PESSOAL)

Uma outra corrente entende que a responsabilidade seria por substituição, ou seja, a obrigação tributária surge, desde logo, em relação a pessoa distinta do contribuinte.

Essa teoria é a mais difundida na doutrina pátria<sup>16</sup>, sendo que muitos doutrinadores também a chamam de responsabilidade

16 Adotam essa teoria Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, 2005, p. 755), Ives Gandra da Silva Martins (Comentários ao Código Tributário Nacional, 2002, p. 270-172), Sasha Calmon Navarro

pessoal, numa tentativa de deixar claro que ela não é subsidiária nem solidária.

Tal entendimento doutrinário parte da premissa de que o termo “pessoal” presente no caput do art. 135 do CTN significa que a responsabilidade é apenas do terceiro participante do fato, com exclusão, portanto, do contribuinte.

Adota-se a proposição de que a empresa também é vítima da conduta do administrador e que, por isso, não é justo que ela responda pelo débito tributário.

Defendendo a presente tese, Eduardo Sabbag apresenta justificativa no sentido acima exposto com as seguintes palavras:

Em geral, o contribuinte aqui é vítima de atos abusivos, ilegais ou não autorizados, cometidos por aqueles que o representam, razão pela qual se procura responsabilizar pessoalmente tais representantes, ficando o contribuinte, em princípio, afastado da relação obrigacional. De fato, no artigo 135 do CTN, a responsabilidade se pessoaliza, ou seja, torna-se plena, rechaçando o benefício de ordem e fazendo com que o ônus não recaia sobre o contribuinte, mas pessoalmente, sobre o responsável citado quando houver (I) excessos de poderes ou (II) infração da lei, contrato social ou estatutos.<sup>17</sup>

Tal teoria mostra-se inadequada tendo em vista que a pessoa jurídica ao eleger o seu administrador responde por culpa *in eligendo*, que é aquela que advém da má-escolha de pessoa para praticar determinado ato, no caso, para administrar a atividade empresarial.

Destarte, sua má escolha ou ao menos sua falha na fiscalização dos atos do administrador por parte de seus órgãos competentes (culpa *in vigilando*) não podem dar ensejo a uma benesse para empresa que seria a retirada do pólo passivo da relação tributária. Ao assim agir estar-se-ia dando um prêmio pelos erros cometidos.

O máximo que poderia ocorrer no caso seria o surgimento do direito da empresa de se ver ressarcida pelo administrador no valor do tributo pago.

Essa teoria tem o inconveniente de dificultar o recebimento do crédito tributário. Isso porque assim como há situações onde o patrimônio da empresa é esvaziado, estando todo ele ocultado em nome do sócio, há casos onde o patrimônio do sócio administrador é que está ocultado em nome da empresa.

---

Coelho (Curso de Direito tributário Brasileiro, 2003, p. 627), Kiyoshi Harada (Direito Financeiro e Tributário, 2004, p. 474-475), Luiz Emygdio F. da Rosa Jr (Manual de Direito Financeiro e Tributário, 2005, p. 563-569), dentre outros.

17 SABBAG, 2009, p. 676.

Ela é falha também porque deixaria de responsabilizar o sócio por fraude à lei, contrato social ou estatuto ocorridos após a ocorrência do fato gerador, mas que influi diretamente no recebimento do crédito tributário.

Isso fica claro nos casos de dissolução irregular da empresa (caso de fraude à lei no entendimento do Superior Tribunal de Justiça), que é ato qualificado como ilícito civil que sempre ocorre após o fato gerador e que dificulta muito o recebimento dos créditos.

O que temos, portanto, é que essa teoria não cumpre nenhuma das finalidades da responsabilidade tributária, pois não é necessariamente conveniente à administração pública, deixa de sancionar a empresa pela culpa *in eligendo* ou *in vigilando* e o administrador por atos ilícitos realizados após o fato gerador e que influenciam no recebimento do crédito tributário, além de não significar um incremento de garantia.

### 3.3 TEORIA DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO ADMINISTRADOR E PRINCIPAL DA EMPRESA

Essa teoria é cindida pela doutrina em dois pontos. Uma chamada de responsabilidade imprópria e outra de responsabilidade própria.

Para a segunda, a responsabilidade do administrador somente ocorreria se dos atos previstos na cabeça do artigo 135 do CTN decorresse insuficiência de patrimônio da pessoa jurídica para responder os débitos tributários.

Discorrendo sobre essa responsabilidade, assim afirma Anselmo Lopes<sup>18</sup>:

De acordo com a tese da responsabilidade subsidiária – em sentido próprio – do administrador, este, conquanto tenha agido “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, somente pode ser chamado a responder pelo crédito tributário se o patrimônio da pessoa jurídica não for suficiente para a satisfação de tal crédito. Invoca-se, em favor de tal tese, o chamado “princípio da entidade”, que apartaria os patrimônios da pessoa jurídica e os do sócio. Assim, se a sociedade tivesse bens suficientes para o cumprimento da obrigação, seria desnecessária a responsabilização em concreto do administrador-infrator, vale dizer, sua responsabilidade permanece latente, somente produzindo efeitos em caso de insolvabilidade da pessoa jurídica.

Apesar do autor acima mencionar que a base dessa teoria seria o denominado “princípio da entidade” parece que o mais correto seria afirmar que verdadeira base é o entendimento adotado por parte da

18 LOPES, 2008, p.6.

doutrina de que a responsabilidade tributária tem finalidade de garantia<sup>19</sup>, conforme visto no primeiro capítulo.

Assim, para essa teoria, tendo o contribuinte patrimônio suficiente, não há razão para a responsabilização do administrador mesmo que tenha infringido a lei, contrato social ou estatuto.

Já para os defensores da teoria da responsabilidade subsidiária imprópria, a responsabilidade do administrador advém do simples inadimplemento tributário do contribuinte.

Nesse caso, temos que para o administrador ser responsabilizado é necessário tanto a prática dos atos previstos no artigo 135 do CTN quanto o posterior não pagamento do tributo por parte do contribuinte originário. Logo, se o administrador tiver cometido infração à lei e a empresa tiver pago o tributo dentro do prazo legal, a responsabilidade nunca terá nascido.

Nesse sentido, esta segunda teoria é equivocada, porque a responsabilidade afeta a obrigação tributária e não o crédito tributário. A norma de responsabilidade atua como verdadeira norma de extensão que amplia a sujeição passiva tributária.

Deste modo, o crédito não é alterado, mas sim a obrigação, que passa a contar com mais um elemento em seu pólo passivo, seja de forma originária ou não. Logo, não podemos confundir a obrigação tributária com o crédito tributário.

Tem-se ainda que, conforme já exposto no capítulo anterior, a responsabilidade tributária tem a punição como um de seus aspectos justificantes. Ao não reconhecer a ocorrência do nascimento da responsabilidade quando o contribuinte paga o crédito no prazo correto mesmo após ato infracional de seu administrador, estará se retirando desse contribuinte o seu direito de regresso contra aquele que atentou contra lei ou contrato social e gerou um débito tributário.

A primeira teoria, conforme já dito, confunde a obrigação tributária com o crédito tributário e ignora o caráter de punição que justifica alguns tipos de responsabilidade tributária.

### **3.4 TEORIA DA RESPONSABILIDADE PRINCIPAL DO ADMINISTRADOR E SUBSIDIÁRIA DA EMPRESA CONTRIBUINTE**

Os defensores desta teoria partem de uma conjugação dos artigos 135 e 128 do CTN.

O artigo 128 do CTN afirma o seguinte:

a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva

<sup>19</sup> Sobre a responsabilidade tributária como finalidade de garantia, ver Alfredo Augusto Becker em sua obra *Teoria Geral Do Direito Tributário*.

obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte *ou atribuindo-a a este em caráter supletivo* do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifo nosso)

Como se vê, a responsabilidade supletiva diz respeito ao contribuinte e não ao responsável. Ocorre que o artigo 135 do CTN é silente quanto a essa atribuição de responsabilização subsidiária à empresa contribuinte. Como o artigo 128 exige que a exclusão ou a responsabilização supletiva (subsidiária) seja expressa essa teoria se equivoca por violar a disposição do art. 128 do CTN.

A crítica feita quando da análise da teoria da responsabilidade por substituição são aplicáveis aqui, ou seja, a empresa que atuou com culpa *in eligendo* ou *in vigilando* não pode simplesmente ser agraciada pela irresponsabilidade tributária ou pela atenuação de sua responsabilidade que passaria a ser subsidiária, ainda mais quando notamos que a atuação infratora do administrador trouxe lucro e não prejuízo à empresa.

### 3.5 TEORIA DA RESPONSABILIDADE SUBJETIVA E SOLIDÁRIA ENTRE O ADMINISTRADOR E A EMPRESA CONTRIBUINTE

Por fim, a teoria que prega ser a responsabilidade do artigo 135 do CTN do tipo subjetiva e solidária entre o administrador e empresa contribuinte.

Os defensores desta teoria<sup>20</sup> partem da premissa que a responsabilidade do artigo 135 é do tipo responsabilidade por transferência e não por substituição (sobre essa diferença vide primeiro capítulo) e que, por isso, o artigo ao afirmar que o administrador é pessoalmente responsável não quer dizer que a pessoa jurídica fica desobrigada.

Ademais, em nenhum momento a lei afirma que a transferência da responsabilidade ao contribuinte retira a responsabilidade da empresa contribuinte, logo, devem ambos responder de forma solidária.

Discorrendo sobre o tema, assim afirma Hugo de Brito Machado<sup>21</sup>:

No 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário, realizado em São Paulo, em outubro de 1980, prevaleceu, contra nosso voto, a tese de que o artigo 135 cuida de hipótese de substituição, e que por isso a responsabilidade de qualquer das pessoas no mesmo referidas implica a exoneração da pessoa jurídica. Parece-nos inteiramente inaceitável tal entendimento. A lei diz que são pessoalmente responsáveis mas não diz

20 Na doutrina pátria Hugo de Brito Machado aparece como o grande defensor dessa teoria.

21 MACHADO, 2004, p. 594.

que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa.

Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária. Independente de disposição legal que expressamente a estabeleça. Assim, em se tratando de responsabilidade inerente à própria condição de contribuinte, não é razoável admitir-se que desapareça sem que a lei diga expressamente. Isto, alias, é o que se depreende do disposto no art. 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual, *‘a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário de terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.’* Pela mesma razão que se exige dispositivo legal expresse para a atribuição da responsabilidade a terceiro, também se há de exigir dispositivo legal expresse para excluir a responsabilidade do contribuinte. (grifo nosso)

Às palavras de Hugo de Brito acima transcritas, há de se acrescentar, ainda, o fato de que não há benefício de ordem entre o sócio administrador e a sociedade contribuinte, de forma, que pode o Estado cobrar o crédito em sua integralidade diretamente de qualquer um ou de ambos ao mesmo tempo.

Emanuel Carlos Dantas de Assis<sup>22</sup> ao defender essa posição parte da premissa de que a responsabilidade do artigo 135 do CTN tem natureza tributária, na mesma linha exposta no capítulo 1, e adota a linha da responsabilidade por transferência uma vez que a lei não designa a responsabilidade do administrador desde logo, uma vez que essa somente surge após o cometimento de atos culposos ou dolosos por aquele.

O autor soma a isso, o fato de que o regime tributário continua sendo o do contribuinte originário e o entendimento de Hugo de Brito acima transcrito sobre a necessidade de lei para excluir o contribuinte da relação jurídica tributária formada para chegar à conclusão de que a teoria em tela é a que melhor traduz o art. 135, III do CTN.

A presente teoria parece ser a mais acertada, tanto sob o aspecto sistemático do CTN quanto pelo aspecto teleológico das normas de responsabilidade.

O artigo 128 do CTN não prevê uma exclusão automática do contribuinte do pólo passivo da relação jurídica tributária ao se imputar a responsabilidade a outra pessoa, isso fica claro na seguinte passagem:

22 DE ASSIS, 2007, p. 143-162



a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa... excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo...

Se a responsabilidade somente pode ser atribuída de forma expressa, da mesma forma deve ocorrer com a exclusão da responsabilidade do contribuinte, como foi bem colocado por Hugo de Brito Machado. Como o artigo 135 do CTN é silente quanto à exclusão do contribuinte e como entendemos que se trata de responsabilidade por transferência, só nos resta considerar a existência da solidariedade.

Ademais, não se pode esquecer que a responsabilidade tem como uma das finalidades aumentar a eficácia da cobrança realizada, de forma que das teorias realizadas essa é que melhor se coaduna com a finalidade, além de não abandonar a finalidade punitiva.

Sendo assim, sob a ótica da práxis jurídica, não faz sentido adotar as outras teorias, uma vez que podem diminuir a eficácia da cobrança do crédito tributário, além de estimularem a prática de fraudes com o intuito de desonerar o contribuinte e imputar o débito a pessoa que não possui capacidade financeira e bens patrimoniais para suportá-lo.

#### 4 A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ E SUAS CONSEQUÊNCIAS

Analisada a forma como a doutrina se divide sobre a abrangência da responsabilidade instituída no artigo 135, em especial aquela que diz respeito ao administrador da sociedade empresária, passa-se agora a ponderar sobre a forma como o Superior Tribunal de Justiça trata a questão.

Antes da Constituição de 1988 cabia ao STF a tarefa de decidir em última instância sobre lei federal, tendo a jurisprudência desse tribunal se sedimentado no sentido de que a responsabilidade dos sócios-gerentes prevista no art. 135 do CTN era de natureza objetiva, uma vez que não se requeria a culpa ou dolo<sup>23</sup>:

O caráter objetivo da responsabilidade foi evidenciado pela desnecessidade, no entender do STF, da Fazenda Pública fazer constar

23 EMENTA: Tributário. Penhora. Sociedade por cotas de responsabilidade limitada. *Sócio-gerente: substituto tributário*. Art. 135, III, do CTN.

É cabível a citação de sócio-gerente de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, como substituto tributário desta, *sem necessidade de constar o nome daquele na certidão de inscrição da dívida ativa, com base no art. 135, III, do CTN, e independentemente de processo judicial prévio para a verificação das circunstâncias de fato* previstas no “caput” daquele mesmo art. 135, fazendo a discussão ampla a respeito em embargos de executado (art. 745, parte final do CPC). Recurso extraordinário conhecido e provido, para citação do sócio-gerente e penhora de seus bens para garantia da execução, no caso de não pagamento do débito” (grifo nosso). RE 113.852-1/RJ, Segunda Turma, Rel. Min. Carlos Madeira, DJ de 18.9.87, p. 19.675

na Certidão de Dívida Ativa (CDA) o nome do sócio e pela inversão do ônus da prova provocada pelo simples requerimento da Fazenda Pública de inclusão do sócio no pólo passivo da ação.

Com a Constituição de 1988 coube ao recém criado Superior Tribunal de Justiça a tarefa de unificar e pacificar a jurisprudência pátria sobre questões de cunho legal, ficando com o Supremo Tribunal Federal apenas as questões de cunho constitucional.

Pois bem, em seus primeiros anos, o STJ manteve o entendimento que havia se consolidado no STF, conforme se nota no voto condutor do Ministro Garcia Vieira proferido no Recurso Especial nº 14.904/MG – julgado de 04.12.1991), transcrito a seguir:

Ora, verifica-se pelos autos de execução em apenso que a devedora..., das qual os recorrentes são sócios gerentes (fls. 14), encerrou as suas atividades irregularmente (cert. Fls. 08), sem pagar os tributos devidos e não possuem nenhum patrimônio (certs. De fls. 10 e 12). Nestes casos, aplica-se o disposto no citado art. 135, III do CTN, porque os sócios gerentes agiram contra a lei, encerraram de maneira irregular a sociedade e não recolheram os impostos. Para ser autorizada a penhora de seus bens particulares, não se exige prévia apuração de sua responsabilidade e nem que constem seus nomes da certidão, porque, no caso, sua responsabilidade é superveniente. Esta. E. Corte, nos Recursos Especiais nºs: 18-RJ de 20.11.1989, 4.412-RJ, DJ de 04.03.91 e 8.584-SP julgamento em 17.04.91, firmou entendimento no sentido de que infringe a lei o sócio gerente, ao deixar de recolher, tempestivamente, os tributos devidos pela devedora, e como responsável tributário, pode ser citado e ter seus bens particulares penhorados, embora não constem os seus nomes na Certidão de Dívida Ativa. O C. Supremo Tribunal Federal firmou o seu entendimento no mesmo sentido...

Nota-se, ainda, que apesar do STF, antes de 1988, o e STJ em seus primeiros anos de existência, mencionarem nos acórdãos que o sócio gerente é substituto tributário, estavam na verdade afirmando que a responsabilidade deste é objetiva e não subjetiva.

No ano de 1992, o Ministro Peçanha Martins passa a exarar entendimento de que a responsabilidade do sócio administrador é subjetiva e que por isso far-se-ia necessário que a fazenda pública comprove a prática dos atos previstos no *caput* do art. 135 do CTN pelo sócio-administrador. Merece transcrição o seguinte ponto presente no voto condutor do Recurso Especial nº 8.711-RS, julgado em 17/12/92:

Nos termos da lei Brasileira (art. 16, do D.L. 3.708; 134, VII e 135 do CTN), como ponderou o Il. Des. Léo Pereira, “vige o princípio da responsabilidade subjetiva e não objetiva”. Não prevalece a simples

presunção. Há que ser provada a prática de ato contrário ao contrato social ou à lei do sócio para que possa ser responsabilizado pelo descumprimento de obrigações sociais, o que não ocorreu, na espécie dos autos.

Porém, o entendimento acima esposado não encontrou ressonância nos demais ministros do STJ, tendo tanto a 1ª turma<sup>24</sup> quanto a 2ª Turma<sup>25</sup> mantidos os seus entendimentos de que a responsabilidade do sócio administrador é objetiva. A virada da jurisprudência do STJ no sentido de adotar a tese da responsabilidade subjetiva se iniciou na 1ª Turma do STJ no julgamento do RESP nº 86.439/ES<sup>26</sup>.

Já na 2ª turma do STJ a mudança foi capitaneada pelo Min. Ari Pargendler, tendo essa turma consolidado tal mudança em 1998.

A Primeira Seção, posteriormente, confirmou o entendimento já acolhido por ambas suas Turmas, como aqui se observa:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 135, III, CTN. DIRETOR. AUSÊNCIA DE PROVA DE INFRAÇÃO À LEI OU ESTATUTO.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade.

2. *A responsabilidade tributária imposta por sócio-gerente, administrador, diretor ou equivalente só se caracteriza quando há dissolução irregular da sociedade ou se comprova infração à lei praticada pelo dirigente.*

3. *Não é responsável por dívida tributária, no contexto do art. 135, III, CTN, o sócio que se afasta regularmente da sociedade comercial, sem ocorrer extinção ilegal da empresa, nem ter sido provado que praticou atos com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatutos.*

24 , RESP nº 7.387-0-PR, julgado em 18.11.92

25 Resp nº 7.303-0-RJ, julgado em 17.06.92

26 “TRIBUTÁRIO - SOCIEDADE LIMITADA - RESPONSABILIDADE DO SÓCIO PELAS OBRIGAÇÕES TRIBUTARIAS DA PESSOA JURIDICA (CTN, ART. 173, III).I – o sócio e a pessoa jurídica formada por ele são pessoas distintas (Código Civil, art. 20). Um não responde pelas obrigações da outra.II – *Em se tratando de sociedade limitada, a responsabilidade do cotista, por dívidas da pessoa jurídica, restringe-se ao valor do capital ainda não realizado.* (Art. 3.708/1919 - Art. 9). Ela desaparece, tão logo se integralize o capital.III – o CTN, no inciso III do Art. 135, impõe responsabilidade, não ao sócio, mas ao gerente, diretor ou equivalente. Assim, sócio-gerente é responsável, não por ser sócio, mas por haver exercido a gerencia.IV – Quando o gerente abandona a sociedade, sem honrar-lhe o débito fiscal, é responsável, não pelo simples atraso de pagamento. A ilicitude que o torna solidário é a dissolução irregular da pessoa jurídica.V – a circunstância de a sociedade estar em débito com obrigações fiscais não autoriza o Estado a recusar certidão negativa aos sócios da pessoa jurídica” (grifo nosso).

4. Empresa que continuou em atividade após a retirada do sócio. Dívida fiscal, embora contraída no período em que o mesmo participava, de modo comum com os demais sócios, da administração da empresa, porém, só apurada e cobrada posteriormente.

5. Não ficou demonstrado que o embargado, embora sócio-administrador em conjunto com os demais sócios, tenha sido o responsável pelo não pagamento do tributo no vencimento. Não há como, hoje, após não integrar o quadro social da empresa, ser responsabilizado.

6. Embargos de divergência rejeitados (EREsp 100.739/SP, Rel. Min. José Delgado, julgado em 6.12.1999 e publicado no D.J.U. de 28.2.2000, (grifo nosso).

Com a adoção da nova tese também pela primeira Seção, restou consolidada a doutrina da responsabilidade tributária subjetiva dos administradores no âmbito do STJ.

Quanto à necessidade de dolo na infração à legislação, contrato social ou dissolução irregular da empresa para caracterizar a responsabilidade do art. 135 do CTN, deve-se asseverar que ao contrário do que afirma a doutrina pátria, o STJ não reputa como relevante a análise do *animus* do agente, exigindo-se tão somente a externalização dos atos ou fatos, que conforme já dito são a infração à lei, ao contrato social ou a dissolução irregular da empresa.

Uma vez demonstrado que o STJ adota atualmente a tese da responsabilidade subjetiva restamos analisar que tipo de responsabilidade subjetiva a Corte Superior adota, ou seja, se entende ser ela por substituição, subsidiária ou solidária.

Nesse ponto, a leitura dos acórdãos não esclarece a posição do STJ uma vez que infelizmente esse tribunal superior não se pauta pela boa técnica na hora de redigi-los o que faz com que encontremos acórdão que afirmam ser a responsabilidade por substituição,<sup>27</sup> ao mesmo tempo que outros afirmam ser subsidiária<sup>28</sup> ou solidária<sup>29</sup>.

Porém a leitura dos votos condutores acaba por esclarecer qual é a posição adotada pelas 1ª e 2ª Turmas do STJ, bem como deixa claro que essa posição é harmoniosa entre os ministros que as compõem.

Desde a época que entendia ser a responsabilidade do artigo 135 do CTN do tipo objetiva, o STJ entendia que mero fato de ser sócio não

27 *AgRg no REsp 724.180/PR, REsp 670.174/RJ*

28 *REsp 833.621/RS e REsp 545.080/MG*

29 *REsp 86.439/ES, AgRg no AG 748.254/RS*

era suficiente para impor a responsabilidade tributária, sendo condição *sine qua non* para tanto, o exercício da administração da empresa. Com a adoção da tese da responsabilidade subjetiva, acrescenta-se a tal entendimento a necessidade de que se comprove que esse administrador praticou um ato considerado como ilícito e mencionado na cabeça do artigo 135 do CTN, ou seja, fraude à lei, ao contrato social ou estatuto ou a dissolução irregular da empresa, conforme se nota na ementa do EREsp 100.739/SP, transcrito antes.

As turmas com competência para julgar matéria tributária (1ª e 2ª Turmas) também entendem ser desnecessário o esgotamento dos bens do contribuinte para se promover a responsabilização do sócio administrador ou do meramente administrador.

Isso fica claro, de certa forma, no entendimento do STJ de que quando consta o nome do responsável na CDA, cabe a ele a prova do não cometimento do ato ilícito, respondendo, portanto, juntamente com a empresa contribuinte pelo débito tributário. Ou seja, para fins da atribuição da responsabilidade perquiri-se apenas a questão do cometimento do ato ilícito, sendo irrelevante a situação patrimonial do contribuinte devedor originário. Nesse sentido afirmou a primeira Seção no julgamento do ERESP nº 702.232/RS.

Assim, não há como se considerar que o STJ adota a teoria da responsabilidade subsidiária, pois o responsável irá responder pelo débito independentemente da solvabilidade e esgotamento de procura de bens do contribuinte.

O mesmo ocorre em relação à teoria da substituição tributária, uma vez que na técnica processual denominada “redirecionamento da execução fiscal” o que se faz é simplesmente a inclusão do co-responsável, sem se retirar a responsabilidade do devedor principal. Ademais, nem todo ilícito que dá origem à co-responsabilidade é contemporânea ou antecedente ao fato gerador, como, por exemplo, na dissolução irregular que é um tipo de ilícito geralmente posterior ao fato gerador, o que faz com que o débito nasça em nome do devedor principal e não em nome do co-responsável.

Ao versar sobre o tema do redirecionamento o voto condutor do ERESP nº 702.232 também acaba também afastando a adoção da tese da responsabilidade por substituição, pois demonstra que o tribunal aceita a execução simultânea do devedor e do co-responsável. Confira trecho do voto condutor transcrito a seguir:

No aresto recorrido, a Primeira Turma entendeu caber ao Fisco a demonstração de qualquer das hipóteses do art. 135 que autorizam a responsabilização pessoal do sócio. Já a Segunda Turma, no acórdão paradigma, concluiu que a responsabilidade pela prova compete ao sócio, já que a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção de liquidez e certeza.

A questão dos autos (responsabilização tributária do sócio-gerente) aponta para três situações de fato distintas:

- a) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, cujo nome não constava da CDA;
- b) execução inicialmente proposta contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente e
- c) execução promovida exclusivamente contra a pessoa jurídica, embora do título executivo constasse o nome do sócio-gerente como co-responsável.

Cada uma dessas hipóteses implica solução jurídica diferenciada.

No primeiro caso, correta a orientação adotada pela Primeira Turma. Iniciada a execução contra a pessoa jurídica e, posteriormente, redirecionada contra o sócio-gerente, que não constava da CDA, cabe ao Fisco demonstrar a presença de um dos requisitos do art. 135 do CTN.

Se da CDA consta apenas a pessoa jurídica como responsável tributária, decorre que a Fazenda Pública, ao propor a ação, não visualizava qualquer fato capaz de estender a responsabilidade

também ao sócio-gerente. Se, posteriormente, pretende voltar-se também contra o patrimônio do sócio, deverá demonstrar a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos ou, ainda, dissolução irregular da sociedade. Nesse sentido, há precedentes de ambas as Turmas:

[...]

Na segunda hipótese, encontra-se correta a tese esposada pela Segunda Turma. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a questão resolve-se com a inteligência do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei n.º 6.830/80, segundo os quais a Certidão de Dívida Ativa goza de presunção relativa de liquidez e certeza (admite prova em contrário, a cargo

do responsável), tendo o efeito de prova pré-constituída. Proposta a execução, simultaneamente, contra a pessoa jurídica e o sócio-gerente, haverá inversão do ônus da prova, cabendo a este último

demonstrar que não se faz presente qualquer das hipóteses autorizativas do art. 135 do CTN. Nesta senda, também não há discordância entre as Turmas:

[...]

A terceira situação não difere substancialmente das duas anteriores. Se da CDA consta o nome do sócio-gerente, mas a execução é proposta somente contra a pessoa jurídica, é de se reconhecer que o ônus da prova compete igualmente ao sócio, tendo em vista a presunção relativa de liquidez e certeza que milita em favor da Certidão de Dívida Ativa.

Em conclusão: no caso em que a CDA já indica a figura do sócio-gerente como co-responsável tributário, tendo sido a ação proposta somente contra a pessoa jurídica ou também contra o sócio, há presunção relativa de liquidez e certeza do título que embasa a execução, cabendo o ônus da prova ao sócio. Na hipótese típica de redirecionamento, há presunção também relativa de que não estavam presentes, na propositura da ação, os requisitos necessários à constrição patrimonial do sócio. Nessa circunstância, inverte-se o ônus da prova, que passará à Fazenda Pública exequente.

O STJ vem ainda adotando o entendimento de que a interrupção do prazo prescricional para o devedor principal também interrompe o prazo para o co-responsável.<sup>30</sup> Esse entendimento somado à não retirada do contribuinte do pólo passivo da ação quando há redirecionamento da execução fiscal e ao entendimento de que a responsabilidade do administrador advém do cometimento de ilícito e não do mero fato de ser sócio ou administrador da empresa, nos leva a concluir que o Superior Tribunal de Justiça adota o entendimento de que a responsabilidade do sócio administrador é do tipo subjetiva e solidária.

30 TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOA JURÍDICA. REDIRECIONAMENTO DA AÇÃO. SÓCIO. CITAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ARTS. 125, III, E 174 DO CTN. ART. 8º, § 2º, DA LEI 6.830/80.1. De acordo com o art. 125, III, do CTN, em combinação com o art. 8º, § 2º, da Lei nº 6830, de 1980, a ordem de citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação ao sócio, responsável tributário pelo débito fiscal.2. Fenômeno integrativo de responsabilidade tributária que não pode deixar de ser reconhecido pelo instituto da prescrição, sob pena de se considerar não prescrito o débito para a pessoa jurídica e prescrito para o sócio responsável. Ilogicidade não homenageada pela ciência jurídica.3. In casu, porém, verifica-se que entre as datas de citação da pessoa jurídica (09/07/77) e de citação do sócio (13/08/96) fluiu o prazo quinquenal (art. 174/CTN), totalizando, simplesmente, 19 anos. Reconhecimento da prescrição.4. Recurso especial provido. (RESP 261.627/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12.09.2000, DJ 23.10.2000 p. 122)

No mesmo sentido, vide REsp 649353 / PR – 1ª turma e RESP nº 962621 / RS – 2ª turma.

Essa afirmação, conforme demonstrado é respaldada pela 1ª e 2ª turma, bem como pela 1ª Seção, que são os órgãos daquele tribunal que tem atribuição para julgar matéria tributária.

De tal conclusão pode-se tirar algumas conseqüências práticas, sendo elas as seguintes:

- a) O sócio que não possui poderes de gerência não responde pelas obrigações tributárias da sociedade;
- b) O administrador não responde pelas obrigações tributárias surgidas em período em que não detinha os poderes de gerência;
- c) A mera ausência de recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica não gera a responsabilidade do administrador;
- d) O administrador somente pode ser responsabilizado por dívidas da pessoa jurídica administrada por atos que denotem infração à lei ao contrato social ou estatuto ou a dissolução irregular da sociedade;
- e) O ato ilícito ensejador de responsabilidade tributária pode ser tanto culposo quanto doloso;
- f) A prova da prática de ato ilícito por parte do administrador compete à Fazenda Pública, exceto se o nome deste constar na CDA, quando então ocorrerá a inversão do ônus probatório;
- g) a interrupção do prazo prescricional para o contribuinte também interrompe o prazo para o sócio administrador solidário.

## 5 CONCLUSÃO

Não há como se considerar os atos que dão origem à responsabilidade tributária como de cunho civil não tributário, uma vez que tais atos modificam a hipótese de incidência em seu aspecto subjetivo passivo e também no aspecto material.

Especificamente quanto à responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN, a doutrina apresenta uma grande divergência havendo posições que entendem ser a responsabilidade do tipo objetiva, enquanto os que entendem ser a responsabilidade subjetiva se dividem entre os que adotam a tese da substituição tributária, responsabilidade principal do contribuinte e subsidiária do responsável, responsabilidade principal do responsável e subsidiária do contribuinte e responsabilidade solidária entre o contribuinte e o responsável.

Verificou-se, também, que a maioria da doutrina entende ser a responsabilidade do administrador uma substituição tributária. No entanto, essa não é a melhor posição. Deve-se entender que a responsabilidade é do tipo solidária.



Isso porque o legislador admite que os atos que ensejam a responsabilidade podem ser tanto anteriores quanto posteriores ao fato gerador, o que demonstra o equívoco da doutrina pátria que afirma que a responsabilidade é do tipo substituição tributária.

Não há como também adotar as demais teorias subjetivas, seja porque algumas delas enfraquecem ao invés de reforçar a garantia de recebimento do crédito tributário, seja pelo silêncio do artigo 135 do CTN quanto à isenção de responsabilidade do contribuinte ou pela não imputação expressa de responsabilidade subsidiária ao contribuinte conforme exige o artigo 128 do CTN.

Apesar da forte posição doutrinária, a jurisprudência do STJ, após chegar a adotar a tese da responsabilidade objetiva, pacificou-se, de forma correta, na tese de que a responsabilidade do sócio administrador é do tipo solidária.

Como consequência disto, somente pode ser considerado como responsável o sócio que possui poderes de administração e que cometeu um dos atos descritos no *caput* do artigo. 135 do CTN, não importando se o ato foi doloso ou culposo. Por ser a responsabilidade do tipo solidária, a interrupção da prescrição para o devedor principal também a interrompe para o responsável tributário.

Soma-se a isso a presunção de veracidade da Certidão da Dívida Ativa (CDA) prevista no artigo 3º da Lei de Execuções Fiscais, o que faz com que quando o nome do sócio conste nessa certidão ocorra a inversão do ônus da prova, fazendo com que o sócio administrador deva provar o não cometimento do ato ilícito que ensejou a responsabilização tributária.

Não há dúvidas, portanto, que o STJ acertou ao abandonar a teoria da responsabilidade objetiva e adotar a teoria da responsabilidade subjetiva do tipo solidária, uma vez que essa posição é a que apresenta a melhor interpretação do artigo 135 do CTN em sua redação atual.

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas de. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade Culposa e Dolosa dos Sócios e Administradores de Empresas por Dívidas Tributárias da Pessoa Jurídica. In FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícios. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros: 1996.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizado por Misabel Abreu MACHADO DERZI, 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

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

BODNAR, Zenildo. *Responsabilidade Tributária do Sócio Administrador*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3.ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícios. *Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2004

LOPES, Anselmo Henrique Cordeiro. *A Responsabilidade Tributária dos Administradores. A incidência do art. 135, III do CTN*. Obtido via internet. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10854&p=1>>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. v. II. São Paulo: Atlas, 2004.

MARTINS, Ives Gandra Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. vol 02. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

ROSA JR, Luis Emygdio F. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

# CONCILIAÇÃO NA JUSTIÇA FEDERAL. A INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO E A QUESTÃO DA ISONOMIA

*Conciliation in Brazilian Federal Courts of  
Justice. The Unavailability of the Public  
Interest and the Matter of Equality*

**Elon Kaleb Ribas Volpi**

*Procurador da Fazenda Nacional*

Sumário: 1 Introdução; 2 Conceito e Natureza Jurídica; 3 A competência da Justiça Federal; 4 O impasse entre conciliação e indisponibilidade do interesse público; 5 Conclusão; Referências Bibliográficas.

**RESUMO** - Análise do instituto da conciliação judicial, em matéria cível e primeiro grau de jurisdição, na Justiça Federal, mostrando-a como via de pacificação social e de solução rápida do litígio. O artigo buscou estabelecer a competência dessa Justiça especializada e elencar as diversas matérias em trâmite, analisando a possibilidade ou não da aplicação da conciliação em cada uma delas e explorando suas características e peculiaridades. Abordou-se a questão da indisponibilidade do interesse público e hipóteses de sua flexibilização, por via legislativa. Além disso, a questão da isonomia na realização de acordos pelos entes públicos foi apreciada.

**PALAVRAS-CHAVE** - Conciliação. Justiça Federal. Indisponibilidade do Interesse Público. Isonomia.

**ABSTRACT** - Analysis of the judicial conciliation regarding civil issues before the Brazilian Federal Lower Courts of Justice, presenting it as a means to social pacification and quick resolution of disputes. One tries to assert the jurisdiction of Federal Courts regarding conciliation, listing different subject matters which have been addressed by those Courts and verifying the legal possibility of conciliation in each case through the analysis of their characteristics. Within this context, it is also considered the unavailability of the public interest and the cases where it might be flexibilized through legislation. As well as the principle of equality vis-à-vis the agreements made by public entities.

**KEYWORDS:** Conciliation. Federal Court of Justice. Unavailability of the Public Interest. Equality.

## 1 INTRODUÇÃO

A conciliação tem sido apontada como uma forma de, ao mesmo tempo, obter uma solução mais rápida do litígio, construída pelas partes, ao invés de “outorgada” pelo Estado, e promover um desafogamento do Judiciário. Daí a recente campanha do Conselho Nacional de Justiça: “Conciliar é legal”<sup>1</sup>, cujo objetivo é incentivar a realização de acordos nos processos em trâmite em qualquer grau de jurisdição. A iniciativa é fundamental e deve ser acompanhada de outras medidas que visem a incutir nos operadores do direito e nos jurisdicionados o espírito conciliatório. Contudo, a tarefa de conciliar é muito maior e mais profunda do que simplesmente “desafogar o Judiciário”. Com efeito, esse é, na verdade, um benefício indireto se comparado com a pacificação social obtida por meio da participação das partes na administração da justiça<sup>2</sup>. Nesse cenário surgiu, também, o projeto de lei que busca regular a chamada “mediação”.

Um obstáculo a ser considerado nessa empreitada é a “cultura do conflito” que predomina na mente dos operadores do direito, segundo a qual as controvérsias devem ser deduzidas em argumentos jurídicos com a solução dada pelo Estado-juiz, ainda que, bizarramente, tardia e, por vezes, longe das expectativas das partes.

Na verdade, parece ser de nossa cultura preferir que o Estado substitua a vontade das partes (conforme célebre concepção de Chiovenda<sup>3</sup>), a tentar compor o conflito. Em regra, o máximo que se faz é o que se conhece tecnicamente como negociação: tentar cooptar a outra parte a atender os reclamos, sob a “ameaça” de se ingressar no Judiciário. Isso é muito pouco. Mas é certo que, por vezes, é mais trabalhoso tentar realizar extrajudicialmente um acordo. Esse é um dos fatores que afetam a obtenção de soluções amigáveis nos conflitos.

Entretanto, a busca por conciliação tem crescido, diante da demora e custos das decisões judiciais. Ela é especialmente marcante na Justiça do Trabalho e nos Juizados Especiais e as reformas do processo civil a contemplaram. A Lei n.º. 8.952/94 incluiu o inciso IV no art. 125

1 BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: <<http://www.conciliar.cnj.gov.br/conciliar/index.jsp>>. Acesso em: 30 jan.2007.

2 A conciliação também não pode ser vista como uma maneira de o devedor pagar menos do que deve, aproveitando-se da pressão econômica que há, muitas vezes, sobre o credor, mormente na Justiça do Trabalho.

3 NASSIF, Elaine. *Conciliação judicial e indisponibilidade de direitos: paradoxos da “justiça menor” no processo civil e trabalhista*. São Paulo: LTR, 2005, p.151. Apud CHIOVENDA, Giuseppe. *La acción en el sistema de los derechos*. Bogotá: Temis, 1986.

do Código de Processo Civil: “O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, competindo-lhe [...] IV – Tentar, a qualquer tempo, conciliar as partes”.

Mais recentemente, a Lei nº. 10.444/02 alterou o art. 331 daquele diploma legal, determinando a designação de audiência preliminar, em que se tentará a conciliação.

Contudo, no âmbito da Justiça Federal, há algumas questões intrincadas a serem debatidas. A determinação constitucional da competência da Justiça Federal se dá, especialmente, em razão da natureza do sujeito, eis que, em regra, estará presente num dos polos da relação jurídica um ente da Administração Pública Direta ou Indireta. Daí vem a questão envolvendo a indisponibilidade do interesse público, aspecto distintivo de tais sujeitos. Como “conciliar” isso com a necessidade de conciliação? Outra questão diz respeito à isonomia. Admitindo-se que a Administração Pública possa conciliar, poderá ela fazer acordos diferentes com administrados em situação igual, sob o manto da conveniência administrativa?

Este artigo pretende suscitar o debate no âmbito da Justiça Federal, enfrentando as questões da indisponibilidade do interesse público, legalidade e isonomia/impessoalidade.

## 2 CONCEITO E NATUREZA JURÍDICA

O vocábulo “conciliação” é equívoco. Daí a necessidade de situá-la e diferenciá-la de outras formas de alternativas de resolução de conflitos como mediação, negociação, arbitragem. Na mediação, um terceiro buscará aproximar as partes a fim de que elas mesmas cheguem a uma solução da controvérsia. A ele não cabe impor, ou sequer propor, uma resposta, por isso ela é considerada uma forma de autocomposição. Igualmente, na negociação, as partes por si próprias, ou por seus procuradores, tentam chegar a um acordo. Na arbitragem, um terceiro escolhido pelas partes tem a incumbência de resolver o conflito, sendo uma forma de heterocomposição.<sup>4</sup> Conceituando a conciliação, José Maria Rossani Garcez escreveu:

No Brasil a expressão conciliação tem sido vinculada principalmente ao procedimento judicial, sendo exercida por juízes, togados ou leigos, ou por conciliadores bacharéis em direito, e representa, em realidade, um degrau a mais em relação à mediação, isto significando que o conciliador não se limita apenas a auxiliar as partes a chegarem, por elas próprias, a um acordo, mas também pode aconselhar e tentar induzir as mesmas a

4 SILVA, João Roberto. *A mediação e o processo de mediação*. 1. ed. São Paulo: Paulistanajur, 2004. p.77-78. APUD COOLEY, John W. *A advocacia na mediação*. Brasília: Ed. UNB. 2001.

que cheguem a este resultado, fazendo-as divisar seus direitos, para que possam decidir mais rapidamente.<sup>5</sup>

A Procuradora do Trabalho, Elaine Nassif, traduziu um conceito da doutrina italiana nesses moldes:

[...] um procedimento de resolução de controvérsias, na qual uma terceira pessoa imparcial, o conciliador, assiste às partes em conflito guiando a sua negociação e orientando-as no sentido de encontrar acordos reciprocamente satisfatórios.<sup>6</sup>

Nessa linha, a definição constante da Enciclopédia Jurídica Leib Soibelman:

Conciliar é fazer com que as partes entrem em acordo, dispensando uma decisão de mérito do juiz, cuja sentença passa a ser meramente homologatória da vontade das partes, embora com o mesmo valor de uma sentença ordinária.<sup>7</sup>

Em síntese, a conciliação é um procedimento de solução de controvérsias em que um terceiro, de forma imparcial, conduz as partes a um acordo satisfatório. Pode ser judicial ou extrajudicial.

Em que pese a virtual unanimidade no conceito de conciliação, a sua natureza jurídica já é bastante controvertida. Conforme lição de Wagner Giglio, pode-se vislumbrar três correntes: a que classifica a conciliação como um ato jurisdicional normal, por considerar a jurisdição como ponto de partida e de chegada; para essa corrente seria uma atividade do juiz e das partes, disciplinada pela lei; a segunda, que vê a conciliação como um ato intermediário entre o jurisdicional e o administrativo, uma vez que a lide seria solucionada sem a intervenção do juiz, mas com resultado idêntico ao que seria alcançado por seu intermédio; e a corrente que concebe a conciliação como um mero ato administrativo, com características próprias. Ao propor a conciliação, o juiz não exerceria a função jurisdicional,

5 GARCEZ, José Maria Rossani. *Negociação. ADRS Mediação. Conciliação e Arbitragem*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris, 2004, p.54.

6 NASSIF, Elaine. *Conciliação judicial e indisponibilidade de direitos: paradoxos da "justiça menor" no processo civil e trabalhista*. São Paulo: LTR, 2005, p.151. Apud RUSSO, Carmine; MASTRANGELO, Tiziana; RAINERI, Pierangelo. *Conciliazione e arbitrato*. Roma: Romana, 2002

7 SOIBELMAN, Leib. *Enciclopédia Jurídica Eletrônica*. Editores Lea Hasson Soibelman e Felix Soibelman. Rio de Janeiro: Elfez, 2005. Cd-Rom

mas sim administrativa, que pode ser classificada com um dos atos administrativos externos praticados pelos tribunais.<sup>8</sup>

Elaine Nassif traça quadro em que elenca as seguintes possibilidades:

- corrente jurisdicionalista: vê a conciliação como instituto processual. Privilegia o princípio inquisitivo e o papel interventor do juiz;
- corrente contratualista: enfatiza o poder dispositivo das partes. O acordo homologado é um negócio jurídico e vale como título executivo porque a lei o diz e não por causa da coisa julgada, a que não estaria adstrito.
- corrente da jurisdição voluntária: admite três subcorrentes: administrativista, jurisdicionalista e autonomista. As subcorrentes administrativista e jurisdicionalista equivaleriam às correntes contratualista e jurisdicionalista. A subcorrente autônoma considera a jurisdição voluntária com um terceiro gênero distinto, nem jurisdicional nem administrativo.
- corrente híbrida: seria contratualista quanto ao procedimento e jurisdicionalista quanto aos efeitos.<sup>9</sup>

A conceituação definitiva da natureza jurídica da conciliação foge ao escopo deste trabalho. Entretanto, a corrente híbrida supramencionada parece ser a que melhor se ajusta ao nosso sistema jurídico. Isso porque a conciliação depende da vontade das partes, seja para se submeter ao procedimento, ou para dizer quais os termos do acordo. As questões processuais (contraditório, prova) ou de direito material (culpa, debates doutrinários e jurisprudenciais) ficam afastadas no momento da conciliação, isto é, abre-se mão de buscar a verdade material, com todo o seu custo material e emocional implícito (produção de provas, possibilidade de recursos, liquidação), com o objetivo de por fim ao conflito. A rigor, não se cuidará do processo, mas sim da manifestação de vontade da parte na celebração de um negócio jurídico que solucione o litígio. Contudo, os efeitos que são atribuídos a esse ato são jurisdicionalizados. Uma vez homologado pelo juiz o acordo, este terá a eficácia de título executivo, não cabendo recurso contra essa sentença homologatória. São consequências que estão muito além da mera vontade das partes e que são chanceladas pelo Estado-juiz ao conceder *status* de definitividade (próprio da Jurisdição) ao negócio jurídico. Daí sua natureza híbrida.

8 GIGLIO, Wagner D. *A conciliação nos dissídios individuais do trabalho*. 2. ed. Porto Alegre: Síntese, 1997.

9 NASSIF, Elaine. *Conciliação judicial e indisponibilidade de direitos: paradoxos da "justiça menor" no processo civil e trabalhista*. São Paulo: LTR. 2005, p.113-114.

Depreende-se de seu conceito e natureza que a conciliação, além da solução mais rápida do litígio e da maior possibilidade de cumprimento ao acordo (já que as próprias partes deliberaram sobre isso), traz outros benefícios como a liberação dos órgãos do Judiciário para atuação mais célere nas demais causas.

### 3 A COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL

Como o presente trabalho se cinge à conciliação na esfera da Justiça Federal, é necessário estabelecer a razão de ser dessa justiça especializada, isto é, o que determinará sua competência e, em função disso, de que “causas” ela tratará.

Situando historicamente o tema, percebe-se que a especialização de um ramo da justiça como “federal” é fruto da República. Antes disso, no Brasil-império, a Justiça era una e, em boa medida, controlada pelo Imperador, a despeito da vastidão do território.

Com a proclamação da República, o Poder Judiciário ganhou nova conformação, de inspiração notadamente norte-americana. A distinção foi bem definida por Rui Barbosa:

Na dualidade judiciária da nossa organização constitucional, não pode haver senão duas idéias: a de uma justiça criada pelo Estado, e a de uma justiça ligada à União; a justiça local e a justiça federal. À justiça local incumbe, como competência que lhe é nativa, o domínio das relações civis de caráter comum; à justiça federal pertence privativamente o domínio dos fatos e das relações de natureza política, daquelas que entendem com o regime constitucional, ou que tocam fundamentalmente às instituições constitucionais.<sup>10</sup>

O marco legislativo, antes mesmo da Constituição de 1891, foi o Decreto nº. 510 de 22.06.1890, que deitou as bases da organização do Estado, o qual tomaria corpo na Constituição. Esse decreto previa um Supremo Tribunal Federal, juízes federais e tribunais federais. Logo em seguida, o Decreto nº. 848 criou oficialmente a Justiça Federal. Posteriormente, a Lei nº. 221 de 1894 completou a organização da Justiça Federal e, em 1918, foi aprovada a Consolidação da Justiça Federal, pelo Decreto nº. 3048<sup>11</sup>.

Extinta a Justiça Federal pela Constituição Federal de 1937, ela só seria restabelecida em 1946 (parcialmente), e em 1965, pelo Ato

10 FREITAS, Vladimir Passos. *Justiça Federal: histórico e evolução no Brasil*. Curitiba: Juruá Editora, 2003.p.18 APUD BARBOSA, Rui. *Comentários à Constituição Federal Brasileira*. V. IV. P.61.

11 FREITAS, Vladimir Passos. *Justiça Federal: histórico e evolução no Brasil*. Curitiba: Juruá, 2003. p.23.



Institucional nº. 2, e, mais especificamente, com a Lei nº. 5.010/66, passou a ter, basicamente, a configuração que hoje apresenta.<sup>12</sup>

Percebe-se, então, que a criação da Justiça Federal estava intimamente ligada ao regime republicano e à ideia de Federação.

O constituinte de 1988 manteve, *grosso modo*, a “especialização” da Justiça Federal antes estabelecida. Pode-se dizer, então, que a competência<sup>13</sup> da Justiça Federal é diferenciada, em razão dos critérios constitucionais de distribuição da competência.

Na interpretação das regras constitucionais de competência, tudo o que não for atribuição da Justiça do Trabalho, da eleitoral e da Militar é da Justiça Comum (Federal e Estadual). Tudo o que não couber na competência da Justiça Federal é da competência residual da Justiça Estadual.<sup>14</sup>

Não houve uma mudança nos critérios de delimitação da competência. Basicamente esse critério é estabelecido em razão da pessoa, ou seja, presente a União Federal e outros entes federais, a competência será da Justiça Federal. Nesse sentido:

Com relação à União Federal, o legislador, dadas as peculiaridades das questões que a envolvem, achou por bem criar uma justiça especializada, incumbida de apreciar e julgar as ações do seu interesse. Daí dizer-se que o critério que determina a fixação da competência para julgamento das causas de interesse da União Federal é em razão da qualidade da pessoa na lide. Despreza-se qualquer outro critério, matéria, territorial ou de alçada. O que importa é a presença ou não da União Federal na lide. [...]

Não é obra do legislador ordinário a fixação desse foro especial, destinado ao julgamento das causas de interesse da União Federal. Trata-se de matéria insculpida no texto da Lei Fundamental e complementada pela legislação infraconstitucional. Assim, a Constituição atribui à Justiça Federal competência para processar e julgar as causas de interesse da União, entidade autárquica e empresa pública federal<sup>15</sup>.

Portanto, apenas o que estiver estritamente disposto no texto constitucional será de competência da Justiça Federal.

Em que pese a competência ser fixada, basicamente, em função do sujeito, tal critério não é elencado no diploma processual civil. Nele podem

12 SOUTO, João Carlos. *A união federal em Juízo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2000. p.215.

13 Não se pode ignorar a distinção feita entre jurisdição e competência. A primeira é expressão de um poder, o Judiciário, a segunda decorre daquela como necessidade de racionalização e divisão de tarefas; é a “medida de jurisdição”.

14 BOCHENEK, Antônio César. *Competência civil da justiça federal e dos Juizados Especiais*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004. p.57.

15 SOUTO, João Carlos. *A união federal em Juízo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2000. p.210.

ser visualizados os critérios material, funcional, territorial e em razão do valor. Assim, a doutrina diverge quanto a qual deles a competência da Justiça Federal se relaciona. Para Moacyr Amaral dos Santos:

A esta última competência – em razão das pessoas – não se refere o Código de Processo Civil. Na técnica desse Código, onde estaria incluída tal modalidade de competência? Para certos e ilustres intérpretes da lei, a competência em razão das pessoas seria abrangida pela competência funcional. Com a devida vênia, pensamos diversamente. A competência em razão das pessoas se distingue pelos sujeitos da lide – autor e réu – não pelas funções dos juízes. Por essa razão ela somente poderá, vista a lide pelos seus elementos externos, isto é, segundo o critério objetivo, ser abrangida pela competência em razão da matéria, na técnica do Código de Processo Civil, e, assim, incluída entre as competências absolutas.<sup>16</sup>

Percebe-se, portanto, que a competência da Justiça Federal é absoluta.

É possível subdividir a competência da Justiça Federal, prevista no texto constitucional, à luz dos critérios acima mencionados. Assim:

A Justiça Federal tem competência para o processo e julgamento das causas em que determinadas pessoas são partes na relação processual (art. 109, I e II), além das causas estabelecidas pelo critério material (art. 109, parte final dos incisos X e XI), pessoal-material (art. 109, III), pessoa- procedimental (art. 109, VIII) e funcional (arts. 108 109, parte intermediária do inciso X)<sup>17</sup>.

Para o fim a que se propõe este trabalho importa saber quem são as pessoas (da Administração Pública) que litigam na Justiça Federal. Assim, do ponto de vista subjetivo, pode-se visualizar conflitos contra a União, suas autarquias (INSS, INCRA, IBAMA, etc), conselhos de classe (CRF, OAB, etc), fundações públicas federais (FUNASA, IBGE, FUNAI, etc), empresas públicas (CEF, ECT, INFRAERO, EMGEA, etc), entes no exercício de atividade federal delegada (universidades, hospitais).

Diante da quantidade de entes da Administração Pública Federal que litigam na Justiça Federal, as causas podem versar sobre os mais diversos ramos do direito. No entanto, na tentativa de uma classificação sob o aspecto objetivo, podemos listar a natureza de algumas lides: administrativas (reajuste de servidores, por exemplo), tributárias (incluindo

16 SOUTO, João Carlos. *A união federal em Juízo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2000. p.220. APUD SANTOS, Moacyr Amaral. Primeiras linhas de direito processual civil. 12ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1985. vol. 1.

17 BOCHENEK, Antônio César. *Competência cível da justiça federal e dos Juizados Especiais*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004. p.57.

aí a execução fiscal), previdenciárias, agrárias, ambientais, possessórias, referentes ao Sistema Financeiro da Habitação, à nacionalidade e naturalização, aos direitos indígenas e as de competência dos Juizados Especiais. Em razão do critério material, há, ainda, as causas fundadas em tratado ou contrato da União com Estado estrangeiro ou organismo internacional e as causas entre Estado estrangeiro ou organismo internacional e município ou pessoa domiciliada ou residente no Brasil.

Cabe anotar a existência da chamada “intervenção anômala” da União, trazida pela Lei n.º. 9469/97. Essa lei introduziu a possibilidade de a Administração Pública em Juízo intervir, demonstrando, apenas, interesse econômico:

Art. 5º A União poderá intervir nas causas em que figurarem, como autoras ou rés, autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista e empresas públicas federais.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas de direito público poderão, nas causas cuja decisão possa ter reflexos, ainda que indiretos, de natureza econômica, intervir, independentemente da demonstração de interesse jurídico, para esclarecer questões de fato e de direito, podendo juntar documentos e memoriais reputados úteis ao exame da matéria e, se for o caso, recorrer, hipótese em que, para fins de deslocamento de competência, serão consideradas partes.

Embora não haja, ainda, manifestação do Supremo Tribunal Federal acerca da sua constitucionalidade, o dispositivo é bastante criticado:

A falta de técnica com que o instituto foi concebido e a inusitada regência que se lhe emprestou geram figura insólita, de difícil trato pelo direito processual. Não são poucos, com efeito, que sustentam a inconstitucionalidade da intervenção anômala, quando menos pela forma absolutamente estranha com que tratou o tema da competência diante da intervenção (violando, nisso, a regra expressa do art. 109, I, da CF).<sup>18</sup>

Por fim, convém anotar que a criação dos Juizados Especiais Federais, em 2001, pela Lei n.º. 10.259, não significou alteração de competência, mas sim criação de procedimento próprio para processamento de causa menos complexas, dentro do rol de competências da Justiça Federal.

18 MARINONI, Luiz Guilherme e ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do processo do conhecimento*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2005. p.190.

#### 4 O IMPASSE ENTRE CONCILIAÇÃO E INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO

Definidos os possíveis protagonistas da conciliação, cabe agora enfrentar a questão atinente à indisponibilidade do interesse público, caráter distintivo dos entes públicos que litigam, e que pode, à primeira vista, inviabilizar qualquer vislumbre de acordo ante a impossibilidade de tais entes transigirem com relação a seus interesses.

Tais sujeitos, a rigor, não titularizam esses interesses, são apenas seus curadores, na medida em que o efetivo titular é o Estado. Nesse sentido leciona Celso Antônio Bandeira de Mello:

Relembre-se que a Administração não titulariza interesses públicos. O titular deles é o Estado, que, em certa esfera, os protege e exercita através da função administrativa, mediante o conjunto de órgãos (chamados administração, em sentido objetivo ou orgânico), veículos da vontade estatal consagrada em lei<sup>19</sup>.

Essa distinção acerca do verdadeiro titular do interesse público é bastante importante, como se verá adiante. O mesmo autor ensina que “a indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – que é também um dever – na estrita conformidade do que predispuer a *intentio legis*”<sup>20</sup>.

É curioso observar que costuma-se ver o Estado como um ente abstrato que paira acima da sociedade, com o qual temos uma relação de alteralidade, isto é, ele é visto como um “outro” sujeito. Mas ao se recordar as lições de Teoria Geral do Estado, percebe-se que a razão de ser do Estado Moderno é o homem – ao menos no Ocidente. O Estado é concebido não mais em razão da divindade, mas em função da coletividade. Assim, podemos dizer, parodiando Luis XIV, que “o Estado somos nós”<sup>21</sup>.

Nessa linha se manifesta o Juiz Federal Emmerson Gazda em artigo sobre o poder-dever de transigir a que Administração Pública está adstrita:

19 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p.45

20 Idem. p. 45

21 Luis XIV. Rei absolutista, autor da célebre frase “Le État c'est moi”.

É por isso e para isso que o Estado existe, constituindo-se a pessoa humana, de forma individual e coletiva, em seu princípio, seu meio e seu fim. Princípio porque quem lhe constitui são seus próprios integrantes. Meio porque é a pessoa humana integrante do Estado que deve lhe dirigir e conduzir, tanto pela participação direta como agente do Estado, como especialmente pela participação política. Fim em razão de o Estado estar constituído para assegurar aos seus membros a sobrevivência, convivência, socialização e pleno desenvolvimento.<sup>22</sup>

Nesse ponto é oportuno anotar outra distinção: interesse público primário e interesse público secundário. Aquele se relaciona com os fins do Estado. Diz com a vontade popular expressa no texto constitucional. Este diz respeito a interesses transitórios do Governo, que podem não coincidir com aquele.

De um modo geral, a doutrina e a jurisprudência assinalam que o interesse público, em razão de sua indisponibilidade e supremacia, não admite conciliação ou transação, exceto se autorizada por lei.

Para João Carlos Souto, *o ente público é titular de direito indisponível, não sujeito a transação – salvo os casos especificados em lei – e a renúncia por parte de seus administradores (sic)*<sup>23</sup>.

Ao vincular a indisponibilidade do interesse público ao princípio da legalidade, Celso Antônio Bandeira de Mello diz que: *os bens e os interesses não se acham entregues à livre disposição da vontade do administrador. Antes, para este, coloca-se a obrigação, o dever de curá-los nos termos da finalidade a que estão adstritos. É a ordem legal que dispõe sobre ela.*<sup>24</sup>

Igualmente, no âmbito tributário, Luciano Amaro, ao tratar da transação e remissão, diz que:

A transação, instituto previsto no art. 840 do Código Civil de 2002, é, no plano tributário, regulada no art. 171 do Código Tributário Nacional. Curiosamente, o Código Civil de 2002, que expressou, como vimos linhas atrás, a aplicação das normas de compensação às dívidas fiscais e parafiscais, afirma que a transação só se permite quanto a direitos patrimoniais de caráter privado. Não obstante, o referido art. 171 do Código Tributário Nacional prevê a possibilidade de a lei facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação

22 GAZDA, Emmerson. Administração Pública em juízo: poder-dever de transigir. *Direito Federal: revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil*, v. 23, n.º 83, p.131-158, jan/mar 2006. Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/artigos/edicao010/emmerson\\_gazda.htm](http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/artigos/edicao010/emmerson_gazda.htm)> Acesso em: 02 fev. 2007.

23 SOUTO, João Carlos. *A união federal em juízo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p.177

24 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p.46.

tributária, celebrar transação, que, mediante concessões recíprocas, importe em terminação de litígio e conseqüente extinção da obrigação tributária (ou do ‘crédito tributário’, como diz o Código); deve a lei indicar a autoridade competente para autorizar a transação (art. 171, parágrafo único), o que também não pode implicar a outorga de poderes discricionários. A remissão (perdão de débito), tratada nos arts. 385 e seguintes do Código Civil de 2002, é disciplinada no plano fiscal pelo art. 172 do Código Tributário Nacional, que arrola as várias situações em que a lei pode autorizá-la. Mais uma vez, não se trata de providência que fique a critério da autoridade administrativa.<sup>25</sup>

Nesse sentido, também, Eduardo de Moraes Sabbag leciona sobre transação:

Trata-se de acordo ou concessões recíprocas que põem fim ao litígio (Lei n.º. 10.406/2002, arts. 840 a 850 do Código Civil). Ademais, depende de lei autorizativa para sua instituição (modalidade indireta de extinção do crédito tributário).<sup>26</sup>

No tocante à transação no direito tributário (art. 171 do Código Tributário Nacional), há quem defenda, inclusive, a sua inconstitucionalidade:

Nos lindes da tributação, contudo, tenho para mim que não há lugar para a transação. Em despeito do quanto dispõe o art. 171 do Código Tributário Nacional e apesar da equivocada opinião ainda prosperante em expressiva parcela da doutrina, não padece dúvida que o aludido instituto afigura-se incompatível com as premissas concernentes à tributação, dentre elas a necessária discricionariedade que preside a transação e a vinculabilidade que permeia toda função administrativa relativa aos tributos. [...] Pelos argumentos expostos, observo que o art. 171 abriga uma vitanda impropriedade, merecendo declarado ilegal e inconstitucional pelas Cortes Administrativas e Judiciais, enquanto o Congresso Nacional não fizer o que deve, ou seja, bani-lo do CTN.<sup>27</sup>

É importante notar que a o vocábulo “transação” é, muitas vezes, utilizado de forma equívoca. Assim, fala-se em transação

25 AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2003. p.377.

26 SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Premier Máxima. 2005. p. 241-242.

27 ÁLVARES, Manoel. *Código tributário nacional comentado*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2005. p. 710. APUD JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Comentários ao código tributário nacional*, coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva. 1998. v. 2.

quando na verdade trata-se de parcelamento (v.g. as leis que instituem parcelamento na esfera tributária). Possivelmente isso se deve ao fato de o Poder Público – Fisco – quando institui o parcelamento, de certa forma, transige quanto à integridade de recebimento de seu crédito, seja porque admite o pagamento em várias parcelas, ou porque concede algum benefício para quem se submete ao instituto. Mas é certo que as consequências de um e de outro instituto são diversas. Pela dicção do art. 151, VI, do Código Tributário Nacional, o parcelamento é forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (instituída, aliás, pela Lei Complementar n.º. 104/ 2001), enquanto que a transação é forma de extinção do crédito (art.156, III do CTN).

Nesse sentido leciona Rodrigo César de Oliveira Marinho<sup>28</sup>, que, ao comentar o parcelamento previsto na Medida Provisória n.º. 303/06, defendeu que transação não é forma de extinção do crédito<sup>29</sup>. De fato, o argumento é consistente eis que, a rigor, a transação, por si só, não levará à extinção do crédito tributário, mas ela pode ser o meio a partir do qual será extinta a obrigação tributária. A transação deve, portanto, ser devidamente situada e isso requer, para a garantia da indisponibilidade do interesse público e da isonomia/impessoalidade, que a legalidade seja observada, havendo muito espaço a ser disciplinado, pela via legislativa, para que a conciliação no âmbito federal possa ter mais resultados.

Exemplo disso é a Resolução n.º. 443 de 22 de fevereiro de 2006 do Conselho Federal de Farmácia, que faculta aos conselhos regionais

28 MARINHO, Rodrigo César de Oliveira. *Os Efeitos Decorrentes da Transação sob o foco da MP 303/2006*. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_index.php?home=home\\_artigos&m=\\_&nx\\_=&viewid=144886](http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=144886)>. Acesso em 27 fev. 2007.

29 A celebração da transação não faz desaparecer qualquer dos elementos do liame obrigacional. O sujeito ativo continua intacto, com o seu dever subjetivo de exigir o objeto da prestação, assim como o sujeito passivo com dever que lhe é inerente e o objeto da prestação. A única coisa que se modificou foi a ampliação do leque de opções que o sujeito passivo tinha para solver a sua dívida. Nada mais do que isso. No caso do parcelamento concedido pelo Estado, através da MP 303/2006, o sujeito passivo ganhou mais uma forma para poder cumprir o dever que lhe é cometido pela obrigação tributária. A extinção dessa obrigação somente se operará, quando findo o pagamento de todas as parcelas definidas quando da celebração do termo que traduz a transação, momento em que desaparecerá o elemento “crédito” da relação jurídica tributária, ou seja, o dever subjetivo de realizar a prestação, que é inerente ao sujeito passivo dessa relação.

#### Conclusão

Diante de tais argumentos, só podemos concordar que a transação não tem o condão de extinguir a obrigação jurídica tributária, no entanto, a celebração da transação suspende a exigibilidade dessa obrigação jurídica, até que o sujeito passivo venha a descumprir alguma das normas veiculadas por ocasião da celebração do termo de transação. Pela transação autorizada através da MP 303/2006, a suspensão da exigibilidade da obrigação tributária perdura até o pagamento final, quando se opera a extinção dessa obrigação ou, por exemplo, até que o sujeito passivo deixe de efetuar o pagamento de duas prestações consecutivas ou alternadas, conforme disposto por essa norma que autorizou a transação. Fecha-se aqui o entendimento de que o parcelamento é uma forma de concessão por parte do credor, com o intuito de facilitar, disponibilizando novas alternativas para que o devedor cumpra com a sua obrigação. E, sendo uma concessão, nada mais certo do que enquadrar o parcelamento como espécie de transação, sem esquecer que, no âmbito do Direito Tributário, a transação não gera a extinção da obrigação tributária que, por sua vez, somente será observada, quando do pagamento integral da dívida.

possibilidade de transação<sup>30</sup>, e a Lei nº. 9.469/97<sup>31</sup>, disciplinadora da atuação da Administração Federal em juízo, e que, dentre outras coisas, trouxe a possibilidade de o Estado transigir em determinados casos:

LEI Nº. 9.469, DE 10 DE JULHO DE 1997

Art. 1º O Advogado-Geral da União e os dirigentes máximos das autarquias, das fundações e das empresas públicas federais poderão autorizar a

30 RESOLUÇÃO No- 443, DE 22 DE FEVEREIRO DE 2006. Unifica os procedimentos administrativos de transação nos processos administrativos e executivos fiscais nos Conselhos Regionais de Farmácia.

O CONSELHO FEDERAL DE FARMÁCIA, Pessoa Jurídica de Direito Público Interno, criada pela Lei Federal nº. 3.820, de 11 de novembro de 1960; Considerando a Decisão do Supremo Tribunal Federal nos autos da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1717/DF, que reconheceu o múnus públicos dos Conselhos de Profissões Regulamentadas, declarando a inconstitucionalidade do artigo 58, e seus parágrafos 1º, 2º, 4º, 5º, 6º, 7º e 8º da Lei Federal nº. 9.649/98; Considerando que como Entes Públicos os Conselhos Federal e Regionais de Farmácia devem observar os princípios norteadores da Administração Pública, dentre estes, a legalidade, impessoalidade, publicidade, moralidade e eficiência; Considerando a natureza tributária das contribuições dos Conselhos Federais de Profissões Regulamentadas e a Receita dos artigos 26 e 27, da Lei Federal nº. 3.820/60; Considerando as Leis Federais nº. 6.830/80, 8.429/92 e 8.906/94; Considerando a necessidade de estabelecer unidade de procedimentos de transações administrativas dos processos administrativos e executivos fiscais em trâmite nos Conselhos Regionais de Farmácia, resolve:

Art. 1º - É garantido aos conselhos regionais de farmácia a transação administrativa nos processos administrativos e executivos fiscais, sendo facultada às pessoas físicas e jurídicas inscritas mediante provocação escrita dirigida ao Presidente do CRF respectivo.

Parágrafo único: Cabe ao conselho regional observar o prazo da transigência firmada, não podendo protrair até um ano após o mandato da Diretoria que ratificou o TERMO DE TRANSAÇÃO, por ato de seu Presidente.

Art. 2º - Os processos administrativos fiscais devem ser autuados, registrados e numerados, na forma da resolução 293/96 deste órgão, cabendo a negociação administrativa ao seu Presidente, ou Diretor-Tesoureiro, vedada a delegação.

Art. 3º - Caberá aos senhores Presidente e Diretor-Tesoureiro visarem e homologarem todas as transações administrativas dos procedimentos administrativos fiscais, sob pena de nulidade.

Art. 4º - É garantida a transação fiscal nos processos executivos fiscais com trâmite definido pela Lei Federal nº. 6.830/80, devendo ser remetido o termo de transação para o juízo federal competente, para fins de respectiva homologação.

Art. 5º - É garantido ao Procurador, Assessor ou Advogado contratado do Conselho Regional, a percepção de honorários advocatícios referente à transação administrativa de processos ajuizados, cabendo ao Presidente editar ato administrativo que garanta a verba, no limite de 10% (dez por cento) do débito executivo fiscal.

Art. 6º - O pagamento de honorários advocatícios tem natureza alimentar, devendo o conselho regional proceder ao levantamento mensal dos acordos firmados e verbas recebidas, para quitação em favor do Procurador, Assessor ou Advogado contratado, até trinta dias do mês subsequente à sua liquidação.

Art. 7º - Deve o Conselho Regional de Farmácia adotar procedimentos administrativos e contábeis, para promoção de transação administrativa, designando servidor do conselho, para adoção dos procedimentos no fim de decisão da Presidência a respeito, nos termos do artigo 2º desta Resolução.

Art. 8º - É delegado aos Procuradores, Assessores ou Advogados contratados a celebração de TERMO DE TRANSAÇÃO, referente aos processos executivos fiscais, devendo elaborar termo próprio, lançado aos autos e remetido ao juízo federal competente.

Art. 9º - Os serviços de Auditoria Interna deverão promover levantamento dos créditos executivos fiscais não cobrados e não ajuizados, quando do exame das prestações de contas e auditorias de inspeção nos Conselhos Regionais de Farmácia.

Parágrafo Único: O procedimento do caput deste artigo também é aplicável aos processos executivos fiscais em andamento.

Art. 10 - O Conselho Regional de Farmácia, quando do encaminhamento da prestação de contas do respectivo exercício, deverá informar obrigatoriamente os créditos fiscais cobrados e não ajuizados, referente ao último quinquênio, sob pena de rejeição na forma da lei.

Art. 11 - Esta resolução entra em vigor na data de sua publicação.

JALDO DE SOUZA SANTOS.

Disponível em: <[http://www.crfsp.org.br/juridica/legislacao/legislacao\\_shw.asp?id=709](http://www.crfsp.org.br/juridica/legislacao/legislacao_shw.asp?id=709)> Acesso em: 03 mar. 2007.

31 Brasil. Lei Federal nº. 9.469 de 10 de julho de 1997. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9469.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9469.htm)>. Acesso em: 03 mar. 2007.



realização de acordos ou transações, em juízo, para terminar o litígio, nas causas de valor até R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais), a não-propositura de ações e a não-interposição de recursos, assim como requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para cobrança de créditos, atualizados, de valor igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), em que interessadas essas entidades na qualidade de autoras, rés, assistentes ou oponentes, nas condições aqui estabelecidas.

Como se vê, há lei regulando, ainda que de forma tímida, a matéria, e não há dúvida que a administração pública federal está adstrita ao princípio da legalidade. Contudo, dentro de nosso ordenamento jurídico, independentemente da criação legislativa, há espaço para a realização de conciliação, ainda que seja extremamente salutar a edição de leis regulando de forma mais ampla o instituto. Ao lado da referida lei, mais recentemente, a Lei nº. 10.522/02<sup>32</sup> autorizou a desistência ou não ajuizamento em causas de competência da Procuradoria da Fazenda Nacional<sup>33</sup>. Com efeito, tem

32 Brasil. Lei federal nº. 10.522 de 19 de julho de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10522.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10522.htm)>. Acesso em 03 mar. 2007.

33 Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente:

I - à contribuição de que trata a Lei no 7.689, de 15 de dezembro de 1988, incidente sobre o resultado apurado no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1988;

II - ao empréstimo compulsório instituído pelo Decreto-Lei no 2.288, de 23 de julho de 1986, sobre a aquisição de veículos automotores e de combustível;

III - à contribuição ao Fundo de Investimento Social – Finsocial, exigida das empresas exclusivamente vendedoras de mercadorias e mistas, com fundamento no art. 9º da Lei no 7.689, de 1988, na alíquota superior a 0,5% (cinco décimos por cento), conforme Leis nos 7.787, de 30 de junho de 1989, 7.894, de 24 de novembro de 1989, e 8.147, de 28 de dezembro de 1990, acrescida do adicional de 0,1% (um décimo por cento) sobre os fatos geradores relativos ao exercício de 1988, nos termos do art. 22 do Decreto-Lei no 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

IV - ao imposto provisório sobre a movimentação ou a transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira – IPMF, instituído pela Lei Complementar no 77, de 13 de julho de 1993, relativo ao ano-base 1993, e às imunidades previstas no art. 150, inciso VI, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, da Constituição;

V - à taxa de licenciamento de importação, exigida nos termos do art. 10 da Lei no 2.145, de 29 de dezembro de 1953, com a redação da Lei no 7.690, de 15 de dezembro de 1988;

VI - à sobretarifa ao Fundo Nacional de Telecomunicações;

VII - ao adicional de tarifa portuária, salvo em se tratando de operações de importação e exportação de mercadorias quando objeto de comércio de navegação de longo curso;

VIII - à parcela da contribuição ao Programa de Integração Social exigida na forma do Decreto-Lei no 2.445, de 29 de junho de 1988, e do Decreto-Lei no 2.449, de 21 de julho de 1988, na parte que exceda o valor devido com fulcro na Lei Complementar no 7, de 7 de setembro de 1970, e alterações posteriores;

IX - à contribuição para o financiamento da seguridade social – Cofins, nos termos do art. 7º da Lei Complementar no 70, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 1º da Lei Complementar no 85, de 15 de fevereiro de 1996.

X - à Cota de Contribuição revigorada pelo art. 2º do Decreto-Lei no 2.295, de 21 de novembro de 1986. (Incluído pela Lei nº. 11.051, de 2004)

§ 1º Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais).

sido constantes os atos Declaratórios que autorizam a não apresentação de contestação ou de recursos em temas pacificados no âmbito da PGFN. Nesse sentido, são, também, a Instrução Normativa nº. 3 de 25.06.1997 e as Portarias nº. 505, de 19 de junho de 2002 e nº. 1.053, de 8 de novembro de 2006 da Advocacia-Geral da União.<sup>34</sup>

Em que pese a existência de tais regramentos, a disciplina ainda é muito tímida. Basta imaginar o número de ações em que são partes a União e outros entes federais. É inviável a autorização do Advogado-Geral

§ 2º Os autos das execuções fiscais dos débitos de que trata este artigo serão arquivados mediante despacho do juiz, ciente o Procurador da Fazenda Nacional, salvo a existência de valor remanescente relativo a débitos legalmente exigíveis.

§ 3º O disposto neste artigo não implicará restituição ex officio de quantia paga.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº. 11.033, de 2004)

I - matérias de que trata o art. 18;

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, ou do Superior Tribunal de Justiça, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda.

§ 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. (Redação dada pela Lei nº. 11.033, de 2004)

§ 2º A sentença, ocorrendo a hipótese do § 1º, não se subordinará ao duplo grau de jurisdição obrigatório.

§ 3º Encontrando-se o processo no Tribunal, poderá o relator da remessa negar-lhe seguimento, desde que, intimado o Procurador da Fazenda Nacional, haja manifestação de desinteresse.

§ 4º Fica o Secretário da Receita Federal autorizado a determinar que não sejam constituídos créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II.

§ 5º Na hipótese de créditos tributários constituídos antes da determinação prevista no § 4º, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso.

§ 4º A Secretaria da Receita Federal não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que trata o inciso II do caput deste artigo. (Redação dada pela Lei nº. 11.033, de 2004)

§ 5º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso. (Redação dada pela Lei nº. 11.033, de 2004)

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). (Redação dada pela Lei nº. 11.033, de 2004)

§ 1º Os autos de execução a que se refere este artigo serão reativados quando os valores dos débitos ultrapassarem os limites indicados.

§ 2º Serão extintas, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, as execuções que versem exclusivamente sobre honorários devidos à Fazenda Nacional de valor igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais). (Redação dada pela Lei nº. 11.033, de 2004)

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica às execuções relativas à contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. § 4º No caso de reunião de processos contra o mesmo devedor, na forma do art. 28 da Lei no 6.830, de 22 de setembro de 1980, para os fins de que trata o limite indicado no caput deste artigo, será considerada a soma dos débitos consolidados das inscrições reunidas. (Incluído pela Lei nº. 11.033, de 2004)

34 Disponível em: <[http://www.agu.gov.br/Bases\\_Juridicas/docs/Caderno2.doc](http://www.agu.gov.br/Bases_Juridicas/docs/Caderno2.doc)>. Acesso em: 27 fev. 2007.

da União e dos dirigentes dos entes federais em cada uma dessas causas. Como consequência disso, pouquíssimos acordos são firmados.

Para superar isso, veja-se o que ensina o juiz federal Emmerson Gazda. Ele defende, sob o enfoque da teoria política, que a administração pública em Juízo possui um poder-dever de transigir. Para ele, uma vez solucionada de forma pacífica uma questão pelo Poder Judiciário, a administração pública teria o dever de acatá-la nos demais casos, sob pena de desvirtuamento do princípio da separação dos poderes, contrariando a lógica da estrutura estatal. Se somente isso fosse observado de forma mais efetiva, muitos recursos deixariam de ser interpostos e vários litígios seriam solucionados sem sequer chegarem ao Judiciário<sup>35</sup>.

Observe-se que, quanto a isso, não se faz necessária qualquer edição de ato legislativo regulando tais hipóteses, uma vez que seria uma decorrência lógica do sistema de separação de poderes.

Sob a ótica da teoria da constituição, o referido autor argumenta que a solução pacífica das controvérsias é um dos objetivos da Constituição Federal de 1988, como teria ficado evidente na redação do preâmbulo:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

Em que pese a ausência de força normativa, o preâmbulo deve ser considerado para fins de interpretação do texto constitucional, por refletir o momento histórico da promulgação da Carta. Aliás, a ausência de uma regra/princípio constitucional mais incisivo sobre a conciliação (com exceção da referência aos juizados especiais) reflete a cultura do litígio que influencia o *modus operandi* dos operadores do direito. Com efeito, o constituinte poderia ter sido mais veemente ao tratar da conciliação, mormente porque a própria Carta de 1988 foi um marco no tocante à ampliação do acesso à justiça. Entretanto, não obstante tal lapso, é mister ressaltar que a conciliação, enquanto forma de solução pacífica dos conflitos em que as partes constroem por si o resultado, significa a participação

35 GAZDA, Emmerson. Administração Pública em juízo: poder-dever de transigir. *Direito Federal: revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil*, v. 23, n.º 83, p.131-158, jan/mar 2006. Disponível em:<[http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/artigos/edicao010/emmerson\\_gazda.htm](http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/artigos/edicao010/emmerson_gazda.htm)>. Acesso em: 14 fev. 2007.

direta da população na esfera do Poder Judiciário, realizando de forma mais plena o princípio democrático e contribui para a construção de um Estado Democrático de Direito (art. 1º da Constituição da República).

Nessa senda, e analisando os princípios constitucionais da administração pública, inseridos no art. 37, *caput*, da Constituição Federal, por vezes a conciliação será o que mais bem refletirá o princípio da eficiência<sup>36</sup>. Talvez a melhor forma de entender o referido princípio seja traduzi-lo em uma equação que contemple a legalidade e a relação custo-benefício, ou no dizer de Hely Lopes Meirelles: “Dever de eficiência é o que se impõe a todo agente público de realizar suas atribuições com presteza, perfeição e rendimento funcional”<sup>37</sup>.

A administração pública em Juízo pode se deparar com situações em que o melhor (isto é, o mais eficiente) é evitar o conflito, procurando uma solução consensual.

Nesse sentido, prossegue Emmerson Gazda:

[...] Fica evidente que o Estado-Administração, ao insistir em recorrer de decisões judiciais que seguem precedentes já sedimentados pelas Cortes Superiores e sem qualquer elemento novo que possa implicar alteração de entendimento, não observa os princípios da economicidade e da eficiência, aumentando custos de sua própria estrutura de defesa e do Judiciário, mormente se considerada a possibilidade de propor acordos nesses casos ou estabelecer, via Legislativo, solução para todos os casos, nas hipóteses de demandas em massa. Essa última solução, aliás, é inclusive imperativo constitucional de isonomia, conforme vem sendo exposta na presente exposição, implicando observância do interesse público primário do Estado na realização dos interesses legítimos dos administrados.<sup>38</sup>

O autor aborda, ainda, outros princípios, partindo de uma necessária co-relação entre princípio do interesse público e o princípio da dignidade da pessoa humana:

É importante destacar, inicialmente, o princípio do interesse público correlacionado à subordinação ao princípio da dignidade da pessoa humana, significando que a vontade geral legítima deve preponderar

36 Em que pese a ausência de indicação mais efetiva da conciliação no texto constitucional, é certo que o Código de Processo Civil sofreu alterações que tornaram mais explícita a busca da conciliação, havendo, inclusive, projeto de lei sobre mediação (nº. PL 4827/98 da Câmara dos Deputados).

37 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Malheiros. p. 93.

38 GAZDA, Emmerson. Administração Pública em juízo: poder-dever de transigir. *Direito Federal: revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil*, v. 23, nº. 83, p.131-158, jan/mar 2006. Disponível em: <[http://www.revistadourina.trf4.gov.br/index.htm?http://www.revistadourina.trf4.gov.br/artigos/edicao010/emmerson\\_gazda.htm](http://www.revistadourina.trf4.gov.br/index.htm?http://www.revistadourina.trf4.gov.br/artigos/edicao010/emmerson_gazda.htm)>. Acesso em: 14 fev. 2007.

sobre a vontade egoisticamente articulada, observando-se que a vontade egoísta pode em muitos casos ser a do Estado e aí não poderá prevalecer. É o caso, por exemplo, em que, havendo precedentes suficientes firmados, o Estado insiste em utilizar as vias recursais. Nessa hipótese não estará sendo realizado o interesse público, na forma como preconizado pela Constituição<sup>39</sup>.

Além disso, é mister trazer a posição do autor, baseada em estudo de Juarez Freitas, no tocante ao princípio da legalidade, muitas vezes invocado como óbice à transação. Argumentam, os defensores dessa posição, que não há lei autorizando a transação/conciliação:

É interessante notar a existência no Direito administrativo atual de uma superação da legalidade estrita, devendo-se interpretar o Direito em sua totalidade sistemática e aberta, de forma que ‘a subordinação da Administração Pública não é apenas à lei. Deve haver o respeito à legalidade, sim, todavia encartada no plexo de características e ponderações que a qualificam como sistematicamente justificável’.<sup>40</sup>

Essa questão acerca do princípio da legalidade é bastante delicada. Veja-se, de um lado, que o fato de a matéria já ter sido pacificada no Judiciário, por exemplo, não implica uma relativização de tal princípio, mas, antes, está relacionado à necessária submissão de um dos poderes do Estado (Executivo) ao que foi decidido por outro poder, no caso, o Judiciário.

Todavia, tem razão o autor quando aponta para a superação da legalidade formal – muitas vezes estéril – inserindo-a num contexto mais amplo de justificação. Com efeito, o princípio da legalidade, em verdade, é uma garantia ao administrado contras os arbítrios do Estado e não pode ser usado pela Administração Pública como um escudo para que acordos não sejam celebrados (e recursos sejam apresentados), sob a alegação de que não há lei permitindo a transação. Essa é a posição de Juarez Freitas:

Em Estatuto Fundamental pautado pelo princípio da unicidade da jurisdição (art.5º, XXXV), a Administração Pública precisa, vez por todas, exemplarmente acatar os pronunciamentos irrecorríveis do Poder

39 GAZDA, Emmerson. Administração Pública em juízo: poder-dever de transigir. *Direito Federal: revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil*, v. 23, nº. 83, p.131-158, jan/mar 2006. Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/artigos/edicao010/emmerson\\_gazda.htm](http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/artigos/edicao010/emmerson_gazda.htm)>. Acesso em 19 fev. 2007

40 GAZDA, Emmerson. Administração Pública em juízo: poder-dever de transigir. *Direito Federal: revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil*, v. 23, nº. 83, p.131-158, jan/mar 2006. Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/artigos/edicao010/emmerson\\_gazda.htm](http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/artigos/edicao010/emmerson_gazda.htm)>. Acesso em: 14 fev. 2007.

Judiciário, sob pena de perecer a credibilidade do sistema de controle, dele subtraindo o hálito vital do respeito mútuo e da independência harmônica dos Poderes (art.2º, e 60, § 4º, III, da CF).<sup>41</sup>

De fato, esse sistema carece de uma melhor fixação dos critérios legais para a atuação da Administração Pública em Juízo, como se verá adiante, o que, entretanto, não justifica a atuação irrazoável dos advogados públicos, cuja aplicação do citado princípio não leva em conta uma interpretação sistemática.

Tendo em mente que o Estado tem como fim o homem, podemos concluir que a indisponibilidade do interesse público comporta relativizações<sup>42</sup>. Isso porque pode ocorrer de a Administração Pública estar defendendo interesse secundário (v.g. para postergar o pagamento de uma indenização ou vedar a concessão de um benefício a que a parte tem direito), quando, na verdade, o interesse público primária aconselharia o imediato cumprimento da obrigação. Com efeito, por vezes o Poder Executivo em Juízo defende teses já afastadas de forma pacífica pela Jurisprudência, mas que continuam sendo objeto de recursos que, sabidamente, serão improcedentes, fazendo movimentar de forma desnecessária a máquina judiciária a um alto custo para o próprio Estado. Não se quer dizer com isso que as decisões dos tribunais superiores (em especial o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal) são “imaculadas” e inquestionáveis, mas há matérias que estão sobejamente pacificadas e a reiteração do recurso não irá mudar a posição da Corte já sedimentada num sentido. É da essência de nosso sistema jurisdicional buscar a uniformização das decisões (confira-se a respeito a previsão do incidente de uniformização de jurisprudência, entre outros institutos), o que, na verdade, privilegia a isonomia ao oferecer respostas uniformes para casos idênticos.

Portanto, essa indisponibilidade não deve ser vista de forma absoluta, mas sim com um olhar mais amplo e republicano.

Um exemplo da aplicação da transação – inclusive extrajudicial – no direito administrativo foi a edição da Medida Provisória n.º 1.704/98 (e subsequente reedições), que estendeu aos servidores públicos civis da União vantagem antes conferida apenas aos militares, em virtude de decisão do Supremo Tribunal Federal reconhecendo como devido o referido aumento:

41 FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p.151.

42 Convém, entretanto, que essas relativizações sejam regradas, a fim de se evitar casuísmos discriminatórios.

Art. 1º Fica estendida aos servidores públicos civis da Administração direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo Federal a vantagem de vinte e oito vírgula oitenta e seis por cento, objeto da decisão do Supremo Tribunal Federal assentada no julgamento do Recurso Ordinário no Mandado de Segurança no 22.307-7-Distrito Federal, com a explicitação contida no acórdão dos embargos de declaração.

Este é um exemplo de como Administração Pública pode se submeter à decisão do Poder Judiciário (exercendo o STF o controle difuso da questão) e estender os efeitos do *decisum* aos demais casos, ajuizados ou não.

Mais recentemente, o Exmo. Ministro da Fazenda aprovou o Parecer 492 de 26 de maio de 2011, que estabelece o tratamento a ser dispensado pela Fazenda Nacional em relação aos efeitos da coisa julgada, diante da superveniência de precedente definitivo do Supremo Tribunal Federal em sentido diverso de decisão anteriormente proferida, seja em favor da União ou dos contribuintes.

Outro exemplo disso é a decisão do STF no RE 253.885<sup>43</sup>:

Transação. Validade. Em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade. É, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização. Todavia, há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à ultimação deste interesse. (RE 253.885, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 4-6-02, DJ de 21-6-02)

No âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a prática de conciliações com a Caixa Econômica Federal, a Empresa Gestora de Ativos (EMGEA) e outros bancos nas causas do Sistema Financeiro da Habitação tem se revelado promissora. O percentual de realização de acordos é alto e espelha padrões internacionais<sup>44</sup>. É certo que há mais flexibilidade no trato de tais créditos, especialmente em se tratando de contratos cedidos pela CEF à EMGEA, que, por não ser instituição financeira, pode oferecer mais possibilidades de acordos, eis que não sujeita ao regramento específico dos bancos. Mas, acima de tudo, a conciliação significa um procedimento que

43 Brasil. Supremo Tribunal Federal. Poder Público. Transação. Validade. Recurso Extraordinário nº. 253.885, Rel. Min. Ellen Gracie. Brasília, DF, 04 de junho de 2002. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/nova/pesquisa.asp>>. Acesso em: 03 mar. de 2007

44 Disponível em: <[http://certidao.jfsc.gov.br/jfsc2003/comsoc/noticias\\_internet/mostranoticia.asp?vcodigo=7662](http://certidao.jfsc.gov.br/jfsc2003/comsoc/noticias_internet/mostranoticia.asp?vcodigo=7662)>. Acesso em: 01 mar.2007.

satisfaz todas as partes. Os autores têm a perspectiva de quitação e, com isso, de consumir o sonho da casa própria, que até então era um pesadelo, dado o desequilíbrio contratual. Os bancos credores têm a certeza do recebimento de seu crédito e o Poder Judiciário pode entregar a prestação jurisdicional de maneira mais célere, certa e eficiente. Com efeito, o Juiz Federal Erivaldo Ribeiro dos Santos ressalta a oportunidade ímpar para solução definitiva desses conflitos habitacionais:

Há na Justiça Federal uma grande oportunidade de fazer uma jurisdição efetiva, pela via da conciliação, nesses processos do SFH, porque a maioria deles, inserida na primeira instância e nos tribunais, tem por objeto contratos de financiamento absorvidos pela EMGEA, uma empresa bastante flexível e interessada na solução definitiva dessas lides.

Em qualquer fase ou instância é possível conciliar. Há acordo, até mesmo, em processos de execução, com carta de arrematação em favor da EMGEA já expedida, outros com carta já expedida e registrada. Há acordo com terceiros, adquirentes do imóvel por “contrato de gaveta”, afastando a alegação, quando já registrada a carta de arrematação, de que o imóvel deve ser oferecido em leilão público, em obediência à lei de licitações, porque a própria lei nº. 8.66/93 excepciona a hipótese de imóveis destinados a programa habitacional, nos termos do art. 17, I, “f”.<sup>45</sup>

A relativização da indisponibilidade do interesse público passa, necessariamente, pela via legislativa. É a lei que fixará critérios para a transação, sob pena de arbítrios e inobservância da isonomia. Nesse sentido, para Paulo de Barros Carvalho a transação deve observar os rigorosos termos em que a lei dispuser, novamente em homenagem ao princípio da indisponibilidade do interesse público.<sup>46</sup>

Não há falar em conciliação fora da legalidade. Ela é a garantia da fiel observância do interesse público. Porém, o ordenamento jurídico é um sistema e, como tal, comporta interpretações que conduzam a Administração Pública à conciliação.

#### 4.1 A QUESTÃO DA ISONOMIA

A conciliação no âmbito federal, como visto, envolve diretamente a Administração Pública, daí ser inescapável a análise de seus princípios

45 SANTOS, Erivaldo Ribeiro dos. A conciliação nas causas do sistema financeiro da habitação. **Revista do CEJ**. Brasília: n.24, jan/mar 2004. p.9-12. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero24/artigo2.pdf>>. Acesso em 01 mar. 2007.

46 CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 202.



norteadores, em especial, a legalidade e a indisponibilidade do interesse público. Resta abordar o princípio da isonomia na realização dos acordos, o qual se entrelaça com os princípios da impessoalidade e supremacia do interesse público, seja no contexto do regime jurídico administrativo ou no parcialmente sujeito ao direito privado. Como bem observa José Afonso da Silva, a igualdade é “o signo fundamental da democracia”<sup>47</sup>. Valor perseguido pelo Estado Democrático de Direito, que objetiva promover o bem de todos sem qualquer forma de discriminação. Celso Antônio Bandeira de Melo, ao comentar acerca do princípio da isonomia, expõe:

Não sendo o interesse público algo sobre o que a Administração dispõe a seu talante, mas, pelo contrário, bem de todos e de cada um, já assim consagrado pelos mandamentos legais que o erigiram à categoria de interesse desta classe, impõe-se, como consequência, o tratamento impessoal, igualitário ou isonômico que deve o Poder Público dispensar a todos os administrados. Uma vez que os interesses que lhe incumbem prosseguir são pertinentes à sociedade como um todo, quaisquer atos que os órgãos administrativos pratiquem devem, necessariamente, refletir, na medida do possível, a igualdade de oportunidades para todos os administrados. “Todos são iguais perante a lei [...]”, proclamam habitualmente as Constituições. A *fortiori* todos são iguais perante a Administração e seus atos, uma vez que esta nada mais faz senão agir na conformidade das leis<sup>48</sup>.

Isso implica analisar se o ente público pode fazer acordos/transações, sob diferentes condições, com administrados em situação idêntica, sob a invocação da discricionariedade administrativa. A resposta, à primeira vista, pode parecer bem simples, afinal soa absolutamente injusto tratar desigualmente pessoas que se encontram em situação idêntica. Entretanto, a questão é mais intrincada. Veja-se que isso pode acontecer com frequência na esfera trabalhista, por exemplo, isto é, uma mesma empresa pode fazer um acordo com um empregado e não fazer com outro de mesma função, ou fazer sob outros critérios. Embora a ideia pareça iníqua, o sistema a admite, eis que não se investiga a razão motivadora do acordo<sup>49</sup>. Entretanto, se se aplicar a teoria da eficácia horizontal dos direitos fundamentais, o princípio da igualdade deverá ser prevalecer, caso demonstrada a ausência de um motivo razoável para o *descrimen*, isto é, para a não realização do acordo.

47 SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 215.

48 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p.55-56

49 Especialmente se se adotar a corrente que vê a conciliação/acordo como negócio jurídico, como visto no capítulo 2.

Ora, se assim é no âmbito das relações privadas, há de se ter maior rigor ainda ao se tratar das relações com a Administração Pública, quando se espera, justamente, um tratamento isonômico. Com efeito, a lei deve ao máximo procurar atingir esse objetivo de igualdade/impessoalidade, e ao administrador público cabe, nesse ponto, uma atuação estritamente vinculada. Desse modo, é vedado à Administração Pública um agir meramente discricionário, sem observância à igualdade. As possíveis intempéries (limitações orçamentárias, diferentes demandas sociais, fatos novos) a que está sujeita a Administração não podem ser invocadas para acobertar privilégios odiosos. Espera-se uma postura garantidora, por parte do agente público, na efetivação desse princípio. Entretanto, nesses casos, caso a Administração Pública não possa efetuar a conciliação nos termos do acordo paradigma, deverá declinar os motivos porque não o fez. Ressalte-se que o Poder Judiciário poderá verificar a validade do ato, cotejando-o com a efetivação da isonomia, não podendo ser obstaculizado sob o argumento de invasão da discricionariedade administrativa, que, como visto, não tem aplicação. Assim, para se resguardar o respeito à igualdade, a lei deverá nortear a Administração Pública, fixando critérios<sup>50</sup> para o entabulamento dos acordos. Num segundo momento, caberá ao ente público declinar os motivos da eventual não-realização do acordo.

## 5 CONCLUSÃO

Mais do que resolver o problema do acúmulo de processos no Judiciário, a conciliação é a ocasião de colocar as partes em frente ao Juiz, de forma a quebrar a barreira que a burocracia e os papéis criam entre os protagonistas do processo. Além disso, permite à parte deduzir seus anseios, aspirações, perante o Estado-Juiz e participar, diretamente, da construção da solução do seu problema. Diante disso, a administração Pública, pautada pelo princípio da legalidade, deve dar os primeiros passos em direção aos administrados em busca da conciliação. Como visto, carecemos de melhor e mais ampla regulação da atividade conciliatória dos entes públicos. Tanto para encorajar a busca de acordos como para disciplinar os critérios pelos quais eles se realizarão. Ademais, a transparência e a necessidade de apresentar as razões da não-efetivação do acordo devem estar presentes.

Contudo, em que pese a necessidade de disciplina legal, inerente à administração pública, há no ordenamento jurídico espaço para um maior número de conciliações. Isso ocorrerá a partir de uma atitude diferente da Administração Pública (leia-se advocacia pública) em relação ao decidido de forma definitiva pelos Tribunais Superiores, ou seja, aplicando de ofício

50 É salutar a prática da EMGEA que, em seu sítio na internet, mostra quais os critérios utilizados na elaboração de proposta para possível acordo. Disponível em: <<http://www.emgea.gov.br/portalEmgea/montaPaginaPerguntasRespostas.do>>. Acesso em: 01 mar. 2007.

as decisões pacificadas nos demais casos, pela conciliação judicial ou extrajudicial, e pela superação do apego à legalidade estrita, sob as luzes de uma visão sistemática do ordenamento jurídico. Com efeito, essa é maneira de mais bem realizar o princípio da eficiência, já que o acordo pode ser a medida com a melhor relação custo-benefício.

Por outro lado, a Administração Pública não pode descuidar do princípio da igualdade. A possibilidade de transação não é uma autorização para que o Estado possa olvidar do interesse público e da impessoalidade e escolher beneficiados. Ao contrário, o Estado é promotor da igualdade e não pode ser ele o autor de privilégios odiosos.

A conciliação, como técnica de pacificação, tem se mostrado frutífera, revelando potencial para melhores resultados, desde que a Administração Pública se lance com maior desenvoltura nas tentativas de acordo e haja disposição dos magistrados na condução de tais atos.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁLVARES, Manoel. *Código tributário nacional comentado*. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2005.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva. 2003.

BOCHENEK, Antônio César. *Competência cível da justiça federal e dos Juizados Especiais*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2004.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: <<http://www.conciliar.cnj.gov.br/conciliar/index.jsp> Acesso em 30 jan.2007>.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Fundamentos Jurídicos da Incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva. 2004.

FREITAS, Juarez. *O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004

FREITAS, Vladimir Passos. *Justiça Federal: histórico e evolução no Brasil*. Curitiba: Juruá, 2003.

GARCEZ, José Maria Rossani. *Negociação. ADRS Mediação. Conciliação e Arbitragem*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris, 2004.

GAZDA, Emmerson. Administração Pública em juízo: poder-dever de transigir. Direito Federal, *Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil*, v. 23, n°. 83,

p.131-158, jan/mar 2006. Disponível em: <[http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/artigos/edicao010/emmerson\\_gazda.htm](http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.gov.br/artigos/edicao010/emmerson_gazda.htm)> Acesso em: 02 fev. 2007.

GIGLIO, Wagner D. *A conciliação nos dissídios individuais do trabalho*. 2. ed. Porto Alegre: Síntese, 1997.

MARINHO, Rodrigo César de Oliveira. *Os Efeitos Decorrentes da Transação sob o foco da MP 303/2006*. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_index.php?home=home\\_artigos&m=\\_&nx\\_=&viewid=144886](http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=144886)>. Acesso em: 27 fev. 2007.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz. *Manual do processo do conhecimento*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2005.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Administrativo brasileiro*. 23. ed. São Paulo: Malheiros.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

NASSIF, Elaine. *Conciliação judicial e indisponibilidade de direitos: paradoxos da “justiça menor” no processo civil e trabalhista*. São Paulo: LTR. 2005.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Premier Máxima. 2005.

SANTOS, Erivaldo Ribeiro dos. A conciliação nas causas do sistema financeiro da habitação. *Revista do CEJ*, Brasília, n.24, jan/mar 2004. p.9-12. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero24/artigo2.pdf>>. Acesso em: 01 mar. 2007.

SILVA, João Roberto. *A mediação e o processo de mediação*. 1. ed. São Paulo: Paulistanajur, 2004.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SOIBELMAN, Leib. *Enciclopédia Jurídica Eletrônica*. Editores Lea Hasson Soibelman e Felix Soibelman. Rio de Janeiro: Elfez, 2005. Cd-Rom.

SOUTO, João Carlos. *A união federal em Juízo*. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2000.

# A REPERCUSSÃO GERAL E A ARGUIÇÃO DE RELEVÂNCIA: UMA ANÁLISE HISTÓRICA

*General Repercussion and Relevance  
Allegation: An Historical Analysis*

Vitor Tadeu Carramão Mello

*Procurador da Fazenda Nacional*

*Mestre em Direito Constitucional pela Universidade Gama Filho*

*Professor da Faculdade Omni*

Sumário: 1 Introdução. A propalada crise do Supremo Tribunal Federal; 2 A arguição de relevância no recurso extraordinário; 3 A tendência à objetivação ou abstrativização do controle difuso de constitucionalidade; 3.1 A aproximação do controle concreto ao controle abstrato; 3.2 O papel dos precedentes na objetivação do controle difuso de constitucionalidade; 4 O conceito e o reconhecimento da repercussão geral (art. 543-A); 5 Conclusão; Referências Bibliográficas.

**RESUMO** - O Supremo Tribunal Federal brasileiro, historicamente, sempre teve uma preocupação em racionalizar e reduzir o volume de processos. A atual figura da repercussão geral, prevista nos arts. 543-A e 543-B do CPC teve um antecedente histórico pouco estudado, a arguição de relevância. No entanto, existem diferenças marcantes entre ambas as figuras, dado o caráter autoritário e secreto da relevância. Por seu turno, a repercussão geral se vincula à tendência à objetivação do controle difuso de constitucionalidade, bem como a um papel mais atuante da Corte Suprema na proteção dos direitos fundamentais. O presente artigo tem por escopo proceder uma análise histórica da chamada crise do Supremo Tribunal Federal e das tentativas utilizadas para solucioná-la passando pela vetusta arguição de relevância, até chegar à atual repercussão geral.

**PALAVRAS-CHAVES** - Repercussão geral, arguição de relevância, Direito Constitucional, análise histórica.

**ABSTRACT** - The Brazilian Supreme Court has historically been concerned about the need to rationalize and reduce the volume of lawsuits.

The legal institute of “general repercussion”, provided for in Articles 543-A and 543-B of Brazilian Civil Procedure Code has an historical precedent rarely studied: the “relevance allegation”. Nonetheless, there are remarkable differences between both legal institutes: the “relevance allegation” has an authoritarian and secret character while the “general repercussion” is linked to the tendency towards a more objective constitutional jurisdiction, as well as a more active role of the Supreme Court in the defence of the human rights. This essay carries out an historical analysis of so called Brazilian Supreme Court Crisis and the attempts to solve it, since the former institute of “relevance allegation” to the current institute of “general repercussion”.

**KEYWORDS** - General Repercussion. Relevance Allegation. Constitutional Law. Historical Analysis.

## 1 INTRODUÇÃO. A PROPALADA CRISE DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Ao longo da história do direito brasileiro, sempre houve uma preocupação e uma formação discursiva<sup>1</sup> no sentido de limitar e regulamentar o acesso ao Supremo Tribunal, que não poderia se ocupar de questões rotineiras e ficar assoberbado com um número excessivo de processos que não desse conta de julgá-los em tempo oportuno. Sobre o tema, assim se manifestou Calmon de Passo “ O desenvolvimento do País, em termos de população e em termos de riqueza, fez com que, proporcionalmente, por todo o decorrer deste século se avolumasse o número de recursos extraordinários, máxime com o objetivo de lograr a uniforme aplicação da lei federal. *E o Supremo, que não teve os seus quadros proporcionalmente aumentados, nem suas competências proporcionalmente reduzidas, viu-se a braços com um sério problema: o congestionamento dos feitos submetidos a seu julgamento, o que, sem dúvida, também determinou, sob a pressão dos interesses legítimos, progressiva perda de substância das decisões por ele proferidas.*

Esta a famosa crise do STF, profligada constantemente, jamais solucionada, antes agravada a cada passo, na medida em que se retardavam, no tempo, as medidas indispensáveis. (grifo nosso)

Conforme mencionado na passagem acima, a crise do Supremo Tribunal Federal se traduz em duas consequências bem determináveis: o

1 A expressão formação discursiva é aqui empregada no mesmo sentido que lhe empresta Foucault, na obra Resposta ao círculo epistemológico: Estruturalismo e Teoria da Linguagem. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1971, pp. 9-55 . Trata-se de uma idéia, um discurso que permanece no tempo, ao longo da história.

acúmulo de processos não julgados neste órgão e a perda da substância dos seus julgados.

Para Alfredo Buzaid<sup>2</sup>, a palavra crise advém do grego e tem sentido próprio em patologia, em sentido figurado significa geralmente estado de perturbação e mau funcionamento do órgão ou da função. Sob a denominação de crise do Supremo Tribunal Federal entende-se o desequilíbrio entre o número de feitos protocolados e o de julgamentos por ele proferidos.

Com o objetivo de resolver ou minorar esta suposta crise, Calmon de Passos identifica, ao longo da história do Supremo Tribunal Federal brasileiro, quatro tentativas.<sup>3</sup>

A primeira delas ocorreu com a Lei 3396, de 1958, permitindo a triagem dos recursos extraordinários pela instância local. Atribuiu-se aos presidentes dos Tribunais de Justiça dos Estados competência para exame dos requisitos de admissibilidade dos recursos, podendo denegá-los.

A segunda tentativa consistiu na organização da Súmula da jurisprudência predominante do STF, limite posto à admissibilidade do recurso extraordinário e balizador de sua denegação na instância local, além de facilitar de seu não conhecimento no juízo *ad quem*. Aprovada em 1963, salienta Calmon de Passos que contribuiu para que muitos recursos extraordinários não fossem tentados ou se exaurissem na instância *a quo*, mas, por outro lado, possuía a desvantagem de pretender cristalizar entendimentos que, nem por serem jurisprudenciais, são menos precários, sob a pressão do tempo, do que os contidos nas normas de caráter geral editadas pelo legislador, dada a grande mutabilidade do direito.

Em 1965, fez-se nova tentativa de redução do volume de trabalho do Supremo Tribunal. Emenda oferecida ao seu Regimento interno permitiu aos relatores convocar as partes litigantes em procedimento de recurso extraordinário, que estivessem há 10 anos ou mais no Tribunal e sem julgamento, a se manifestarem, no prazo de 90 dias, quanto ao seu interesse pelo andamento do feito. Caso silenciassem, por iniciativa do relator e dispensado o julgamento pelo colegiado, o recurso seria tido como sem objeto e arquivado.

Vitor Nunes Leal também apontava algumas possíveis soluções para a redução dos encargos da Corte Suprema<sup>4</sup>: redução da competência, por meio da supressão dos recursos extraordinários quando se tratasse de violação de lei federal ordinária (o que já foi feito), uso prévio de ação rescisória, separação entre matéria legal e constitucional e criação de outra Turma. Percebe-se que todas essas sugestões já foram acatadas pela Constituição de

2 A crise no Supremo Tribunal Federal. *Revista de Direito Processual Civil*, vol. 6, p. 39, jul./dez. 1962.

3 op. cit., p. 12-13.

4 O requisito da relevância para redução dos encargos do Supremo Tribunal. *Revista de Direito Processual Civil*, vol. 6, p. 12-13.

1988. Muito antes disso, já salientava o Ministro e doutrinador que qualquer critério rígido de redução da competência do Supremo Tribunal, ou de divisão interna da competência entre suas Turmas conduziria a resultados frustrantes ou contraproducentes.<sup>5</sup> Por isso mesmo, apontava como melhor saída para a crise um sistema flexível a ser desenvolvido por meio do requisito da relevância, do qual passa a tratar-se a seguir.

## 2 A ARGUIÇÃO DE RELEVÂNCIA NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Doutrina Arruda Alvim, em consonância com Calmon de Passos, que a arguição de relevância foi a solução eleita, já pela Emenda Constitucional 1/69, para compatibilizar o crescente acesso dos jurisdicionados ao STF, com a manutenção da estrutura da Corte, subsistindo, desta forma, a eficiência de sua atuação no que é, realmente, fundamental.<sup>6</sup>

O incidente de arguição de relevância foi disciplinado, quanto ao seu procedimento, nos §§ 3º, 4º e 5º do art. 308 do Regimento Interno do STF. Convém ressaltar que, à época, as atribuições do Supremo Tribunal Federal eram maiores, posto que este cuidava tanto da guarda da Constituição como da lei federal. Por isso, fala-se em arguição de relevância da questão federal. Diferencia-se, portanto, já neste primeiro aspecto da moderna repercussão geral, vez que esta somente se refere às questões constitucionais, dada a atual configuração do recurso extraordinário.

Neste sentido, convém transcrever o art. 325 do Regulamento do STF, de valor inegavelmente histórico, mas que se revela importante para o nosso trabalho:

Art. 325. Nas hipóteses das alíneas *a* e *d* do inciso III do artigo 119 da Constituição Federal, cabe recurso extraordinário:

- I. nos casos de ofensa à Constituição Federal;
- II. nos casos de divergência com a súmula do Supremo Tribunal Federal;
- III. nos processos por crime a que seja cominada pena de reclusão; IV. nas revisões criminais dos processos de que trata o inciso anterior;
- V. nas ações relativas à nacionalidade e aos direitos políticos;
- VI. nos mandados de segurança julgados originariamente por Tribunal Federal ou Estadual, em matéria de mérito;

<sup>5</sup> Ibidem, p. 15.

<sup>6</sup> Alvim, Arruda. *A arguição de relevância no recurso extraordinário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.



VII. nas ações populares;

VIII. nas ações relativas ao exercício de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, bem como às garantias da magistratura;

IX. nas ações relativas ao estado das pessoas, em matéria de mérito;

X. nas ações rescisórias, quando julgadas procedentes em questões de direito material;

XI. em todos os demais feitos, quando reconhecida a relevância da questão federal.

[...]

Por seu turno, o art. 327, § 1º defnia, por meio de conceito indeterminado, o que era uma questão relevante:

Art. 327, § 1º. Questão federal que, pelos reflexos na ordem jurídica, e considerados os aspectos morais, econômicos, políticos ou sociais da causa, exigir a apreciação do recurso extraordinário pelo Tribunal.

Trata-se, portanto, de um conceito jurídico indeterminado, qual seja, a relevância de uma questão federal, tendo em vista que à época o Supremo Tribunal Federal se ocupava de todo o direito federal.

Com vistas a melhor delimitar o núcleo deste conceito indeterminado, Vitor Nunes Leal estabeleceu alguns critérios do que seria uma questão relevante.<sup>7</sup>Dizia ele que a relevância, para efeito de admissibilidade excepcional do recurso extraordinário, deve ser apurada, especialmente, do ponto de vista do interesse público. Em termos mais precisos, uma decisão, para ser relevante, deveria ter reflexos além do exclusivo interesse das partes litigantes, critério que até hoje é mencionado para a aferição da repercussão geral.

Nessa linha de princípio inspirado em precedentes norte-americanos, enumerava algumas hipóteses. Seriam relevantes:

- a. as questões constitucionais;
- b. as questões de natureza legal:
  - 1 versando sobre atribuições de autoridades de nível elevado, ou que lidam com interesses de amplas coletividades;
  - 2 referentes à definição de um instituto tributário, que interesse a centenas e milhares de pessoas;

- 3 relativas à interpretação de uma lei que abranja extensa categoria de funcionários públicos;
- 4 que versarem sobre uma norma legal que, aplicada de um ou de outro lado, pode afetar fundamentalmente todo um ramo da indústria ou do comércio;
- 5 versando sobre dissídio jurisprudencial em torno de uma lei de aplicação frequente, deixando, contudo, de ter relevo esta questão, se a interpretação razoável da lei for contrariada apenas por uma ou outra decisão isolada, que não chegue a configurar uma corrente jurisprudencial.

Dessa linha de entendimento não discrepou Evandro Lins e Silva. Em artigo versando sobre o tema<sup>8</sup>, assentou que:

A objeção de que o requisito da relevância envolve um julgamento subjetivo não é, portanto, uma razão suficiente para justificar a recusa do seu emprego na sistemática do nosso recurso extraordinário, cujas fontes inspiradoras estão no Direito norte-americano.

[...]

Dentro de um conceito genérico, a causa é relevante quando traz em si mesma um interesse público ou encerra uma garantia fundamental do cidadão.

[...]

O interesse puramente privado, a mera disputa de bens materiais não se enquadra, em princípio, no requisito inovador. A relevância tem outro alcance e visa à tutela de bens jurídicos de outro porte e significação, abrangendo interesses superiores da Nação, questões de estado civil e direitos fundamentais do homem.

Barbosa Moreira<sup>9</sup> também apontou alguns critérios muito semelhantes aos que caracterizou para a repercussão geral, após ter examinado, igualmente a orientação do Direito alemão e austríaco, onde se exigia, para conhecimento da revisão, o requisito da “significação fundamental” (*grundsätzliche Bedeutung*) da matéria jurídica a ser apreciada, conceito equiparável ao nosso relevância da questão federal: Seriam relevantes então:

- a. questão capaz de influir concretamente, de maneira generalizada, numa grande quantidade de casos;

8 O recurso extraordinário e a relevância da questão federal. *Revista dos Tribunais*, vol. 485, p. 10-15.

9 *Comentários ao Código de Processo Civil*, vol. V. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 618.

- b. decisão capaz de servir à unidade e ao aperfeiçoamento do Direito ou particularmente significativa para seu desenvolvimento;
- c. decisão que tenha imediata importância jurídica ou econômica para círculo mais amplo de pessoas ou para mais extenso território da vida pública;
- d. decisão que possa ter como consequência a intervenção do legislador no sentido de corrigir o ordenamento positivo ou de lhe suprir lacunas;
- e. decisão que seja capaz de exercer influência capital sobre as relações com Estados estrangeiros ou com outros sujeitos de Direito Internacional Público.

Embora os institutos guardem diferenças notórias, tem-se, aqui, que os critérios utilizados pela doutrina para balizar o conceito da arguição de relevância são semelhantes aos que hodiernamente se utilizam para delimitar o da repercussão geral.

O vetusto instituto da relevância revestia-se de caráter inegavelmente autoritário. Tanto que os julgamentos eram secretos, e não motivados, de forma que a eles não se tem acesso até hoje. Por outro lado, o incidente deveria ser remetido ao Supremo em 11 vias, pelo que se exigia, por conta do recorrente, a sua reprodução em mais 10 exemplares. Tudo isso para que cada ministro do Supremo tivesse conhecimento direto e por inteiro da questão suscitada.<sup>10</sup>

Sobre a falta de motivação nos julgamentos da arguição de relevância, Calmon de Passos manifestou-se pela inconstitucionalidade, com apoio em Mauro Cappelletti e Ada Pellegrini<sup>11</sup>:

Pode-se afirmar, conseqüentemente, que do art. 153, § 4º, da Constituição do Brasil deriva o direito de acesso aos tribunais mediante um processo em que esteja assegurado o direito de ser julgado por um juiz independente e imparcial, preconstituído pela lei ( direito ao juiz natural), processo cujo custo não seja incompatível com a capacidade econômica dos litigantes e no qual, em todo o curso do procedimento, fiquem assegurados o contraditório, a igualdade das partes, o direito à prova e à motivação das decisões proferidas.

Por seu turno, José Guilherme Vilela, em artigo doutrinário,<sup>12</sup> também tecia uma séria de críticas ao instituto. Em primeiro lugar, salienta-se que eram muito numerosas as arguições desnecessárias, porque

10 Apud Calmon de Passos. O recurso extraordinário e a Emenda n. 3 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. *Revista de Processo*, n. 5.

11 *Da arguição de relevância no recurso extraordinário*, p. 19.

12 Recurso extraordinário. *Revista de Processo*, nº 41, p.147-148.

não destinadas à única finalidade do incidente, que é afastar o óbice à admissibilidade do recurso extraordinário pelas letras “a” e “d”, quando tal óbice já não está afastado pela alegações razoável de ofensa à Constituição, pela divergência com a Súmula ou por não se achar o caso efetivamente incluído em algum dos incisos do art. 325 do Regimento Interno. Outra crítica também remetia ao julgamento em sessão secreta e sem motivação, o que faz com que as partes não pudessem conhecer a orientação que predominou nos 30.000 julgamentos realizados nos 10 anos de prática do sistema. E conclui o processualista, ironizando a aplicação do referido instituto: “Embora na doutrina diversos critérios sejam recomendados por Vitor Nunes Leal, Evandro Lins e Silva, Barbosa Moreira e outros, só lhes posso dizer, parodiando a ironia de Beudant acerca do conceito de injúria grave para justificar o desquite: *questão federal relevante é tudo quanto um hábil advogado consegue inculcar como tal.*”<sup>13</sup>

### 3 A TENDÊNCIA À OBJETIVAÇÃO OU ABSTRATIVIZAÇÃO DO CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE

#### 3.1 A APROXIMAÇÃO DO CONTROLE CONCRETO AO CONTROLE ABSTRATO

Antes de adentrarmos nos estudos da repercussão geral propriamente dita, convém esclarecermos o contexto, a teoria jurídica dentro da qual ela foi criada. Não entraremos em detalhes sobre as diferenças entre o controle difuso e o concentrado de constitucionalidade, mas buscaremos identificar pontos de contato entre ambos, dentro desta tendência conhecida como objetivação do controle difuso.

A doutrina tradicional de controle de constitucionalidade no direito brasileiro sempre se pronunciou, de forma equânime, pela oposição entre o controle difuso e o concentrado, o controle por via incidental e o por via de ação, ou o controle concreto e abstrato.<sup>14</sup>

Também conhecido como controle por via de ação ou abstrato, o controle concentrado se caracteriza pelo exercício direto no Supremo Tribunal Federal pela ação direta de inconstitucionalidade, ou, mais recentemente, pela arguição de descumprimento de preceito fundamental (Lei 9882/99). Suas características mais marcantes são: a existência de um rol restrito de legitimados previstos no art. 103 da Constituição Federal, os efeitos *erga omnis* (gerais) e *ex nunc*, podendo a Corte atribuir efeito *ex tunc*,

13 Recurso extraordinário. *Revista de Processo*, nº 41, p.147-148.

14 Sobre o tema, consultem-se, dentre outros: BARROSO, Luis Roberto. *Controle de constitucionalidade. Exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. Saraiva, 2005. CLÉVE, Clemerson Merlin. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*. Revista dos Tribunais, 2000.

a atribuição exclusiva do Supremo Tribunal Federal e o processo objetivo, sem partes.

Já no controle difuso, também conhecido como incidental, por via de exceção ou concreto, a inconstitucionalidade pode ser alegada perante qualquer órgão do Poder Judiciário, com possibilidade de recurso ao Supremo Tribunal Federal. A inconstitucionalidade é ventilada como uma questão prejudicial ao mérito, tendo, portanto, efeitos concretos e *inter partes*. Qualquer cidadão é legitimado a argui-la.

A principal característica da tendência à objetivação do controle difuso de constitucionalidade consiste na equiparação, no que tange aos efeitos do recurso extraordinário, de um instituto do controle concentrado: a ocorrência de efeitos gerais ou *erga omnes*.

O art. 52, X da Constituição prevê a faculdade de o Senado conferir efeitos gerais à decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal em recurso extraordinário. Tal mecanismo era constantemente utilizado, principalmente em matéria tributária, quando se declarava a inconstitucionalidade de uma lei tributária.

O referido artigo foi originariamente introduzido no direito brasileiro pela Constituição de 1934 e foi repetido em todas as Constituições posteriores. Em realidade, a Constituição de 1934 deu ao Senado Federal o *status* de órgão de coordenação de poderes, com competências que lembram, mitigado, o extinto Poder Moderador.<sup>15</sup>

Sobre o referido artigo, assim se manifestou Gilmar Ferreira Mendes, defendendo ter ocorrido uma mutação constitucional:<sup>16</sup>

Como se vê, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle incidental acabam por ter eficácia que transcende o âmbito da decisão, o que indica que a própria Corte vem fazendo uma releitura do texto constante do art. 52, X, da Constituição de 1988, que, como já observado, reproduz disposição estabelecida, inicialmente, na Constituição de 1934 (ART. 91, iv) e repetida nos textos de 1946 (art. 64) e de 1967/69 (art. 42, VIII).

[...]

Ao se entender que a eficácia ampliada da decisão está ligada ao papel especial da jurisdição constitucional e, especialmente, se considerarmos que o texto constitucional de 1988 alterou substancialmente o papel desta Corte, que passou a ter uma função preeminente na guarda da Constituição a partir do controle direto exercido na ADIn, na ADC

15 Sobre o tema, consulte-se: Oswaldo Luiz Palu, *Controle de Constitucionalidade: Conceitos, sistemas, efeitos*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1999, p. 114.

16 *O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um caso clássico de mutação constitucional in* Revista de Informação Legislativa n. 162, pp. 149-166.

e na ADPF, não há como deixar de reconhecer a necessidade de uma nova compreensão do tema.

[...]

Somente essa nova compreensão parece apta a explicar o fato de o Tribunal ter passado a reconhecer efeitos gerais à decisão proferida em sede de controle incidental, independentemente da intervenção do Senado. O mesmo se há de dizer das várias decisões legislativas que reconhecem efeito transcendente às decisões do STF tomadas em sede de controle difuso.

A passagem acima ilustra bem a idéia que a decisão em sede de controle difuso de constitucionalidade deve ter efeitos gerais, tal como ocorre no controle abstrato. Esse entendimento vem sendo aplicado principalmente em matéria tributária, quando o Supremo Tribunal Federal declara a inconstitucionalidade de legislação tributária. O entendimento doutrinário esposado refletiu-se na jurisprudência tanto que, na Medida Cautelar em Recurso Extraordinário 376.852-2, invocando doutrina estrangeira, assegura-se que:

Portanto, há muito resta evidente evidente que a Corte Suprema americana não se ocupa da correção de eventuais erros das Cortes ordinárias. Em verdade, com o *Judiciary act* de 1925 a Corte passou a exercer um pleno domínio sobre as matérias que deve ou não apreciar ( Cf. a propósito, Griffin. Stephen M., *The Age of Marbury, Theories of Judicial Review* vc. *Theories of Constitutional Interpretation*, 1962-2002, Paper apresentado na reunião annual da American Political Science Association, 2002, p. 34). Ou, nas palavras do Chief Justice Vinson, 'para permanecer efetiva, a Suprema Corte deve continuar a decidir apenas os casos que contenham questões cuja resolução haverá de ter importância imediata para além das situações particulares e das partes envolvidas.

A principal característica da objetivação do controle difuso de constitucionalidade é justamente essa equiparação no que tange ao efeito da decisão. Sem embargo, em outros precedentes, o Supremo Tribunal Federal, vem atribuindo ao recurso extraordinário características típicas do controle concentrado. É o que se verifica das decisões a seguir:

3.1 *Agravo de Instrumento n° 375.011*, noticiado no Informativo 365: Neste julgado a Min. Ellen Gracie Northleeth dispensou o requisito do pré-questionamento no recurso extraordinário, ao fundamento de dar efetividade ao recurso extraordinário como fundamento de controle de constitucionalidade. O referido julgamento foi baseado no precedente da Medida Cautelar 376-852-2, já mencionado;

3.1.2 n° RE n° 298.694-SP, firmou-se a possibilidade de o Supremo Tribunal Federal conhecer de recurso extraordinário com base em fundamento diverso daquele em que se assentou a decisão recorrida. Observa-se, aqui, a aplicação de uma característica do controle concentrado de constitucionalidade, qual seja, a *causa petendi* aberta;

3.1.3 n° RE 197.917/SP, reconheceu-se a possibilidade de atribuir efeitos *ex nunc* à decisão em controle concreto, possibilidade esta prevista para a decisão na ação direta de inconstitucionalidade, no art. 27 da Lei 9868/99. Trata-se de questão em que se discutia o número de vereadores de Câmara Municipal, proporcionalmente à população do Município. O teor da ementa é bastante esclarecedor<sup>17</sup>:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. MUNICÍPIOS. CÂMARA DE VEREADORES. COMPOSIÇÃO. AUTONOMIA MUNICIPAL. LIMITES CONSTITUCIONAIS. NÚMERO DE VEREADORES PROPORCIONAL À POPULAÇÃO. CF, ARTIGO 29, IV. APLICAÇÃO DE CRITÉRIO ARITMÉTICO RÍGIDO. INVOCAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA RAZOABILIDADE. INCOMPATIBILIDADE ENTRE A POPULAÇÃO E O NÚMERO DE VEREADORES. INCONSTITUCIONALIDADE, INCIDENTER TANTUM, DA NORMA MUNICIPAL. EFEITOS PARA O FUTURO. SITUAÇÃO EXCEPCIONAL.[...]. 7. Inconstitucionalidade, *incidenter tantum*, da lei local que fixou em 11 (onze) o número de Vereadores, dado que sua população de pouco mais de 2600 habitantes somente comporta 09 representantes. 8. Efeitos. *Princípio da segurança jurídica. Situação excepcional em que a declaração de nulidade, com seus normais efeitos ex tunc, resultaria grave ameaça a todo o sistema legislativo vigente. Prevalência do interesse público para assegurar, em caráter de exceção, efeitos pro futuro à declaração incidental de inconstitucionalidade. Recurso extraordinário conhecido e em parte provido.* ( grifo nosso).

3.1.4 n° HC n. 82.959, aplicou-se o mesmo mecanismo: a utilização do art. 27 da Lei 9868/98 para atribuir à decisão em recurso extraordinário efeitos *ex nunc*, em causa que discutia a inconstitucionalidade da proibição da progressão de regime nos crimes hediondos.

3.1.5 n°s RE 416827-SC e 415454/SC, reconheceu-se a possibilidade de intervenção do *amicus curiae* no recurso extraordinário, característica esta prevista no art. 20, § 1° da Lei n° 9868/99, da ação direta de inconstitucionalidade.

3.1.6 Ao contrário do que se verifica nas demais instâncias, que só poderão declarar a inconstitucionalidade de norma que deva ser aplicada à causa, o STF entendeu, no julgamento do MS 20.505/DF<sup>18</sup> que, verificada a inconstitucionalidade em sede de controle difuso, deve ser emitido juízo

17 RE 197917-SP, Rel. Min. Maurício Corrêa, Julg.: 06/06/2002-Tribunal Pleno, Publ.: 07/05/2004, p. 08.

18 MS 20505/DF, Rel. Min. Néri da Silveira, julgado em 30/10/1985, apud Gilmar Mendes, Inocêncio Mártires Coelho, Paulo Gustavo Branco, Curso de Direito Constitucional, Ed. Saraiva, 2ª ed., 2008, p. 1077

quanto à validade da norma, ainda que esta se mostrasse dispensável à solução da controvérsia. No referido mandado de segurança, alegou-se direito líquido e certo em decorrência de ato do Presidente da República que designou prefeito *pro tempore*. A autoridade coatora fundamentou o ato com base na descaracterização do Município de Osório-RS enquanto “município de interesse da segurança nacional”, nos termos do Decreto-Lei 2183/84. O Tribunal entendeu no sentido de reconhecer o direito líquido e certo da impetrante sob duplo fundamento: o da ilegalidade e da inconstitucionalidade, ressalvado o voto vencido do Ministro Néri da Silveira, que dava provimento apenas pelo fundamento da ilegalidade.

A objetivação do controle difuso de constitucionalidade também pode ser constatada em alguns dispositivos legais, dentre os quais destacamos:

3.1.7 O art. 103-A da Constituição da República, após a edição da Emenda Constitucional 45/2005 prevê a possibilidade de edição de súmula vinculante, após julgamento de recurso extraordinário no qual haja um entendimento reiterado. Trata-se, portanto, de possibilidade de conferir efeitos gerais e, portanto, vinculantes, à decisão proferida em controle concreto.

3.1.8 O art. 475, III do Código de Processo Civil dispensa de reexame necessário a sentença que esteja amparada em decisão do Supremo Tribunal Federal, ainda que proferida em recurso extraordinário. Este dispositivo privilegia, sem sombra de dúvidas, o entendimento da Corte Superior, ainda que não tenha havido uma decisão de efeitos gerais, posto que priva a Fazenda Pública do privilégio de reexame necessário.

## 3.2 O PAPEL DOS PRECEDENTES NA OBJETIVAÇÃO DO CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE

Uma outra característica da objetivação do controle difuso é a imediata obediência dos tribunais inferiores a decisões proferidas em sede de controle incidental de constitucionalidade, como ocorreu, v.g., com a decisão que declarou a inconstitucionalidade do art. 1º, § 3º da Lei nº 9718/98, que determinou o alargamento da base de cálculo da COFINS.<sup>19</sup> Trata-se do que Teoria Albino Zavascki chama de *força de precedente*<sup>20</sup> das

19 O STF, no julgamento dos Recursos Extraordinários (REs) 357950, 390840, 358273 e 346084, decidiu no sentido da inconstitucionalidade do parágrafo 1º do artigo 3º, da Lei nº

da Lei nº 9.718/98, que instituiu nova base de cálculo para a incidência de PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), tema que recentemente motivou uma dispensa no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, pelo fato de a questão ter sido novamente julgada sob o manto do instituto da repercussão geral, com reiteração do entendimento anterior.

20 Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional, Ed. Revista dos Tribunais, 2001, pp. 37-38.



sentenças na jurisdição constitucional, especialmente para o julgamento de recursos e ações rescisórias, em casos análogos, pelos demais tribunais. No que se refere aos recursos, a invocação da jurisprudência do STF permite um julgamento simplificado, mediante decisão individual do próprio relator. Se o recurso está em confronto com a referida jurisprudência, cumpre ao relator, de plano, negar-lhe seguimento, confirmando a decisão recorrida ( art. 557, § 1º, A do CPC).

Em interessante trabalho no qual analisa o papel dos precedentes no desenvolvimento judicial do direito, Patrícia Perrone Campos Mello classifica os precedentes<sup>21</sup> em três espécies:

- a) *precedentes com eficácia normativa*: decisões que estabelecem um entendimento que deverá ser obrigatoriamente seguido em casos análogos, sob pena de invalidade ou reforma;
- b) *precedentes com eficácia impositiva ou intermediária*: julgados que não têm de ser obrigatoriamente seguidos, mas que são dotados de efeitos impositivos mais brandos, para além do caso julgado, não se podendo afirmar que possuem eficácia meramente persuasiva;
- c) *precedentes com eficácia meramente persuasiva*: aqueles cuja invocação se presta apenas para fins de argumentação e de convencimento do magistrado.

Como precedentes com eficácia normativa, destaca a autora as decisões proferidas pelo STF, em sede de controle concentrado de constitucionalidade de normas em face da Constituição Federal, as súmulas vinculantes e as decisões produzidas pelos Tribunais de Justiça, em controle concentrado de constitucionalidade das normas municipais e estaduais em face da Constituição Estadual.<sup>22</sup> Por sua vez, os precedentes brasileiros com eficácia impositiva intermediária seriam<sup>23</sup>:

- a) as decisões proferidas incidentalmente pelo pleno do STF e dos tribunais, no que respeita à inconstitucionalidade de uma norma, tendo em conta que ensejam a dispensa de reserva de plenário para aplicação do entendimento a casos idênticos ( art. 481, parágrafo único, do CPC);
- b) os entendimentos sobre questões constitucionais fixados em ações coletivas, em virtude dos limites subjetivos de suas conclusões;

21 Precedentes. O desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo, Ed. Renovar, Rio de Janeiro, 2008, pp. 104-105.

22 Op. cit., p. 106.

23 Ibidem, p. 107.

- c) a jurisprudência dominante ou sumulada do Supremo Tribunal Federal, que possibilita ao relator negar seguimento a recursos que as contradigam ou dar provimento, monocraticamente, a apelos que com ela se harmonizam.

A discussão acerca da objetivação do controle difuso de constitucionalidade se coaduna justamente com os precedentes com eficácia positiva intermediária, na medida em que estes, apesar de não serem dotados de efeitos propriamente vinculantes, exercem grande influência sobre as decisões de tribunais inferiores, possuindo uma tendência a tornarem-se vinculantes. Conforme salienta a autora citada, o controle incidental encontra-se em processo de evolução e de aproximação do sistema concentrado, razão pela qual se poderia mesmo afirmar que as decisões proferidas no âmbito do primeiro pelo pleno do STF se qualificam como julgados com eficácia impositiva intermediária *a caminho da eficácia normativa*.<sup>24</sup>

O instituto da repercussão geral também desempenha papel central na objetivação do controle difuso. A doutrina tradicional normalmente tem associado a repercussão geral no recurso extraordinário à objetivação do controle difuso de constitucionalidade, na medida em que tal instituto é uma forma de realização desta última. Sobre o tema, assim se manifesta Clarissa Teixeira Paiva, em artigo publicado na Revista da AGU<sup>25</sup>:

O STF é o tribunal que, no Brasil, deveria fazer as vezes de Corte Constitucional, pois ele é responsável pela última palavra quanto à interpretação da Constituição. Entretanto, a ampla constitucionalização do Direito brasileiro permite que um enorme volume de ações chegue até o STF através do recurso extraordinário, pois não é difícil encontrar o fundamento constitucional exigido como pressuposto de admissibilidade. O que deveria ser extraordinário, todavia, tornou-se banal e o STF viu-se assoberbado por uma quantidade desumana de processos sem qualquer relevância para a sociedade. [...]

A repercussão geral também contribuirá para a expansão da teoria do efeito transcendente dos motivos determinantes. Como visto anteriormente, a jurisprudência do STF tem reconhecido a transcendência dos fundamentos das decisões em que existe repercussão geral, ante o risco de multiplicação de ações sobre a mesma questão.

Não se está, aqui a discordar do ponto de vista da autora, já que , indubitavelmente, o instituto jurídico da repercussão geral se insire dentro

24 Ibidem, p.. 108

25 A repercussão geral dos recursos extraordinários e a objetivação do controle concreto de constitucionalidade. *Revista da AGU*, ano VII, nº 17, p. 76-77.

deste contexto de objetivação do recurso extraordinário. No entanto, *ao invés de restringir, por vezes, a objetivação do controle difuso pode prestar-se a ampliar o acesso ao Tribunal Constitucional, conforme se verificou no caso em que se dispensou o requisito do prequestionamento. Algumas exigências criadas pela Corte Suprema, de natureza jurisprudencial, podem ser ultrapassadas em razão da objetivação do recurso extraordinário, justamente pelo fato que a questão se mostra relevante à toda a sociedade, e não ao mero interesse individual da parte.*

Observou-se, pelos exemplos acima, que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem imprimindo ao recurso extraordinário função mais ampla, passando a dar ao recurso alguns contornos que, antes, eram considerados como próprios apenas de meios de controle concentrado de constitucionalidade.<sup>26</sup> Nas palavras de José Miguel Garcia Medina<sup>27</sup>:

É correto dizer que as hipóteses em que o recurso extraordinário deverá ser admitidos ficaram ainda mais restritas. Nota-se, por outro lado, que, tendo em vista que a jurisprudência do STF tem laborado com o intuito de dar a maior eficácia possível às suas decisões, alguns requisitos para o conhecimento do recurso extraordinário têm sido mitigados, nos casos em que aquele Tribunal note que a higidez da orientação fixada por sua jurisprudência, acerca da interpretação da norma constitucional, esteja sendo colocada em risco.

Hipótese desta ocorreu quanto o STF dispensou o requisito do prequestionamento, no Agravo de Instrumento 375.011, já citado.

#### **4 O CONCEITO E O RECONHECIMENTO DA REPERCUSSÃO GERAL (ART. 543-A)**

O art.543-A do CPC coloca o instituto como um requisito de admissibilidade, uma espécie de preliminar, na linguagem processual, do recurso extraordinário. Não se trata, portanto, de uma transferência de julgamento de corte inferior para corte superior, e sim de um instituto que visa a conferir maior legitimidade ao recurso extraordinário. No próprio sítio do Supremo Tribunal Federal, informa-se como finalidades precípua da repercussão geral:<sup>28</sup>

- 1) Delimitar a competência do STF, no julgamento de recursos extraordinários, às questões constitucionais com relevância

26 MEDINA, José Miguel Garcia. *Pquestionamento e repercussão geral*. 5. ed. Revista dos Tribunais, 2009. p. 120.

27 Op. cit., p; 121.

28 Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>>. Acesso em: 09 dez. 2008.

social, política, econômica ou jurídica, que transcendam os interesses subjetivos da causa.

- 2) Uniformizar a interpretação constitucional sem exigir que o STF decida múltiplos casos idênticos sobre a mesma questão constitucional.

A primeira finalidade é propiciada pelo art.543-A do CPC, enquanto que a segunda pelo art.543-B, representada pela repercussão geral nos processos com idêntica controvérsia.

A doutrina processualista brasileira tem se inclinado a reconhecer na repercussão geral um conceito indeterminado ou cláusula geral<sup>29</sup>, a ser preenchido segundo as valorações jurisprudenciais do Supremo Tribunal Federal, cuja principal finalidade é a objetivação do recurso extraordinário e, por conseguinte, do controle difuso de constitucionalidade.

Nesta linha de pensamento, Luis Rodrigues Wambier salienta que está-se diante de um sistema de filtro, idêntico, sob o ponto de vista substancial, ao sistema da relevância, que faz com que ao STF cheguem exclusivamente questões cuja importância transcenda à daquela causa em que o recurso foi interposto. Salienta que tal figura impede que o STF se transforme em uma 4ª instância e deve diminuir, consideravelmente, a carga de trabalho daquele Tribunal.<sup>30</sup>

Os mesmos autores consideram que os termos indeterminados são-nos quando carecem de limites precisos, quando não traçam ma linha clara para determinar a realidade a que se referem. Salientam que os conceitos, de um modo geral, mesmo os conceitos determinados, podem ser vistos como algo que tem uma estrutura interna. Um círculo de certeza de tamanho pequeno, um círculo maior eu este, que seria a “zona de penumbra” ( Begriffshof), e um ainda maior, que seria uma outra zona de certeza, agora negativa.<sup>31</sup> E aduzem exemplos do que seria relevância em cada uma de suas adjetivações: Relevância jurídica no sentido estrito existiria quando estivesse em jogo o conceito ou a noção de um instituto básico do nosso direito. Relevância social, por exemplo, haveria numa ação em que se discutissem problemas relativos à escola, à moradia ou mesmo à legitimidade do Ministério Público para a propositura de certas ações. Relevância econômica haveria, por exemplo, em ações que discutissem, por exemplo, o sistema financeiro

29 O termo é aqui empregado no mesmo sentido que lhe empresta Larenz, na obra *Metodologia da Ciência do Direito*, Fundação Calouste Gulbekian.

30 WAMBIER, Luiz Rodrigues. *Breves comentários à nova sistemática processual civil*, 3: Lrid 11.382/2006, 11417/2006, 11418/2006, 11341/2006, 11419/2006, 11441/2007 e 11448/2007/ Luis Rodrigues Wambier, Teresa Arruda Alvim Wambier e José Miguel Garcia Medina. São Paulo: Ed. RT, 2007, p. 241.

31 op. cit., p. 244.

da habitação ou a provatização de serviços públicos essenciais, como a telefonia, o saneamento básico, a infra-estrutura, etc. E, por derradeiro, repercussão política haveria quando de uma causa pudesse emergir decisão capaz de influenciar relações com Estados estrangeiros ou organismos estrangeiros.

Por seu turno, Barbosa Moreira ao analisar o mesmo instituto<sup>32</sup>, também reconhece que o legislador não tentou uma enumeração casuística das hipóteses em que se deve considerar presente a repercussão geral. Fornece o ilustre processualista inúmeros exemplos do que seria relevante: do ponto de vista econômico, a dúvida sobre a constitucionalidade de determinado tributo; do ponto de vista político, questão que interfira de modo profundo na atuação dos partidos, ou que diga respeito às relações do Brasil com outros Estados ou organismos internacionais; do ponto de vista social, questão relativa à proteção de direitos ou interesses de vastas camadas da população, sobretudo das mais carentes, e notadamente em processos coletivos, salientando que a repercussão geral, com frequência, poderá manifestar-se em mais de um campo dentre os mencionados no § 1º. No caso do § 3º do art.543-A do CPC, há uma presunção de repercussão geral quando a decisão impugnada no recurso seja contrária a súmula ou jurisprudência dominante no tribunal.

Observa-se que a doutrina processualista reconhece tratar-se de um conceito indeterminado a ser preenchido mediante valorações. Caberá à prática jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal bem delimitar o conteúdo do referido instituto, como já tem sido feito.

## 5 CONCLUSÃO

Buscou-se, com o presente artigo, mostrar a evolução na história do direito brasileiro, da idéia de crise do Supremo Tribunal Federal e das tentativas adotadas para solucioná-la.

Nesta linha, a repercussão geral diferencia-se sobremaneira do instituto anterior, a arguição de relevância, dado o caráter autoritário e secreto desta última, em contraposição ao caráter valorativo e não discricionário do atual instituto. Por outro lado, deve-se considerar que a repercussão geral se insere em um contexto de objetivação do controle difuso de constitucionalidade, que, por vezes, pode servir a ampliar o acesso ao Supremo Tribunal Federal.

32 *Comentários ao Código de Processo Civil*. 14. ed. vol. V. arts. 476 a 565. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 618.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

ALVIM, Arruda. *A arguição de relevância no recurso extraordinário*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro. Exposição sistemática da doutrina e análise crítica da jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. *Curso de Direito Constitucional. Os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. Rio de Janeiro: Saraiva, 2009.

BUZAID, Alfredo. A crise do Supremo Tribunal Federal. *Revista de Direito Processual Civil*, vol. 6, p. 24-49.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. *A fiscalização abstrata da constitucionalidade no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

FOUCAULT, Michel. Resposta ao círculo epistemológico. In Michel Foucault et al., *Estruturalismo e Teoria da Linguagem*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1971, pp. 9-55.

LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1986.

LEAL, Vitor Nunes. O requisito da relevância para redução dos encargos do Supremo Tribunal. São Paulo, *Revista de Direito Processual Civil*, vol. 6, p.12-29, 1962.

LINS E SILVA, Evandro. O recurso extraordinário e a relevância da questão federal. *Revista Forense*, nº 485. Rio de Janeiro: 1976.

MELLO, Patrícia Perrone Campos. Precedentes. *O desenvolvimento judicial do direito no constitucionalismo contemporâneo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira. O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um caso clássico de mutação constitucional. *Revista de Informação Legislativa*, n. 162, p. 149-166.

MOREIRA, Barbosa. *Comentários ao Código de Processo Civil*. vol. V. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

PASSOS, J. J. Calmon de. *Da arguição de relevância no recurso extraordinário*. Rio de Janeiro, *Revista Forense*, nº 259, 1977.

\_\_\_\_\_. O recurso extraordinário e a Emenda n. 3 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. São Paulo, *Revista de Processo*, vol. 5, p. 43-60, 1977.

PALU, Oswaldo Luiz. *Controle de constitucionalidade. Conceitos, sistemas e efeitos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

MEDINA, José Miguel Garcia. *Prequestionamento e repercussão geral e outras questões relativas aos recursos especial e extraordinário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

PAIVA, Clarissa Teixeira. A repercussão geral dos recursos extraordinários e a objetivação do controle concreto de constitucionalidade. *Revista da AGU*, p. 48-87.

VELOSO, Zeno. *Controle Jurisdicional de Constitucionalidade*. Belém: CEJUP, 1999.

VILLELA, José Guilherme. Recurso extraordinário. São Paulo, *Revista de Processo*, nº 41, p. 137-150, 1986.

WAMBIER, Luiz Rodrigues. *Breves comentários à nova sistemática processual civil*, 3: Lrid 11.382/2006, 11417/2006, 11418/2006, 11341/2006, 11419/2006, 11441/2007 e 11448/2007/ Luiz Rodrigues Wambier, Teresa Arruda Alvim Wambier e José Miguel Garcia Medina. São Paulo: RT, 2007, p. 241.

ZAVASCKI, Teori Albino. *Eficácia das sentenças na jurisdição constitucional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.





# O CONTROLE DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDADE NO RECURSO ESPECIAL DIRIGIDO AO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: A SUPERAÇÃO DE UM PARADOXO SISTÊMICO

*The diffuse control of constitutionality in Special Appeal addressed to the Superior Court of Justice: overcoming a systemic paradox*

**Fabio Almeida Lima**

*Procurador da Fazenda Nacional em Salvador (BA). Bacharel em Direito pela UFBA e Especialista em Direito da Regulação e Defesa da Concorrência pelo UNICEUB (DF)*

**Sumário:** 1 Introdução; 2 A posição do STJ sobre o controle de constitucionalidade difuso e incidental em recurso especial; 3 Obstáculos ao controle de constitucionalidade no recurso especial pelo STJ - o diagnóstico e a superação do paradoxo - a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann. 4 Conclusão; Referências Bibliográficas.

**RESUMO:** Este trabalho pretende identificar algumas causas e conseqüências relacionadas ao fato de que tantas decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ deixam de ser confirmadas pelo Supremo Tribunal Federal - STF, além de apontar eventuais soluções para tal assimetria. De fato, o recurso especial é de fundamentação vinculada e só se mostra cabível quando a decisão recorrida de única ou última instância, proferida pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais do Estados contrariar a tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; julgar como válido ato de governo local contestado em face de lei federal. Por outro lado, no direito brasileiro, qualquer juiz ou Tribunal pode recusar a aplicação de uma lei, no caso concreto, por considerá-la inconstitucional. É o controle difuso pela via da exceção, que vigora no Brasil desde a Constituição de 1891, adotado em nosso país por influência do Direito Constitucional Norte-Americano. A ausência de um efetivo e sistemático controle de constitucionalidade, já na instância recursal especial, revela-se como uma das principais causas para a reiterada discrepância de entendimentos entre o STF e o STJ. No presente artigo, procurou-se demonstrar que o STJ tem o poder-dever de exercer o

controle difuso de constitucionalidade no recurso especial fundamentado no art. 105, III, da Constituição Federal, independentemente do fato da declaração de inconstitucionalidade beneficiar a parte recorrente ou a parte recorrida, como já está a ocorrer na praxis judiciária daquela Corte Superior de maneira errática e não sistemática.

**PALAVRAS-CHAVE** - Direito. Direito Constitucional. Direito Processual Civil. Sociologia Jurídica. Jurisdição Constitucional.

**ABSTRACT** - This paper aims to identifying some causes and consequences related to the fact that many decisions of the Brazilian Superior Court of Justice (STJ) are not upheld by the Brazilian Supreme Court (STF), besides pointing out possible solutions to such asymmetry. In fact, the Special Appeal to be addressed to the Superior Court of Justice has particular requirements only being admitted when a contested decision of sole or last instance, is rendered by a Regional Federal Court of Appeals or by a State Court of the Appeals is contrary to a treaty or federal law or denies effectiveness to them, declares as valid an act of local government vis-à-vis a federal law. On the other hand, under the Brazilian Law, any court or tribunal may refuse to apply a determined law in a particular case, if they hold this law as unconstitutional. It is the diffuse control of constitutionality, in force in Brazil since the 1891 Constitution, following the influence of the American Constitutional Law. The absence of an effective and systematic control of constitutionality within the Superior Court of Justice, constitutes one of the major reasons for the repeated discrepancy of understanding between the STJ and the STF. In this paper, one tries to demonstrate that the Superior Court of Justice has the power and the duty to exercise the diffuse control of constitutionality when considering the Special Appeal provided for in Art. 105, III, of the Brazilian Federal Constitution, regardless the fact that a declaration of unconstitutionality benefits one of the parties in the dispute, as it already occurs in the praxis of that Superior Court, although in an erratically way.

**KEYWORDS:** Law. Constitutional Law. Civil Procedure Law. Judicial Sociology. Constitutional Jurisdiction.

## 1 INTRODUÇÃO

No Brasil qualquer juiz ou Tribunal pode recusar a aplicação de uma lei, no caso concreto, por considerá-la inconstitucional (MENDES, 2004). Entretanto, no recurso especial dirigido ao Superior Tribunal de Justiça, este órgão do Poder Judiciário, sem exarar um juízo de mérito acerca da constitucionalidade da Lei de regência à espécie, vem aplicando em seus julgamentos legislação federal que, não raro, é tida como inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. A postura do Superior Tribunal de Justiça frente ao texto constitucional no julgamento de recursos especiais bem como a identificação das causas, conseqüências e possíveis soluções acerca da ausência de controle de constitucionalidade na instância especial serão objeto de análise no presente estudo.

Neste trabalho, pretende-se identificar algumas das causas e conseqüências relacionadas ao fato de que tantas decisões do Superior Tribunal de Justiça deixam de ser confirmadas pelo Supremo Tribunal Federal, além de apontar eventuais soluções para tal assimetria. De fato, o recurso especial é de fundamentação vinculada (art. 105 da Constituição Federal) e só se mostra cabível quando a decisão recorrida de única ou última instância, proferida pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados contrariar a tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; julgar como válido ato de governo local contestado em face de lei federal; der a lei federal interpretação divergente da que lhe seja haja atribuído outro tribunal.

No direito brasileiro, qualquer juiz ou Tribunal pode recusar a aplicação de uma lei, no caso concreto, por considerá-la inconstitucional. É o controle difuso pela via da exceção, que vigora no Brasil desde a Constituição de 1891 e da Lei nº 221 de 1894, adotado em nosso país por influência do Direito Constitucional Norte-Americano<sup>1</sup>.

Entretanto, no recurso especial dirigido ao Superior Tribunal de Justiça, este órgão do Poder Judiciário, sem exarar um juízo de mérito acerca da constitucionalidade da Lei de regência à espécie, vem aplicando em seus julgamentos legislação federal que, não raro, é declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Um órgão do Poder Judiciário, ao aplicar uma Lei Federal inconstitucional, acaba por relativizar a rigidez e a supremacia da Constituição. Tal fenômeno é ainda mais grave quando ocorre de forma reiterada e sem qualquer fundamentação de mérito acerca da

1 Nelson Sampaio afirma em sua obra o Poder de Reforma Constitucional que o controle de constitucionalidade vingou nos Estados Unidos, através de uma conquista da jurisprudência, que se concretizou na famosa sentença do juiz John Marshal, no caso *Malbury versus Madison* (1803), na qual sustentou que essa faculdade do poder judiciário estava implícita na constituição como um corolário de sua rigidez, ou, em outras palavras, como uma garantia do respeito da lei magna pelo legislador ordinário (p. 72-73).

constitucionalidade da Legislação Federal invocada na espécie como razão de decidir.

Para exemplificar, convém citar o *leading case* *PETTENATI S/A INDÚSTRIA TÊXTIL* x União (Recurso Extraordinário nº 577.302/RS) acerca do direito ao aproveitamento do crédito-prêmio do IPI mediante compensação tributária. Nesse caso, o Supremo Tribunal Federal-STF<sup>2</sup> decidiu uma controvérsia que durava mais de duas décadas, com inúmeras decisões do STJ favoráveis aos contribuintes<sup>3</sup>, pronunciando a inconstitucionalidade de tal benefício fiscal setorial por afrontar o art. 41, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, para reconhecer a improcedência do pedido das empresas.

Em sessão do pleno do pretório excelso, o Ministro Eros Grau chegou a afirmar que aquele seria um dos recursos extraordinários de julgamento mais fácil já realizado pelo STF, tendo em conta que bastaria verificar, simploriamente, se o crédito-prêmio seria ou não um incentivo fiscal setorial, circunstância esta que atraiu a incidência do art. 41, § 1º, do ADCT para o caso *sub judice*.

## 2 A POSIÇÃO DO STJ SOBRE O CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE DIFUSO E INCIDENTAL EM RECURSO ESPECIAL

Antes de tratarmos do Controle Difuso de Constitucionalidade, convém trazer à lume a posição de um de seus maiores críticos. Para KELSEN (2007) a ausência de uma decisão uniforme sobre a questão da constitucionalidade, ou seja, sobre a Constituição estar sendo violada ou não, é uma grande ameaça à autoridade da própria Constituição. O jurista austríaco, ao discorrer sobre a reforma constitucional da Áustria de 1920, informa que não se considerou desejável garantir a toda corte judiciária o poder ilimitado de se pronunciar sobre a constitucionalidade das leis, ante o risco de falta de uniformidade em questões constitucionais. Por tal razão, KELSEN reputa como altamente recomendável uma centralização da revisão judicial da legislação no interesse da autoridade da Constituição.

De outro lado, a Constituição da República Federativa do Brasil adota, expressamente, o controle difuso de constitucionalidade atribuído a todo órgão do Poder Judiciário. No caso do Superior Tribunal de Justiça,

2 EMENTA: TRIBUTÁRIO. IPI. CRÉDITO-PRÊMIO. DECRETO-LEI 491/1969 (ART. 1º). ADCT, ART. 41, § 1º. INCENTIVO FISCAL DE NATUREZA SETORIAL. NECESSIDADE DE CONFIRMAÇÃO POR LEI SUPERVENIENTE À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. PRAZO DE DOIS ANOS. EXTINÇÃO DO BENEFÍCIO. PRESCRIÇÃO. RE NÃO CONHECIDO. I – A jurisprudência da Corte é no sentido de que a apreciação das questões relativas à prescrição de pretensão à compensação de crédito decorrente de incentivo fiscal depende da análise de normas infraconstitucionais. II - Precedentes. III – Recurso não conhecido.

3 Cf. REsp 449.471/RS, Relator o Min. João Otávio de Noronha, no qual o STJ positivou o entendimento de que o crédito-prêmio teria vigência por prazo indeterminado.

não é diferente. Conforme o art. 97 da Constituição Federal, pelo voto da maioria absoluta dos membros da Corte Especial do STJ, poderia esta Corte Superior pronunciar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público. Segundo a jurisprudência pacífica do próprio STF, abrandou-se os rigores do art. 97 da *Lex Legum*, pois com o julgamento pelo STF ou pelo pleno do Tribunal ou do órgão especial sobre a matéria, poderá o órgão fracionário (no caso do STJ seriam as Turmas e as Seções) pronunciar, desde logo, a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público<sup>4</sup>.

Além disso, pode o magistrado decidir incidentalmente acerca da inconstitucionalidade da norma jurídica de ofício, ainda que não haja provocação, e deixar de aplicar a norma infraconstitucional no caso concreto (ANJOS FILHO, 2003).

Entretanto, a Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, interpretando o art. 105 da Constituição Federal, positivou na sessão de julgamento realizada em 18/04/2001, por maioria, o entendimento de que “não dispõe do contencioso constitucional” quando julga recurso especial. Pela importância deste precedente, trazemos abaixo o inteiro teor da ementa deste julgado da Corte Especial do STJ:

Recurso especial (julgamento). Inconstitucionalidade (prejudicial). Arguição/procedimento (Regimento, art. 200 e Cód. de Pr. Civil, arts. 480 a 482). Competências constitucionais (distribuição). Incidente (caso em que lhe falta cabimento).

1. No julgamento do recurso especial, uma vez acolhida a arguição, a Turma remeterá o feito à Corte Especial.
2. Compete à Corte Especial julgar a prejudicial de inconstitucionalidade.
3. Do julgamento, porém, não poderá tirar proveito o autor do recurso especial (recorrente). Caso a declaração venha a beneficiar o recorrente, ao incidente faltará cabimento.
4. É que, no exercício da competência prevista no inciso III do art. 105 da Constituição, em princípio o Superior não dispõe do contencioso constitucional. Tê-lo-á em restritas hipóteses.
5. Em tal competência, o que é do Superior é toda a jurisdição infraconstitucional (o direito comum).

4 Cf. RE 516814 ED / SP - SÃO PAULO; EMB.DECL. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Julgamento: 14/09/2010; Órgão Julgador: Segunda Turma.

6. Já no exercício das competências previstas nos incisos I e II do art. 105, livremente o Superior também desfruta do contencioso constitucional.

7. No exercício da competência do inciso III, é lícito ao Superior previamente declarar a inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo, desde que a declaração não seja a favor do recorrente; a favor do recorrido, sim.

8. Caso em que a inconstitucionalidade, se declarada, não aproveitaria ao recorrido. Por sinal, nem ao recorrente, que interesse algum tinha na declaração, tanto que se defendera com outros fatos e outros fundamentos. Daí, em caso que tal, tratar-se-ia, também, de declaração de inconstitucionalidade em tese.

9. Preliminar de não-cabimento, acolhida por maioria de votos.<sup>5</sup>

Mais recentemente, verifica-se uma mudança de entendimento jurisprudencial na Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça. Em dois recursos da Relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, o órgão especial do STJ exerceu o controle de constitucionalidade da Lei Federal em julgamento de recurso especial<sup>6</sup>.

Do acórdão exarado na Arguição de Inconstitucionalidade no Recurso Especial nº 616.348/MG, merece destaque o voto do Ministro Pádua Ribeiro, que sinaliza para uma mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça no tocante ao controle de constitucionalidade na instância especial:

Sr. Ministro Relator, alega-se, no recurso especial, ofensa ao dispositivo da lei federal. A Turma julgará e verificará: se o texto não for inconstitucional, ocorrerá ofensa. Será, então, caso de conhecer do recurso e dar-lhe provimento. Mas, se o texto for inconstitucional, evidentemente, o recurso será desprovido. Não é verdade? Por isso, há esta dificuldade: como deixar de examinar a questão constitucional? Ao julgar o recurso especial, pelo mérito, pode-se, até mesmo, dele conhecer para proclamar a nulidade de ofício. Isso vale para matéria constitucional. É da nossa competência, de todo Tribunal do País declarar a inconstitucionalidade

5 Processo AI no REsp 215881 / PR; ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NO RECURSO ESPECIAL; 1999/0045345-0; Relator(a) Ministro FRANCIULLI NETTO; Relator(a) p/ Acórdão Ministro NILSON NAVES; Órgão Julgador CE - CORTE ESPECIAL; Data do Julgamento 18/04/2001; Data da Publicação/Fonte DJ 08/04/2002, p. 111.

6 Confram-se os precedentes exarados nas Arguições de Inconstitucionalidade nos Recursos Especiais de n. 616348/MG e 644736/PE.

por maioria absoluta dos votos. Declarar a inconstitucionalidade significa declarar a nulidade da lei. *Não tem sentido declarar a inconstitucionalidade se for a favor do recorrido, e não do recorrente. Isso é difícil de se aceitar. Se há uma viabilidade à inconstitucionalidade e ela é suscitada quando do julgamento da Turma, penso que pode beneficiar uma ou outra parte. Não me parece lógico que a declaração de nulidade da lei fique jungida apenas ao recorrente ou ao recorrido. Este é o meu posicionamento: argüida a inconstitucionalidade, ela há de ser examinada aqui pela Corte Especial, sem essa preocupação se a declaração, uma vez proclamada, beneficiará ao recorrente ou ao recorrido.*

Rejeito a preliminar” (grifo nosso).

O Ministro Pádua Ribeiro já houvera manifestado publicamente a sua preocupação quanto ao fato do Superior Tribunal de Justiça está se convertendo numa “Corte de Passagem”. Em matéria jornalística publicada em 10/04/2007 no portal do STF mantido na rede mundial de computadores - Internet -, o magistrado do STJ afirmou o seguinte:

Mas há outra questão que deve ser levada em consideração, na opinião de Pádua Ribeiro: uma melhor definição das competências dos Tribunais da Federação. ‘Penso que o Supremo Tribunal Federal deveria ficar com sua competência adstrita à matéria constitucional, porque senão haverá sempre uma perda de tempo, porque o Superior Tribunal de Justiça, na verdade, está se convertendo em uma Corte de Passagem. Salvo as matérias de Direito Privado, toda matéria de Direito Público e Criminal, em princípio, sobe para o Supremo, o que contribui para desvirtuar o sentido da criação constitucional do Superior Tribunal de Justiça.’

O ministro defende uma reflexão sobre o tema. Cada tribunal responsável pelos seus temas de forma que o STJ jamais se converta em uma Corte de Passagem para o Supremo Tribunal, com a instauração inconstitucional e ilegal de uma quarta instância, o que já está ocorrendo na prática.

Em que pese esta nova tendência jurisprudencial, ainda mostra-se incipiente o controle de constitucionalidade em recurso especial no âmbito da Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça, órgão competente para decidir acerca da argüição incidental de inconstitucionalidade, nos termos do art. 97 da Constituição Federal e da Súmula Vinculante nº 10 do STF<sup>7</sup>.

7 Súmula Vinculante 10 - Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público, afasta a sua incidência no todo ou em parte.

## 2 PARALELISMO E DIFERENÇAS ENTRE O RECURSO ESPECIAL PARA O STJ COM O RECURSO ESPECIAL ELEITORAL

Para o Tribunal Superior Eleitoral - TSE, a Constituição Federal estabelece no art. 121, § 4º, inciso I, que caberá recurso para esta Corte Especializada contra decisões dos Tribunais Regionais Eleitorais que forem proferidas contra disposição expressa desta Constituição e de lei. Na espécie recursal eleitoral, diferentemente do que ocorre com o recurso especial para o STJ, o constituinte foi expresso em acometer ao TSE a competência para decidir sobre matéria constitucional na instância recursal especial na área eleitoral.

Tal diferença de tratamento entre o recurso especial eleitoral e o recurso especial para o STJ não teria o condão de obstar que o Superior Tribunal de Justiça negue vigência a uma Lei Federal inconstitucional. Numa interpretação sistemática da Constituição, observa-se que todo o Tribunal Judiciário possui o poder-dever de pronunciar a inconstitucionalidade de Lei ou Ato normativo contrário à *Lex Legum*, nos termos do art. 97 da *Lex Legum*. Entendimento contrário prejudicaria a rigidez e a supremacia da Constituição Federal, tuteladas pelos instrumentos de controle de constitucionalidade confiados aos diversos órgãos do Poder Judiciário.

## 3 OBSTÁCULOS AO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO RECURSO ESPECIAL PELO STJ – O DIAGNÓSTICO E A SUPERAÇÃO DO PARADOXO – A TEORIA DOS SISTEMAS DE NIKLAS LUHMANN

Para se traçar um diagnóstico sobre a existência de um paradoxo no sistema de controle de constitucionalidade de leis ou atos normativos no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, impende investigar acerca das seguintes questões:

- a) é possível ao Superior Tribunal de Justiça exercer o controle difuso de constitucionalidade no recurso especial fundamentado no art. 105, III, da Constituição Federal, independentemente do fato da declaração de inconstitucionalidade beneficiar a parte recorrente ou a parte recorrida?
- b) quais as conseqüências jurídicas e políticas decorrentes da ausência de controle de constitucionalidade na instância especial por parte do STJ?
- c) a teoria sobre a evolução dos sistemas, de LUHMANN, explica o fato de que o STJ, contrariando a pretensa vontade do Constituinte, em diversos precedentes jurisprudenciais vem exercendo o Controle de Constitucionalidade da legislação federal por vias transversas, sem observar o disposto no art. 97 da Constituição Federal?



A despeito da ausência de maior aprofundamento doutrinário e científico acerca do controle de constitucionalidade que já está a ocorrer no recurso especial dirigido ao STJ, pretende-se aqui, tão-somente, despertar o leitor para uma reflexão acerca do tema tratado neste breve arrazoado.

Malgrado a existência de inequívocos sinais na jurisprudência do STJ pela possibilidade de controle de constitucionalidade de lei federal no âmbito do recurso especial, inclusive em órgãos fracionários diversos da Corte Especial<sup>8</sup>, verifica-se, por outro lado, uma vastidão de precedentes em sentido contrário que refutam a competência do STJ para conhecer e aplicar o texto constitucional na instância recursal especial<sup>9</sup>.

Este aparente conflito que se verifica no interior da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça deve ser analisado à luz da Teoria dos Sistemas elaborada pelo Advogado, Filósofo e Sociólogo alemão Niklas Luhmann.

Para LUHMANN (2009), não há nenhum observador externo ao sistema social que possa analisá-lo com distância e imparcialidade. A razão do sistema evoluir é o imperativo de sobrevivência à complexidade do ambiente que cria constantemente novas possibilidades de forma inesperada. A nova estrutura é impulsionada por essa contingência imprevisível. LUHMANN lembra que, na sociedade, muitas coisas são planejadas, como, por exemplo, currículos escolares, sistemas de tráfego e campanhas eleitorais, mas isso não garante que os efeitos ocorram conforme pretendidos, o que o leva a concluir que o sistema evolui quando desvia do planejamento, quando não reage da mesma forma, quando não se repete. A evolução não pode ser planejada, ela se nutre dos desvios da reprodução normal (PEDRON, 2005).

Ainda que se possa afirmar que o desígnio do Poder Constituinte, seja originário (manifestado na Assembléia Constituinte de 1988, quando fora criado o Superior Tribunal de Justiça), seja reformador, tenha sido o de não conferir a esta Corte Judiciária o controle de constitucionalidade da Lei Federal, tem se verificado, na práxis judiciária, ser inviável o exercício da jurisdição, no Estado Democrático de Direito, sem se recorrer ao controle de constitucionalidade ainda que difuso das leis e atos normativos infralegais.

8 A Primeira Seção do STJ, na assentada de 27.6.2007, em julgamento do EREsp 738.689/PR, de relatoria do Min. Teori Albino Zavascki, pacificou o entendimento no sentido de que o referido benefício fiscal foi extinto em 4.10.1990, por força do art. 41, § 1º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, segundo o qual considerar-se-ão “revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos fiscais que não forem confirmados por lei”. Assim, por constituir-se o crédito-prêmio de IPI em benefício de natureza setorial (já que destinado apenas ao setor exportador), e não tendo sido confirmado por lei, fora extinto no prazo a que alude o ADCT

9 Cf. AgRg no REsp 1125615 / RS, Rel. o Ministro Arnaldo Esteves Lima, onde se firmou o entendimento de que “não compete a este Superior Tribunal apreciar, em sede de recurso especial, violação a princípios ou dispositivos constitucionais, sequer para fins de prequestionamento, por implicar usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal”.

Veja-se que o Poder Constituinte reformador, na Emenda Constitucional nº 42/2003, resolveu suprimir uma das hipóteses de cabimento do recurso especial, originariamente estabelecida no art. 105, III, 'b', da Constituição Federal. Calha trazer à colação o magistério de AFONSO DA SILVA (2005) acerca deste episódio:

A questão suscitada no art. 105, III, b, não se limita a proteger a incolumidade da lei federal. Também o é, talvez, principalmente o seja. Contudo, na base dela está uma questão constitucional, já que se tem que decidir a respeito da competência constitucional para legislar sobre a matéria da lei ou ato local, pos ser matéria que a Constituição atribuiu aos Estados, Distrito Federal ou Municípios. Significa isso que a questão é suscetível de apreciação pelo STF, mediante recurso extraordinário.

Ora, a alteração no texto constitucional é a confirmação de que o Superior Tribunal de Justiça deveria, ao menos até a entrada em vigor da emenda constitucional nº 42/2003, enfrentar a matéria constitucional que lhe fosse submetida nos termos do art. 105, III, b, da Carta de Outubro de 1988. Tal reforma constitucional apenas assevera o quanto é problemático impedir que um Tribunal Superior aplique o direito à espécie, julgando as causas que lhe são submetidas, sem aferir a constitucionalidade da legislação federal e de atos legislativos dos demais entes federados.

Por outro lado, a casuística judiciária tem impelido o Superior Tribunal de Justiça a exarar decisões sobre a constitucionalidade de leis e atos normativos federais. LUHMANN chamaria tal fenômeno de irritações do sistema provocadas pelo ambiente. Para o pensador alemão, a evolução do sistema não ocorre de forma isolada, ela depende das irritações do ambiente. E, conforme a tolerância do sistema, tais irritações podem levá-lo a mudar suas estruturas. Essa característica de produzir-se a si mesmo é chamada por MATURANA de autopoiese, responsável por um aumento constante de possibilidades até que a complexidade atinja limites não tolerados pela estrutura do sistema, levando-o a mudar sua forma de diferenciação. A evolução do sistema ocorre quando ele se autodiferencia e ainda quando há uma passagem de um tipo de diferenciação para outro.

Assim, para que o Subsistema de Controle de Constitucionalidade continue a evoluir, em prol de valores como segurança jurídica, supremacia e rigidez da Constituição Federal, economia e celeridade processual, será indispensável que o Superior Tribunal de Justiça permita-se a si próprio o exercício da jurisdição constitucional nos recursos especiais que lhe são endereçados, pondo fim ao paradoxo sistêmico pelo qual um órgão do Poder Judiciário nega-se, de forma reiterada, a exarar decisão de mérito, a partir do código direito/não direito, sobre a aplicabilidade, no caso concreto, dos dispositivos constitucionais insculpidos na carta magna.

A postura do STJ acaba por enfraquecer o sistema político que dá alicerce ao direito constitucional. Segundo CORSI, a constituição seria o “acoplamento estrutural de direito e política”, entendendo-se esses como dois diferentes subsistemas da sociedade atual. Com essa formulação, pretende-se descrever a situação na qual dois sistemas são completamente autônomos e, mediante uma estrutura comum (no caso, a Constituição), especificam, de modo extremamente circunscrito e seletivo, as possibilidades de “se irritarem” reciprocamente. A legislação, por exemplo, é um constante fator de irritação do Direito por parte da Política. Diversamente do que pode parecer à primeira vista, portanto, a invenção da Constituição é, sobretudo, uma reação à diferenciação entre Direito e Política e uma tentativa de resolver os seus problemas: o problema da soberania popular e o problema da positivação (autodeterminação) do Direito (apud PEDRON, 2005).

#### 4 CONCLUSÃO

Sem a ambição de esgotar as causas, conseqüências e possíveis soluções para o controle de constitucionalidade por parte do Superior Tribunal de Justiça na instância recursal especial, o presente estudo visa a trazer a lume uma constatação inquietante para os observadores do sistema jurídico e do subsistema de controle de constitucionalidade brasileiro.

É de fundamental importância que o controle de constitucionalidade difuso e incidental passe a ser exercido pelo STJ na instância recursal especial, como forma de melhor assegurar a supremacia e a rigidez do texto constitucional, em prol da segurança jurídica, da economia e celeridade processual. Esta Corte Superior, ao se permitir exercer a jurisdição constitucional nos recursos especiais que lhe são endereçados, passará a ocupar lugar de destaque na sociedade aberta dos intérpretes constitucionais, sendo possível vislumbrar-se, assim, um horizonte em que poderá findar o paradoxo sistêmico por meio do qual um órgão de cume do Poder Judiciário nega-se, de forma reiterada, a exarar decisão de mérito, a partir do código direito/não direito, sobre os diversos dispositivos constitucionais insculpidos na carta magna.

Como bem assinalado por HABERLE (1997), no processo de interpretação constitucional estão potencialmente vinculados todos os órgãos estatais, todas as potências públicas, todos os cidadãos e grupos, não sendo possível estabelecer-se um elenco cerrado ou fixado com *numerus clausus* de intérpretes da Constituição. Vejamos o seguinte trecho da obra *Hermenêutica Constitucional. A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição: Contribuição para a Interpretação Pluralista e “Procedimental” da Constituição*:

Interpretação constitucional tem sido, até agora, conscientemente, coisa de uma sociedade fechada. Dela tomam parte apenas os intérpretes jurídicos “vinculados às corporações” (zünftmässige Interpreten) e aqueles participantes formais do processo constitucional. A interpretação constitucional é, em realidade, mais um elemento da sociedade aberta. Todas as potências públicas, participantes materiais do processo social, estão nela envolvidas, sendo ela, a um só tempo, elemento resultante da sociedade aberta e um elemento formador ou constituinte dessa sociedade (...weil Verfassunginterpretation diese offene Gesellschaft immer Von neuem mitkonstituiert und von ihr konstituiert wird). Os critérios de interpretação constitucional hão de ser tanto mais abertos quanto mais pluralista for a sociedade.

Assim, como resposta às indagações acima formuladas, propõe-se as seguintes assertivas:

- a) o STJ é um Tribunal Judiciário cujo poder-dever jurisdicional decorre diretamente da Constituição Federal, sendo competente, portanto, como qualquer outro órgão do Poder Judiciário, para declarar, em controle de constitucionalidade difuso e incidental, inclusive de ofício, a inconstitucionalidade de Lei ou Ato Normativo Federal nos Recursos Especiais que lhe são endereçados (art. 97), independentemente da declaração de inconstitucionalidade vir a beneficiar o recorrente ou recorrido;
- b) a casuística judiciária como motor da evolução do Sistema Jurídico Constitucional, conforme a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann, tem impelido o STJ a exercer o controle de constitucionalidade da legislação infraconstitucional por vias alternativas, sem a necessária observância ao disposto no art. 97 da Constituição Federal (competência reservada à Corte Especial);
- c) é de fundamental importância que o STJ sistematize o Controle de Constitucionalidade a ser desempenhado no âmbito da instância recursal especial, de forma a melhor assegurar a supremacia e a rigidez do texto constitucional em prol da segurança jurídica, da isonomia, da economia e celeridade processual, passando assim a exercer jurisdição constitucional nos recursos especiais que lhe são endereçados, cessando o paradoxo sistêmico por meio do qual um órgão de cúpula do Poder Judiciário nega-se, de forma reiterada, a exarar decisão de mérito nos casos em que a solução jurídica depende, necessariamente, da interpretação dos diversos dispositivos e princípios constitucionais.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANJOS FILHO, Robério Nunes dos. *Direito Constitucional*. 2. ed. Salvador: Jus Podium, 2003.

AVRITZER, Leonardo. *A Moralidade da Democracia: Ensaios em teoria habermasiana e teoria democrática*. 1. ed. Belo Horizonte: Perspectiva, 1996.

BARROSO, Luis Roberto. *Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro (Pós-modernidade, Teoria Crítica e Pós-Positivismo)*. Estudos de Direito Constitucional em homenagem a José Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2003.

BONAVIDES, Curso de Direito Constitucional. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CORSI, Giancarlo. Sociologia da Constituição. Trad. Juliana Neuenschwander Magalhães. In: *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, Belo Horizonte, n. 35. p. 169-189, jan./jun. 2001.

HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro: estudos de teoria política*. Tradução: George Speiber e Paulo Astor Soethe. São Paulo: Loyola, 2002.

HABERLE, Peter. *Hermenêutica Constitucional. A Sociedade Aberta dos Intérpretes da Constituição*. Contribuição para a Interpretação Pluralista e “Procedimental” da Constituição. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. 1. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1997.

LUHMANN, Niklas. *Introdução à Teoria dos Sistemas*. 1. ed. São Paulo: Vozes, 2009.

LUHMANN, Niklas. *A Constituição como Aquisição Evolutiva*. Tradução livre feita por Menelick de Carvalho Netto. (La costituzione come acquisizione evolutiva. In: ZAGREBELSKY, Gustavo (coord.). *et alli. Il Futuro Della Costituzione*. Torino: Einaudi, 1996.).

KELSEN, Hans. *Jurisdição Constitucional*. Trad. Sérgio Sérvulo da Cunha. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. 6. ed. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Discricionariedade e Controle Jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição Constitucional: O Controle Abstrato de Normas no Brasil e na Alemanha*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

PEDRON, Flávio Quinaud. *A função dos tribunais constitucionais para a teoria dos sistemas de Niklas Luhmann*. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 591, 19 fev. 2005. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/6309>>. Acesso em: 2 nov. 2010.

SAMPAIO, Nelson de Sousa. *O Poder de Reforma Constitucional*. 3. ed. Belo Horizonte: Nova Alvorada Edições, 1995.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

VIANA, Ulisses Schwarz. *Repercussão geral sob a ótica da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

Luana Vargas Macedo

*Procuradora da Fazenda Nacional*

DECISÃO TRANSITADA EM JULGADO QUE DISCIPLINA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA CONTINUATIVA. MODIFICAÇÃO DOS SUPORTES FÁTICO/JURÍDICO. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE PRECEDENTE OBJETIVO/DEFINITIVO DO STF. CESSAÇÃO AUTOMÁTICA DA EFICÁCIA VINCULANTE DA DECISÃO TRIBUTÁRIA TRANSITADA EM JULGADO. POSSIBILIDADE DE VOLTAR A COBRAR O TRIBUTO, OU DE DEIXAR DE PAGÁ-LO, EM RELAÇÃO A FATOS GERADORES FUTUROS.

1. A alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de uma dada *relação jurídica tributária de trato sucessivo* faz surgir uma relação jurídica tributária *nova*, que, por isso, não é alcançada pelos *limites objetivos* que balizam a eficácia vinculante da referida decisão judicial. Daí por que se diz que, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, esta naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente, dada a sua natural inaptidão de alcançar a nova relação jurídica tributária.

2. Possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, *independentemente da época em que prolatados*; (ii) *quando posteriores a 3 de maio de 2007*, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) *quando anteriores a 3 de maio de 2007*, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso,

tenham sido oriundos do Plenário do STF e confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

3. Os precedentes objetivos e definitivos do STF constituem circunstância jurídica nova, apta a fazer cessar, prospectivamente, eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias.

4. A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado opera-se *automaticamente*, de modo que: (i) quando se der a favor do Fisco, este pode voltar a cobrar o tributo, tido por inconstitucional na anterior decisão, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido; (ii) quando se der a favor do contribuinte-autor, este pode deixar de recolher o tributo, tido por constitucional na decisão anterior, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que necessite de prévia autorização judicial nesse sentido.

5. Face aos princípios da segurança jurídica, da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do art. 146 do CTN, nas hipóteses em que o advento do precedente objetivo e definitivo do STF e a conseqüente cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado sejam pretéritos ao presente Parecer, a publicação deste configura o marco inicial a partir do qual o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor.

## I

### DEFINIÇÃO DO OBJETO DO PRESENTE PARECER E REGISTROS PRELIMINARES

O presente Parecer tem por escopo enfrentar questão cujo pano de fundo é o intrigante e atual tema dos *“reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) em relação à coisa julgada em matéria tributária”*. Mais especificamente, e indo direto ao ponto, o questionamento que se pretende responder ao longo deste Parecer é o seguinte: *em que medida a eficácia da decisão transitada em julgado que se volta para uma relação jurídica tributária sucessiva, considerando-a existente ou inexistente, é impactada, em relação aos seus desdobramentos futuros, pela superveniência de jurisprudência do STF em sentido contrário ao sufragado pela referida decisão?*

2. Na prática, a questão acima referida tem se apresentado à Fazenda Nacional nos seguintes termos: *a sentença transitada em julgado em que, por exemplo, se reconhece à empresa-autora o direito de não pagar determinado tributo face*



*à inconstitucionalidade da lei que o instituiu, possui o condão de eximir essa empresa do pagamento de tal tributo eternamente, mesmo em relação a fatos geradores ocorridos após a consolidação da jurisprudência do STF no sentido da total constitucionalidade da referida lei tributária? Ou, a mesma questão, agora apresentada sob outra perspectiva: a sentença transitada em julgado em que se reconhece ser devido o tributo, face à constitucionalidade da respectiva lei de incidência, permite que o Fisco continue cobrando tal tributo da empresa-autora mesmo em relação a fatos geradores ocorridos após a consolidação da jurisprudência do STF no sentido da total inconstitucionalidade da mencionada lei?*

3. É essa a questão que se pretende enfrentar no presente Parecer. Antes disso, todavia, vale fazer *dois registros* iniciais ou preliminares.

4. Pelo *primeiro registro*, pretende-se dar os devidos créditos a todos os que contribuíram, de forma mais direta, com a elaboração deste Parecer. Nessa linha, cumpre desde logo referir que as considerações e conclusões adiante expostas tomaram como ponto de partida, bem como inspiração constante, os estudos capitaneados – *brilantemente*, frise-se – pelo Procurador da Fazenda Nacional Dr. PAULO MENDES DE OLIVEIRA, especialmente ao tempo de sua atuação nesta Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ); desses estudos, aliás, resultou minuta de Parecer da qual foram extraídos muitos dos conceitos e das idéias a seguir apresentadas.

5. E mais: este Parecer é fruto, ainda, dos longos e profícuos debates instaurados no âmbito desta Coordenação de Consultoria Judicial (COJUD), da Coordenação-Geral de Representação Judicial (CRJ), acerca do tema nele tratado, bem como dos debates travados na Audiência Pública promovida, a seu respeito, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em junho de 2010<sup>1</sup>. Por fim, ainda neste contexto, também não poderia deixar de ser registrado que alguns dos temas que serão analisados no presente Parecer já foram abordados no âmbito da PGFN, embora de forma um pouco diversa da que será desenvolvida a seguir, em duas valiosas manifestações: no Parecer PGFN/CRJ n. 1.277/94, elaborado pelo Procurador da Fazenda Nacional Dr. OSWALDO OTHON DE PONTES SARAIVA FILHO, e na análise sobre o cabimento de ação rescisória, elaborada pelo Procurador da Fazenda Nacional Dr. ARTHUR ALVES DA MOTA em 30 de janeiro de 2004, posteriormente corroborada pela Nota PGFN/CRJ 410/2004. Essas duas manifestações também inspiraram o presente trabalho.

6. Já pelo *segundo registro preliminar*, pretende-se, já neste momento inicial, espancar eventuais dúvidas quanto ao objeto que será realmente

<sup>1</sup> Essa Audiência Pública – a primeira na história da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, vale mencionar-, contou com a ilustre participação, como ouvintes, de Procuradores da Fazenda Nacional de todo o país e de representantes dos mais diversos seguimentos da sociedade civil interessados no tema em debate (p. ex., Confederações e escritórios de Advocacia), e, como palestrantes, do Ministro do STJ TEORI ALBINO ZAVASCKI, do advogado HELENO TAVIEIRA TORRES e do Coordenador de Consultoria Judicial da PGFN, o Procurador da Fazenda Nacional Dr. JOÃO BATISTA DE FIGUEIREDO.

enfrentado no presente Parecer. Com esse escopo, vale esclarecer que *não se* pretende tratar, a seguir, da conhecida questão da “relativização da coisa julgada inconstitucional”, embora seja certo que esta - quando trazida para o campo do Direito Tributário-, assim como a que será especificamente enfrentada neste Parecer, possuem o mesmo tema como “pano de fundo”, qual seja, o já referido tema dos “*reflexos gerados pela alteração da jurisprudência do STF em relação à coisa julgada em matéria tributária*”. Apesar de tal semelhança, essas duas questões são, na essência, bastante diferentes, conforme restará melhor detalhado e explicado em momento oportuno; por ora, basta ter-se em mente que, enquanto a questão objeto do presente Parecer volta-se a apreciar o impacto que a nova jurisprudência do STF produz em relação aos *desdobramentos futuros* da coisa julgada que disciplina relação jurídica tributária de *trato continuado*, a “relativização da coisa julgada inconstitucional”, por outro lado, volta-se para o passado, permitindo a revisão dos *efeitos pretéritos* da decisão tributária transitada em julgado contrária à posterior jurisprudência do STF. E essa diferença possui grande repercussão prática, conforme será adiante demonstrado.

7. Feitos esses registros preliminares, passa-se, finalmente, ao enfrentamento do objeto do presente Parecer.

## II

### O IMPACTO CAUSADO PELA JURISPRUDÊNCIA DO STF EM RELAÇÃO À EFICÁCIA VINCULANTE DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO VOLTADA À DISCIPLINA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA SUCESSIVA

#### a) A alteração nos suportes fático ou jurídico da decisão tributária transitada em julgado faz cessar, prospectivamente, a sua eficácia vinculante

8. Como se sabe, o juízo de certeza contido nas sentenças judiciais proferidas nos autos de processos de conhecimento recai, primordialmente, sobre a incidência, ou não, de determinada norma sobre um dado suporte fático nela previsto; ocorridos os fatos previstos em lei (“suporte fático”) como aptos a fazer incidir a norma geral e abstrata (suporte jurídico), esta incide, nascendo, daí, a relação jurídica de direito material. *É, precisamente, essa relação jurídica de direito material que será declarada como existente ou inexistente na sentença, e é esse juízo de certeza (sobre a existência ou inexistência da relação, com as conseqüências jurídicas daí decorrentes) que se torna imutável e vinculante quando acobertado pela coisa julgada.*

9. Quando a decisão transitada em julgado se volta a disciplinar as chamadas relações jurídicas de direito material **sucessivas**, ou de *trato continuado* - assim entendidas como sendo aquelas que nascem, ou podem nascer, de fatos geradores que se repetem no tempo de maneira uniforme

e continuada<sup>2</sup> (e que, ao se repetirem, fazem-se repetir o fenômeno da incidência) -, declarando-as existentes ou inexistentes, a imutabilidade e a eficácia vinculante que dela decorre recairá, também, sobre *os desdobramentos futuros* da declaração de existência ou inexistência dessas relações jurídicas. De fato, conforme esclarece o Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, “é sabido que tal situação, por seu caráter duradouro, está apta a perdurar no tempo, podendo persistir quando, no futuro, houver repetição de outros fatos geradores instantâneos, semelhantes ao examinado na sentença. Nesses casos, *admite-se a eficácia vinculante da sentença também em relação aos eventos recorrentes. Isso porque o juízo de certeza desenvolvido pela sentença sobre determinada relação jurídica concreta decorre, na verdade, de juízo de certeza sobre situação jurídica mais ampla, de caráter duradouro, componente, ainda que mediata, do fenômeno da incidência*”<sup>3</sup>. (Grifou-se).

10. Ocorre que a imutabilidade e a eficácia vinculante da decisão transitada em julgado apenas recairá sobre os desdobramentos futuros da declaração, nela contida, de existência ou inexistência da relação jurídica de direito material sucessiva deduzida em juízo, *se e enquanto* permanecerem inalterados os suportes fático e jurídico existentes ao tempo da sua prolação, ou seja, *se e enquanto continuarem ocorrendo aqueles mesmos fatos e continuar a incidir (ou a não incidir) aquela mesma norma* sob os quais o juízo de certeza se formou. Alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão, *o que se faz possível em face da natureza conbecidamente dinâmica dos fatos e do direito*, essa decisão naturalmente deixa de produzir efeitos vinculantes, dali para frente; trata-se da cláusula *rebus sic stantibus* subjacente às sentenças em geral, com especial destaque àquelas que se voltam à disciplina de relações jurídicas de trato continuado.

11. Veja-se que isto se dá – e eis aqui ponto essencial à compreensão de tudo o que será dito a seguir -, por razões ligadas aos *limites objetivos da coisa julgada*, que determinam que a eficácia vinculante que emana das decisões transitadas em julgado recaia, apenas, sobre a *específica* relação jurídica de direito material deduzida em juízo (apontada como existente ou inexistente) e nela apreciada, e não sobre qualquer outra. Assim, modificados os fatos existentes ao tempo da prolação da decisão, ou alterado o direito então aplicável à espécie, estar-se-á diante de *nova relação jurídica de direito material*, que, *justamente por ser diferente daquela nela declarada, de modo definitivo em razão do*

2 Adota-se, aqui, a definição de “relação jurídica sucessiva” utilizada pelo Ministro do STJ TEORI ALBINO ZAVASCKY, que considera que “há uma terceira espécie de relação jurídica, a sucessiva, nascida de fatos geradores instantâneos que, todavia, se repetem no tempo de forma uniforme e continuada. Os exemplos mais comuns vêm do campo tributário: a obrigação do comerciante de pagar imposto sobre circulação de mercadoria, ou do empresário de recolher a contribuição para a seguridade social sobre a folha de salário ou sobre o faturamento.” (ZAVASCKY, Teori Albino. *Coisa julgada em matéria constitucional e eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado*. Disponível em: <<http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Teori%20Zavascki%20-%20formatado.pdf>>.)

3 ZAVASCKY, idem.

*seu posterior trânsito em julgado, como existente ou inexistente, não poderá ser alcançada pelos efeitos vinculantes da referida decisão.* Tanto é assim que essa nova relação jurídica material poderá ser objeto de debate e decisão em nova demanda, sem que isso encontre óbice na coisa julgada anterior.

12. Vistos esses conceitos basilares, impende trazê-los integralmente ao campo do *Direito Tributário, para nele permanecer até o final deste Parecer*. Como se sabe, as relações jurídicas desenvolvidas nesse campo, travadas entre Fisco e sujeitos passivos tributários, assumem, frequentemente, uma feição continuada, eis que se repetem no tempo de forma sucessiva e homogênea, nascendo todas as vezes que ocorre, no mundo dos fatos, a hipótese de incidência prevista na lei tributária; dessa repetição de relações jurídicas tributárias no tempo, resulta, de forma também contínua e homogênea, a obrigação de pagar o correspondente tributo<sup>4</sup>.

13. Pode-se afirmar, então, à luz dos conceitos acima expostos, que a decisão transitada em julgado que disciplina determinada relação jurídica tributária sucessiva (*daqui para frente chamada, apenas, de “decisão tributária transitada em julgado”*)<sup>5</sup>, julgando-a, *por exemplo*, inexistente por considerar que a respectiva norma de incidência é incapaz de efetivamente incidir (o que tem como conseqüência jurídica imediata a impossibilidade de que o Fisco exija, do autor da ação, o tributo ali discutido), *deixará de produzir efeitos* vinculantes a partir do momento em que se verificar que as circunstâncias de direito existentes ao tempo da sua prolação se alteraram (*os fatos continuam ocorrendo, mas o direito mudou*).

14. Conseqüência disso, e já antecipando o que será melhor desenvolvido mais adiante, é que, no exemplo acima, *os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor após a alteração das circunstâncias jurídicas* – e a conseqüente cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado – *poderão naturalmente sofrer a incidência da lei tributária (ou nova, ou alterada), surgindo daí, de um lado, a obrigação de recolher o tributo, e, de outro, o direito de cobrá-lo*, sem que represente óbice a tanto a existência de coisa julgada anterior. O mesmo ocorrerá caso a alteração recaia sobre o suporte fático existente ao tempo da prolação da decisão tributária transitada em julgado: a sua eficácia vinculante deixará de operar a partir dessa modificação fática.

4 Sobre o tema, confira-se a lição de HUGO DE BRITO MACHADO: “A relação jurídica continuativa é peculiar aos tributos relativos a ocorrências que se repetem, formando uma atividade mais ou menos duradoura. É o que ocorre no ICMS, no IPI, no ISS, no Imposto de renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas. Há, em todos esses tributos, relação tributária continuativa por que os fatos geradores dos mesmos se repetem indefinidamente, embora existam períodos de determinação dos valores desses tributos, dos valores a serem pagos pelo contribuinte.” (Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. Co-edição Dialética e ICET, São Paulo e Fortaleza, 2006, p. 164)

5 O que se faz, apenas, para facilitar a comunicação, apesar de se saber que as decisões judiciais relativas à matéria tributária, por óbvio, nem sempre tratam de relações jurídicas tributárias sucessivas.

15. Deixando de lado as possibilidades de alterações nos *suportes fáticos* capazes de fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária passada em julgado, que são inúmeras, tantas quantas permite a liberdade humana, passa-se a centrar o foco no aspecto que verdadeiramente interessa ao presente Parecer, donde vem a pergunta: *quais são as alterações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão tributária posteriormente transitada em julgado que são capazes de fazer cessar a sua eficácia vinculante?*

16. Para que se responda a essa pergunta, há que se manter em mente, como verdadeira premissa, o seguinte: *as modificações nas circunstâncias jurídicas existentes ao tempo da prolação da decisão tributária posteriormente transitada em julgado capazes de fazer cessar a sua eficácia vinculante são aquelas que, quando ocorridas, fazem surgir uma relação jurídica tributária nova, diversa da deduzida inicialmente na demanda e, por isso mesmo, não alcançada pelos limites objetivos da coisa julgada ali formada. Portanto, são aquelas que impactam ou alteram o próprio sistema jurídico vigente - assim entendido como o conjunto de normas (regras e princípios) predestinadas a disciplinar o convívio social -, representando, de certa forma e sob algum aspecto relevante, "direito novo".*

17. Fixada essa premissa, faz-se possível identificar, como um primeiro e mais óbvio exemplo desse tipo de circunstância jurídica, as *alterações da legislação tributária*, cujo advento acarreta o surgimento de uma relação jurídica tributária nova e, por isso mesmo, é capaz de fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado formada com base na legislação anterior: é o que se tem, por exemplo, quando uma empresa é considerada, em sentença transitada em julgado, isenta do pagamento de determinado tributo e, posteriormente, a lei que lhe confere tal isenção é revogada; ora, a referida sentença foi proferida quando vigente uma determinada ordem jurídica em que existia norma conferindo a isenção reconhecida; com a revogação dessa norma, a anterior sentença transitada em julgado deixa de produzir efeitos para o futuro, o que permite que o Fisco passe a cobrar, do contribuinte-autor, o tributo em relação aos fatos geradores por ele praticados dali para frente.

18. Registre-se, aliás, que a doutrina e a jurisprudência pátrias já há algum tempo vêm reconhecendo, sem maiores controvérsias, que a decisão transitada em julgado sob a égide de uma dada ordem normativa perde seus efeitos vinculantes, para o futuro, com o advento de uma nova legislação, não sendo apta a disciplinar atos praticados com base na ordem normativa sobrevinda; nesse sentido, vale conferir elucidativo acórdão recentemente proferido pela Corte Especial do STJ:

CONSTITUCIONAL E ADMINISTRATIVO. SERVIDOR PÚBLICO. GRATIFICAÇÃO ASSEGURADA POR DECISÃO JUDICIAL. SUPERVENIÊNCIA DE LEI FIXANDO NOVOS VENCIMENTOS. ABSORÇÃO DAS VANTAGENS

ANTERIORES, ASSEGURADA A IRREDUTIBILIDADE DOS VENCIMENTOS. LEGITIMIDADE. EFICÁCIA TEMPORAL DA COISA JULGADA, OBSERVADA A CLÁUSULA REBUS SIC STANTIBUS. PRECEDENTES (MS 11.145, CE, MIN. JOÃO OTÁVIO, DJE 03/11/08). 1. Ao pronunciar juízos de certeza sobre a existência, a inexistência ou o modo de ser das relações jurídicas, a sentença leva em consideração as circunstâncias de fato e de direito que se apresentam no momento da sua prolação. *Tratando-se de relação jurídica de trato continuado, a eficácia temporal da sentença permanece enquanto se mantiverem inalterados esses pressupostos fáticos e jurídicos que lhe serviram de suporte (cláusula rebus sic stantibus). Assim, não atenta contra a coisa julgada a superveniente alteração do estado de direito, em que a nova norma jurídica tem eficácia ex nunc, sem efeitos retroativos.* Precedentes da CE e de Turmas do STJ. 2. No caso, a superveniente Lei 10.475/02, dispendo sobre os vencimentos de servidores públicos, operou a absorção dos valores anteriores, inclusive o das vantagens asseguradas por sentença, mas preservou a irredutibilidade mediante o pagamento de eventuais diferenças como direito individual (art. 6º). Legitimidade da norma, conforme decisão do STF, adotada como fundamento do ato atacado. 3. Mandado de segurança denegado. (Grifou-se). (STJ, MS n. 11045, Corte Especial, Relator Min. Teori Albino Zavascki, DJE 25/02/2010).

19. Mas a alteração legislativa *não* é a única mudança no suporte jurídico existente ao tempo da prolação da decisão tributária passada em julgado que, por fazer surgir uma relação jurídica tributária diversa da nela apreciada, mostra-se capaz de fazer cessar a sua eficácia vinculante, para o futuro: conforme restará demonstrado no tópico a seguir, *a consolidação da jurisprudência do STF em sentido diverso daquele sufragado na decisão tributária transitada em julgado também representa, em determinadas hipóteses, significativa alteração do suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza nela contido se formou, e, assim, revela-se capaz de fazer cessar a eficácia vinculante dele emanada.*

**b) O advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido diverso do sufragado em anterior decisão tributária transitada em julgado representa circunstância jurídica nova e faz cessar a sua eficácia vinculante**

**b.1 – A jurisprudência do Plenário do STF, em controle concentrado ou, em algumas hipóteses, difuso de constitucionalidade, possui força para impactar ou alterar o sistema jurídico vigente**

20. Sabe-se que a ordem constitucional vigente imputou à Suprema Corte a função institucional precípua de exercer a guarda da Constituição Federal, atribuindo-lhe, para tanto, o monopólio para proferir a *última*

*palavra* no que pertine à análise da compatibilidade das leis em face da Constituição, bem como à interpretação do próprio texto constitucional. De fato, quando o STF, no exercício desse *mister* constitucional, profere decisão reconhecendo, em caráter final, a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de um determinado dispositivo legal, o que daí resulta é a resolução definitiva acerca da capacidade, ou não, de incidência dessa norma, o que não pode deixar de surtir reflexos, num primeiro momento, no próprio sistema jurídico vigente e, num segundo momento, e por conseqüência, nas relações jurídicas que possuem - ou possuiriam - como suporte jurídico o dispositivo legal apreciado.

21. Com efeito, dada a força de que se revestem alguns dos precedentes oriundos do STF, explicada, dentre outros fatores, justamente pela mencionada função institucional atualmente atribuída à Suprema Corte, não há como negar que o advento desses precedentes possui o condão de conferir à norma (constitucional ou legal) por eles apreciada um *atributo novo*: a condição de norma definitivamente interpretada ou analisada pelo órgão responsável por dar a palavra final sobre o tema. Assim, se antes de proferido o pronunciamento definitivo da Suprema Corte ainda podia pairar alguma dúvida sobre, por exemplo, a compatibilidade ou não de um dado dispositivo legal com a Constituição Federal, ou, ainda, sobre qual a correta interpretação a ser dada a um determinado dispositivo constitucional, *com o seu advento todas as eventuais dúvidas são substituídas por um juízo de certeza final acerca do tema*. Conforme ensina TEORI ALBINO ZAVASCKY, o “STF é o guardião da Constituição. Ele é o órgão autorizado pela própria Constituição a dar a palavra final em temas constitucionais. A Constituição, destarte, é o que o STF diz que ela é. Eventuais controvérsias interpretativas perante outros tribunais perdem, institucionalmente, toda e qualquer relevância frente ao pronunciamento da Suprema Corte<sup>6</sup>”.

22. Daí que, diante da roupagem e das funções institucionais conferidas, pela ordem constitucional positiva, à Suprema Corte, é certo que as suas decisões definitivas, uma vez proferidas, incorporam-se ao sistema jurídico vigente - *assim entendido, repita-se, como o conjunto de normas (regras e princípios) predestinadas a disciplinar o convívio social* -, agregando-lhe um elemento até então inexistente, e que consiste, justamente, no já mencionado juízo de certeza acerca da constitucionalidade, ou não, de uma determinada lei, ou acerca da correta interpretação de uma dada norma constitucional. Esse juízo de certeza termina por se prender ou se incorporar à própria lei analisada, cuja aplicação, ou, conforme o caso, cuja não aplicação, deverá, dali por diante, estar nele pautada. Assim, sob essa ótica, pode-se afirmar que alguns dos precedentes oriundos do STF *impactam ou alteram o sistema jurídico vigente, que passa a ser integrado por um novo elemento*.

6 *Apud* trecho do voto proferido pelo Ministro CELSO DE MELLO quando do julgamento da ADIN 3345/DF.

23. Importa ressaltar, entretanto, que para que um precedente do STF seja capaz de efetivamente alterar ou impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo, faz-se necessário que nele se possa identificar duas características essenciais: *primeira* – que se trate de decisão que enfrenta uma dada questão constitucional de forma objetiva, resolvendo-a em tese, sem qualquer apego a dados subjetivos da demanda concreta; *segunda* – que essa decisão, além de objetiva, seja definitiva, ou seja, esteja vocacionada a representar a palavra final da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada. Essas características, quando conjuntamente presentes em um determinado precedente, permite que se considere que o comando nele contido veicula a *resolução definitiva* da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada, dando-lhe solução estável, apta a se aplicar à generalidade das situações que, eventualmente, apresentem questão idêntica.

24. E essas duas características, segundo aqui se entende, fazem-se presentes, *ao menos atualmente* (mais precisamente, após 3 de maio de 2007, conforme restará demonstrado mais adiante), nos precedentes do STF formados: (i) em sede de controle concentrado de constitucionalidade das leis ou; (ii) em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, da Resolução de que trata o art. 52, inc. X da CF/88<sup>7</sup>, desde que, nesse último caso, o precedente tenha resultado de julgamento realizado nos moldes previstos no art. 543-B do Código de Processo Civil (CPC). Ou seja, *nos dias atuais*, são objetivos e definitivos e, portanto, alteram/impactam o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo, *tanto os precedentes oriundos do Plenário do STF formados em controle concentrado de constitucionalidade, quanto alguns dos seus precedentes formados em controle difuso*, independentemente, nesse último caso, de posterior edição, pelo Senado Federal, da Resolução prevista no art. 52, inc. X da CF/88.

25. Para que bem se compreenda as razões que embasam tal assertiva, faz-se mister tecer algumas brevíssimas considerações especificamente acerca do perfil assumido, *na realidade jurídica atual*, pelas modalidades de controle de constitucionalidade - concentrado e difuso - existentes na ordem constitucional positiva, quando exercidas pela Suprema Corte, o que, no entanto, será feito tomando-se como ponto de partida a *concepção tradicional* acerca do tema.

26. E, nesse embalo, inicia-se com o registro de que, *tradicionalmente*, identificavam-se duas diferenças primordiais a apartar as decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle concentrado daquelas proferidas em controle difuso de constitucionalidade: **1<sup>a</sup>** – *a própria natureza das decisões*

7 Art. 52 Compete privativamente ao Senado Federal:

[...].

X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal; [...].



- enquanto as proferidas em controle concentrado resolveriam as questões jurídicas em tese e *a priori*, de forma objetiva e geral, como o pedido principal de uma ação originária (*principaliter tantum*), as proferidas em controle difuso, opostamente, enfrentariam a questão jurídica *a posteriori*, à luz das peculiaridades do específico caso concreto submetido a julgamento e de acordo com os interesses subjetivos das partes, sempre de forma incidental (*incidenter tantum*); 2ª – a extensão dos efeitos vinculantes - enquanto as proferidas em controle concentrado possuiriam eficácia vinculante geral (ou seja: força para vincular os demais órgãos jurisdicionais e a Administração Pública Direta e Indireta), as proferidas em controle difuso possuiriam, opostamente, eficácia vinculante *inter partes* (força para vincular somente as partes das específicas demandas judiciais nas quais são proferidas), que somente passaria a se estender a terceiros caso a lei reconhecida como inconstitucional tivesse a sua eficácia suspensa por Resolução editada pelo Senado Federal, nos termos do art. 52, inc. X da CF/88.

27. Acontece que essa concepção tradicional acerca das duas modalidades de controle de constitucionalidade tem sido gradualmente relativizada por uma tendência, verificável no sistema jurídico pátrio e que já se espalha no âmbito da Suprema Corte, de aproximar a natureza e – até mesmo, em algumas situações, a extensão da eficácia vinculante – das decisões proferidas pelo STF nas duas modalidades de controle de constitucionalidade das leis, naquilo que, na feliz expressão de GILMAR FERREIRA MENDES, revela-se como uma tendência de “*dessubjetivação das formas processuais, especialmente daquelas aplicáveis ao modelo de controle incidental, antes dotadas de ampla feição subjetiva, com simples eficácia inter partes.*”<sup>8</sup>

28. Tal tendência de “*dessubjetivação*” do controle de constitucionalidade exercido na modalidade difusa, aproximando-o do exercido na modalidade concentrada, pode ser identificada nos seguintes exemplos, escolhidos à citação por parecerem revelar uma verdadeira mudança de paradigma, ou, ao menos, um processo de transição nesse sentido<sup>9</sup>:

(i) entendimento, manifestado pelo STF no julgamento da ADIN n. 4071<sup>10</sup>, no sentido de que *a existência de prévia decisão do seu Plenário considerando constitucional determinada norma jurídica, ainda que em sede de Recurso Extraordinário*

8 Curso de Direito Constitucional, Ed. Saraiva, 2008, p. 1100. Sobre o tema,

9 Ainda segundo preconiza GILMAR FERREIRA MENDES: “*A adoção de estrutura procedimental aberta para o processo de controle de constitucionalidade (participação de amicus curiae e outros interessados), a concepção de recurso extraordinário de feição especial para os julgados especiais, o reconhecimento de efeito transcendente para a declaração de inconstitucionalidade incidental, a lenta e gradual superação fórmula do Senado (art. 52, X), a incorporação do instituto da repercussão geral no âmbito de recurso extraordinário com o reconhecimento de uma possível ‘causa petendi’ aberta são demonstrações das mudanças verificadas a partir desse diálogo e intercâmbio entre os modelos de controle de constitucionalidade positivados no Direito Brasileiro. Pode-se apontar, dentre as diversas transformações detectadas, inequívoca tendência para ampliar a feição objetiva do processo de controle incidental entre nós.*” (*Idem*, p. 1100-1101).

10 “*Agravo regimental. Ação direta de inconstitucionalidade manifestamente improcedente. Indeferimento da petição inicial pelo Relator. Art. 4º da Lei nº 9.868/99.*”

(em controle difuso, portanto), torna manifestamente improcedente ADIN posteriormente ajuizada contra essa mesma norma. Tal entendimento evidencia que a natureza e a extensão dos efeitos oriundos das decisões dadas, pelo STF, em controle concentrado e em controle difuso de constitucionalidade não diferem substancialmente; do contrário, caso as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade apenas vinculassem as partes da demanda concreta, a ADIN antes referida **deveria** ter sido conhecida e julgada improcedente, justamente a fim de conferir eficácia vinculante *erga omnes* ao juízo de constitucionalidade da lei analisada;

(ii) aplicação do art. 27 da Lei n. 9.868/99 (que, tradicionalmente, servia como instrumento de manejo restrito ao âmbito do controle concentrado de constitucionalidade) às decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso, de forma a lhes modular os efeitos temporais por razões atinentes à “segurança jurídica ou de excepcional interesse social”, o que apenas parece fazer algum sentido caso se admita que a força dessas decisões extrapola o âmbito exclusivo das demandas concretas por elas especificamente disciplinadas, estendendo-se, também, a todas as outras demandas em que se discuta a mesma questão jurídica nela debatida<sup>11</sup>;

(iii) criação do instituto da repercussão geral e a sua previsão como requisito de admissibilidade dos recursos extraordinários (*ex vi* do art. 102, §3º da CF/88, incluído pela Emenda Constitucional n. 45, de 30 de dezembro de 2004), de modo a permitir que apenas aqueles recursos que tratem de questões constitucionais relevantes do ponto de vista econômico, político, social ou jurídico, *que ultrapassem os interesses subjetivos da causa*, cheguem à apreciação da Suprema Corte;

(iv) já há manifestação monocrática, oriunda do STF, da lavra do Ministro GILMAR FERREIRA MENDES e acompanhada pelo Min. EROS GRAU, considerando *cabível – e procedente – Reclamação Constitucional ajuizada em face da desobediência, por juiz singular, de decisão proferida pela Suprema*

1. É manifestamente improcedente a ação direta de inconstitucionalidade que verse sobre norma (art. 56 da Lei n° 9.430/96) cuja constitucionalidade foi expressamente declarada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, mesmo que em recurso extraordinário.

2. Aplicação do art. 4º da Lei n° 9.868/99, segundo o qual “a petição inicial inepta, não fundamentada e a manifestamente improcedente serão liminarmente indeferidas pelo relator”.

3. A alteração da jurisprudência pressupõe a ocorrência de significativas modificações de ordem jurídica, social ou econômica, ou, quando muito, a superveniência de argumentos nitidamente mais relevantes do que aqueles antes prevalentes, o que não se verifica no caso.

4. O *amicus curiae* somente pode demandar a sua intervenção até a data em que o Relator liberar o processo para pauta.  
5. Agravo regimental a que se nega provimento.” (Grifou-se). (ADI 4071, Rel. Min. MENEZES DIREITO, DJU 16/10/2009).

11 Registre-se, apenas para exemplificar, que o STF, com fulcro no art. 27 da Lei n. 9.868/99, modulou os efeitos temporais das decisões proferidas nos autos o RE n. 197.917, da Recl. n. 2391 e do HC n. 82.959.

*Corte nos autos do HC n. 82959/SP12 (em controle difuso, portanto), sob o fundamento de que as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam eficácia vinculante erga omnes, independentemente da posterior edição de Resolução pelo Senado Federal, elaborada na forma do art. 52, X da CF/88, a qual teria apenas, hodiernamente, o condão de imprimir publicidade a tais decisões*<sup>13</sup>. Trata-se de decisão monocrática proferida nos autos da Reclamação Constitucional n. 4.335/AC, cujo julgamento se encontra, atualmente, sobrestado em razão do pedido de vista feito pelo Ministro RICARDO LEWANDOWSKI, em 19/04/2007.

(v) em outro relevante julgamento, proferido nos autos das ADIN n. 3345 e 3365, restou definido que os “*motivos determinantes*” subjacentes às decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade ostentam “*efeitos vinculantes transcendentais*”, de modo que a sua eficácia vinculante extrapola a esfera restrita e específica das demandas individuais nas quais tais decisões são proferidas, vinculando o destino das demais que enfrentem questão jurídica semelhante<sup>14</sup>.

29. Todos esses exemplos apontam, inequivocamente, para uma mesma direção, ou para uma mesma verdade que já se mostra irrecusável: as decisões proferidas pelo STF em sede de controle difuso de constitucionalidade, quando oriundas do seu órgão Plenário, independentemente de posterior edição de Resolução Senatorial, têm assumido um caráter objetivo, já que desprendido do caso concreto e de suas vicissitudes. O controle difuso de constitucionalidade, nesse passo, quando exercido pelo Pleno da Suprema Corte, abandona a marca que tradicionalmente o vinculava ao chamado “controle concreto” (posto que feito à luz das peculiaridades do caso concreto), passando a ligar-se, tanto quanto o exercido na modalidade concentrada, ao “controle abstrato”, em que a questão jurídica levada à apreciação é analisada em tese, ainda que de forma incidental (*incidenter tantum*). Mais uma vez, nas palavras de GILMAR

12 Nos autos do HC n. 82959/SP, o STF declarou, incidentalmente, a inconstitucionalidade do art. 2º, §1º da Lei n. 8.072/90, que vedava a concessão, aos presos sob a acusação de cometimento de crimes hediondos ou equiparados, de progressão de regimes para cumprimento de pena.

13 Conforme noticiado no Informativo n. 454/STF, nesse julgamento, defendeu o Min. GILMAR FERREIRA MENDES, em seu voto, que é “*legítimo entender que, atualmente, a fórmula relativa à suspensão de execução da lei pelo Senado há de ter simples efeito de publicidade, ou seja, se o STF, em sede de controle incidental, declarar, definitivamente, que a lei é inconstitucional, essa decisão terá efeitos gerais, fazendo-se a comunicação àquela Casa legislativa para que publique a decisão no Diário do Congresso. Concluiu, assim, que as decisões proferidas pelo juízo reclamado desrespeitaram a eficácia erga omnes que deve ser atribuída à decisão do STF no HC 82959/SP.*”

14 Nesse julgamento, o Min. Relator CELSO DE MELLO sustentou, em seu voto, que “*torna-se relevante salientar, na linha do que destacou o eminente Ministro Gilmar Mendes, que esta Suprema Corte deu efeito transcendente aos próprios motivos determinantes que deram suporte ao julgamento plenário do RE 197.917/SP. Esse aspecto assume relevo indiscutível, pois permite examinar a presente controvérsia constitucional em face do denominado efeito transcendente dos motivos determinantes subjacentes à decisão declaratória proferida no julgamento plenário do RE n. 197.917/SP, rel. Min. Maurício Correa, especialmente em decorrência das intervenções dos eminentes Ministros Nelson Jobim, Gilmar Mendes e Sepúlveda Pertence. Cabe referir, em particular, neste ponto, a intervenção do eminente Ministro Gilmar Mendes, que ressaltou a aplicabilidade, ao E. Tribunal Superior Eleitoral, do efeito vinculante emergente da própria ‘ratio decidendi’ que motivou o julgamento do precedente mencionado*” (DJU 20/08/2010).

FERREIRA MENDES, citadas por FREDIE DIDIER JR., “o recurso extraordinário deixa de ter caráter meramente subjetivo ou de defesa de interesses das partes, para assumir, de forma decisiva, a função de defesa da ordem constitucional objetiva. [...] A função do Supremo nos recursos extraordinário – ao menos de modo imediato – não é a de resolver litígios de fulano ou beltrano, nem a de revisar todos os pronunciamentos das Cortes inferiores. O processo entre as partes, trazido à Corte via recurso extraordinário, deve ser visto apenas como pressuposto para uma atividade jurisdicional que transcende os interesses subjetivos”<sup>15</sup>.

30. Esse caráter objetivo dos acórdãos proferidos, pelo Plenário do STF, em sede de controle difuso de constitucionalidade talvez tenha atingido o seu ponto máximo com a inserção, no sistema processual civil positivo, da *sistemática de julgamento por amostragem dos recursos extraordinários repetitivos*, que, tal qual delineada pelo art. 543-B do CPC (introduzido pela Lei n. 11.418, de 19 de dezembro de 2006), permite que a repercussão geral de *questões constitucionais repetitivas* seja reconhecida ou negada, de uma só vez, pelo STF, por meio da análise do recurso extraordinário “paradigma”, escolhido por amostragem; e que, uma vez reconhecida a repercussão geral da questão constitucional repetitiva, o STF passe à sua resolução, por meio do julgamento do mérito do recurso extraordinário escolhido como paradigma<sup>16</sup>.

31. *E mais*: parece lícito se afirmar que a sistemática prevista no art. 543-B do CPC, além de ter reforçado a feição objetiva assumida pelos julgamentos proferidos sob as suas vestes, também terminou por conferir a esses julgamentos a *vocação de representarem a palavra final e definitiva da Suprema Corte acerca da questão constitucional neles apreciada*. É que, por resultarem de um procedimento especial e legitimador<sup>17</sup>, os precedentes formados nos termos do art. 543-B do CPC revestem-se de *um nível de definitividade e certeza diferenciado* quando comparado àquele ostentado pelos precedentes oriundos de julgamentos, ainda que da Suprema Corte, não submetidos à nova sistemática. Isso significa que *a alteração*, pelo STF, do entendimento contido em precedente judicial formado nos moldes da nova sistemática, embora possível, presume-se pouco provável, e, ao que tudo indica, apenas ocorrerá em casos excepcionais e extremos, quando, por exemplo, novos dados possam ser agregados à questão constitucional tratada no precedente

15 *Apud* DIDIER. Fredie Jr. Curso de Processo Civil, Vol. 3, Ed. Jus Podivm, 2010, p. 343.

16 Desse julgamento resulta precedente que, apesar de não ser, propriamente, vinculante, ostenta uma *força persuasiva especial e diferenciada*, capaz, a um só tempo, de *distingui-lo* dos outros precedentes judiciais, também oriundos do STF, 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 constitucional nele tratada, podendo essa aplicação ser superada, apenas, em hipóteses absolutamente remotas e excepcionais.

17 A respeito do procedimento especial e legitimador conferido pelo legislador ordinário ao julgamento, por amostragem, dos recursos extraordinários repetitivos, vale conferir o Parecer PGFN/CRJ n. 492/2010.

de modo a demonstrar que a definição nele contida já não mais se apresenta como a melhor tecnicamente, ou, então, como a mais justa<sup>18</sup>.

32. Assim, os precedentes oriundos do Plenário do STF, formados em controle difuso de constitucionalidade, nos moldes do art. 543-B do CPC, ostentam caráter objetivo e definitivo. Não há dúvidas, portanto, que, diante da realidade jurídica que atualmente se impõe, aquela *primeira diferença* tradicionalmente apontada, conforme mais acima registrado, como apta a apartar as decisões proferidas pela Suprema Corte em sede de controle concentrado de constitucionalidade das proferidas em sede de controle difuso, qual seja, a natureza – objetiva ou subjetiva – de cada uma delas, já não existe mais. *Resta saber, todavia, se aquela segunda diferença apontada como existente entre essas duas decisões, qual seja, a extensão – erga omnes ou inter partes – da eficácia vinculante delas emanada, ainda persiste, ou não, nos dias duais.*

33. Quanto a essa específica questão, *abre-se um breve parênteses* para registrar - sem qualquer pretensão de aprofundar a análise -, que, *segundo aqui se entende*, a feição objetiva e definitiva assumida pelas decisões proferidas pelo STF nos moldes do art. 543-B do CPC, em sede de controle difuso de constitucionalidade, que em nada difere daquela que marca as decisões proferidas em controle concentrado, *já seria* suficiente para que se pudesse conferir à sua eficácia o caráter vinculante *erga omnes*.

34. De fato, a objetividade que tem caracterizado as decisões proferidas pelo Plenário do STF em controle difuso de constitucionalidade, somada à definitividade alcançada quando essas decisões resultam de julgamentos formados nos moldes do art. 543-B do CPC, tornam as definições nelas contidas perfeitamente aplicáveis, *tanto quanto as proferidas em sede de controle concentrado de constitucionalidade*, a todas as demandas judiciais que, eventualmente, tratem da mesma questão jurídica nelas enfrentadas, sendo aptas, ainda, a reger a atuação da Administração Pública Direta e Indireta. Tanto uma (a proferida em controle difuso, nos termos do art. 543-B do CPC) quanto a outra (a proferida em controle concentrado) são oriundas do mesmo órgão (Pleno do STF) e resolvem, de forma igualmente final e estável, as questões constitucionais que lhes são submetidas, fazendo-o sempre à luz da ordem objetiva, sem qualquer apego a eventuais dados subjetivos da causa.

35. Se é assim, então a *simples circunstância* de as decisões proferidas pelo STF em controle difuso resolverem questões jurídicas de forma *incidental*, por ocasião do julgamento de recursos, e não de forma *principal*, por ocasião do julgamento de pedido formulado em ação originária, *não* parece configurar razão suficientemente relevante para *lhes negar a força de vincular* os demais órgãos jurisdicionais na resolução de demandas judiciais que tratem de questões jurídicas idênticas às nelas tratadas, bem como a atuação da

18 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*.

Administração Pública Direta e Indireta. Note-se que pretender justificar, apenas em tal *circunstância*, a diferenciação entre a extensão da eficácia vinculante emanada das decisões proferidas pelo Plenário do STF em controle concentrado e aquela emanada das proferidas, nos moldes do art. 543-B do CPC, *pelo mesmo Plenário*, em controle difuso, acaba conduzindo a uma distinção absolutamente *artificial* entre essas duas decisões, já que escorada *em critérios cuja relevância, se um dia já se fez presente, certamente inexistente na realidade jurídica atual*.

36. E os próprios exemplos mais acima trazidos à colação já parecem respaldar tal entendimento: basta conferir, com atenção, o que restou decidido em um deles, mais especificamente no julgamento das ADIN n. 3345 e 3365, antes referido. Neste julgamento, a Suprema Corte definiu, *e com força inequivocamente vinculante erga omnes (posto que em ADIN)*, que os motivos que fundamentam as suas decisões proferidas em controle difuso de constitucionalidade devem ser observados, obrigatoriamente, por todos os demais órgãos jurisdicionais, bem como pelos entes da Administração Pública Direta e Indireta, quando eventualmente se depararem com questões constitucionais idênticas às definidas em tais decisões. Diante de uma manifestação *de clareza solar* como essa, e de tantas outras semelhantes, cabe a seguinte pergunta, a um só tempo retórica e provocativa: será que realmente ainda há espaço, diante da realidade jurídica que atualmente se impõe, para se negar caráter vinculante *erga omnes* à eficácia das decisões proferidas pelo Plenário do STF em sede de controle difuso de constitucionalidade (mormente quando formadas nos moldes do art. 543-B do CPC)?

37. O entendimento defendido neste Parecer acerca do tema, além de, segundo aqui se entende, encontrar respaldo nos exemplos acima elencados, também encontra apoio na lição de diversos doutrinadores<sup>19</sup>, dentre os

19 Sobre o tema, vale conferir, ainda, a lição de EDUARDO APPIO: “O tempo do controle difuso era o passado, e o inverso sucedia com o controle concentrado, voltado quase que exclusivamente para as situações futuras. [...]”

*Este cenário mudou radicalmente desde fevereiro de 2008, quando então o Supremo Tribunal Federal passou a considerar que as decisões proferidas em sede de controle difuso (concreto), que até então atingiam apenas as partes (inter partes), também poderiam – a exemplo do controle concentrado – atingir terceiros. Passaram-se, então, quase quarenta anos, desde a adoção do sistema concentrado no Brasil, para que o Supremo Tribunal Federal pudesse dar os primeiros passos de aproximação entre os dois modelos. [...]*

*Este foi o prenúncio histórico de que os dois modelos iniciariam um movimento de lenta (mas constante) aproximação, o qual culminou com o recente modelo implantado no STF, no qual se advoga a eficácia erga omnes e com efeitos retroativos, mesmo no controle difuso.”* (Controle difuso de constitucionalidade. Ed. Juruá. 2008, p. 17, 22-23)

quais se destaca GILMAR FERREIRA MENDES, uma das vozes mais autorizadas no país sobre o tema:

Como se vê, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle incidental acabam por ter eficácia que transcende o âmbito da decisão, o que indica que a própria Corte vem fazendo uma releitura do texto constante do art. 52, X, da Constituição de 1988, que, como já observado, reproduz disposição estabelecida, inicialmente, na Constituição de 1934 (art. 91, IV) e repetida nos textos de 1946 (art. 64) e de 1967/1969 (art. 42, VIII).

Ao se entender que a eficácia ampliada da decisão está ligada ao papel especial da jurisdição constitucional e, especialmente, se considerarmos que o texto constitucional de 1988 alterou substancialmente o papel desta Corte, que passou a ter uma função preeminente na guarda da Constituição a partir do controle direto exercido na ADIn, na ADC e na ADPF, não há como deixar de reconhecer a necessidade de uma nova compreensão do tema.

[...].

*De qualquer sorte, a natureza idêntica do controle de constitucionalidade, quanto às suas finalidades e aos procedimentos comuns dominantes para os modelos difuso e concentrado, não parece mais legitimar a distinção quanto aos efeitos das decisões proferidas no controle direto e no controle incidental.*

Somente essa nova compreensão parece apta a explicar o fato de o Tribunal ter passado a reconhecer efeitos gerais à decisão proferida em sede de controle incidental, independentemente de intervenção do Senado. O mesmo há de se dizer das várias decisões legislativas que reconhecem ‘efeito transcendente às decisões do STF tomadas em sede de controle difuso.

Esse conjunto de decisões judiciais e legislativas revela, em verdade, uma nova compreensão do texto constitucional no âmbito da Constituição de 1988.

É possível, sem qualquer exagero, falar-se aqui de uma autêntica mutação constitucional<sup>20</sup>.(Grifou-se).

38. E o mesmo autor, em passagem do voto que proferiu nos autos da ADIN n. 3345, registra que:

20 *Apud* voto proferido pelo Min. CELSO DE MELLO quando do julgamento da ADIN n. 3345.

De fato, é difícil admitir que a decisão proferida na ADIn ou ADC ou ADPF possa ser dotada de eficácia geral e a decisão proferida no âmbito do controle incidental – esta muito mais morosa porque em geral tomada após tramitação da questão por todas as instâncias – continue a ter eficácia restrita entre as partes.

39. Dá-se destaque, ainda, à enfática lição de DIRLEY DA CUNHA JÚNIOR:

De fato, se no passado se justificava a distinção, hodiernamente ela é intolerável, diante da posição de Guardião da Constituição da qual se reveste a Corte. Ora, no contexto atual, é absolutamente sem sentido, chegando a soar como teratológica a explicação de que, no controle difuso, o Supremo decide inter partes, enquanto que no controle concentrado decide erga omnes. Tudo isso só porque o STF, na primeira hipótese, declara a inconstitucionalidade resolvendo uma questão incidental, e, na segunda, declara a mesma inconstitucionalidade solucionando a própria questão principal. Onde está a lógica disso, já que – seja decidindo incidenter tantum ou principaliter tantum – o órgão prolator da decisão é o mesmo?<sup>21</sup>

40. No âmbito da jurisprudência, vale transcrever, no mesmo sentido ora defendido, trecho de elucidativo voto proferido pelo Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI como Relator do Recurso Especial n. 828.106/SP:

[...].

*Sob esse enfoque, há idêntica força de autoridade nas decisões do STF em ação direta quanto nas proferidas em via recursal. Merece aplausos essa aproximação, cada vez mais evidente, do sistema de controle difuso de constitucionalidade ao do concentrado, que se generaliza também em outros países (SOTELO, José Luiz Vasquez. “A jurisprudência vinculante na ‘common law’ e na ‘civil law’”, in Temas Atuais de Direito Processual Ibero-Americano, Rio de Janeiro, Forense, 1998, p. 374; SEGADO, Francisco Fernandez. La obsolescência de la bipolaridad ‘modelo americano-modelo europeo kelseniano’ como critério nalítico del control de constitucionalidad y la búsqueda de una nueva tipología explicativa,*

*apud* Parlamento y Constitución, Universida de Castilla-La Mancha, Anuario (separata), n° 6, p. 1-53).

<sup>21</sup> O princípio do “Stare Decisis” e a decisão do Supremo Tribunal Federal no controle difuso de constitucionalidade. Leituras Complementares de Direito constitucional – controle de constitucionalidade e hermenêutica constitucional, Salvador, Ed. JusPodvdm, 2008, p. 283-284.



*No atual estágio de nossa legislação, de que são exemplos esclarecedores os dispositivos acima transcritos, é inevitável que se passe a atribuir simples efeito de publicidade às resoluções do Senado previstas no art. 52, X, da Constituição. É o que defende, em doutrina, o Ministro Gilmar Ferreira Mendes, para quem “não parece haver dúvida de que todas as construções que se vêm fazendo em torno do efeito transcendente das decisões tomadas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Congresso Nacional, com o apoio, em muitos casos, da jurisprudência da Corte, estão a indicar a necessidade de revisão da orientação dominante antes do advento da Constituição de 1988” (MENDES, Gilmar Ferreira “O papel do Senado Federal no controle de constitucionalidade: um caso clássico de mutação constitucional”, Revista de Informação Legislativa, n. 162, p. 165).” (DJU 15/05/2006). (Grifou-se).*

41. Entretanto - e aqui se fecham os parênteses abertos mais acima-, em que pesem todos os argumentos acima aventados, *é certo que - especialmente à luz de uma interpretação literal da CF/88 e do CPC, bem como diante de dogmas tradicionais incorporados no sistema jurídico brasileiro e até o momento não integralmente superados -, ainda não é possível se afirmar*, com os ares peremptórios que uma afirmação assume, que as decisões proferidas pela Suprema Corte, em sede de controle difuso de constitucionalidade das leis, ainda que formadas nos moldes do art. 543-B do CPC, quando não seguidas por Resolução editada com fulcro no art. 52, inc. X da CF/88, ostentam eficácia vinculante *erga omnes*. O entendimento que ainda parece predominar, mormente em setores mais conservadores da doutrina e da jurisprudência dos Tribunais, é o de que a extensão da eficácia vinculante ainda é fator de distinção entre as decisões proferidas pelo STF em controle difuso e concentrado de constitucionalidade, sendo certo, ademais, que o art. 543-B do CPC, apesar de conferir aos precedentes formados sob as suas vestes uma força persuasiva especial e diferenciada, não lhes imprimiu, propriamente, força vinculante *erga omnes*<sup>22</sup>.

42. Mas, apesar disso, o simples fato - este sim irrecusável -, de as decisões proferidas pelo Pleno do STF nos moldes do art. 543-B do CPC ostentarem, atualmente, caráter objetivo, geral e definitivo, sendo aptas a reger, *com elevado grau de estabilidade*, todos os casos idênticos, **já é suficiente** a lhes atribuir força para alterar ou impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um elemento novo.

43. *É que a ausência de eficácia vinculante erga omnes, explicada mais em função da literalidade do texto constitucional e do Diploma Processual Civil do que por qualquer razão de índole verdadeiramente ontológica, não retira das decisões proferidas pelo STF nos moldes do art. 543-B do CPC a vocação de representarem, tanto quanto as proferidas em controle concentrado, a “palavra final e definitiva” da Suprema Corte*

<sup>22</sup> Sobre o tema, remete-se, mais uma vez, ao Parecer PGFN/CRJ n. 492/2010.

acerca da questão jurídica nelas objetivamente decididas<sup>23</sup>. E, conforme se explicitou mais ao início deste tópico do presente Parecer, é exatamente isso, ou seja, a especial qualidade de representarem o juízo objetivo, definitivo e final da Suprema Corte acerca de uma dada questão constitucional - e não a sua eventual eficácia vinculante *erga omnes*-, que configura o fator responsável por conferir às decisões proferidas pelo Pleno do STF (seja em controle concentrado, seja em controle difuso de constitucionalidade, seguidas ou não de Resolução Senatorial, neste último caso, desde que nos moldes do art. 543-B do CPC) força para alterar/ impactar o sistema jurídico vigente, agregando-lhe um relevante elemento novo, a saber, o juízo de certeza final acerca da constitucionalidade/inconstitucionalidade de uma determinada lei, ou acerca da correta interpretação do texto constitucional.

44. Por fim, ainda sobre o tema, há que se fazer uma última e importante consideração.

45. Como se sabe, a Lei n. 11.418, de 19 de dezembro de 2006, que introduziu os arts. 543-A e 543-B no CPC, entrou em vigor em 19 de fevereiro de 2007, após uma *vacatio legis* de 60 dias. Entretanto, conforme restou definido pelo STF em Questão de Ordem havida no julgamento do Agravo de Instrumento n. 664567/RS<sup>24</sup>, apenas após o advento da Emenda Regimental n. 21, publicada no Diário Oficial em 3 de maio de 2007, que alterou o Regimento Interno do STF de modo a adaptá-lo à Lei

23 A destacar a “definitividade” de que se revestem as decisões proferidas pelo Pleno do STF, confira-se excerto do voto-vista proferido pelo Min. GILMAR FERREIRA MENDES nos autos do RE n. 196752, extraído do Informativo do STF n. 583, em razão do pedido de vista formulado pelo Min. CEZAR PELUSO:

*O Min. Gilmar Mendes observou, também, que, depois da análise da constitucionalidade da norma pelo Pleno, não mais se esperaria qualquer modificação desse entendimento. Ressaltou que, tratando-se de juízo de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, dar-se-ia início à aplicação do disposto no art. 557 do CPC, que seria uma forma brasileira de atribuição de efeito vinculante às decisões do Supremo. Salientou que, se compete ao Supremo, precipuamente, a guarda da Constituição Federal, a interpretação do texto constitucional por ele fixada deveria ser seguida pelos demais tribunais, em decorrência do efeito definitivo outorgado à sua decisão. Argumentou que, tendo sido firmada tese no Supremo sobre a constitucionalidade de certa norma, dificilmente seria possível alegar que os fundamentos da declaração incidental de inconstitucionalidade utilizados pelo órgão especial do tribunal a quo seriam desconhecidos, haja vista que o Supremo teria considerado, certamente, os diversos fundamentos do julgamento do incidente de inconstitucionalidade pela Corte de origem. A manifestação do Pleno deste Tribunal, portanto, seria a definitiva a respeito da questão.”*

24 Eis a ementa do acórdão que decidiu a Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n. 664.567/RS: *Nos termos do art. 327, e § 1º, do RISTF, com a redação dada pela Emenda Regimental 21/2007, os recursos que não apresentem preliminar formal e fundamentada de repercussão geral serão recusados. A obrigação incide, inclusive, quando eventualmente aplicável o art. 543-A, § 3º, do Código de Processo Civil. Precedentes. II - No julgamento do AI 664.567-QO/RS, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, esta Corte assentou que não há falar “em uma imaneente repercussão geral de todo recurso extraordinário em matéria criminal, porque em jogo, de regra, a liberdade de locomoção”, pois “para obviar a ameaça ou lesão à liberdade de locomoção - por remotas que sejam -, há sempre a garantia constitucional do habeas corpus (CF, art. 5º, LXVIII)”. III - No referido julgamento, esta Corte resolveu Questão de Ordem no sentido de estabelecer como marco temporal para a exigibilidade da repercussão geral o dia 3 de maio de 2007, data da publicação da Emenda 21 do Regimento Interno do STF. IV - Necessidade de reexame dos fatos e das provas que envolvem a matéria para se chegar a um entendimento diverso do acórdão recorrido. Incidência da Súmula 279 do STF. V - Inexistência de novos argumentos capazes de afastar as razões expendidas na decisão ora atacada, que deve ser mantida. VI - Agravo regimental improvido.” (Rel. Min. GILMAR FERREIRA MENDES, DJU 06/09/2007).*

n. 11.418/2006, é que a Suprema Corte passou a, de fato, poder fazer uso dos institutos forjados pela nova legislação, passando, então, a submeter alguns dos seus julgados à sistemática prevista no art. 543-B do CPC.

46. Diante disso, parece correto se afirmar que, *do dia 3 de maio de 2007 em diante*, apenas os julgamentos do Plenário do STF submetidos ao art. 543-B do CPC é que podem ser considerados como, além de objetivos, vocacionados a representar a palavra final e definitiva da Suprema Corte acerca da questão constitucional apreciada, e, conseqüentemente, podem ser tidos como capazes de efetivamente alterar/impactar o sistema jurídico vigente, nos termos acima assinalados. Entende-se que, a partir do momento em que a Suprema Corte passou a ter à sua disposição o instrumental previsto no art. 543-B do CPC, o seu eventual não uso para a resolução de um determinado caso é um indicativo de que essa resolução não ostenta ou, pelo menos, pode não ostentar, os atributos da objetividade e definitividade.

47. Mas a pergunta que, neste ponto, merece ser feita e respondida é a seguinte: e o que dizer daqueles julgamentos, *anteriores a 3 de maio de 2007*, realizados pela Suprema Corte em sede de controle difuso de constitucionalidade (sem posterior Resolução Senatorial)? Esses julgamentos podem ser tidos como objetivos e definitivos, nos termos assinalados e para os fins pretendidos por este Parecer ou, ao revés, como não foram submetidos à sistemática do art. 543-B do CPC (mesmo que por razões óbvias), nunca poderão ser considerados como dotados desses atributos?

48. Ora, a resposta não poderia ser outra: em algumas hipóteses as decisões proferidas pelo STF, em momento anterior ao marco acima fixado, poderão, sim, ser consideradas como objetivas e vocacionadas à definitividade. Indo direto ao ponto, isso ocorrerá sempre que (i) *se tratar de decisão proferida, sobre uma dada questão constitucional, pelo Plenário da Suprema Corte, e que (ii) o entendimento nela contido tenha sido reafirmado pela Suprema Corte em diversos julgados posteriores.*

49. Com efeito, mesmo antes do advento do art. 543-B do CPC, as decisões proferidas pelo Plenário do STF em controle difuso, embaladas pela mencionada tendência de “*dessubjetivação*” das formas de controle de constitucionalidade, já ostentavam um caráter objetivo e geral, depreendido das vicissitudes do caso concreto; daí que o atributo da objetividade certamente já marcava essas decisões proferidas pelo STF.

50. De outra ponta, no que pertine ao atributo da definitividade, pode-se afirmar que, enquanto as decisões proferidas pelo STF nos termos do art. 543-B do CPC ostentam tal atributo naturalmente, quase que de forma presumida, aquelas formadas sem a observância à nova sistemática, por terem sido proferidas em momento anterior à sua entrada em vigor, obviamente não contam com qualquer presunção no que atine à definitividade. Antes,

para que sejam consideradas como definitivas, o entendimento nelas contido deve ser reiterado pelo STF em julgados posteriores; essa reiteração indica que o entendimento plasmado na decisão do Pleno do STF espelha, de fato, a sua palavra final sobre a questão constitucional apreciada.

51. Assim, as razões expostas ao longo deste tópico indicam que, por serem objetivas e definitivas, possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) quando anteriores a 3 de maio de 2007, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

## **b.2 – O advento de precedente objetivo e definitivo do STF, por alterar o sistema jurídico vigente, faz cessar a eficácia vinculante das decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias**

52. Uma vez fixado que os precedentes da Suprema Corte elencados no tópico anterior deste Parecer (mais especificamente no parágrafo 51), por serem objetivos e definitivos, possuem força para alterar o sistema jurídico vigente, já se pode concluir que o advento de qualquer um deles *representa circunstância jurídica nova, capaz de fazer cessar a eficácia vinculante de anterior decisão tributária transitada em julgado que lhe seja contrária*.

53. Com efeito, quando uma determinada decisão transitada em julgado declara, por exemplo, inexistente uma dada relação jurídica tributária de trato continuado, sob o fundamento de que a respectiva lei tributária é inconstitucional, o que essa decisão está, de fato, declarando é que a lei apreciada é incapaz de *incidir* sobre os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor, e, conseqüentemente, *de fazer* nascer a relação da qual surgiria a obrigação tributária. Considere-se, ainda, que, quando esse órgão julgador proferiu sua decisão, pairava dúvida quanto à constitucionalidade, ou não, da lei tributária em foco, precisamente porque o órgão jurisdicional responsável por proferir a palavra final e definitiva no que tange à compatibilidade das normas com o texto constitucional, no caso, o STF, ainda não havia se pronunciado especificamente acerca da mencionada lei. Assim, pode-se dizer que, nesse exemplo, *o suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza se formou era integrado por uma lei que, no entender do órgão julgador, não possuía capacidade para a incidência*.

54. Entretanto, caso o STF venha, posteriormente, reconhecer, *em caráter definitivo*, a plena constitucionalidade da lei tida por inconstitucional pela sentença transitada em julgado, o suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza nela contido se formou imediatamente *se altera: deixa de ser integrado por uma lei até então tida como incapaz de incidir, e passa a ser integrado por uma lei já considerada, definitivamente, como apta à incidência.*

55. Note-se que, ainda no exemplo acima dado, o reconhecimento da constitucionalidade da lei pelo STF faz nascer uma *relação jurídica tributária nova* entre Fisco e o contribuinte-autor, composta por um suporte fático idêntico (mesmos fatos geradores) àquele considerado pela coisa julgada anterior, mas por um suporte jurídico alterado ou diferente (que passará a ser *a norma definitivamente interpretada pelo STF em face da Constituição* e que, por ter sido considerada constitucional, possui aptidão para incidir); e, por configurar uma relação nova, a eficácia vinculante da anterior decisão tributária transitada em julgado, dada a sua natural limitação objetiva, não é capaz de alcançá-la.

56. Por óbvio, esse mesmo raciocínio se aplica caso se esteja diante de hipótese em que, diferentemente da acima analisada, a consolidação da jurisprudência do STF venha a favorecer o contribuinte, e não o Fisco. Também em hipóteses desse jaez, a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado desfavorável ao contribuinte - em que, por exemplo, se reconheceu existente uma dada relação jurídica tributária face à constitucionalidade da correspondente lei de incidência -, cessa a partir do momento em que a jurisprudência do STF, formada nos termos acima assinalados, se consolidar no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária.

57. Nesse sentido, considerando que a jurisprudência do STF configura “direito novo”, capaz de, conforme o caso, fazer cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado que discipline relação jurídica tributária sucessiva, confira-se a lição de HUGO DE BRITO MACHADO:

Em outras palavras, o efeito da coisa julgada na relação jurídica continuativa faz imodificável a relação jurídica enquanto permanecerem inalterados os seus elementos formadores, a saber, a lei e o fato. Não impede, todavia, mudança do elemento normativo formador da relação jurídica continuativa. *Mudança que pode decorrer de alterações legislativas ou da declaração definitiva da constitucionalidade da lei antes tida por inconstitucional. Ou da declaração definitiva da inconstitucionalidade da lei antes tida como constitucional.*

[...].

*manifestação do Supremo Tribunal Federal que decide definitivamente uma questão constitucional, em sentido oposto ao entendimento albergado na decisão que se fizera coisa julgada, configura direito novo. (Grifou-se)<sup>25</sup>.*

25 Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. Co-edição Dialética e ICET, São Paulo e Fortaleza, 2006, pgs. 165 e 166).

58. No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, já há precedentes importantes considerando que a jurisprudência do STF é apta a fazer cessar a eficácia das decisões tributárias transitadas em julgado que lhes são contrárias<sup>26</sup>, dentre os quais se destaca e transcreve, pela clareza e didática, o seguinte:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA CUMULADA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PIS. DECRETOS-LEIS N.ºs 2.445/88 E 2.449/88.*

*IMPETRAÇÃO PRÉVIA DE MANDADO DE SEGURANÇA. COISA JULGADA. RELAÇÃO JURÍDICA DE TRATO SUCESSIVO. SUPERVENIENTE DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.*

1. As sentenças proferidas em relações jurídicas de trato sucessivo transitam em julgado e fazem coisa julgada material, ainda que possam ter a sua eficácia limitada no tempo, quanto aos fatos supervenientes que alterem os dados da equação jurídica nelas traduzida.

2. A contribuição ao PIS é relação jurídica de trato sucessivo, porquanto de fatos geradores instantâneos, mas com repetição continuada e uniforme.

3. In casu, a sentença do primeiro mandado de segurança, que fez coisa julgada, entendeu pela constitucionalidade dos Decretos-Leis ns. 2.445, de 29/06/88, e 2.449, de 21/07/88.

<sup>26</sup> Sobre o tema, vale conferir, ainda, os precedentes do STJ abaixo:

*PROCESSUAL CIVIL - MANDADO DE SEGURANÇA - COISA JULGADA SOBRE QUESTÃO SABIDAMENTE INCONSTITUCIONAL - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE REMUNERAÇÃO DE ADMINISTRADORES, AVULSOS E AUTÔNOMOS - RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DE TRATO SUCESSIVO - INOPONIBILIDADE.*

1. O Mandado de Segurança destina-se a defender direito líquido e certo. Ele se traduz em Ordem auto-executável do Estado-Juiz para que cesse a violência praticada pelo próprio Estado. Se essa Ordem passa em julgado, vota-se o novo exame da lide sob as mesmas circunstâncias.

2. Em questões de trato sucessivo, a coisa julgada traz consigo a cláusula "rebus sic stantibus". Mudanças em circunstâncias fáticas ou jurídicas autorizam novo pedido de Segurança, sem oponibilidade da coisa julgada.

3. A coisa julgada, em Mandado de Segurança, não justifica a cobrança de obrigação tributária inconstitucional.

4. Recurso provido." (STJ, RESP n. 381.911, Rel. Min. HUMBERTO GOMES DE BARRO, DJU 19/12/2003).

\*\*\*

*"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. COISA JULGADA. EFEITOS E LIMITES. LEI 7689/88. APLICAÇÃO.*

1. Pode haver cobrança de tributo após cada fato gerador nos períodos supervenientes à coisa julgada pela presença de relações jurídicas de trato sucessivo.

2. Os Tribunais, de qualquer grau, podem declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do poder público, mas com efeito meramente declaratório, sem qualquer carga de executabilidade, mesmo que alcance a coisa julgada.

3. Há limites a serem impostos à segurança jurídica, em face de regras postas na Carta Maior como o de que ela, quando construída pelo direito formal, não pode se impor sobre os princípios constitucionais.

4. Recurso especial provido." (STJ, RESP n. 233662, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJU 14/12/1999).

4. Deveras, referidos diplomas normativos tiveram a sua inconstitucionalidade reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.

5. *A declaração de inconstitucionalidade estabelece uma nova situação jurídica, submetida ao superveniente estado de direito, que faz cessar, prospectivamente, os efeitos da constitucionalidade emitidos na sentença proferida em sentido contrário.*

6. Destarte, deve-se observar que há retroação da declaração de inconstitucionalidade, mas a decisão transitada em julgado perpetua-se até a declaração de inconstitucionalidade da norma pela Suprema Corte, respeitando a coisa julgada material naquele lapso temporal. 7. Na hipótese dos autos, fica reconhecida, relativamente ao período anterior ao advento da Resolução 46/95 do Senado, a eficácia da sentença anterior transitada em julgado, que reconheceu a constitucionalidade do DL 2445/88 e 2449/88; todavia, com a modificação do estado de direito decorrente da publicação dessa Resolução, suspendendo a execução dos Decretos-lei declarados inconstitucionais pelo STF, cessou a eficácia temporal da sentença anterior, em sentido contrário.

[...] (Grifou-se.) (RESP n. 1103584, Rel. Min. LUIZ FUX, DJU 10/09/2010).

59. E as conseqüências que decorrem, diretamente, da cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado - em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado - são, *no que mais de perto interessa à Fazenda Nacional*, as seguintes: (i) se o precedente do STF for favorável ao Fisco, no sentido, por exemplo, da constitucionalidade de uma dada norma de incidência tributária, tida, por sua vez, como inconstitucional em decisão tributária pretérita, *a partir do seu advento a Fazenda Nacional retoma o direito de exigir o correspondente tributo*, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor dali para frente; (ii) diversamente, se o precedente do STF for desfavorável ao Fisco, no sentido, por exemplo, da inconstitucionalidade de uma dada norma de incidência tributária, tida, por sua vez, como constitucional em decisão tributária pretérita, *a partir do seu advento o contribuinte-autor deixa de estar compelido ao pagamento do correspondente tributo*, em relação aos fatos geradores ocorridos dali para frente. Não é demais repetir, aqui, que os precedentes do STF capazes de fazer cessar a eficácia vinculante de anteriores decisões tributárias transitadas em julgados são, apenas, aqueles referidos no parágrafo 51 do presente Parecer, eis que apenas esses podem ser considerados objetivos e definitivos.

60. A questão que se pretende enfrentar no tópico seguinte, por sua vez, é se a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, com as conseqüências dela decorrentes, opera-se de forma

automática ou se, ao revés, somente pode ser considerada ocorrida se assim reconhecida em prévio pronunciamento judicial; caso esta última opção seja adotada, parece claro que as conseqüências elencadas no parágrafo anterior somente poderão se operar mediante prévio pronunciamento judicial reconhecendo a cessação da eficácia vinculante da anterior decisão tributária transitada em julgado.

**c) A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado é automática, independe de prévio reconhecimento judicial**

61. A resposta à questão ora analisada – ou seja: saber se a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, pelas razões acima expostas, opera-se automaticamente ou, ao revés, se depende de prévio pronunciamento judicial - não exige muito esforço para ser encontrada, até porque resulta diretamente dos conceitos e das conclusões já expostas mais acima. É que, conforme exaustivamente demonstrado ao longo deste Parecer, o precedente objetivo e definitivo do STF em sentido diverso do sufragado na anterior decisão tributária transitada em julgado faz surgir uma relação jurídica de direito material - sob algum aspecto - nova, que, não tendo sido deduzida pelo autor da demanda e, assim, apreciada na correspondente coisa julgada, não se encontra compreendida em seus limites objetivos. Conseqüência *natural* disso é que a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado *simplesmente* não alcança a nova relação jurídica (assim como, pelo mesmo raciocínio, não alcança todas as outras relações jurídicas, de que eventualmente faça parte o autor da correspondente demanda judicial, que não tenham sido deduzidas nessa demanda); daí porque se diz que essa eficácia vinculante deixa de operar dali para frente.

62. Parece certo, portanto, que a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado anterior, ou, dito de outra forma, a sua incapacidade de alcançar a nova relação jurídica de direito material surgida a partir do advento do precedente do STF (ou nascida em razão de qualquer outra circunstância jurídica ou fática nova), *não precisa ser objeto de pronunciamento judicial para que se considere verificada, eis que é mera decorrência lógica dos limites objetivos que balizam o alcance da eficácia das decisões judiciais, operando-se, assim, de forma natural e automática.*

63. Exatamente na linha ora exposta, confira-se lição de JUVÊNIO VASCONCELOS VIANA:

[...] diante do silêncio da lei, a relevante alteração fático-jurídica pode já diretamente trazer mudança no trato da relação continuativa, passando a ser considerada de logo pelas partes. A modificação dar-se-ia independente de ação de revisão. Tratando-se de fato novo, e sem



que este necessariamente imponha a revisão do quanto se decidiu, é possível supor que a eficácia da sentença (e a autoridade da coisa julgada) simplesmente não atinge o fato superveniente (ou a relação jurídica que a partir dele se constitua) por que se limita a regular a situação posta na demanda, o objeto do processo e, assim, objeto do julgamento.

Cuida-se muito mais de operação mental de verificação precisa dos limites da autoridade da coisa julgada, ante a superveniência do elemento fático-jurídico relevante.<sup>27</sup>

64. É certo, todavia, que a desnecessidade de prévio ajuizamento de ação judicial a fim de que se tenha como cessada, nos termos acima assinalados, a eficácia de decisão tributária transitada em julgado, poderia, numa análise apressada, parecer ofender o disposto no art. 471, inc. I do CPC<sup>28</sup>, que exige o ajuizamento da chamada “ação revisional” para que se possa “rever” o estatuído nas decisões transitadas em julgado reguladoras de relações jurídicas de direito material continuadas, quando alterados os fatos ou o direito existentes à época da sua prolação. Essa ofensa, todavia, e segundo aqui se entende, não vai além das aparências.

65. É que, na linha do ensinamento do Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI sobre o tema - ao qual se adere plenamente, razão por que será de certo modo reproduzido a seguir -, o art. 471, inc. I do CPC somente é aplicável em situações específicas e excepcionais, quando, *por expressa previsão legal*, haja a exigência de que a eventual alteração no suporte jurídico ou fático existente ao tempo da prolação de decisão (reguladora de relação jurídica de direito material de trato sucessivo) seja reconhecida mediante específico pronunciamento judicial, para que, só então, possa produzir uma das conseqüências que lhe são próprias, a saber, a cessação da eficácia vinculante da anterior decisão transitada em julgado<sup>29</sup>. Nesses casos específicos e excepcionais, *por uma opção legislativa cuja racionalidade não cabe aqui perquirir*, o beneficiado ou prejudicado pela alteração nas circunstâncias fáticas ou jurídicas possui o direito - potestativo, no caso - de requerer e

27 Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. Co-edição Dialética e ICET, São Paulo e Fortaleza, 2006, p. 280-281.

28 *Art. 471 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 estatuído na sentença.*

29 Nas palavras do mencionado autor: “São casos excepcionais, que, por isso mesmo, recebem interpretação estrita. É justamente nessas situações que será cabível – e indispensável para obter a mudança na relação jurídica objeto da sentença – a chamada ação revisional ou ação de modificação, anunciada no artigo 471, inc. II, do Código de Processo Civil.” (Coisa julgada em matéria constitucional e eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado. Disponível em: <<http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Teori%20Zavascki%20-%20formatado.pdf>>.)

obter, junto ao Poder Judiciário, a revisão do que estatuído na sentença, que, enquanto não revista, continuará produzindo efeitos.

66. É o que se tem, por exemplo, em relação às sentenças transitadas em julgado que fixem o valor a ser pago mensalmente a título de alimentos, ou de aluguel decorrente de contrato de locação; tanto em um quanto no outro caso, alteradas as circunstâncias fáticas ou jurídicas existentes à época da prolação da decisão transitada em julgado, cumpre ao interessado promover a correspondente ação revisional, nos termos, respectivamente, dos artigos 1.699 do Código Civil<sup>30</sup> e 19 da Lei n. 8.245/91<sup>31</sup>, caso pretenda obter o ajuste dos valores nela fixados na à nova realidade de fato ou de direito advinda. Salta aos olhos que, nesses dois casos, a cessação da eficácia da decisão transitada em julgado em razão da nova situação de direito ou de fato não poderá ser tida como automática, de modo que *não* é dado ao devedor de alimentos ou de aluguel, por conta própria, à luz da nova realidade, simplesmente deixar de pagar o valor que lhe foi imposto na sentença, ou decidir pagá-lo a menor; para tanto, deverá recorrer ao Poder Judiciário.

67. O que de fato importa que se tenha em mente, todavia, é que *a necessidade de prévio pronunciamento judicial* para que se tenha reconhecida a cessação da eficácia da decisão transitada em julgado em face da alteração das circunstâncias fáticas ou jurídicas sob as quais o juízo de certeza nela contido se formou *é excepcional, apenas se impondo quando expressamente exigida por lei específica*. Ainda na lição de TEORI ALBINO ZAVASCKI, “a ação de revisão é indispensável apenas quando a relação jurídica material de trato continuado comportar, por disposição normativa, o direito potestativo antes referido.[...]. Afora casos dessa natureza, a modificação do estado de fato ou de direito produz imediata e automaticamente a alteração da relação jurídica mesmo quando esta tiver sido certificada por sentença, conforme anteriormente assinalado.”<sup>32</sup>

68. Assim, inexistindo específica previsão legal a exigir o prévio ajuizamento de ação revisional, a cessação da eficácia vinculante da decisão transitada em julgado em razão do advento de nova circunstância fática ou jurídica se opera automaticamente, *como mera e natural decorrência lógica do que se entende por limites objetivos da coisa julgada*. Aplicando-se esses conceitos ao universo do Direito Tributário, tem-se que, ante a inexistência de lei específica prevendo o oposto, a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado face ao advento de nova circunstância jurídica - mais precisamente, face ao advento de precedente definitivo e objetivo do STF em sentido diverso do nela sufragado -, opera-se de modo

30 Art. 1.699. Se, fixados os alimentos, sobrevier mudança na situação financeira de quem os supre, ou na de quem os recebe, poderá o interessado reclamar ao juiz, conforme as circunstâncias, exoneração, redução ou majoração do encargo.

31 Art. 19. Não havendo acordo, o locador ou locatário, após três anos de vigência do contrato ou do acordo anteriormente realizado, poderão pedir revisão judicial do aluguel, a fim de ajustá-lo ao preço de mercado.

32 Idem.

automático, *independentemente do prévio ajuizamento de qualquer ação, muito menos da revisional de que trata o art. 471, inc. I do CPC.*

69. Daí que as conseqüências mais acima elencadas (no parágrafo 59 deste Parecer) como sendo decorrentes da cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado em face do advento de precedente objetivo e definitivo contrário do STF, operam-se, também, independentemente de prévio pronunciamento judicial nesse sentido. Assim: (i) se o precedente do STF for favorável ao Fisco, *a partir do seu advento a Fazenda Nacional simplesmente pode voltar a cobrar o correspondente tributo*, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor dali para frente, sem que, para tanto, seja necessário obter prévio pronunciamento judicial; (ii) diversamente, se o precedente do STF for desfavorável ao Fisco, *a partir do seu advento o contribuinte-autor simplesmente pode deixar de recolher o correspondente tributo*, em relação aos fatos geradores ocorridos dali para frente, sem que, para tanto, seja necessário obter prévio pronunciamento judicial.

70. Note-se que, na situação posta na alínea “ii” acima, o não pagamento, pelo contribuinte-autor, da exigência tributária considerada inconstitucional pelo Plenário do STF, *não* deverá ser, de qualquer forma, obstaculizado pelo Fisco, tampouco deverá gerar procedimentos voltados à atuação e à cobrança do que deixar de ser pago; e isso, por óbvio, desde que o não pagamento seja relativo a fatos geradores ocorridos *após* o advento do precedente definitivo e objetivo da Suprema Corte no sentido da inconstitucionalidade da exigência tributária em questão, eis que, *antes disso*, a obrigação de recolher o tributo se impunha em face da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, até então operativa.

71. Já no que pertine à situação posta na alínea “i” acima, impende esclarecer que a exigência do tributo pelo Fisco, mediante lançamento e a sua posterior cobrança em execução fiscal, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor *após* o advento do precedente definitivo e objetivo do STF, sem que, para tanto, seja necessário o ajuizamento de ação judicial, não representa ofensa ao princípio do acesso à justiça, ou, tampouco, aos princípios do contraditório e da ampla defesa, todos de estatura constitucional.

72. De fato, a preservação do primeiro princípio - o do acesso à justiça -, dá-se mediante a ampla possibilidade, sempre aberta ao contribuinte-autor, de ajuizar a correspondente e adequada ação judicial a fim de impedir a exigência do referido tributo pelo Fisco (tutela preventiva), ou de afastar a exigência eventualmente já efetuada (tutela repressiva), o que poderá ser alcançado, inclusive, antecipadamente, mediante medida processual de urgência; já a preservação dos segundos princípios, - os da ampla defesa e do contraditório -, é garantida ao se assegurar o seu pleno exercício, ainda que de forma diferida, nos autos do processo administrativo fiscal tendente a constituir o correspondente crédito tributário, regulado pelo Decreto n.

70.235/72 (com possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito em decorrência da apresentação de impugnação pelo sujeito passivo – art. 151 inc. III do CTN), assim como em eventuais autos judiciais, na - provável - hipótese de o contribuinte-autor ajuizar ação visando impugnar a cobrança.

**d) O advento de precedente definitivo e objetivo do STF considera-se ocorrido na data do trânsito em julgado da respectiva decisão. As situações pretéritas devem ser excepcionadas**

73. Como a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado contrária ao posterior entendimento sufragado pela Suprema Corte, conforme demonstrado no item anterior, dá-se de forma automática, vale dizer, independentemente de prévio pronunciamento judicial nesse sentido, pode-se afirmar que o direito de que dispõe o Fisco de voltar a exigir o tributo (tido por inconstitucional pela coisa julgada), ou de que dispõe o contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo (tido por constitucional pela coisa julgada), surge com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, *o que, por sua vez, somente pode-se considerar ocorrido com o seu trânsito em julgado; é que, antes disso, por óbvio, o entendimento firmado no acórdão do STF ainda pode ser alterado, de modo que esse entendimento ainda não pode ser tido como realmente definitivo.*

74. É legítimo se afirmar, portanto, que a data do trânsito em julgado do acórdão do STF configura, *ao menos como regra, o termo a quo* para o exercício dos direitos acima referidos. Entretanto, essa regra comporta exceção no que tange, especificamente, ao direito de que dispõe o Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido por inexigível pela coisa julgada que lhe favorecia. Assim, em algumas *situações específicas* adiante expostas, *por razões ligadas ao relevante princípio da segurança jurídica, com os seus corolários em matéria tributária, a saber, os princípios da não surpresa e da proteção da confiança*, não há como considerar que a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF configura o marco a partir do qual o Fisco possui o direito de efetuar a cobrança do correspondente tributo, relativo a todos os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor desde então.

75. Para que bem se compreenda quais são essas situações específicas, e o porquê da necessidade de se excepcioná-las, basta pensar na hipótese, *que bem as exemplifica*, em que um dado contribuinte tenha deixado de efetuar o pagamento de determinado tributo por reputar que assim estava autorizado em razão de coisa julgada formada, a seu favor, considerando inexistente a correspondente relação jurídica tributária, apesar de esse não pagamento ter se dado quando já existia precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao sufragado na coisa julgada, proferido e transitado em julgado *em momento anterior à aprovação e publicação do presente Parecer*. E mais: mesmo com o advento desse precedente da Suprema Corte, favorável à Fazenda Nacional - que, segundo aqui se entende, fez cessar a

eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado e, portanto, legitimaria a cobrança do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos a partir de então -, o Fisco quedou-se inerte durante anos, não efetuando as correspondentes exigências tributárias.

76. Note-se que, na hipótese acima aventada, o contribuinte-autor deixou de pagar o tributo por considerar que assim estava respaldado por coisa julgada, e o Fisco, mesmo diante do precedente do STF, não efetuou as correspondentes exigências tributárias, numa postura omissiva que, de certo modo, demonstrou a sua adesão ao comportamento do contribuinte. Em hipóteses desse jaez - em que (i) a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, face ao advento de precedente objetivo e definitivo do STF, ocorreu em momento *anterior* à publicação deste Parecer e (ii) não houve lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF -, não há como legitimamente pretender que, agora, *com o entendimento esposado neste Parecer*, possa o Fisco exigir, do contribuinte-autor, o tributo relativo *a todos esses fatos geradores passados* (por óbvio, desde que ocorridos há menos de 5 anos).

77. Essa nova exigência, relativa aos fatos geradores anteriores ao presente Parecer, tendo como marco inicial a data, no passado, do advento da decisão do STF, além de causar ao contribuinte-autor *surpresa* que não parece compatível com a segurança jurídica e a confiança que devem iluminar as relações travadas entre o Fisco e os contribuintes, também representaria *ofensa direta ao disposto no art. 146 do CTN*, segundo o qual *“a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”*. Esse dispositivo legal, cuja essência claramente se inspira nos já invocados princípios da não surpresa e da proteção da confiança, veda que *novos critérios jurídicos* introduzidos pela Administração Pública Tributária em sua atividade de lançar atinja fatos geradores ocorridos em momento *anterior* à sua introdução, o que parece impedir que o entendimento contido no presente Parecer - que, inequivocamente, configura um novo critério jurídico relativo a lançamento tributário - aplique-se às situações que lhe são pretéritas.

78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus conseqüentes princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se, aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em *momento anterior* à publicação deste Parecer, e *tendo havido inércia dos agentes*

*fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste Parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir desse instante poderão ser objeto de lançamento.*

79. Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que, mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento. Por óbvio, se nas situações pretéritas o Fisco já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em relação a essas situações pretéritas o critério jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado “novo”, o que afasta a aplicação do princípio da não surpresa e do art. 146 do CTN; *esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos.*

80. Afora essas situações específicas, que se caracterizam, primordialmente, por serem pretéritas a este Parecer, em todas as demais deve incidir a regra referida mais acima, segundo o qual o **termo a quo** para o exercício do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido como inexigível pela coisa julgada que lhe favorecia é a *data do trânsito em julgado* do acórdão proferido pelo STF.

81. Assim, os precedentes objetivos e definitivos da Suprema Corte, advindos *após a publicação deste Parecer*, no sentido, por exemplo, da constitucionalidade de determinado tributo, fazem cessar, automaticamente, a eficácia das decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias, de modo que, assim que os respectivos acórdãos transitarem em julgado, o Fisco poderá voltar a cobrar os tributos relativos aos fatos geradores praticados pelos contribuintes-autores a partir de então.

### III

#### OUTRAS QUESTÕES PERTINENTES AO TEMA

**a) A cessação da eficácia vinculante de decisão transitada em julgado em face de posterior precedente objetivo e definitivo do STF não se confunde com a “relativização” dessa coisa julgada**

82. Neste ponto, importa esclarecer que, conforme já sucintamente salientado logo no início deste Parecer, a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado contrária a posterior precedente objetivo e definitivo do STF, nos termos ora defendidos, não se confunde com a *“relativização da coisa julgada inconstitucional”*. É que “relativizar a coisa julgada” contrária à posterior jurisprudência do STF (daí a denominação “coisa julgada inconstitucional”) significa *rever, desconstituir, desconsiderar* ou

*desfazer os efeitos pretéritos*, já produzidos pela respectiva decisão transitada em julgado, em momento anterior ao advento do precedente da Suprema Corte: seria, por exemplo, permitir que, face ao advento de julgado do STF no sentido da constitucionalidade de determinada lei tributária, o Fisco pudesse cobrar tudo aquilo que deixou de ser pago, no passado, a título de tributo, por contribuinte beneficiário de coisa julgada que havia reconhecido a inexistência da relação jurídica tributária face à inconstitucionalidade dessa lei.

83. Registre-se - sem, no entanto, qualquer pretensão de aprofundar e, menos ainda, de esgotar o tema, que não se insere no objeto deste Parecer -, que essa relativização da coisa julgada inconstitucional, *ao menos em princípio, e à luz do sistema jurídico positivo*, somente pode ser alcançada mediante o manejo de um dos seguintes mecanismos processuais (nos quais a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de uma dada lei, declarada pelo STF, será utilizada *como fundamento* para desconstituir anterior coisa julgada<sup>33</sup>): (i) da **ação rescisória** (art. 485 do CPC), que, desde que ajuizada no prazo decadencial apropriado, tem sido admitida como capaz de desconstituir coisas julgadas contrárias à posterior jurisprudência do STF, seja em controle difuso, seja em controle concentrado, suplantando-se o óbice previsto na Súmula n. 343 da Suprema Corte<sup>34</sup>; (ii) da *impugnação à sentença* (art. 475-L, inc. II, §1º do CPC) ou *dos embargos à execução de sentença contra a Fazenda Pública* (art. 741, parágrafo único do CPC), respaldados

33 Essa observação é importante por que evidencia a *completa rejeição* da tese, adotada por alguns doutrinadores de renome, segundo a qual a decisão declaratória de constitucionalidade ou inconstitucionalidade de determinada lei, proferida pelo STF, é capaz de fulminar automaticamente aquelas coisas julgadas anteriores que lhe forem contrárias. Segundo o entendimento encampado por esta CRJ, a eficácia retroativa da decisão proferida pelo STF em controle de constitucionalidade, ainda que na modalidade concentrada, não possui esse efeito “devastador” em relação às coisas julgadas anteriores, permitindo, apenas, que a decisão superveniente do STF seja utilizada como “fundamento” para a revisão dessas coisas julgadas, a ser realizada por meio dos mecanismos processuais atualmente previstos no direito positivo, e observadas, sempre, as chamadas “formulas de preclusão” (p. ex., o prazo decadencial de 2 anos para o ajuizamento de ação rescisória).

34 Nesse sentido, confira-se o resumo da decisão proferida pela Suprema Corte no julgamento do RE n. 328812, de Relatoria do Min. GILMAR FERREIRA MENDES: “No que tange à apontada inaplicabilidade do citado verbete (Súmula 343 do STF), asseverou-se ser preciso que o mesmo fosse revisto pela Corte, e referiu-se, especificamente, aos processos que identificam matéria contraditória à época da discussão originária, questão constitucional, e, ainda, jurisprudência supervenientemente fixada em favor da tese do interessado. Aduziu-se não ser possível deixar de afastar o referido enunciado, nessas hipóteses, como medida de instrumentalização da força normativa da Constituição. Enfatizando a necessidade de se ponderar acerca do papel da ação rescisória em nosso sistema jurídico, afirmou-se que esse instituto seria uma última via de correção para o sistema judicial, sendo que, no âmbito específico do inciso V do art. 485 do CPC, o objetivo imediato seria o de garantir a máxima eficácia da ordem legislativa em sentido amplo. Considerou-se que, nas hipóteses em que o Supremo fixa a correta interpretação de uma norma infraconstitucional, com o escopo de ajustá-la à ordem constitucional, a violação a essa interpretação, isto é, a contrariedade à lei definitivamente interpretada pela Corte em face da Constituição enseja o uso da ação rescisória. Esclareceu-se, no ponto, que, quando uma decisão do Tribunal estabelece uma interpretação constitucional, entre outros aspectos está o Judiciário explicitando os conteúdos possíveis da ordem normativa infraconstitucional em face daquele parâmetro maior que é a Constituição, o que não se confunde com a solução de divergência relativa à interpretação de normas no plano infraconstitucional” (Informativo n. 497, de 3 a 7 de março de 2008).

na alegação de “*inexigibilidade do título judicial fundado em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal, ou fundado em aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo tidas pelo Supremo Tribunal Federal como incompatíveis com a Constituição Federal*”, independentemente de se tratar de decisão do STF proferida em sede de controle difuso ou concentrado de constitucionalidade<sup>35</sup>, desde que, por óbvio, trate-se de sentença que comporta execução. Diz-se que esses dois mecanismos processuais são aptos a relativizar a coisa julgada<sup>36</sup>, ou melhor, as decisões judiciais transitadas em julgado, precisamente porque o seu manejo é capaz de, de certo modo, desconstituí-las, atingindo-lhes ou desfazendo-lhes os *efeitos pretéritos*, ou seja, aqueles efeitos já produzidos em momento anterior ao advento do precedente do STF.

84. Diversamente, defende-se neste Parecer, apenas, que, pelas razões acima aventadas, a consolidação da jurisprudência do STF em sentido diverso daquele sufragado em anterior decisão tributária transitada em julgado faz cessar, *prospectivamente*, a eficácia vinculante desta, o que legitima, por exemplo, a cobrança do tributo (antes tido por inconstitucional) em relação aos fatos geradores **futuros**, ocorridos após a consolidação jurisprudencial, e não em relação aos fatos geradores passados. A tese ora defendida, portanto, não se volta para os efeitos pretéritos da decisão tributária transitada em julgado inconstitucional, dirigindo-se, tão-somente, para os seus efeitos futuros.

85. Com isso, a coisa julgada não é relativizada ou desconsiderada, *e sim, preservada e prestigiada em grau máximo, mediante o respeito aos seus limites objetivos*, nos quais não há como se considerar compreendida a nova relação jurídica formada em razão da superveniente decisão do STF.

### **b) A cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado prestigia, indiretamente, o princípio constitucional da livre concorrência**

86. Não se poderia deixar de registrar, ainda, que o entendimento defendido neste Parecer, além de *diretamente* prestigiar a coisa julgada

35 Conforme recentemente decidiu o STJ, no julgamento proferido nos autos do RESP n. 1.189.619/PE (Relator Ministro CASTRO MEIRA, DJU 02/09/2010).

36 Vale assinalar, entretanto, que, quando a coisa julgada for contrária à posterior decisão, proferida pelo STF em controle difuso ou concentrado, no sentido da inconstitucionalidade de determinada lei, a sua desconstituição mediante ação rescisória ou no curso da execução, em sede de impugnação ou embargos, somente poderá ocorrer se a declaração de inconstitucionalidade produzir os efeitos que lhe são naturais, ou seja, efeitos retroativos. Por outro lado, se o STF conferir eficácia *ex nunc* a essa decisão, certamente a inconstitucionalidade nela reconhecida **não** poderá ser invocada, quer em sede de rescisória, quer no curso do processo de execução, como fundamento para a desconstituição da coisa julgada formada anteriormente. Realmente, se a inconstitucionalidade da lei é apenas “dali para frente” (eficácia *ex tunc*), então **os efeitos pretéritos** das coisas julgadas baseadas em tal lei devem ser mantidos, eis que produzidos ao tempo em que a lei, para o STF, ainda deve ser considerada como constitucional.



mediante a preservação dos seus limites objetivos, produz, também, como *relevante efeito jurídico indireto, a preservação do princípio da livre concorrência*, que, à luz do art. 170, inc. IV da CF/88, constitui, a um só tempo, fundamento e objetivo da ordem econômica constitucional vigente.

87. De fato, o princípio constitucional da livre concorrência funda-se, se não exclusivamente, ao menos primordialmente, na idéia de **isonomia**, na medida em que a sua consecução pressupõe que os diversos agentes econômicos possam atuar no mercado em igualdade de condições (por óbvio, desde que inexista razão suficientemente relevante a justificar um eventual tratamento diferenciado). Nas bem lançadas palavras de FERNANDO FACURY SCAFF, pelo princípio da livre concorrência, *“busca-se criar as condições para que se realize um sistema de concorrência perfeita, dentro dos objetivos propostos pela Constituição da República em seu art. 3º, e respeitando os princípios da ordem econômica. Para que se possa existir livre concorrência é imperioso que haja isonomia entre os contendores nas arenas no mercado”*<sup>37</sup>. (Grifou-se).

88. Trazendo o tema para o campo do Direito Tributário, pode-se afirmar que o princípio da isonomia, num primeiro momento, e o princípio constitucional da livre concorrência, num momento imediatamente subsequente, manifestam-se pela necessidade de se assegurar, ainda nas palavras de FERNANDO FACURY SCAFF, que *“os tributos sejam economicamente neutros, para que não venham a distorcer os preços praticados pelas empresas dentro de um mesmo mercado relevante. Trata-se do princípio da neutralidade econômica dos tributos, que impede que este tipo de “intervenção econômica” do Estado cause desequilíbrios concorrenciais”*<sup>38</sup> (Grifou-se). Assim, o denominado princípio da *neutralidade econômica dos tributos* integra, no universo do Direito Tributário, o instrumental necessário a assegurar a consecução dos princípios da isonomia e da livre concorrência.

89. Nesse contexto, percebe-se que uma decisão judicial transitada em julgado que, eventualmente, desonere determinada empresa do pagamento de um dado tributo, quando inexistir decisão similar a beneficiar as demais empresas que atuam no mesmo segmento, possui o condão de *impactar de forma direta o desempenho da empresa-autora no mercado, tornando-a, ao menos em tese, mais competitiva do que as demais*; daí que decisões judiciais desse jaez configuram fatores capazes de abalar a desejada “neutralidade econômica dos tributos”, e, portanto, potencialmente interferem no equilíbrio concorrencial que se espera existente no mercado, especialmente tendo-se em conta a relevância que a carga tributária assume para a existência e sobrevivência dos agentes econômicos.

90. Uma vez compreendida a capacidade que esse tipo de decisão judicial possui de impactar as relações econômicas entre as empresas

37 (Coisa Julgada, constitucionalidade e legalidade em matéria tributária. Co-edição Dialética e ICET, São Paulo e Fortaleza, 2006, pg. 111).

38 *Idem*, p. 114

que atuam num mesmo mercado relevante, já se faz possível apreender, ainda que não em sua totalidade, a *magnitude* da ofensa aos princípios da isonomia e da livre concorrência que seria infligida caso prevalecesse o entendimento de que a decisão tributária transitada em julgado (voltada à disciplina de relação jurídica tributária de trato sucessivo), proferida em descompasso com posterior posição assumida definitivamente pelo STF, possui o condão de continuar *irradiando a sua eficácia vinculante eternamente*, inclusive em relação a fatos geradores praticados pela empresa autora *após* a definição do tema pela Suprema Corte. Aqui, faz-se essencial ter-se em mente, para que bem se entenda a gravidade da situação que exsuriria desse entendimento, que todas as demais empresas não beneficiárias da mencionada coisa julgada tributária não teriam chances de também obter, junto ao Poder Judiciário, tutela jurisdicional idêntica à obtida pela empresa autora, precisamente porque – e eis aqui aspecto bastante relevante - o direito que foi reconhecido a esta última empresa pela coisa julgada já foi considerado inexistente pela Suprema Corte, responsável, repita-se, por interpretar as leis em face da Constituição em caráter definitivo e final.

91. Assim, conferir essa *sobrevida* aos efeitos vinculantes emanados da decisão tributária transitada em julgado, admitindo a sua continuidade mesmo após o advento do precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, permitiria, na prática, por exemplo, que empresas beneficiárias de coisas julgadas tributárias estivessem eximidas, para todo o sempre, do pagamento de um determinado tributo, enquanto todas as demais, que atuassem no mesmo segmento econômico, continuariam compelidas ao seu pagamento, - e de forma definitiva, dada a impossibilidade de, com êxito, recorrerem ao Poder Judiciário no intuito de obterem idêntica tutela.

92. Nessa hipótese, a desoneração tributária *eterna* conferida à empresa autora certamente aniquilaria, ou, pelo menos, prejudicaria sensivelmente, a existência de uma verdadeira relação concorrencial no segmento de mercado de que faz parte tal empresa. Note-se que, no caso, a carga tributária deixaria de ser economicamente neutra, passando a interferir nas relações econômicas de modo a desequilibrar – ou mesmo eliminar - a concorrência, ferindo fatalmente a isonomia.

93. Atento a essa circunstância, assim se manifestou o Ministro TEORI ALBINO ZAVASKI a respeito do tema:

Ofenderia o mais elementar senso de justiça invocar a força da coisa julgada do caso concreto para, por exemplo, impor a determinada pessoa uma carga tributária que o Supremo Tribunal Federal declarou inexistente ou nula ou inexigível para todas as demais; ou, por exemplo, para assegurar a um cidadão o privilégio de receber determinado benefício remuneratório ou gozar de favor fiscal que

é negado, com força vinculante, a todos os demais cidadãos as mesmas condições.<sup>39</sup>

94. É por isso que se disse, ao início deste tópico, que a tese defendida no presente Parecer produz o efeito jurídico indireto de preservar o princípio constitucional da livre concorrência, impedindo que eventuais coisas julgadas contrárias ao entendimento posteriormente firmado, com ares de definitividade, pela Suprema Corte se tornem fatores de desequilíbrio ou, mesmo, de eliminação, da concorrência que deve existir entre os agentes econômicos que atuam num mesmo mercado relevante.

#### IV

#### CONSIDERAÇÕES FINAIS: APLICAÇÃO PRÁTICA DO ENTENDIMENTO FIRMADO NESTE PARECER

95. Após todo o exposto, cabe, aqui, fazer algumas considerações de ordem prática, voltadas, *num primeiro momento*, para aquele *Procurador da Fazenda Nacional* que, eventualmente, deparar-se com uma coisa julgada tributária desfavorável à Fazenda Nacional, na qual se reconheceu, *por exemplo*, a inexistência de uma dada relação jurídica tributária de trato continuado face à inconstitucionalidade da respectiva lei tributária de incidência. Nessas hipóteses, caso constate que tal lei tributária já foi reconhecida como constitucional por precedente objetivo e definitivo da Suprema Corte (que são aqueles assim definidos no parágrafo 51 deste Parecer<sup>40</sup>), o Procurador da Fazenda Nacional deverá adotar as seguintes providências:

1<sup>a</sup> – analisar o cabimento, no caso, de ação rescisória. Sendo cabível, *ação rescisória deverá ser ajuizada*, requerendo-se: i - a desconstituição da coisa julgada tributária contrária ao posterior precedente do STF, com fulcro no art. 485, inc. V do CPC, o que, segundo o entendimento da Suprema Corte, não encontra óbice na sua Súmula n. 343; ii – o posterior rejuízo da causa originária, o que deverá ser feito à luz do entendimento do STF sobre a questão jurídica nela discutida.

39 *Coisa julgada em matéria constitucional e eficácia das sentenças nas relações jurídicas de trato continuado*. Disponível em: <<http://www.abdpc.org.br/abdpc/artigos/Teori%20Zavaski%20-%20formatado.pdf>>.

40 São definitivos e objetivos, pelas razões aventadas ao longo deste Parecer, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, *independentemente da época em que prolatados*; (ii) *quando posteriores a 19 de fevereiro de 2007*, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, trate-se de precedente formado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) *quando anteriores a 19 de fevereiro de 2007*, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

2ª - concomitantemente ao ajuizamento da ação rescisória, o Procurador da Fazenda Nacional deverá encaminhar cópia dos respectivos autos judiciais à Delegacia da Receita Federal do Brasil do domicílio fiscal do contribuinte-autor, para que possam ser, desde logo, iniciados os procedimentos necessários à cobrança administrativa do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF, ou após a publicação deste Parecer, conforme o caso.

3ª – não sendo cabível, no caso, o ajuizamento de ação rescisória, especialmente em razão do escoamento do respectivo prazo decadencial, o Procurador da Fazenda Nacional deverá, apenas, encaminhar cópia dos respectivos autos judiciais à Delegacia da Receita Federal do Brasil do domicílio fiscal do contribuinte-autor, para que possam ser ali iniciados os procedimentos necessários à cobrança administrativa do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF, ou após a publicação deste Parecer, conforme o caso.

96. Registre-se, no que tange à primeira providência acima elencada, que sempre que ainda for cabível o ajuizamento de ação rescisória a fim de desconstituir decisão tributária transitada em julgado desfavorável à Fazenda Nacional, tal ação deverá ser ajuizada, ainda que se trate de decisão cuja eficácia vinculante, nos termos deste Parecer, já se encontra cessada. E isso por que, apenas por meio da ação rescisória é que será possível à Fazenda Nacional, com a desconstituição da coisa julgada e o rejugamento da causa originária, realizar a cobrança do tributo que deixou de ser pago no passado, durante o período em que a decisão tributária transitada em julgado ainda produzia efeitos, observados, sempre, os parâmetros fixados no Parecer PGFN/CRJ n. 2740/2008<sup>41</sup>.

97. No que tange à segunda providência acima referida, vale salientar, apenas, que como a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado já ocorreu, e de forma automática, a cobrança administrativa (lançamento) do tributo relativo aos fatos geradores ocorridos após a cessação da eficácia, ou após a publicação deste Parecer, não precisa aguardar o desfecho da ação rescisória para que, só então, seja efetivada. Não precisa e não deve: é que, como a cobrança administrativa em relação aos novos fatos geradores não encontra óbice na coisa julgada anterior, a sua realização se impõe, até porque o prazo de decadência para tanto já estará em curso.

98. Num segundo momento, as considerações de ordem práticas são voltadas àquele Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que, eventualmente, em suas atividades fiscalizatórias, verificar que determinada pessoa física ou jurídica não está recolhendo determinado tributo sob a justificativa de que tal conduta se encontra respaldada em coisa julgada tributária, na qual se

41 Eis trecho da ementa do referido Parecer: “Natureza declaratória e eficácia retroativa da decisão judicial que, em juízo rescisório, julga procedente ação rescisória. Consequências em relação à cobrança de créditos tributários. Necessidade de observância, em cada caso, do prazo decadencial incidente.”

reconheceu, por exemplo, a inexistência da correspondente relação jurídica tributária de trato sucessivo face à inconstitucionalidade da respectiva lei de incidência. Nessa hipótese, caso constate que tal lei já foi reconhecida como constitucional por precedente objetivo e definitivo da Suprema Corte (ver parágrafo 51 deste Parecer), o Auditor-Fiscal deverá adotar as seguintes providências:

1<sup>a</sup> – iniciar os procedimentos administrativos tendentes a constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor *após* o advento do precedente do STF, ou após publicação deste Parecer, conforme o caso.

2<sup>a</sup> – dar ciência de tal fato à unidade da Procuradoria da Fazenda Nacional do domicílio fiscal do contribuinte-autor, de modo a possibilitar que a PGFN analise o cabimento, no caso, de ação rescisória a fim de desconstituir a anterior coisa julgada tributária, o que, conforme visto, viabilizaria a cobrança do tributo que deixou de ser pago no passado, durante o período em que a decisão tributária transitada em julgado ainda produzia efeitos, observados, sempre, os parâmetros fixados no Parecer PGFN/CRJ n. 2740/2008.

## V

### SÍNTESE DO EXPOSTO

99. Eis a síntese das principais considerações/conclusões expostas ao longo do presente Parecer:

- (i) a alteração nos suportes fático ou jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado;
- (ii) possuem força para, com o seu advento, impactar ou alterar o sistema jurídico vigente,, precisamente por serem dotados dos atributos da definitividade e objetividade, os seguintes precedentes do STF: (i) todos os formados em controle concentrado de constitucionalidade, *independentemente da época em que prolatados; (ii) quando posteriores a 3 de maio de 2007*, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham resultado de julgamento realizado nos moldes do art. 543-B do CPC; (iii) *quando anteriores a 3 de maio de 2007*, aqueles formados em sede de controle difuso de constitucionalidade, seguidos, ou não, de Resolução Senatorial, desde que, nesse último caso, tenham sido oriundos do Plenário do STF e sejam confirmados em julgados posteriores da Suprema Corte.

- (iii) o advento de precedente objetivo e definitivo do STF configura circunstância jurídica nova apta a fazer cessar a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhe forem contrárias;
- (iii) como a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado é automática, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da constitucionalidade da lei tributária, o Fisco retoma o direito de cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos daí para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial; por outro lado, com o advento do precedente objetivo e definitivo do STF, quando no sentido da inconstitucionalidade da lei tributária, o contribuinte-autor deixa de estar obrigado ao recolhimento do tributo, em relação aos fatos geradores praticados dali para frente, sem que, para tanto, necessite ajuizar ação judicial;
- (iv) em regra, o termo *a quo* para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepciona-se essa regra, no que tange ao direito do Fisco de voltar a cobrar, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo *a quo* do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer.

100. Feitas estas considerações, sugere-se a divulgação deste Parecer a todas as unidades da PGFN, bem como a todas as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 07 de fevereiro de 2011.

LUANA VARGAS MACEDO  
Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 07 de fevereiro de 2011.

JOÃO BATISTA DE FIGUEIREDO  
Coordenador de Consultoria Judicial

De acordo. À consideração superior.  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em  
08 de fevereiro de 2011.

CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO  
Coordenador-Geral da Representação Judicial  
da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração superior.  
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL,  
em 30 de março de 2011.

FABRÍCIO DA SOLLER  
Procurador-Geral Adjunto de Consultoria  
e Contencioso Tributário

De acordo. À consideração do Senhor Ministro de Estado da Fazenda. Caso aprovado, publique-se o despacho e o presente Parecer no Diário Oficial da União (DOU), dando-lhes ampla divulgação nesta PGFN e na SRFB.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 30 de março de 2011.

ADRIANA QUEIROZ DE CARVALHO  
Procuradora-Geral da Fazenda Nacional





PARECER  
PGFN/CJU/COJPN Nº 522/2011

**Sandro Leonardo Soares**

*Procurador da Fazenda Nacional*

Alcance da expressão ‘emprego permanente’. Unidade de competência cujo plexo de atribuições relaciona-se a atividades perenes do Estado, ainda que desprovidas de exclusividade. Anistiados. Lei nº 8.878, de 11 de maio de 1994. Regimes jurídicos diversos: cargo efetivo, emprego permanente e emprego. Gratificação temporária. Lei nº 9.028, de 12 de abril de 1995, e Lei nº 9.641, de 25 de maio de 1998. Possibilidade de concessão aos ocupantes de cargo efetivo ou de emprego permanente no âmbito da Advocacia-Geral da União – AGU e da Procuradoria-Geral da União – PGU. Impossibilidade de concessão aos servidores ocupantes de emprego permanente na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN. Anistiados: possibilidade de concessão aos ocupantes de cargo efetivo, observado o Parecer PGFN/CJU/COJPN nº 2.541/2010.

**I**

Provenientes da Coordenação de Gestão de Pessoas, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (COGEP/PGFN), vêm ao exame desta Coordenação-Geral Jurídica os autos do Processo Administrativo nº 10951.000246/2011-57, por meio do qual a Coordenadora de Gestão de Pessoas indaga sobre o alcance da expressão “emprego permanente” e sobre a possibilidade de a Gratificação Temporária – GT instituída pelo art. 17 da Lei nº 9.028, de 12 de abril de 1995, e estendida à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por meio do art. 11 da Lei nº 9.641, de 25 de maio de 1998, ser atribuída aos servidores e empregados anistiados.

**II**

**CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

2. O apontamento açodado do art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 8.878, de 11 de maio de 1994, segundo o qual a anistia somente se aplica ao servidor titular de cargo de provimento efetivo ou emprego permanente, não responde, por completo, à consulta formulada. Da mesma forma,

a mera indicação do art. 11 da Lei nº 9.641, de 1998, segundo o qual a gratificação temporária somente seria concedida aos servidores ocupantes de cargo efetivo – não obstante a Lei nº 9.028, de 1995, fazer menção a cargo efetivo e emprego permanente – além de não responder satisfatoriamente à consulta formulada, pode induzir em erro o órgão consulente em razão das sucessivas e profundas alterações por que passou a matéria tanto no que se refere ao emprego público quanto no que toca à situação dos anistiados.

*Lei nº 8.878, de 1994:*

Art. 1º É concedida anistia aos servidores públicos civis e empregados da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, *bem como aos empregados de empresas públicas e sociedades de economia mista sob controle da União* que, no período compreendido entre 16 de março de 1990 e 30 de setembro de 1992, tenham sido:

I - exonerados ou demitidos com violação de dispositivo constitucional ou legal;

II - despedidos ou dispensados dos seus empregos com violação de dispositivo constitucional, legal, regulamentar ou de cláusula constante de acordo, convenção ou sentença normativa;

III - exonerados, demitidos ou dispensados por motivação política, devidamente caracterizado, ou por interrupção de atividade profissional em decorrência de movimentação grevista.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, *ao servidor titular de cargo de provimento efetivo ou de emprego permanente à época da exoneração*, demissão ou dispensa.

Art. 2º *O retorno ao serviço dar-se-á, exclusivamente, no cargo ou emprego anteriormente ocupado ou, quando for o caso, naquele resultante da respectiva transformação* e restringe-se aos que formulem requerimento fundamentado e acompanhado da documentação pertinente no prazo improrrogável de sessenta dias, contado da instalação da comissão a que se refere o art. 5º, assegurando-se prioridade de análise aos que já tenham encaminhado documentação à Comissão Especial constituída pelo Decreto de 23 de junho de 1993. (Vide decreto nº 3.363, de 2000)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica aos exonerados, demitidos, dispensados ou despedidos dos órgãos ou entidades que

tenham sido extintos liquidados ou privatizados, salvo quando as respectivas atividades:

a) tenham sido transferidas, absorvidas ou executadas por outro órgão ou entidade da administração pública federal;

b) estejam em curso de transferência ou de absorção por outro órgão ou entidade da administração pública federal, hipótese em que o retorno dar-se-á após a efetiva implementação da transferência.”

*Lei nº 9.028, de 1995:*

Art. 17. Até que sejam implantados os quadros de cargos efetivos da Advocacia-Geral da União, o Advogado-Geral da União poderá atribuir a servidor em exercício e a representante judicial da União, designado na forma do art. 69 da Lei Complementar nº 73, de 1993, Gratificação Temporária pelo exercício na Advocacia-Geral da União, observado o disposto neste artigo.

§ 1º A Gratificação Temporária será paga de acordo com os níveis e fatores constantes do Anexo III, aplicados sobre o valor do vencimento básico do cargo efetivo de Advogado da União de Categoria Especial. (Revogado pela Medida Provisória no 441, de 2008) (Revogado pela Lei no 11.907, de 2009)

§ 2º Os critérios para a atribuição da Gratificação Temporária serão estabelecidos em decreto.

§ 3º A Gratificação Temporária, compatível com as demais vantagens atribuídas ao cargo efetivo ou ao emprego permanente do servidor, não se incorpora ao vencimento nem aos proventos de aposentadoria ou de pensão, e não servirá de base de cálculo para quaisquer outros benefícios, vantagens, ou contribuições previdenciárias ou de seguridade.

§ 4º A Gratificação Temporária não poderá ser atribuída a ocupantes de cargo ou função de confiança ou a titular de gratificação de representação de gabinete.

§ 5º O pagamento da Gratificação Temporária cessará para os representantes judiciais da União designados na forma do art. 69 da Lei Complementar nº 73, de 1993, na data de vigência da lei a que se refere o parágrafo único do art. 26 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

§ 6º A Gratificação Temporária não será computada para os efeitos do art. 12 da Lei nº 8.460, de 1992.

§ 7º Observado o disciplinamento deste artigo, a Gratificação Temporária será atribuída, nos níveis e valores constantes do art. 41, § 2º, da Medida Provisória nº 2.150-42, de 24 de agosto de 2001, a servidores do Plano de Classificação de Cargos - PCC que, não integrando carreiras estruturadas, sejam redistribuídos para a Advocacia-Geral da União e, nas mesmas condições, àqueles objeto do art. 63 da Lei Complementar nº 73, de 1993, até que seja implantado o quadro de apoio da Instituição. (Incluído pela Medida Provisória no 2.180-35, de 2001) (Revogado pela Lei no 10.480, de 2.7.2002)

*Lei nº 9.641, de 1998:*

Art. 11. *Os servidores ocupantes de cargos efetivos* em exercício na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e em suas unidades, no desempenho de atividades de apoio administrativo, farão jus à Gratificação Temporária - GT instituída pelo art. 17 da Lei nº 9.028, de 12 de abril de 1995, observado o seguinte:

I - a gratificação será atribuída pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional a, no máximo, novecentos e setenta e dois servidores, e obedecerá aos mesmos critérios e valores previstos para os de mesmo nível em exercício na Advocacia-Geral da União;

II – o pagamento da gratificação será devido até que seja definida e implementada a estrutura de apoio administrativo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.(Redação dada pela Lei nº 10.522, de 19.7.2002)

III - não se incluem entre os beneficiários da gratificação os servidores que integram carreiras específicas de órgãos ou entidades do Ministério da Fazenda.

3. Por se ter perquirido especificamente sobre a extensão da expressão ‘emprego permanente’, como prelúdio para a resposta, será necessário avivar o regramento aplicável aos agentes públicos sob a égide da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, e aquele constante da Constituição de 1988, antes da reforma administrativa implementada pela Emenda Constitucional nº 19, de 5 de junho de 1998.

4. Conquanto tenha a União optado pelo regime estatutário, é sabido e ressabido que, a rigor, esse regime nunca foi único, senão tendencialmente único. Além de se tratar de questão relevante, a correta compreensão do alcance da expressão ‘emprego permanente’ muito auxilia a fundamentar algumas conclusões deste parecer, sobretudo quanto aos anistiados.

## III

## CARGO EFETIVO E EMPREGO PERMANENTE: ANTECEDENTES E CONTEXTUALIZAÇÃO

5. Sem dúvida, questão das mais intrincadas que há décadas tem merecido atenção dos estudiosos do Direito Público dentro da área temática ‘servidores estatais’ – e cujo equacionamento definitivo ainda parece distante – refere-se ao *status* jurídico do ‘empregado público’, a natureza e os contornos exatos que a legislação trabalhista assume no âmbito da Administração Pública. O assunto que, em princípio, seria aparentemente ‘administrativista’ ganha notável complexidade pela sua interface com o Direito do Trabalho, ambos sob o jugo do Direito Constitucional a fixar balizas e a estabelecer matizes a certos institutos bem distintos daqueles originários de cada ramo jurídico.

6. De se esclarecer que os servidores públicos podem pertencer, ainda hoje, consoante o regime jurídico, a pelo menos três categorias, quais sejam, os estatutários, os celetistas e, ainda, aqueles admitidos com amparo em legislação local, cuja edição fora autorizada pelo art. 106 da Constituição de 1969, para o exercício de determinadas funções (serviços temporários ou de natureza técnica especializada), sem correspondência a um cargo ou emprego públicos.

7. De igual modo, as expressões ‘servidor público’ e ‘funcionário público’ jamais foram equivalentes e passaram por modificações ao longo dos anos. A última foi utilizada pela Constituição de 1969 para designar aqueles trabalhadores vinculados ao serviço público por um estatuto, ao passo que a primeira foi escolhida pelo Poder Constituinte Originário de 1988 para se referir tanto aos trabalhadores da Administração Direta quanto àqueles da Administração Indireta.

8. Em atenção à mudança constitucional promovida pela Reforma Administrativa de 1998, ‘servidor público’ passou a ostentar significado mais restrito do que dantes para abranger apenas os integrantes de cargo ou emprego nas pessoas jurídicas de Direito Público. Na Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, a expressão sempre possuiu alcance bem restrito para abarcar tão-somente os ocupantes de cargo público, tal qual o fez o diploma que a precedeu, Lei nº 1.711, de 28 de outubro de 1952, utilizando-se, entretanto, da nomenclatura ‘funcionário público’. No atual contexto jurídico, sustenta a mais abalizada doutrina que ‘servidores públicos’ cedeu lugar à expressão ‘servidores estatais’<sup>1</sup> sempre que se for referir a todos aqueles que mantêm com a Administração Direta ou Indireta

1 Expressão utilizada por Celso Antônio Bandeira de Mello, menos abrangente do que ‘agentes públicos’, *in* Curso de Direito Administrativo, 26ª edição, 2009, p. 247.

relação de trabalho de natureza profissional e de caráter não eventual (celetistas e estatutários).

9. Dentre os servidores estatais, ou mesmo dentre os servidores públicos, existe considerável número de trabalhadores contratados pela CLT, unidos por vínculo de profissionalidade, a ocupar empregos públicos, seja nas pessoas jurídicas de Direito Público, seja nas de Direito Privado. E não é só. Não se pode olvidar que o regime jurídico único foi inovação da atual Constituição e até então coexistiam cargos e empregos na mesma pessoa jurídica, sendo que naquelas de Direito Público ambos vinham acompanhados, respectivamente, dos adjetivos ‘efetivo’ e ‘permanente’. Esses adjetivos também aparecem na legislação e em julgados do Tribunal de Contas da União a acompanhar outros substantivos (quadro ‘permanente’ ou ‘efetivo’ de pessoal). Advirta-se, desde logo, que ‘cargo efetivo’ ou ‘emprego permanente’ não são sinônimos de estabilidade, tampouco a pressupõem.

10. Na legislação publicada no período em que vigorou a Constituição de 1967, os qualificadores ‘efetivo’ e ‘permanente’ possuíam a mesma acepção léxica, vinculando-se a atividades duradouras, com idênticos efeitos de classificação das remunerações no quadro de cargos e na tabela de empregos<sup>2</sup>, conforme se depreende, exemplificativamente, do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.445, de 1976, e do art. 1º da Lei nº 6.861, de 26 de novembro de 1980:

*Lei nº 6.861, de 1980:*

Art 1º *A escala de vencimentos e salários dos cargos efetivos e empregos permanentes dos Grupos Polícia Civil; Outras Atividades de Nível Superior; Serviços Auxiliares; Outras Atividades de Nível Médio; Transporte Oficial; Serviços de Portaria, Limpeza e Conservação; Artesanato; e Magistério, integrantes da sistemática de classificação de cargos, empregos e funções do Serviço Civil dos Territórios Federais, a que se refere a Lei nº 6.550, de 5 de julho de 1978, é a constante do Anexo I desta Lei.*

Parágrafo único. As Referências especificadas na escala de que trata este artigo indicarão, na forma do Anexo II desta Lei, a estrutura salarial das categorias funcionais que compõem os referidos grupos.

2 De acordo com o glossário (anexo X) da Instrução Normativa do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP) nº 12, de 1973:

QUADRO – é o conjunto de cargos efetivos (agrupados em classe singular ou série de classes), de cargos em comissão e de funções gratificadas, sob o regime estatutário. Na sistemática da Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1970, é o conjunto de grupos de qualquer natureza.

TABELA – é o conjunto de empregados de qualquer tipo, sob o regime da legislação trabalhista, de funções diversas ou de gratificações em Órgãos, Ministérios ou Autarquias.

Art 2º No deslocamento do servidor de uma para outra Referência de vencimento ou salário serão observados, atendidas as peculiaridades dos Territórios Federais, os critérios e requisitos estabelecidos para a sistemática de classificação de cargos e empregos do Serviço Civil da União e das autarquias federais, complementados, se for o caso, por atos do Ministro do Interior, em articulação com o Órgão Central do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal - SIPEC.

Parágrafo único. As Referências que ultrapassarem o valor do vencimento ou salário estabelecido para a classe final de cada categoria funcional corresponderão à Classe Especial, a que somente poderão atingir, mediante Progressão Funcional, servidores em número não superior a 10% (dez por cento) da lotação global da categoria, a ser estabelecida em regulamento.

Art 3º Na implantação da sistemática de classificação de cargos e empregos a que alude a Lei nº 6.550, de 5 de julho de 1978, não poderá haver inclusão, mediante transposição ou transformação, de cargos ou empregos na Classe Especial.

Art 4º A localização do servidor na classe em que for incluído o respectivo cargo ou emprego far-se-á na Referência que consignar o vencimento ou salário de valor igual ou superior mais próximo ao da retribuição percebida imediatamente antes do ato de transposição ou transformação do respectivo cargo ou emprego.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, considera-se retribuição a soma do vencimento com as seguintes vantagens percebidas pelo servidor em razão do cargo efetivo:

- a) gratificação pelo exercício em regime de tempo integral e dedicação exclusiva;
- b) gratificação por serviço extraordinário vinculado ao regime de tempo integral e dedicação exclusiva;
- c) gratificação especial prevista no art. 32 do Decreto-lei nº 411, de 8 de janeiro de 1969.

Art 5º Os ocupantes de cargos e empregos integrantes da Categoria Funcional de Médico ficam sujeitos à jornada de 4 (quatro) horas de trabalho, podendo exercer cumulativamente, a critério e no interesse da Administração, dois cargos ou empregos dessa categoria, inclusive no mesmo órgão ou entidade.

Parágrafo único. Correspondem à jornada estabelecida neste artigo os valores de vencimentos ou salário fixados para as Referências especificamente indicadas no Anexo II desta Lei.

*Art 6º Os ocupantes de cargos ou empregos integrantes das Categorias Funcionais de Odontólogo, Técnico em Comunicação Social e Técnico de Laboratório ficam sujeitos à jornada de 8 (oito) horas de trabalho, não se lhes aplicando disposições de leis especiais referentes ao regime de trabalho estabelecido para as correspondentes profissões.*

*Art 7º Os atuais ocupantes de cargos e empregos das Categorias Funcionais de Médico, Odontólogo e Técnico de Laboratório poderão optar pelo regime de 30 (trinta) horas semanais de trabalho, caso em que perceberão os vencimentos ou salários correspondentes às Referências especificamente indicadas no Anexo II desta Lei, não fazendo jus à Gratificação de Atividade.*

Parágrafo único. *Nos casos de acumulação de dois cargos ou empregos de Médico, a opção assegurada por este artigo somente poderá ser exercida em relação a um dos cargos ou empregos.*

Art 8º O ingresso na Categoria Funcional de Médico Veterinário far-se-á, obrigatoriamente, no regime de 8 (oito) horas diárias, a ser cumprido sob a forma de dois contratos individuais de trabalho, não fazendo jus o servidor à percepção da Gratificação de Atividade.

*Art 9º Os ocupantes de cargos ou empregos de Médico Legista poderão optar pela jornada de 8 (oito) horas de trabalho, a critério e no interesse da Administração, na forma e condições estabelecidas no artigo anterior.*

11. À data de promulgação da Constituição em vigor, em situação de relativa equivalência nos quadros e tabelas permanentes de pessoal da União existiam os titulares de cargo público, à exceção dos interinos de que tratava o art. 12, IV, da Lei nº 1.711, de 1952<sup>3</sup>, e os ocupantes de emprego permanente. Apenas essas duas classes foram submetidas a um estatuto e seus empregos transformados em cargos públicos pelo art. 243, §§ 1º e 7º, da Lei nº 8.112, de 1990, em ‘cumprimento’<sup>4</sup> ao art. 19 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

3 O art. 102 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, vedou a nomeação em caráter interino, todavia persistiram os proventos até então efetuados.

4 Registre-se a existência da ADI nº 2.968, de 2003, arguindo a inconstitucionalidade do artigo por suposta burla à exigência constitucional do concurso público e por ter deixado de se atentar para a diferença entre estabilizados e não-estabilizados. Consoante consta de julgados como a ADI nº 248 (DJ 08/04/94) e a ADI nº 2.713 (DJ 07/03/03), sobre os quais se assenta a tese do *Parquet*, a transformação somente poderia ocorrer



12. E a legislação superveniente à atual Constituição persistiu no uso da expressão ‘emprego permanente’, conforme se depreende do art. 2º da Lei nº 7.923, de 1989, do art. 2º da Lei nº 9.030, de 1995, do art. 17, § 3º, da Lei nº 9.028, de 1995. Conquanto as críticas sobre a inadequação da expressão possam parecer mais consistentes após as alterações implementadas pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, o seu uso permaneceu, a exemplo do que ocorre no art. 2º da Lei nº 11.526, de 4 de outubro de 2006, com a redação dada pela Lei nº 12.094, de 2009, e, ao contrário do que possa parecer, há razões para tanto, não se tratando de vício de linguagem a insistência no seu emprego.

13. Na redação original da Constituição de 1988, antes de diferenciar os servidores públicos de acordo com a sua condição de estatutário ou celetista, optou-se por destacar o trabalhador servidor público do trabalhador comum, não-servidor, conferindo àquele um destaque todo particular. Ao Poder Constituinte Originário, aparentemente, afigurava-se-lhe de pouca importância saber se esse trabalhador especial era ocupante de cargo público efetivo ou de emprego público permanente. Nada incorreto, senão, talvez, incompleto.

14. A razão desse proceder era que os direitos e o regime jurídico dos servidores nunca foram tão próximos quanto na Constituição de 1988, mantendo-se até a Emenda Constitucional nº 19, de 1998, apenas as diferenças essenciais e incontornáveis. Nesse sentido, direitos como o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), o seguro-desemprego e aqueles que não constavam da lista do § 2º do art. 39, na redação original da Constituição, não foram dados aos ocupantes de cargos ou de empregos públicos no âmbito da Administração Pública Direta, das autarquias e das fundações públicas por parecerem sem qualquer cabimento no serviço público.

15. Contudo, esse panorama alterou-se drasticamente no ano de 1998. Se o Poder Constituinte Originário igualou em tudo que pôde todos os servidores públicos, o Poder Constituinte Reformador separou-os vigorosamente, notadamente os estatutários efetivos de todo o contingente restante.

16. Todo o art. 39 da Constituição de 1988 foi alterado. O *caput* passou a não mais mencionar ‘regime jurídico único’. O novo § 3º passou a dispor apenas sobre os ‘servidores ocupantes de cargos públicos’, em substituição ao anterior § 2º que, em sua redação original, continha a expressão ‘servidores’, aplicável indistintamente aos ocupantes de cargos ou empregos públicos. O art. 41 passou a fixar que doravante apenas os servidores nomeados para cargo público de provimento efetivo em virtude de concurso público

quando houvesse identidade de regimes jurídicos – o que, de plano, eliminaria a possibilidade de conversão para o regime estatutário tal qual procedera o art. 243 da Lei nº 8.112, de 1990.

gozariam de estabilidade, assegurado-se, todavia, conforme art. 28 da Emenda Constitucional nº 19, de 1998, o direito à estabilidade pelas regras anteriores de todos aqueles que já se encontravam no exercício de cargo público:

Constituição de 1988:

Seção II  
DOS SERVIDORES PÚBLICOS CIVIS

*Art. 39. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, no âmbito de sua competência, regime jurídico único e planos de carreira para os servidores da administração pública direta, das autarquias e das fundações públicas.*

§ 1º A lei assegurará, aos servidores da administração direta, isonomia de vencimentos para cargos de atribuições iguais ou assemelhados do mesmo Poder ou entre servidores dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, ressalvadas as vantagens de caráter individual e as relativas à natureza ou ao local de trabalho.

§ 2º *Aplica-se a esses servidores o disposto no art. 7º, IV, VI, VII, VIII, IX, XII, XIII, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXII, XXIII e XXX.*

[...]

*Art. 41. São estáveis, após dois anos de efetivo exercício, os servidores nomeados em virtude de concurso público.*

§ 1º O servidor público estável só perderá o cargo em virtude de sentença judicial transitada em julgado ou mediante processo administrativo em que lhe seja assegurada ampla defesa.

§ 2º Invalidada por sentença judicial a demissão do servidor estável, será ele reintegrado, e o eventual ocupante da vaga reconduzido ao cargo de origem, sem direito a indenização, aproveitado em outro cargo ou posto em disponibilidade.

§ 3º Extinto o cargo ou declarada sua desnecessidade, o servidor estável ficará em disponibilidade remunerada, até seu adequado aproveitamento em outro cargo.

*Constituição de 1988 com a Emenda Constitucional nº 19, de 1998:*

## Seção II DOS SERVIDORES PÚBLICOS

*Art. 39. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão conselho de política de administração e remuneração de pessoal, integrado por servidores designados pelos respectivos Poderes.<sup>5</sup>*

§ 1º A fixação dos padrões de vencimento e dos demais componentes do sistema remuneratório observará:

I - a natureza, o grau de responsabilidade e a complexidade dos cargos componentes de cada carreira;

II - os requisitos para a investidura;

III - as peculiaridades dos cargos.

§ 2º A União, os Estados e o Distrito Federal manterão escolas de governo para a formação e o aperfeiçoamento dos servidores públicos, constituindo-se a participação nos cursos um dos requisitos para a promoção na carreira, facultada, para isso, a celebração de convênios ou contratos entre os entes federados.

*§ 3º Aplica-se aos servidores ocupantes de cargo público o disposto no art. 7º, IV, VII, VIII, IX, XII, XIII, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXII e XXX, podendo a lei estabelecer requisitos diferenciados de admissão quando a natureza do cargo o exigir.*

§ 4º O membro de Poder, o detentor de mandato eletivo, os Ministros de Estado e os Secretários Estaduais e Municipais serão remunerados exclusivamente por subsídio fixado em parcela única, vedado o acréscimo de qualquer gratificação, adicional, abono, prêmio, verba de representação ou outra espécie remuneratória, obedecido, em qualquer caso, o disposto no art. 37, X e XI.

§ 5º Lei da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderá estabelecer a relação entre a maior e a menor remuneração dos servidores públicos, obedecido, em qualquer caso, o disposto no art. 37, XI.

<sup>5</sup> A medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2135-4 suspendeu a eficácia da nova redação do caput do art. 39, dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, restabelecendo, por conseguinte, a redação original do dispositivo.

§ 6º Os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário publicarão anualmente os valores do subsídio e da remuneração dos cargos e empregos públicos.

§ 7º Lei da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios disciplinará a aplicação de recursos orçamentários provenientes da economia com despesas correntes em cada órgão, autarquia e fundação, para aplicação no desenvolvimento de programas de qualidade e produtividade, treinamento e desenvolvimento, modernização, reaparelhamento e racionalização do serviço público, inclusive sob a forma de adicional ou prêmio de produtividade.

§ 8º A remuneração dos servidores públicos organizados em carreira poderá ser fixada nos termos do § 4º.

[...]

*Art. 41. São estáveis após três anos de efetivo exercício os servidores nomeados para cargo de provimento efetivo em virtude de concurso público.*

§ 1º O servidor público estável só perderá o cargo:

I - em virtude de sentença judicial transitada em julgado;

II - mediante processo administrativo em que lhe seja assegurada ampla defesa;

III - mediante procedimento de avaliação periódica de desempenho, na forma de lei complementar, assegurada ampla defesa.

§ 2º Invalidada por sentença judicial a demissão do servidor estável, será ele reintegrado, e o eventual ocupante da vaga, se estável, reconduzido ao cargo de origem, sem direito a indenização, aproveitado em outro cargo ou posto em disponibilidade com remuneração proporcional ao tempo de serviço.

§ 3º Extinto o cargo ou declarada a sua desnecessidade, o servidor estável ficará em disponibilidade, com remuneração proporcional ao tempo de serviço, até seu adequado aproveitamento em outro cargo.

§ 4º Como condição para a aquisição da estabilidade, é obrigatória a avaliação especial de desempenho por comissão instituída para essa finalidade.”

Emenda Constitucional nº 19, de 1998:

Art. 28. É assegurado o prazo de dois anos de efetivo exercício para aquisição da estabilidade aos atuais servidores em estágio probatório, sem prejuízo da avaliação a que se refere o § 4º do art. 41 da Constituição Federal.

17. Da alteração do art. 39 da Constituição de 1988, em especial pela redação dada ao novo § 3º, restou nítida a separação de regime jurídico entre os ocupantes de cargo e de emprego públicos. O Poder Constituinte Reformador, ao enumerar taxativamente apenas os direitos sociais dos trabalhadores ocupantes de cargo público, deu azo à aplicação, àqueles servidores estatais que ocupassem emprego público, de direitos típicos dos trabalhadores do setor privado, tais como a indenização por demissão sem justa causa, o seguro-desemprego, o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e o aviso prévio proporcional ao tempo de serviço.

18. O Poder Constituinte Reformador tentou aproximar ao máximo o empregado público do trabalhador do setor privado, muito embora, posteriormente, a Lei nº 9.962, de 22 de fevereiro de 2000, tenha conferido certa estabilidade à parcela daqueles contratados pela Administração Pública por prazo indeterminado.

*Lei nº 9.962, de 2000:*

*Art. 3º O contrato de trabalho por prazo indeterminado somente será rescindido por ato unilateral da Administração pública nas seguintes hipóteses:*

I – prática de falta grave, dentre as enumeradas no art. 482 da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT;

II – acumulação ilegal de cargos, empregos ou funções públicas;

III – necessidade de redução de quadro de pessoal, por excesso de despesa, nos termos da lei complementar a que se refere o art. 169 da Constituição Federal;

IV – insuficiência de desempenho, apurada em procedimento no qual se assegurem pelo menos um recurso hierárquico dotado de efeito suspensivo, que será apreciado em trinta dias, e o prévio conhecimento dos padrões mínimos exigidos para continuidade da relação de emprego, obrigatoriamente estabelecidos de acordo com as peculiaridades das atividades exercidas.

*Parágrafo único. Excluem-se da obrigatoriedade dos procedimentos previstos no caput as contratações de pessoal decorrentes da autonomia de gestão de que trata o § 8º do art. 37 da Constituição Federal.*

19. A inclusão do art. 247 na Constituição de 1988 procurou reservar as atribuições exclusivas de Estado aos ocupantes de cargo público. Se na Constituição de 1969 as atividades estatais eram atribuídas, com considerável liberdade, ao regime de cargo efetivo ou de emprego permanente, situação essa que perdurou entre 1988 e 1998, o panorama do empregado público mudou com a Emenda Constitucional nº 19, de 1998.

20. Alçando ao extremo os princípios que nortearam os teóricos da Reforma Administrativa de 1998, não haveria senão algum na assertiva segundo a qual ‘emprego permanente’ deixou de ser a expressão mais adequada por não guardar correspondência com a nova situação jurídica posta<sup>6</sup>. A uma, porque, com o fim do regime jurídico

6 O Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/publi\\_04/colecao/plandi.htm](http://www.planalto.gov.br/publi_04/colecao/plandi.htm)>, assim definiu as escolhas da Constituição de 1988:

“3.3 O Retrocesso de 1988

As ações rumo a uma administração pública gerencial são, entretanto, paralisadas na transição democrática de 1985 que, embora representasse uma grande vitória democrática, teve como um de seus custos mais surpreendentes o loteamento dos cargos públicos da administração indireta e das delegacias dos ministérios nos Estados para os políticos dos partidos vitoriosos. Um novo populismo patrimonialista surgia no país. De outra parte, a alta burocracia passava a ser acusada, principalmente pelas forças conservadoras, de ser a culpada da crise do Estado, na medida em que favorecera seu crescimento excessivo.

A conjunção desses dois fatores leva, na Constituição de 1988, a um retrocesso burocrático sem precedentes. Sem que houvesse maior debate público, o Congresso Constituinte promoveu um surpreendente engessamento do aparelho estatal, ao estender para os serviços do Estado e para as próprias empresas estatais praticamente as mesmas regras burocráticas rígidas adotadas no núcleo estratégico do Estado. A nova Constituição determinou a perda da autonomia do Poder Executivo para tratar da estruturação dos órgãos públicos, instituiu a obrigatoriedade de regime jurídico único para os servidores civis da União, dos Estados-membros e dos Municípios, e retirou da administração indireta a sua flexibilidade operacional, ao atribuir às fundações e autarquias públicas normas de funcionamento idênticas às que regem a administração direta.

Este retrocesso burocrático foi em parte uma reação ao clientelismo que dominou o país naqueles anos. Foi também uma consequência de uma atitude defensiva da alta burocracia que, sentindo-se injustamente acusada, decidiu defender-se de forma irracional.

O retrocesso burocrático não pode ser atribuído a um suposto fracasso da descentralização e da flexibilização da administração pública que o Decreto-Lei nº 200 teria promovido. Embora alguns abusos tenham sido cometidos em seu nome, seja em termos de excessiva autonomia para as empresas estatais, seja em termos do uso patrimonialista das autarquias e fundações (onde não havia a exigência de processo seletivo público para a admissão de pessoal), não é correto afirmar que tais distorções possam ser imputadas como causas do mesmo. Na medida em que a transição democrática ocorreu no Brasil em meio à crise do Estado, esta última foi equivocadamente identificada pelas forças democráticas como resultado, entre outros, do processo de descentralização que o regime militar procurara implantar. Por outro lado, a transição democrática foi acompanhada por uma ampla campanha contra a estatização, que levou os constituintes a aumentar os controles burocráticos sobre as empresas estatais e a estabelecer normas rígidas para a criação de novas empresas públicas e de subsidiárias das já existentes.

Afinal, geraram-se dois resultados: de um lado, o abandono do caminho rumo a uma administração pública gerencial e a reafirmação dos ideais da administração pública burocrática clássica; de outro lado, dada a ingerência patrimonialista no processo, a instituição de uma série de privilégios, que não se coadunam com a própria administração pública burocrática. Como exemplos, temos a estabilidade rígida para todos os servidores civis, diretamente relacionada à generalização do regime estatutário

único em 1998, o Poder Constituinte Reformador tencionou reservar aquelas atribuições típicas de Estado aos ocupantes de cargo público; entre 1988 e 1998 não havia essa proibição ou discrimen constitucional expresso. A duas, porque, mesmo sob a égide da Constituição de 1967, não obstante a ausência de estabilidade do ocupante de emprego público, as atribuições estatais (atividades duradouras, permanentes), poderiam guardar correspondência com o ‘cargo’ ou com o ‘emprego’, advindo daí, respectivamente, a equivalência dos adjetivos que outrora os qualificavam: ‘efetivo’ e ‘permanente’.

21. Todavia, parte dos propósitos da Reforma Administrativa ruiu, o que não permite que se aquiesça à assertiva tal qual posta sobre o fim do emprego permanente. A começar, merece menção a decisão liminar do Supremo Tribunal Federal na ADI nº 2.310/DF que suspendeu todos os concursos públicos destinados à contratação de pessoal nas agências reguladoras, sob a modalidade do regime de emprego público, instituído pelo art. 1º da Lei nº 9.986, de 18 de julho de 2000:

Inegavelmente, as agências reguladoras atuam como poder de polícia, fiscalizando, cada qual em sua área, atividades reveladoras de serviço público, a serem desenvolvidas pela iniciativa privada. [...] *A problemática não se resolve pelo abandono, mediante alteração constitucional - Emenda 19/98 -, do sistema de regime jurídico único. Cumpre indagar a harmonia, ou não, da espécie de contratação, ante a importância da atividade e, portanto, o caráter indispensável de certas garantias que, em prol de uma atuação equidistante, devem se fazer presentes, considerados os prestadores de serviços.* [...] Hão de estar as decisões desses órgãos imunes a aspectos políticos, devendo fazer-se presente, sempre, o contorno técnico. É isso o exigível não só dos respectivos dirigentes - detentores de mandato -, mas também dos servidores - reguladores, analistas de suporte à regulação, procuradores, técnicos em regulação e técnicos em suporte à regulação [...] que, juntamente com os primeiros, hão de corporificar o próprio Estado nesse mister da mais alta importância, para a efetiva regulação dos serviços.

*Prescindir, no caso, da ocupação de cargos públicos, com os direitos e garantias a eles inerentes, é adotar flexibilidade incompatível com a natureza dos serviços a serem prestados, igualizando os servidores das agências a prestadores de serviços subalternos, dos quais não se exige, até mesmo, escolaridade maior, como são serventes, artífices, mecanógrafos, entre outros. [...] Está-se diante de atividade na qual o poder de fiscalização, o poder de polícia fazem-se com envergadura ímpar, exigindo, por isso mesmo, que aquele que a desempenhe sinta-se seguro, atue sem*

---

na administração direta e nas fundações e autarquias, a aposentadoria com proventos integrais sem correlação com o tempo de serviço ou com a contribuição do servidor”.

*receios outros, e isso pressupõe a ocupação de cargo público, a estabilidade prevista no artigo 41 da Constituição Federal.*

Aliás, o artigo 247 da Lei Maior sinaliza a conclusão sobre a necessária adoção do regime de cargo público relativamente aos servidores das agências reguladoras. Refere-se o preceito àqueles que desenvolvam atividades exclusivas de Estado, e a de fiscalização o é. Em suma, não se coaduna com os objetivos precípuos das agências reguladoras, verdadeiras autarquias, embora de caráter especial, a flexibilidade inerente aos empregos públicos, impondo-se a adoção da regra que é a revelada pelo regime de cargo público, tal como ocorre em relação a outras atividades fiscalizadoras - fiscais do trabalho, de renda, servidores do Banco Central, dos Tribunais de Conta (*sic*), etc.[...]

Por tais razões, ou seja, considerada a impropriedade da adoção do sistema de empregos públicos, defiro a liminar na extensão pretendida, suspendendo a eficácia dos artigos 1º, 2º e parágrafo único, 12 e § 1º, 13 e parágrafo único, 15, 24 e inciso I, 27 e 30 da Lei nº 9.986/2000<sup>77</sup>.

22. Do mesmo modo, o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.135-4, entendeu por bem suspender, até decisão final, a eficácia da nova redação do *caput* do art. 39, introduzida pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, por vício de tramitação, restaurando-se a redação original do dispositivo, que previu a adoção do regime jurídico único. A decisão manteve em vigor, todavia, os arts. 41, 173, § 1º, II, e 247 da Constituição de 1988 que estipulam, respectivamente, a estabilidade apenas aos ocupantes de cargo público, o regime próprio das empresas privadas aos empregados das empresas públicas e sociedades de economia mista e a adoção do cargo público para as atividades típicas de Estado. Da interpretação sistemática das normas constitucionais é possível precisar com segurança o exato alcance da expressão ‘emprego permanente’.

77 Posteriormente, a ação foi considerada prejudicada pela revogação do art. 1º da Lei nº 9.986, de 2000, pelo art. 37 da Lei nº 10.871, de 20 de maio de 2004, que instituiu o regime do cargo público. De se registrar que a decisão do Supremo Tribunal Federal repercutiu de tal forma que Di Pietro reviu seu entendimento e passou a sustentar que o regime jurídico único é necessariamente estatutário: “*Embora tenhamos entendido, em edições anteriores, que esse regime pode ser o estatutário ou celetista, reformulamos agora tal entendimento, para defender a tese de que o regime estatutário é que deve ser adotado, tendo em vista que as carreiras típicas de Estado não podem submeter-se a regime celetista, conforme entendeu o Supremo Tribunal Federal ao julgar a ADI 2.310 (pertinente ao pessoal das agências reguladoras). Ainda que para atividades-meio o regime celetista fosse aceitável, o vínculo de natureza estatutária se impõe em decorrência da exigência de que o regime jurídico seja único*” (in Direito Administrativo, 23. ed. 2010, p. 520).



23. Conquanto sustentem vários doutrinadores que o regime normal das pessoas jurídicas de direito público deva ser o estatutário<sup>8</sup>, isto é, o próprio dos cargos públicos, durante o período em que vigorou o regime jurídico único, e após o seu restabelecimento, não se pode afirmar que se formou jurisprudência definitiva e expressa acerca dessa obrigatoriedade.

24. No Supremo Tribunal Federal, em breves comentários *en passant*, em um ou outro voto dos ministros, há afirmações de que o regime jurídico único é o estatutário. É o que se infere do voto do Ministro Carlos Velloso proferido na ADI nº 492 que não versava sobre essa questão específica, senão sobre a inconstitucionalidade de dois dispositivos da Lei nº 8.112, de 1990:

*Estabelecido que a natureza jurídica do regime jurídico único é estatutária, que tem caráter objetivo, não há como deixar de concordar com a eminente Subprocuradora-Geral Odília da Luz Oliveira quando escreve que ‘os direitos, deveres, garantias e vantagens dos servidores públicos – seu status, enfim – são definidos unilateralmente pelo Estado-legislador, que pode, também unilateralmente, alterá-lo a qualquer momento, sem se cogitar de direito do servidor à manutenção do regime anterior’<sup>9</sup>*

25. É inegável que o art. 247 das Disposições Constitucionais Gerais da Constituição de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998, tinha por finalidade ressaltar com mais evidência o marco distintivo que se estabeleceu entre o cargo e o emprego públicos. Atividades exclusivas de Estado estariam albergadas no regime de cargo, ao passo que as demais deveriam ser reservadas ao regime do emprego público. Todavia, não se poderia afirmar, ainda que tivesse prevalecido a alteração da redação do art. 39 da CR/88, que todas essas atribuições residuais supostamente inerentes ao regime de emprego público – muitas delas relacionadas à prestação de serviços públicos relevantes – seriam assaz subalternas e não guardariam relação alguma com as atividades perenes do Estado<sup>10</sup>.

8 É o caso de Celso Antônio Bandeira de Mello, Hely Lopes Meirelles, Adilson de Abreu Dallari e Carlos Pinto Coelho Motta. E, mais recentemente, Di Pietro, conforme nota anterior.

9 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 492*, Relator Ministro Carlos Velloso, DJ de 16/11/1992.

10 Acaso não tivesse sido restabelecida a redação original do art. 39, *caput*, da CR/88, uma interpretação compatível com a Constituição seria a de reservar ao cargo público apenas aquelas atividades cujo exercício pressuponha predicados e proteções que guardem alguma correspondência com as imunidades dos parlamentares, ou a inamovibilidade e a vitaliciedade dos magistrados. Enfim, seria dado reservar ao regime do emprego aquelas atividades, cujo âmbito de atuação de seus agentes, desprovidos de certos predicados, não introduzissem grave risco para a impessoalidade da ação estatal.

26. É de conhecimento notório que a Reforma Administrativa de 1998 tencionou alterar o próprio papel do Estado Brasileiro. De acordo com o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado<sup>11</sup>, elaborado pelo extinto Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado – MARE, as atividades estatais foram divididas em quatro grupos básicos, a saber:

- a) o núcleo estratégico, responsável pela formulação de leis e políticas públicas, pela realização de atividades tipicamente estatais, discricionárias, indelegáveis, políticas;
- b) as atividades típicas de Estado, cujo modelo *burocrático-weberiano* deveria ceder lugar ao modelo *gerencial*. As instituições típicas deveriam, preferencialmente, ser as agências executivas e as agências reguladoras;
- c) os serviços não-exclusivos do Estado (educação, saúde, preservação ambiental, pesquisa científica etc) cujas instituições ideais para atuar nesse campo seriam as chamadas entidades públicas não-estatais<sup>12</sup>. Exercendo o Estado essas atividades, o regime adequado seria o do emprego público;
- d) a produção de bens e serviços para o mercado, grupo no qual ocorreram as privatizações de empresas estatais (atividades típicas de mercado).

27. Entretanto, alguns pontos desse Plano Diretor encontram óbice na própria Constituição de 1988. Embora haja uma ou outra divergência doutrinária, da análise sistemática e teleológica da Constituição de 1988 a conclusão dominante é de que o seu texto é preponderantemente de bem-estar social. Nesse sentido, é a posição de Eros Roberto Grau<sup>13</sup>, que expressamente aduz que a política neoliberal é incompatível com a ordem constitucional vigente, e Paulo Bonavides<sup>14</sup>, segundo o qual, na atual quadra constitucional, o País é um Estado Social de terceira geração, ou seja, que não apenas concede direitos sociais, mas os garante.

28. De igual modo, ao rechaçar a pretensa crise na noção de serviço público, Di Pietro é enfática ao afirmar que, ao contrário do que se passa na Europa, não há justificativa alguma que leve à conclusão de que o conceito de serviço público também deva ser revisto no Brasil<sup>15</sup>. Lembra, ainda, a doutrinadora que a Constituição atribuiu ao Poder Público certas atividades, algumas delas com caráter de exclusividade,

11 Disponível no sítio eletrônico: [www.planalto.gov.br/publi\\_04/colecao/plandi.htm](http://www.planalto.gov.br/publi_04/colecao/plandi.htm)

12 Pública por ser de interesse público; não-estatal por não pertencer ao Estado.

13 GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 47.

14 BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 373.

15 DI PIETRO, Maria Sylvania Zanella. *Direito Administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010, p. 105/107.

e previu, como encargo do Estado, a prestação de muitos serviços públicos que não lhe são exclusivos.

29. Sob essa óptica, o Estado não pode se eximir da prestação desses serviços públicos, intrinsecamente vinculados a direitos fundamentais, os quais sequer admitem Emenda Constitucional tendente a aboli-los. Assim, quando a atual Constituição tratou de educação, por exemplo, fê-lo através de sistema público; da mesma forma, ao tratar da saúde, adotou sistema igualmente público. Não se poderia, mesmo sob os auspícios dos princípios que nortearam a Reforma Administrativa, negar que essas atividades, ainda que exercidas por ocupantes de empregos públicos, não estivessem ligadas a funções duradouras e estatais, ainda que não-exclusivas.

30. Se durante o período em que vigorou a alteração do art. 39 da CR/88 os argumentos à suposta inadequação da expressão ‘emprego permanente’ já o eram questionáveis, forçoso é reconhecer que as próprias críticas esvaíram-se com o restabelecimento do regime jurídico único. A rigor, a caracterização ou não do emprego público como permanente está intrinsecamente relacionada pela natureza mesma de determinada atividade como encargo do Estado, independentemente de perquirição sobre a sua exclusividade, notadamente em se tratando de serviços públicos.

#### IV

#### A CORRETA EXEGESE DA EXPRESSÃO ‘EMPREGO PERMANENTE’ E A SITUAÇÃO JURÍDICA DOS ANISTIADOS

31. Em várias passagens a Constituição faz alusão tanto a cargos quanto a empregos públicos (arts. 51, IV, 52, XIII, 61, § 1º, II, a, e 114). A lista de empregados no serviço público federal é expressiva e nela há de se incluir parte dos servidores anistiados, os remanescentes do regime constitucional anterior – no qual se admitia amplamente o regime do emprego – e que não foram beneficiados pelo art. 19 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (art. 243, §§ 1º e 7º, da Lei nº 8.112, de 1990), os empregados contratados nos termos do art. 37, IX, da CR/88, para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público e os empregados de empresas públicas e de sociedades de economia mista. Não é dado desconsiderar, ainda, que antes do restabelecimento da redação original do art. 39 da CR/88 levas de servidores foram admitidos sob o regime do emprego público, tampouco os agentes comunitários de saúde ou de combate de endemias<sup>16</sup>.

16 Art. 198, § 5º, da CR/88 e Lei nº 11.350, de 5 de outubro de 2006.

32. Pelo açodado e superficial exame da legislação é inegável que se tende a incluí-los dentre os ocupantes de emprego permanente. Todavia, nem todos podem assim ser considerados.

33. Quanto aos servidores temporários, contratados por tempo determinado para atender à necessidade temporária de excepcional interesse público (art. 37, IX, da CR/88), modalidade de contratação que substituiu aquela prevista no art. 106 da Constituição de 1967, porque exercem função temporária não vinculada a uma unidade de competência (cargo ou emprego) não podem ser considerados como ocupantes de emprego permanente.

34. Excluem-se, ainda, do âmbito do cargo efetivo ou do emprego permanente aquelas funções relacionadas às atribuições de chefia, direção e assessoramento, porque o são, intrinsecamente, de livre provimento e exoneração. Nessas hipóteses, a demissibilidade *ad nutum* naturalmente intrínseca a elas acentua o caráter temporário e muito precário não da função, mas do exercício dela por parte daquele servidor estatal para tanto designado.

35. Quanto aos trabalhadores vinculados às empresas estatais, mesmo sob o regime constitucional anterior, que se utilizava do emprego público em demasia, não é dado ignorar que existia inequívoca separação dos empregados das empresas públicas ou das sociedades de economia mista em relação aos demais servidores da Administração Pública. A Constituição de 1967 já previa em seu art. 170, § 2º, que as empresas públicas e as sociedades de economia mista seriam regidas pelas mesmas normas aplicáveis às empresas privadas, inclusive em matéria trabalhista: *“Na exploração, pelo Estado, da atividade econômica, as empresas públicas e as sociedades de economia mista reger-se-ão pelas normas aplicáveis às empresas privadas, inclusive quanto ao direito do trabalho e ao das obrigações”*.

36. No mesmo sentido, o art. 173, § 1º, da atual Constituição, tanto na redação original quanto naquela que prevaleceu após a Emenda Constitucional nº 19, de 1998, manteve a orientação de que as empresas públicas e as sociedades de economia mista devem se sujeitar ao regime próprio das empresas privadas, inclusive quanto a direitos e obrigações trabalhistas. Exigiu-se-lhes apenas a observância de licitação e de concurso público. Em alguns pontos do texto constitucional ambas são inclusive excluídas da Administração Indireta, conforme se depreende dos arts. 38 e 39; no art. 37, à exceção do *caput*, cuja aplicação é irrestrita, quando a Constituição quis fazer referência a elas, procedeu-se de forma expressa (incisos XVII, XIX e XX, e §§ 6º e 9º).

37. Embora controversa na doutrina, o Tribunal Superior do Trabalho inclusive assentou o entendimento, contrário a alguns julgados do Supremo Tribunal Federal<sup>17</sup>, segundo o qual a dispensa

17 Em decorrência da submissão das empresas estatais ao art. 37, *caput*, da CR/88, o Pretório Excelso, embora não rejeite a possibilidade de dispensa desses empregados, parece comungar de

dos empregados nas empresas estatais goza de larga liberdade. É o que se infere da Orientação Jurisprudencial nº 247, da Seção Especializada de Dissídios Individuais (SDI – 1), alterada pela Resolução nº 143 do Tribunal Pleno, publicada no Diário de Justiça de 13 de novembro de 2007:

SERVIDOR PÚBLICO. CELETISTA CONCURSADO. DESPEDIDA IMOTIVADA. EMPRESA PÚBLICA OU SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA. POSSIBILIDADE.

1. A despedida de empregados de empresa pública e de sociedade de economia mista, mesmo admitidos por concurso público, independe de ato motivado por sua vontade.

2. A validade do ato de despedida do empregado de Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) está condicionada à motivação por gozar a empresa do mesmo tratamento destinado à Fazenda Pública em relação à imunidade tributária e à execução por precatório, além das prerrogativas de foro, prazos e custas processuais.

38. Ademais, do art. 19 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988, senão também do art. 243 da Lei nº 8.112, de 1990, fica patente a inequívoca intenção de beneficiar apenas os ocupantes de cargos de provimento efetivo ou assemelhado (emprego permanente). O Poder Constituinte Originário houve por bem, a exemplo de textos magnos anteriores, pacificar certas situações jurídicas. E fê-lo em linguagem que não permite alimentar dúvida ou entredúvida de que não estariam abrangidos os ocupantes de cargos em comissão, os interinos, os detentores de função e, ainda, os empregados da administração indireta, à exceção das autarquias e fundações públicas:

*ADCT da Constituição de 1988:*

Art. 19. Os servidores públicos civis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, *da administração direta, autárquica e das fundações públicas*, em exercício na data da promulgação da Constituição, há pelo menos cinco anos continuados, e que não tenham sido admitidos na

---

contemperamento feito por parte da doutrina, dentre eles Celso Antônio Bandeira de Mello, que leva a concluir que a dispensa não é absolutamente livre, a exigir fundamentação satisfatória desse ato cuja inobservância gera o direito à reintegração do empregado (*in* Curso de Direito Administrativo, 26ª edição, 2009, pp. 280/281). Essa orientação no sentido da adequada motivação dos afastamentos dos empregados públicos foi adotada expressamente, para os fins da Lei nº 8.878, de 1994, nos subitens nºs 10 a 13 do tópico ‘conclusões’ do item nº 535 do Parecer AGU nº JT – 01.

forma regulada no art. 37, da Constituição, são considerados estáveis no serviço público.

§ 1º O tempo de serviço dos servidores referidos neste artigo será contado como título quando se submeterem a concurso para fins de efetivação, na forma da lei.

§ 2º O disposto neste artigo *não se aplica aos ocupantes de cargos, funções e empregos de confiança ou em comissão, nem aos que a lei declare de livre exoneração*, cujo tempo de serviço não será computado para os fins do “caput” deste artigo, exceto se se tratar de servidor.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica aos professores de nível superior, nos termos da lei.

*Lei nº 8.112, de 1990:*

Art. 243. Ficam submetidos ao regime jurídico instituído por esta Lei, na qualidade de servidores públicos, *os servidores dos Poderes da União, dos ex-Territórios, das antarquias, inclusive as em regime especial, e das fundações públicas, regidos pela Lei nº 1.711, de 28 de outubro de 1952 - Estatuto dos Funcionários Públicos Cíveis da União, ou pela Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943*, exceto os contratados por prazo determinado, cujos contratos não poderão ser prorrogados após o vencimento do prazo de prorrogação.

§ 1º *Os empregos ocupados pelos servidores incluídos no regime instituído por esta Lei ficam transformados em cargos, na data de sua publicação.*

§ 2º As funções de confiança exercidas por pessoas não integrantes de tabela permanente do órgão ou entidade onde têm exercício ficam transformadas em cargos em comissão, e mantidas enquanto não for implantado o plano de cargos dos órgãos ou entidades na forma da lei.

§ 3º As Funções de Assessoramento Superior - FAS, exercidas por servidor integrante de quadro ou tabela de pessoal, ficam extintas na data da vigência desta Lei.

§ 4º (VETADO).

§ 5º O regime jurídico desta Lei é extensivo aos serventuários da Justiça, remunerados com recursos da União, no que couber.

§ 6<sup>a</sup> Os empregos dos servidores estrangeiros com estabilidade no serviço público, enquanto não adquirirem a nacionalidade brasileira, passarão a integrar tabela em extinção, do respectivo órgão ou entidade, sem prejuízo dos direitos inerentes aos planos de carreira aos quais se encontrem vinculados os empregos.

§ 7<sup>a</sup> Os servidores públicos de que trata o caput deste artigo, não amparados pelo art. 19 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, poderão, no interesse da Administração e conforme critérios estabelecidos em regulamento, ser exonerados mediante indenização de um mês de remuneração por ano de efetivo exercício no serviço público federal. (Incluído pela Lei nº 9.527, de 10.12.97)

§ 8<sup>a</sup> Para fins de incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos, serão considerados como indenizações isentas os pagamentos efetuados a título de indenização prevista no parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.527, de 10.12.97)

§ 9<sup>a</sup> Os cargos vagos em decorrência da aplicação do disposto no § 7<sup>a</sup> poderão ser extintos pelo Poder Executivo quando considerados desnecessários. (Incluído pela Lei nº 9.527, de 10.12.97)

39. Pela análise tanto da Constituição anterior quanto da Constituição atual, é possível asseverar que o emprego permanente não se estende aos trabalhadores das empresas públicas e das sociedades de economia mista, assim como, em razão da similitude de tratamento, ao terceiro setor, cujos teóricos da Reforma Administrativa também convencionaram chamar de entidades públicas não-estatais, a abranger: os serviços sociais autônomos, as entidades de apoio (associações, cooperativas e fundações privadas), as organizações sociais e as organizações da sociedade civil de interesse público.

40. Há muito, todas as vezes que se quis equiparar os empregos das empresas estatais e das entidades paraestatais àqueles empregos ou cargos do restante da Administração Indireta ou da própria Administração Direta o legislador procedeu de forma expressa e restringiu os efeitos a uma finalidade específica. É o que se constata, exemplificativamente, do revogado art. 4<sup>o</sup>, § 2<sup>o</sup>, b, do Decreto-Lei nº 200, de 1967, que incluiu os cargos ou empregos das fundações de direito privado instituídas pelo Poder Público no Plano de Classificação de Cargos a que se refere a Lei nº 5.645, de 10 de dezembro de 1970, que estabelecia diretrizes para a classificação de cargos no serviço público civil.

41. Com relação aos anistiados, muito embora o art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.878, de 1994, tenha concedido anistia aos servidores públicos e empregados da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, inclusive aos empregados das empresas estatais, em aparente contradição com o seu próprio parágrafo único que restringiu o gozo do benefício ao servidor exclusivamente ocupante de cargo efetivo ou emprego permanente, é possível concluir que se trata de mais uma hipótese na qual houve a equiparação dos empregos das empresas estatais ao emprego (permanente) do restante da Administração Pública:

Art. 1º É concedida anistia aos servidores públicos civis e empregados da Administração Pública Federal direta, autárquica e fundacional, *bem como aos empregados de empresas públicas e sociedades de economia mista sob controle da União* que, no período compreendido entre 16 de março de 1990 e 30 de setembro de 1992, tenham sido:

I - exonerados ou demitidos com violação de dispositivo constitucional ou legal;

II - despedidos ou dispensados dos seus empregos com violação de dispositivo constitucional, legal, regulamentar ou de cláusula constante de acordo, convenção ou sentença normativa;

III - exonerados, demitidos ou dispensados por motivação política, devidamente caracterizado, ou por interrupção de atividade profissional em decorrência de movimentação grevista.

Parágrafo único. *O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, ao servidor titular de cargo de provimento efetivo ou de emprego permanente à época da exoneração, demissão ou dispensa.*

42. E havia várias razões a incitar o legislador a proceder a essa equiparação para fins de anistia, consoante se depreende de dados constantes do Parecer AGU nº JT – 01, aprovado pelo Excelentíssimo Senhor Presidente da República, para os efeitos do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, e publicado do Diário Oficial da União, Seção 1, em 31 de dezembro de 2007, pp. 04/22. Segundo dele consta (item nº 26), apenas nos cem primeiros dias do Governo Collor, os cortes de pessoal acima de 200 pessoas eram muito mais altos na Administração Indireta (61,3%) e na área econômica (72,2%).

43. A explicação para tanto se deve à extinção de várias empresas públicas, sociedades de economia mista, autarquias e fundações, cujas atividades eram classificadas na área econômica e, ainda, ao fato de não



haver impedimento ontológico para que atividades outrora consideradas típicas de Estado pudessem ser caracterizadas como atividades econômicas a ensejar, inclusive, a dispensa de sua realização pelos órgãos estatais.

44. Ainda segundo o Parecer em questão, a reforma implementada não foi precedida de estudos ou prognósticos da situação existente, mas tão-somente do propósito fundamental de modernizar o Estado e melhorar a eficiência da máquina governamental, mediante a adoção de política de recursos humanos excessivamente austera (itens nºs 24 a 31). Por último, e não menos relevante, não se pode olvidar que houve atos de desligamentos fundados em ação persecutória de natureza ideológica, política ou partidária, fato esse expressamente reconhecido no referido Parecer (itens nºs 14 a 21).

45. Não constituiu objetivo da Lei da Anistia sepultar todo o discrimen existente entre os exonerados, demitidos, despedidos ou dispensados pelo Governo Collor entre 16 de março de 1990 e 30 de setembro de 1992, grupo esse absolutamente heterogêneo cujos integrantes podem pertencer a três regimes jurídicos distintos: cargo efetivo, emprego permanente e emprego. Se o art. 1º da Lei nº 8.878, de 1994, considerou os empregados das empresas estatais como equiparados aos servidores ocupantes de emprego permanente, há de se restringir à finalidade nele prevista, qual seja, o retorno ao serviço público “*no cargo ou emprego anteriormente ocupado ou, quando for o caso, naquele resultante da respectiva transformação*”, consoante dispôs o seu art. 2º.

46. E nesse ponto insta registrar que essa Coordenação-Geral Jurídica já havia se manifestado no Parecer PGFN/CJU/COJPN nº 636, de 2010, ratificado pelo Órgão Central do SIPEC<sup>18</sup>, pela impossibilidade de se conferir aos empregados anistiados direitos previstos apenas para os detentores de cargo efetivo, tais como: designação para o encargo de substituto eventual; credenciamento para dirigir veículos oficiais com a concessão de diárias por ocasião do deslocamento da sede de serviço; remoção, no interesse da Administração, com a concessão de ajuda de custo, de transporte e de transporte de mobiliário e bagagem; utilização de carteira funcional do órgão em que se encontra lotado; exercício de Função Comissionada Técnica – FCT e de Função Gratificada – FG:

*Parecer PGFN/CJU/COJPN nº 636, de 2010:*

12. Dessa forma, não obstante parte dos doutrinadores defenda a tese de que os empregados públicos devem ser considerados

18 As conclusões desta Coordenação-Geral Jurídica foram ratificadas pela Secretaria de Recursos Humanos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão através da Nota Técnica nº 101/2011/CGNOR/DENOP/SRH/MP, à exceção da utilização da carteira funcional, por entender que apenas os prestadores de serviço e os terceirizados não poderiam portá-la.

servidores públicos em sentido amplo, a exemplo de Maria Sylvia Zanella di Pietro, isso não significa dizer que fazem jus aos benefícios constantes do regime estatutário, haja vista estarem submetidos aos ditames da CLT.

13. Com efeito, a concessão de direitos, vantagens ou outros benefícios previstos da Lei nº 8.112, de 1990, são aplicáveis aos ocupantes de cargos públicos, consoante é possível inferir da leitura do disposto no capítulo “Das disposições preliminares” desse estatuto, senão vejamos:

#### Das Disposições Preliminares

Art. 1ª Esta Lei institui o Regime Jurídico dos *Servidores Públicos Civis* da União, das autarquias, inclusive as em regime especial, e das fundações públicas federais.

Art. 2ª Para os efeitos desta Lei, *servidor é a pessoa legalmente investida em cargo público*.

Art. 3ª *Cargo público é o conjunto de atribuições e responsabilidades previstas na estrutura organizacional que devem ser cometidas a um servidor*.

Parágrafo único. Os cargos públicos, acessíveis a todos os brasileiros, são criados por lei, com denominação própria e vencimento pago pelos cofres públicos, para provimento em caráter efetivo ou em comissão.

14. Portanto, ainda que doutrinariamente seja defensável enquadrar os empregados públicos na definição de servidores públicos *lato sensu*, a nosso ver, inexistente a possibilidade de aplicação do regime e das normas estatutárias a essa categoria, tendo em vista que o regramento em questão se dirige aos ocupantes de *cargos públicos*, conforme acima mencionado, ressalvada a hipótese excepcional em que a própria Lei nº 8.112, de 1990, faz referência aos empregados, qual seja, ao tratar da cessão, nos termos do § 6º do art. 93

47. Omitindo-se a Lei nº 8.878, de 1994, acerca da conversão entre os três regimes jurídicos, matéria excessivamente polêmica em razão da norma constitucional que exige a realização de concurso público, a permanência no regime jurídico de origem, *in statu quo res erant ante bellum*, há de ser observada.

V

**REQUISITOS E POSSÍVEIS BENEFICIÁRIOS DA GRATIFICAÇÃO  
TEMPORÁRIA**

48. Esclarecido o significado da expressão emprego permanente, passa-se à análise da gratificação temporária, assim como a possibilidade de que seja estendida aos anistiados.

49. Como sabido, a Advocacia-Geral da União apenas foi criada no ano de 1993 para atender à Constituição de 1988, que houve por bem distinguir as atribuições de defesa do Estado daquelas relacionadas à defesa da sociedade, ambas outrora a cargo do Ministério Público. De acordo com a edição de maio de 2010 do Boletim Estatístico de Pessoal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão<sup>19</sup>, o ingresso de Advogados da União na instituição apenas se iniciou no ano de 1996, quando trinta e três nomeados tomaram posse. Consta, ainda, do referido Boletim que no ano de 1997 a Advocacia-Geral da União contava com apenas dezesseis servidores.

50. Foi justamente em razão desse contexto fático que se instituiu, através da Medida Provisória nº 330, de 30 de junho de 1993, posteriormente convertida na Lei nº 9.028, de 1995, gratificação com o escopo de auxiliar a Advocacia-Geral da União no momento em que timidamente iniciava a sua estruturação. Pela leitura na íntegra do diploma legal em questão, resta inequívoco que a gratificação temporária somente abrangia a Advocacia-Geral da União e a Procuradoria-Geral da União, ambos recém-criados, ao contrário da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Foi apenas com a entrada em vigor da Lei nº 9.641, de 1998, que a gratificação passou também a ser atribuída a esta última, entretanto, ao contrário do que possa parecer, não se tratou de extensão *sic et simpliciter*. Algumas alterações foram feitas, conforme se constata da leitura de ambos os diplomas legais:

*Lei nº 9.028, de 1995:*

Art. 17. *Até que sejam implantados os quadros de cargos efetivos da Advocacia-Geral da União, o Advogado-Geral da União poderá atribuir a servidor em exercício e a representante judicial da União, designado na forma do art. 69 da Lei Complementar nº 73, de 1993, Gratificação Temporária pelo exercício na Advocacia-Geral da União, observado o disposto neste artigo.*

§ 1º A Gratificação Temporária será paga de acordo com os níveis e fatores constantes do Anexo III, aplicados sobre o valor do vencimento básico do cargo efetivo de Advogado da União de Categoria Especial.

<sup>19</sup> Disponível no sítio eletrônico: [www.servidor.gov.br/publicacao/boletim\\_estatistico/bol\\_estatistico.htm](http://www.servidor.gov.br/publicacao/boletim_estatistico/bol_estatistico.htm)

*(Revogado pela Medida Provisória no 441, de 2008) (Revogado pela Lei no 11.907, de 2009)*

§ 2º Os critérios para a atribuição da Gratificação Temporária serão estabelecidos em decreto.

§ 3º *A Gratificação Temporária, compatível com as demais vantagens atribuídas ao cargo efetivo ou ao emprego permanente do servidor, não se incorpora ao vencimento nem aos proventos de aposentadoria ou de pensão, e não servirá de base de cálculo para quaisquer outros benefícios, vantagens, ou contribuições previdenciárias ou de seguridade.*

§ 4º A Gratificação Temporária não poderá ser atribuída a ocupantes de cargo ou função de confiança ou a titular de gratificação de representação de gabinete.

§ 5º O pagamento da Gratificação Temporária cessará para os representantes judiciais da União designados na forma do art. 69 da Lei Complementar nº 73, de 1993, na data de vigência da lei a que se refere o parágrafo único do art. 26 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

§ 6º A Gratificação Temporária não será computada para os efeitos do art. 12 da Lei nº 8.460, de 1992.

§ 7º Observado o disciplinamento deste artigo, a Gratificação Temporária será atribuída, nos níveis e valores constantes do art. 41, § 2º, da Medida Provisória nº 2.150-42, de 24 de agosto de 2001, a servidores do Plano de Classificação de Cargos - PCC que, não integrando carreiras estruturadas, sejam redistribuídos para a Advocacia-Geral da União e, nas mesmas condições, àqueles objeto do art. 63 da Lei Complementar nº 73, de 1993, até que seja implantado o quadro de apoio da Instituição. *(Incluído pela Medida Provisória no 2.180-35, de 2001) (Revogado pela Lei no 10.480, de 2.7.2002)*

*Lei nº 9.641, de 1998:*

Art. 11. *Os servidores ocupantes de cargos efetivos em exercício na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e em suas unidades, no desempenho de atividades de apoio administrativo, farão jus à Gratificação Temporária - GT instituída pelo art. 17 da Lei no 9.028, de 12 de abril de 1995, observado o seguinte:*

I - a gratificação será atribuída pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional a, no máximo, novecentos e setenta e dois servidores, e

obedecerá aos mesmos critérios e valores previstos para os de mesmo nível em exercício na Advocacia-Geral da União;

II – o pagamento da gratificação será devido até que seja definida e implementada a estrutura de apoio administrativo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. (*Redação dada pela Lei no 10.522, de 19.7.2002*)

III - não se incluem entre os beneficiários da gratificação os servidores que integram carreiras específicas de órgãos ou entidades do Ministério da Fazenda.

51. Ainda que críticas possam ser feitas, a distinção deve ser observada, porquanto o sentido de um texto supera o seu autor não ocasionalmente senão sempre: “*o que o texto significa interessa agora mais do que aquilo que o autor quis dizer quando o escreveu*”<sup>20</sup>. Se não se pode negar que se trata da mesma gratificação a que se refere o art. 17 da Lei nº 9.028, de 1995, da leitura do art. 11 da Lei nº 9.641, de 1998, também não é dado ignorar a inequívoca intenção do legislador ao fixar alguns requisitos e restrições em relação à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, razão pela qual se fazem necessárias algumas considerações sobre essas disposições especiais.

52. *A Gratificação Temporária apenas poderá ser concedida àquele servidor que ocupe cargo efetivo*, o que inclui aquele cujo emprego permanente foi transformado naquele em atenção ao art. 243, § 1º, da Lei nº 8.112, de 1990. No que toca aos anistiados, à exceção daqueles oriundos de empresas públicas ou sociedades de economia mista, todos os demais eram ocupantes de cargo efetivo ou de emprego permanente, conforme já abordado nos tópicos anteriores.

53. E, de acordo com o Parecer nº JT – 01, de 2007, reconhecida essa condição pela Comissão Especial Interministerial – CEI, incumbida da análise de cada um dos processos administrativos dos pretensos beneficiários, e permanecido na estrutura da administração pública, o órgão ou entidade a que pertencia o servidor ou empregado, ou absorvidas as atribuições por outros órgãos ou entidades, em nítida hipótese de absorção transversal – a qual tem previsão no art. 178 do Decreto-Lei nº 200, de 1967<sup>21</sup> –, o retorno ao serviço público estaria

20 CAMARGO, Margarida Maria Lacombe. *Hermenêutica e Argumentação: Uma Contribuição ao Estudo do Direito*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 40.

21 Decreto-Lei nº 200, de 1967:

“Art. 178. As autarquias, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, integrantes da Administração Federal Indireta, bem assim as fundações criadas pela União ou mantidas com recursos federais, sob supervisão ministerial, e as demais sociedades sob o controle direto ou indireto da União, que acusem a ocorrência de prejuízos, estejam inativas, desenvolvam atividades já atendidas

assegurado no mesmo cargo ou emprego, ou naquele decorrente de sua transformação.

54. Note-se, ainda, que de acordo com o mencionado parecer vinculante, a CEI é o órgão legitimado a analisar se é ou não hipótese de anistia, não cabendo ao Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão ou à Advocacia-Geral da União rever suas decisões (itens nºs 87 a 89<sup>22</sup>). Todavia, no referido parecer também restou consignado que incumbe ao Ministério do Planejamento indicar o órgão e o cargo ou emprego para o qual o servidor deve regressar e que eventuais divergências jurídicas entre o órgão central do Sistema de Pessoal Civil – SIPEC (SRH/MP) e a Advocacia-Geral da União devem ser dirimidas pela última (itens nºs 73 e 87 e subitens nºs 1 e 2 do tópico ‘conclusões’ do item nº 535), porque é ela o órgão responsável pela fixação e interpretação das normas no âmbito do Poder Executivo.

55. Delimitado, portanto, que os pretensos beneficiários hão de se restringir aos ocupantes de cargo efetivo, cumpre esclarecer alguns outros requisitos específicos para a atribuição da gratificação no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em especial aquele previsto no inciso III do art. 11 da Lei nº 9.641, de 1998, que assim dispõe: “*não se incluem entre os beneficiários da gratificação os servidores que integram carreiras específicas de órgãos ou entidades do Ministério da Fazenda*”.

56. O referido dispositivo traz consigo outro discrimen a fim de apontar, dentre a generalidade dos servidores detentores de cargo efetivo, aqueles que efetivamente poderão receber a gratificação são os detentores de cargos efetivos que não pertençam a carreiras de quaisquer órgãos ou entidades vinculados ao Ministério da Fazenda.

57. Nesse sentido, digna de nota a norma contida no art. 1º da Lei nº 11.357, de 19 de outubro de 2006, que criou o Plano Geral de Cargos do Poder Executivo (PGPE). Note-se que por não integrarem carreira vinculada ao Ministério da Fazenda, os detentores desses cargos porventura em exercício na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional estariam autorizados a receber a Gratificação Temporária:

Art. 1º Fica estruturado o Plano Geral de Cargos do Poder Executivo - PGPE composto por cargos efetivos de nível superior, intermediário e auxiliar *não integrantes de Carreiras específicas, Planos Especiais de Cargos ou Planos de Carreiras instituídos por leis específicas* e voltados ao exercício de atividades

---

satisfatoriamente pela iniciativa privada ou não previstas no objeto social, poderão ser dissolvidas ou incorporadas a outras entidades, a critério e por ato do Poder Executivo, resguardados os direitos assegurados, aos eventuais acionistas minoritários, nas leis e atos constitutivos de cada entidade”

22 Complementados no Despacho do Advogado-Geral da União no que tange à motivação política.

técnicas, técnico-administrativas e de suporte no âmbito dos órgãos e entidades da administração federal direta, autárquica e fundacional.

58. Por sua vez, a Lei nº 11.907, de 2 de fevereiro de 2009, ao criar o Plano Especial de Cargos do Ministério da Fazenda – PECFAZ, mediante a transposição de cargos do PGPE (art. 228 c/c § 2º do art. 229), apenas admitiu o recebimento da Gratificação Temporária no valor equivalente a quarenta por cento de seu valor total, situação essa que perduraria até a produção dos efeitos financeiros do primeiro período de avaliação de desempenho, data a partir da qual ela não mais seria devida:

*Art. 266. A Gratificação Temporária de que trata o art. 11 da Lei nº 9.641, de 25 de maio de 1998, será paga aos servidores que a ela fazem jus em valor correspondente a 40% (quarenta por cento) de seu valor total até que sejam produzidos os efeitos financeiros do primeiro período de avaliação de desempenho, conforme disposto no art. 241 desta Lei.*

*Parágrafo único. A partir da produção dos efeitos financeiros mencionados no caput deste artigo, os servidores do PECFAZ deixarão de fazer jus à referida Gratificação Temporária.*

59. Logo, o recebimento da Gratificação Temporária por parte dos anistiados há de se restringir aos ocupantes de cargo efetivo que não componham carreiras específicas do Ministério da Fazenda, ou seja, aqueles que ao regressarem ao serviço público retornaram para cargos de carreira de outros órgãos da Administração Pública Federal. Retornando o anistiado para cargo integrante do PECFAZ, após a primeira avaliação de desempenho, não mais será possível o seu recebimento.

60. Antecipando-se a prováveis questionamentos, a Lei nº 11.907, de 2009, seja ao criar o PECFAZ, seja ao vedar aos servidores que o integram a percepção da Gratificação Temporária, não conduziu à extinção tácita desta no âmbito da PGFN. Note-se que o art. 11, II, da Lei nº 9.641, de 1998, estabeleceu o seu pagamento até a implementação da estrutura de apoio administrativo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Foram essas as conclusões a que chegou esta Consultoria Jurídica em caso que se cingia tão-somente quanto aos servidores não-anistiados. Entretanto, não há amparo para que se adote solução diversa para os beneficiários da Lei nº 8.878, de 1994:

*Parecer PGFN/CJU/COJPN nº 2.541, de 2010:*

19. Os ocupantes de cargos constantes do Plano Geral de Cargos do Poder Executivo (PGPE) podiam perceber a Gratificação Temporária,

já que não integrantes de carreira específica do Ministério da Fazenda. Tal quadro sofreu parcial alteração com o advento da Lei nº 11.907, de 2 de fevereiro de 2009, que reestruturou diversos cargos do Poder Executivo.

20. A Lei nº 11.907, de 2009, criou o Plano Especial de Cargos do Ministério da Fazenda (PECFAZ), mediante a transposição de cargos do Plano Geral de Cargos do Poder Executivo (PGPE). Em seu artigo 266, esse diploma legal consignou a inaplicabilidade da Gratificação Temporária aos servidores do PECFAZ:

Art. 266. A Gratificação Temporária de que trata o art. 11 da Lei nº 9.641, de 25 de maio de 1998, será paga aos servidores que a ela fazem jus em valor correspondente a 40% (quarenta por cento) de seu valor total até que sejam produzidos os efeitos financeiros do primeiro período de avaliação de desempenho, conforme disposto no art. 241 desta Lei.

Parágrafo único. *A partir da produção dos efeitos financeiros mencionados no caput deste artigo, os servidores do PECFAZ deixarão de fazer jus à referida Gratificação Temporária.*

21. Há de se esclarecer, porém, que tal disposição não conduziu à extinção da Gratificação Temporária, *a qual poderá ser conferida a servidores efetivos não incluídos nesse recém-criado plano especial de cargos, nem em outra carreira fazendária específica.* Ora, em nenhum momento a lei falou em extinção da Gratificação, mas apenas que ela não mais seria aplicável aos servidores do PECFAZ, o que não impede, destarte, a sua percepção por outros *servidores efetivos, como aqueles cedidos de outros órgãos*, respeitados, por óbvio, os ditames legais.

22. Vale atentar que a norma extintiva da Gratificação Temporária da AGU, constante dos artigos 7º e 8º da Lei nº 10.480, de 2002, não se aplicou à PGFN. Afinal, este diploma legal criou o quadro de pessoal próprio da AGU, de maneira que, como dispunha a Lei nº 9.028, de 1995, com a consubstanciação de tal fato a gratificação seria extinta. A norma aplicável à PGFN, a Lei nº 9.641, de 1998, embora tenha se reportado à Lei nº 9.028, de 1995, caracterizou-se como norma especial, tanto que no inciso II do artigo 11 daquele diploma consignou-se que *“o pagamento da gratificação será devido até que seja definida e implementada a estrutura de apoio administrativo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional”*. Ou seja, deve-se considerar que a Lei nº 9.641, de 1998, sendo lei especial, não foi modificada pela Lei nº 10.480, de 2002, aplicável



que era apenas à AGU. Ratifica tal interpretação a posterior edição da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, que, ao conferir nova redação ao inciso II do artigo 11 da Lei nº 9.641, de 1998, evidenciou que a Gratificação Temporária da PGFN continua vigente, diferente que é da instituída pela Lei nº 9.028, de 1995. Ademais desses argumentos, importa também ter em conta que, até a presente data, não foi criada a estrutura de apoio administrativo própria da PGFN, sendo certo que o PECFAZ refere-se aos servidores do Ministério da Fazenda.

61. Por último, como o art. 11 da Lei nº 9.641, de 1998, ao tratar da Gratificação Temporária no âmbito da PGFN, faz referência ao art. 17 da Lei nº 9.028, de 1995, devem ser observados todos os requisitos contidos nos §§ 2º, 4º e 6º deste dispositivo, uma vez que não conflitam com as regras especiais previstas naquele primeiro. O próprio § 3º do art. 17 da Lei nº 9.028, de 1995, também é aplicável aos servidores da PGFN, à exceção do excerto que autoriza, no âmbito da Procuradoria-Geral da União e da Advocacia-Geral da União, a concessão da gratificação aos ocupantes de emprego permanente.

62. Em razão da substancial alteração por que passou o ordenamento jurídico, além de se atentar para ambos os diplomas do tópico *supra*, conforme alertou o Parecer PGFN/CJU/COJPN nº 2.541/2010, outros ‘ditames legais’ devem ser observados, *v. g.*, o regime aplicável aos cargos cujos vencimentos sejam pagos através de subsídio, o que impede que estes servidores possam receber a referida gratificação.

## VI CONCLUSÃO

63. À vista de todo o exposto, e considerando as indagações formuladas pelo órgão consulente no Memorando nº 3.043/PGFN/COGEP, de 2010, são as seguintes conclusões desta Coordenação-Geral Jurídica:

a) quanto ao alcance da expressão ‘emprego permanente’:

a.1) sob a égide da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, o legislador conferiu aos qualificadores ‘efetivo’ e ‘permanente’ a mesma acepção léxica para efeitos de classificação das remunerações no quadro de cargos e na tabela de empregos, porquanto a maioria do plexo de atribuições do Estado poderia guardar correspondência com o cargo efetivo ou com o emprego permanente, sendo admissível, inclusive, a coexistência de ambos para uma mesma função, advindo daí a equivalência dos adjetivos que os qualificavam;

a.2) sob a égide da Constituição de 1988, a caracterização ou não do emprego público como ‘permanente’ está intrinsecamente

relacionada à natureza de determinada atividade como encargo do Estado, independentemente de perquirição da sua exclusividade, notadamente em se tratando de serviços públicos. O adjetivo não deve ser tomado como sinônimo de estabilidade, tampouco a pressupõe;

a.3) em decorrência de discrimen constitucional ou da incompatibilidade evidente do plexo de atribuições, o emprego permanente não se estende aos remanescentes do regime constitucional anterior que não foram beneficiados pelo art. 19 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias c/c art. 243, § 1º, da Lei nº 8.112, de 1990, aos empregados contratados nos termos do art. 37, IX, da CR/88, para atender a necessidade temporária de excepcional interesse público, aos empregados de empresas públicas e de sociedades de economia mista, e, ainda, àqueles que exercem atribuições de chefia, direção e assessoramento;

a.4) a Lei nº 8.878, de 1994, considerou, apenas para fins de anistia, os empregados das empresas estatais como equiparados aos servidores que ocupavam emprego permanente no âmbito da União e de suas autarquias e fundações públicas. Não constituiu objetivo da norma sepultar toda a distinção existente entre os exonerados, demitidos, despedidos e dispensados pelo Governo Collor, que podem pertencer a três regimes jurídicos distintos: cargo efetivo, emprego permanente e emprego.

b) quanto à possibilidade de concessão da Gratificação Temporária aos ocupantes de emprego permanente, notadamente os servidores anistiados:

b.1) conforme entendimento dessa Coordenação-Geral Jurídica não é possível conferir aos empregados anistiados direitos previstos apenas para os detentores de cargo efetivo (Parecer PGFN/CJU/COJPN nº 636/2010). Ao contrário da Advocacia-Geral da União e da Procuradoria-Geral da União, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a Gratificação Temporária objeto desta consulta não poderá ser atribuída aos servidores estatais, anistiados ou não, que ocupem emprego permanente;

b.2) dentre a generalidade dos servidores detentores de cargo efetivo, anistiados ou não, aqueles que efetivamente poderão receber a gratificação são apenas os que não pertençam a carreiras de quaisquer órgãos ou entidades vinculados ao Ministério da Fazenda, observados todos os demais requisitos do art. 17 da Lei nº 9.028, de 1995, que não conflitem com o art. 11 da Lei nº 9.641, de 1998, e desde que outras normas relacionadas ao cargo não impeçam o recebimento da Gratificação Temporária;

b.3) a Lei nº 11.907, de 2009, seja ao criar o PECFAZ, seja ao vedar aos servidores que o integram a percepção da Gratificação Temporária, não conduziu à extinção tácita desta no âmbito da PGFN. Note-se que

o art. 11, II, da Lei nº 9.641, de 1998, estabeleceu o seu pagamento até a implementação da estrutura de apoio administrativo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Entretanto, após a primeira avaliação de desempenho, os servidores integrantes do PECFAZ, inclusive os anistiados, não mais poderão recebê-la, ainda que até o momento a referida carreira de apoio não tenha sido criada (Parecer PGFN/CJU/COJPN nº 2.541/2010).

64. Por outro lado, é recomendável o envio destes autos à Secretaria de Recursos Humanos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SRH/MP), na qualidade de Órgão Central do SIPEC (cf. inciso I do art. 35<sup>23</sup> do Anexo I do Decreto nº 7.063, de 13 de janeiro de 2010<sup>24</sup>), para que se manifeste sobre a conclusão deste Parecer acerca do alcance da expressão ‘emprego permanente’, bem como sobre a impossibilidade de concessão da Gratificação Temporária de que cuida o art. 11 da Lei nº 9.641, de 1998, aos servidores anistiados que não detenham cargo efetivo, observadas as demais restrições feitas no Parecer PGFN/CJU/COJPN nº 2.541/2010, cuja cópia segue em anexo, que também lhe foi submetido à apreciação.

65. São essas as considerações pertinentes acerca da matéria, razão pela qual sugerimos o encaminhamento destes autos à Secretaria de Recursos Humanos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SRH/MP), pelos motivos expostos no item anterior, assim como o envio de cópia à Coordenação de Gestão de Pessoas desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (COGEP/PGFN), para ciência das providências adotadas por esta Coordenação-Geral Jurídica.

À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em  
06 de abril de 2011.

SANDRO LEONARDO SOARES  
Procurador da Fazenda Nacional

23 “Art. 35. À Secretaria de Recursos Humanos compete:

I - exercer, como Órgão Central do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal - SIPEC, a competência normativa em matéria de pessoal civil no âmbito da administração federal direta, das autarquias, incluídas as de regime especial, e das fundações públicas;”

24 “Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções Gratificadas do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, e dá outras providências”.

De acordo. À consideração superior.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 06 de abril de 2011.

DANIEL NEIVA FREIRE

Coordenador Jurídico de Legislação de Pessoal e Normas

Aprovo. Encaminhe-se o expediente à Secretaria de Recursos Humanos do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (SRH/MP), com cópia para a Coordenação de Gestão de Pessoas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (COGEP/PGFN), por intermédio da Diretora de Gestão Corporativa, consoante proposto.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 06 de abril de 2011.

VANESSA SILVA DE ALMEIDA

Procuradora-Geral Adjunta de Consultoria Administrativa Substituta

# JURISPRUDÊNCIA COMENTADA: O ARTIGO 74 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35/2001 E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM BASE NA UTILIZAÇÃO DE TRATADOS. O "CASO EAGLE II" (ACÓRDÃO Nº 101-97.070)

Moisés de Sousa Carvalho Pereira e  
Paulo Roberto Riscado Junior

*Coordenadores do Contencioso Administrativo Tributário da PGFN.*

Sumário: 1 Introdução; 2 Breve Histórico dos Fatos; 3 O Acórdão Nº 101-97.070; 3.1 O voto vencido; 3.1.1 Comentários acerca do voto vencido; 3.2 O voto vencedor; 3.2.1 Comentários acerca do voto vencedor; 4 Conclusão.

## 1 INTRODUÇÃO

Anteriormente à edição da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, a tributação dos lucros auferidos por empresas controladas ou coligadas no exterior ocorria no momento do seu pagamento ou crédito ao investidor brasileiro, na forma do art. 1º da Lei nº 9.532/97. Em outras palavras, a legislação nacional adotava a técnica do diferimento (*deferral*), vale dizer, os lucros não eram tributados no instante da sua apuração pelas subsidiárias no exterior, mas no momento da posterior distribuição à empresa brasileira.

No entanto, essa sistemática se mostrou ineficaz para a tributação universal, na medida em que o pagamento do imposto era postergado ao arbítrio da investidora brasileira, notadamente naqueles casos em que estava presente a relação de controle. Assim, diversas empresas evitavam a incidência de IRPJ e CSLL mediante a simples manutenção dos lucros no patrimônio das controladas, por prazo indefinido.

No intuito de contornar essa situação, veio a lume o art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Fundamentado na avaliação do investimento em controladas e coligadas pelo método de equivalência patrimonial, o dispositivo legal eliminou o diferimento, antecipando a tributação para o momento da apuração dos lucros nos balanços das subsidiárias no exterior.

O advento do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 levou à sofisticação do planejamento tributário acima mencionado, tendo em vista que a apuração dos resultados pelas subsidiárias passou a ser suficiente para a

incidência de IRPJ e CSLL. Desse modo, muitas empresas constituíram sociedades *holdings* em países com os quais o Brasil celebrou tratados “favoráveis”<sup>1</sup>, interpostas entre a investidora brasileira e as subsidiárias operacionais.

Com essa reestruturação societária, pretendeu-se evitar a tributação dos resultados produzidos pelas subsidiárias operacionais, com base na alegação de que esses lucros estariam protegidos pelo tratado firmado com o país sede da sociedade *holding*, considerando que a sua eventual distribuição para a investidora brasileira ocorreria necessariamente por intermédio da *holding*.

Em função desse tipo de planejamento tributário, surgiu a necessidade de investigar os limites para a utilização dos tratados contra a dupla tributação, ou melhor, impõe-se a delimitação do alcance dos benefícios estabelecidos nos acordos internacionais.

É nesse contexto que se insere o Acórdão nº 101-97.070, o qual será analisado a seguir.

## 2 BREVE HISTÓRICO DOS FATOS.

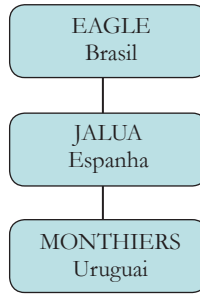
No ano-calendário de 2002, a contribuinte Eagle Distribuidora de Bebidas S.A. auferiu lucros no exterior, por intermédio de suas controladas Brahmaco, sediada em Gibraltar, e Jalua, domiciliada nas Ilhas Canárias, Espanha. Os lucros foram considerados disponibilizados em 31/12/2002 pela fiscalização, por força do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, dado que não foram oferecidos à tributação pela contribuinte.

O ponto central do processo gira em torno dos resultados apurados pela controlada Jalua. A contribuinte defende a submissão dos lucros à Convenção firmada entre Brasil e Espanha (Decreto nº 76.975/76), a qual impediria a sua tributação pelo Brasil. Todavia, constatou-se que a maior parte dos resultados da Jalua não foram gerados na Espanha, mas por sua controlada Monthiers, situada no Uruguai.

Em outras palavras, a contribuinte realizou um planejamento tributário mediante o uso do Tratado Brasil-Espanha, com o escopo de evitar a incidência de IRPJ e CSLL sobre os lucros apurados pela Monthiers. A estrutura societária pode ser visualizada no gráfico a seguir:<sup>2</sup>

1 O tratado dito “favorável” é aquele no qual os lucros auferidos pela controlada ou coligada no exterior não são tributados pelo Brasil, seja em virtude da competência exclusiva conferida pelo Artigo 7 ao país da fonte produtora, seja pela isenção conferida aos dividendos distribuídos à empresa residente no Brasil. Por exemplo, as Convenções firmadas com a Áustria (Decreto nº 78.107/76) e Espanha (Decreto nº 76.975/76).

2 A Jalua era domiciliada no Uruguai até 20/12/2001, quando foi transferida para a Espanha.



Percebe-se que a Jalua foi interposta entre a controladora brasileira e a controlada uruguaia, de forma que a Monthiers passou à condição de controlada indireta da Eagle.

Não obstante, o investimento na Monthiers continuou a ser avaliado pelo patrimônio líquido, em observância à legislação societária nacional, que determina a aplicação do método de equivalência patrimonial (MEP) aos investimentos em controladas diretas e indiretas.<sup>3</sup> Assim, apesar da Espanha não impor a avaliação das participações societárias em controladas pelo MEP, a Eagle aplicou o método aludido em toda a cadeia de controle, de sorte que os lucros produzidos pela Monthiers foram reconhecidos por equivalência patrimonial, em conformidade à legislação brasileira. Logo, os resultados da Monthiers foram reconhecidos nas demonstrações financeiras da Eagle, o que denota a ocorrência de acréscimo patrimonial para a empresa brasileira.

Enfim, a controvérsia reside na aplicação do Tratado Brasil-Espanha aos lucros apurados pela Jalua, ou seja, ao resultado operacional próprio da controlada espanhola e, sobretudo, aos lucros produzidos pela Monthiers.

### 3 O ACÓRDÃO Nº 101-97.070.

A antiga Primeira Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, decidiu (i) que os lucros auferidos pela Jalua na Espanha não são tributáveis pelo Brasil, em razão das disposições do Tratado; e (ii) que os lucros apurados pela Monthiers não se submetem ao Acordo Internacional, o que autoriza a sua tributação no País.

Confira-se a ementa do julgado, nos aspectos pertinentes ao tema em estudo:

[...] LUCROS AUFERIDOS POR INTERMÉDIO DE COLIGADAS E CONTROLADAS NO EXTERIOR - Na vigência das Leis 9.249/95 e Lei 9.532/97 o fato gerador era representado pelo pagamento ou crédito (conforme definido na IN 38/96 e na Lei nº 9.532/97), e o que

3 Inteligência dos arts. 116, 243, § 2º, e 248 da Lei nº 6.404/76. Nesse sentido, o art. 5º da Instrução CVM nº 247/1996.

se tributavam eram os dividendos. A partir da MP 2.158-35/2001, a tributação independe de pagamento ou crédito (ainda que presumidos), passando a incidir sobre os lucros apurados, e não mais sobre dividendos.

**LUCROS ORIUNDOS DE INVESTIMENTO NA ESPANHA** - Nos termos da Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre Brasil e a Espanha, promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 1976, em se tratando de lucros apurados pela sociedade residente na Espanha e que não sejam atribuíveis a estabelecimento permanente situado no Brasil, não pode haver tributação no Brasil.

**LUCROS AUFERIDOS NO EXTERIOR POR INTERMÉDIO DE CONTROLADAS INDIRETAS** - Para fins de aplicação do art. 74 da MP nº 2.158-35, os resultados de controladas indiretas consideram-se auferidos diretamente pela investidora brasileira, e sua tributação no Brasil não se submete às regras do tratado internacional firmado com o país de residência da controlada direta, mormente quando esses resultados não foram produzidos em operações realizadas no país de residência da controlada, evidenciando o planejamento fiscal para não tributá-los no Brasil. [...]

Os fundamentos do Acórdão nº 101-97.070 estão consignados no voto vencido da Relatora, a conselheira Sandra Maria Faroni, bem como no voto vencedor proferido pelo conselheiro Valmir Sandri, que serão analisados a seguir.

### 3.1 O VOTO VENCIDO

A conselheira Sandra Faroni deu provimento ao recurso voluntário, para excluir da matéria tributável os lucros auferidos por intermédio da Jalua – inclusive os resultados apurados pela Monthiers –, em decorrência da aplicação do Tratado Brasil-Espanha.

Em seu voto, a conselheira examinou os diferentes pontos de vista acerca da questão, consubstanciados nas seguintes linhas de raciocínio:

1. No tocante aos resultados operacionais da Jalua, o debate se refere à qualificação dos lucros disponibilizados na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35 em face do Acordo Internacional. Assim, a controvérsia reside na definição do artigo do Tratado que deve reger a tributação (Artigo 7 *versus* Artigo 10).



2. No que tange aos lucros produzidos pela Monthiers, a discussão diz respeito, em primeiro plano, à aplicação propriamente dita do Tratado, e, em segundo plano, ao problema da qualificação, na hipótese de se considerar aplicável a Convenção Brasil-Espanha.

A Relatora iniciou o voto traçando a evolução legislativa da tributação em bases universais, desde o art. 25 da Lei nº 9.249/95 até o advento do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001, com a finalidade de elucidar a natureza do objeto da tributação. No seu entendimento, durante a vigência das Leis nº 9.249/95 e nº 9.532/97, os lucros auferidos por intermédio das subsidiárias no exterior eram tributáveis quando do pagamento ou crédito, o que caracterizava a incidência sobre “dividendos” (lucros pagos ou creditados = dividendos). A partir da MP nº 2.158-35, a tributação passou a incidir não sobre dividendos, mas sobre os lucros brutos apurados pelas controladas ou coligadas. Por suas palavras:

A partir da MP 2.158/01, a tributação passou a incidir não mais sobre os lucros disponibilizados (dividendos), mas sobre os lucros apurados no balanço. Muito embora tanto a legislação precedente como a MP nº 2.158-35 usem a expressão “serão considerados disponibilizados”, na legislação anterior essa expressão tem a conotação de presunção legal, enquanto na nova legislação a conotação é de ficção legal. Essa é uma diferença relevante porque, enquanto as presunções se baseiam no que ordinariamente acontece, a ficção se baseia naquilo que se sabe, com certeza, não ter acontecido. [...]

Pela legislação anterior, os valores tributados eram os pagos ou creditados. Embora não se tratasse, necessariamente, de pagamento ou crédito efetivo, somente os valores já líquidos do imposto pago no país de origem ou de qualquer outra destinação estatutária ou legal poderiam ser utilizados nas situações definidas na lei como caracterizadoras do pagamento ou crédito. Daí se poder concluir que o que se tributavam eram realmente os dividendos (distribuídos ou atribuídos).

Na nova situação, ao determinar que os lucros são computados pelos seus valores integrais, sem o desconto do tributo pago no país de origem, fica claro que a tributação não recai sobre dividendos, pois não se distribuem dividendos em valor superior ao lucro disponível para distribuição.

Na sequência, a conselheira buscou qualificar os lucros tributados segundo o art. 74 da MP nº 2.158-35 à luz do Tratado Brasil-Espanha.

Em razão da premissa adotada quanto à natureza do objeto da tributação (“lucros brutos das subsidiárias”), concluiu que a situação deveria ser regida pelo Artigo 7 do Acordo Internacional, que atribui competência exclusiva ao país da fonte produtora dos lucros.

No seu entendimento, enquanto a tributação recaía sobre lucros efetivamente distribuídos ao investidor brasileiro (Leis nº 9.249/95 e nº 9.532/97), aplicava-se o Artigo 10 dos tratados, que autoriza a tributação dos “dividendos pagos” no Estado-Contratante de residência do beneficiário (no caso, a empresa brasileira). Contudo, o art. 74 da MP nº 2.158-35 não permitiria a aplicação do Artigo 10, porque não se pode atribuir o significado de “dividendos pagos” aos lucros apurados nos balanços das subsidiárias, antes de qualquer dedução.

Apesar de julgar aplicável o Artigo 7 do Tratado, a conselheira abordou o posicionamento de que os lucros disponibilizados conforme o art. 74 da MP nº 2.158-35 poderiam ter, à luz do acordo internacional, natureza de “dividendos presumidos”, o que levaria à aplicação do Artigo 10. Concluiu que, mesmo por essa linha de raciocínio, o Brasil não poderia tributar os lucros disponibilizados pela Jalua. Isso porque, nos termos do item 4 do Artigo 23 do Tratado, a isenção foi o método escolhido para eliminar a dupla tributação dos dividendos, de sorte que o Brasil deve isentar os dividendos pagos pela empresa espanhola à investidora brasileira.

No que concerne aos lucros gerados pela Monthiers, a conselheira Sandra Faroni admitiu que estariam submetidos ao Acordo Internacional. Na sua visão, a eventual distribuição dos lucros da controlada indireta para a Eagle pressupõe necessariamente a sua passagem pela Jalua, o que implicaria a submissão ao Tratado.

A conselheira Relatora julgou que, à luz do Tratado, a única maneira de qualificar os referidos lucros seria a título de “dividendos antecipados ou presumidos” da Jalua, *in verbis*:

[...] como já mencionei, no presente processo a Procuradoria da Fazenda Nacional questionou a aplicação da Convenção em relação à parcela do lucro da controlada espanhola representada pelo resultado da equivalência patrimonial, os quais, pela legislação daquele país, não são registrados e, portanto, não sofreram tributação na Espanha.

No voto condutor da Resolução nº 101-02.577, de 06 de dezembro de 2006, analisando o questionamento da PFN concluí, com segurança, que mesmo para essa parcela o Acordo Internacional seria aplicável, mas admiti que, nesse caso, a aplicação só seria possível sob a ótica de dividendos antecipados, tal como defendido pelo Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior. [...]

A despeito de não estar em causa a exclusão da tributação extraterritorial de dividendos, que é tratada no nº 5 do art. 10 (que não está contido na Convenção com a Espanha), servi-me das considerações contidas nos itens 37, 38 e 39 dos comentários para compreender o sentido dos dividendos presumidos (antecipados). E a partir deles entendi: (a) que a disposição da legislação brasileira, de tributar a parcela de participação da investidora brasileira nos lucros auferidos na controlada e ainda não distribuídos, por si só, não fere o Tratado; (b) que se o Estado de residência do investidor tratar a importância relativa aos lucros não distribuídos como dividendo presumido, deve aplicar-lhe a isenção prevista na convenção como privilégio de afiliação (no caso da Espanha, o parágrafo 4 do Art. 23).

Logo, os lucros auferidos pela Monthiers seriam regidos pelo Artigo 10 do Tratado, qualificados como dividendos presumidos. A tributação no Brasil, por sua vez, seria afastada pelo Artigo 23, item 4, que confere isenção aos dividendos pagos pela subsidiária espanhola à controladora brasileira.

Em seguida, a conselheira passou a analisar a questão sob a ótica da legislação de transparência fiscal internacional (a chamada “legislação CFC”, abreviatura de *controlled foreign companies*), que “*implica considerar que o lucro foi auferido diretamente pela empresa brasileira, e não pela empresa espanhola, o que o retiraria da submissão ao Tratado. O deslinde do litígio passa a se situar na verificação da compatibilidade da lei brasileira de transparência fiscal com o Tratado.*”

Concluiu, nesse aspecto, que a regra brasileira de transparência fiscal (art. 74 da MP nº 2.158-35) é compatível com os acordos internacionais que seguem o modelo da OCDE, *somente* nas situações em que está caracterizado o intuito abusivo do investimento no exterior, ou na hipótese de utilização dos tratados como instrumento de planejamento fiscal estruturado com o objetivo exclusivo de evitar a tributação no Brasil.

A Relatora salientou, ademais, que essas circunstâncias devem ser apontadas no ato do lançamento, ou seja, cabe à autoridade fiscal acusar a ocorrência de planejamento tributário abusivo, com a finalidade de afastar a proteção do tratado aos lucros auferidos por empresas que não estejam situadas nos Estados Contratantes.

No caso concreto, todavia, como a utilização abusiva do Tratado Brasil-Espanha não foi indicada no lançamento, a conselheira entendeu que deve ser aplicado o Acordo Internacional, que impede a tributação no Brasil dos lucros apurados pela controlada indireta da Eagle.

Em linhas gerais, são esses os principais fundamentos do denso voto proferido pela conselheira Sandra Faroni. O voto envolve ainda outras matérias atinentes à tributação universal, a exemplo da variação

cambial do investimento no exterior e da aplicação dos métodos para evitar a dupla tributação, que escapam do objeto do presente estudo.

### 3.1.1 COMENTÁRIOS ACERCA DO VOTO VENCIDO

Há dois aspectos do voto vencido que merecem uma análise mais aprofundada. O primeiro ponto diz respeito ao tormentoso problema da qualificação dos lucros disponibilizados conforme o art. 74 da MP nº 2.158-35 em vista do Tratado. O segundo ponto se refere à compatibilidade entre a regra CFC brasileira e os tratados que seguem o Modelo OCDE.

A princípio, é importante elucidar o raciocínio que vem sendo empregado pela jurisprudência dominante no CARF, ao enfrentar a matéria em questão. A ampla maioria dos julgados parte da premissa de que os tratados devem prevalecer sobre o direito interno, dada a sua natureza de norma especial (art. 98 do CTN). Dessa forma, busca-se qualificar o objeto tributável em face dos acordos internacionais, no intuito de verificar se o Brasil possui competência para tributar os rendimentos.

No caso da tributação de lucros auferidos no exterior por sociedades residentes no Brasil, a discussão gira em torno dos Artigos 7 e 10 dos tratados que seguem o Modelo OCDE.

O Artigo 7 atribui ao país de residência da sociedade a competência exclusiva para a tributação dos seus lucros, ressalvando o exercício da atividade empresarial no outro país mediante estabelecimento permanente. Já o Artigo 10 permite a tributação dos dividendos pagos (lucros distribuídos) no país de residência do beneficiário efetivo, bem como no país da fonte, com as limitações previstas em cada tratado. Assim, o Artigo 10 distribui a competência tributária entre os países da fonte e de residência do beneficiário (competência concorrente), o que pode ensejar a dupla tributação, afastada por intermédio dos métodos dispostos no Artigo 23 do Tratado Modelo. Pelo método da imputação, o país de residência do beneficiário concede um crédito pelo imposto pago no país da fonte, permitindo a sua compensação integral ou parcial.<sup>4</sup> A seu turno, caso adotado o método da isenção, os dividendos percebidos pelo beneficiário são isentos em seu país de residência.<sup>5</sup>

É essencial perceber que, na jurisprudência majoritária do CARF, a qualificação é desdobrada em dois momentos distintos. Em um primeiro momento, qualifica-se o fato de acordo com a lei interna, definindo-se a natureza do objeto tributável. No segundo momento, há a qualificação dos lucros tributados conforme o direito interno em face do tratado. Investiga-

4 O método da imputação é adotado, dentre outros, nos Tratados celebrados com Portugal (Decreto nº 4.012/2001), Países Baixos (Decreto nº 355/1991) e Hungria (Decreto nº 53/1991).

5 Como visto, o método da isenção está presente nas Convenções firmadas com a Espanha e com a Áustria.

se, então, qual o Artigo do tratado deve reger a tributação na sistemática prevista pela lei brasileira (Artigo 7 *versus* Artigo 10).

O raciocínio pode ser sintetizado nos seguintes termos:

- a. O direito interno tributa os lucros disponibilizados para a empresa brasileira; logo, a tributação é regida pelo Artigo 10, dado que, à luz do tratado, o objeto tributável possui natureza de dividendos pagos. Por consequência, o Brasil é competente para tributar os lucros disponibilizados pelas subsidiárias, desde que não tenha adotado o método da isenção para evitar a bitributação.
- b. O direito interno tributa os lucros das subsidiárias no exterior; logo, à luz do tratado, a tributação é regida pelo Artigo 7, dado que o objeto tributável é o lucro da empresa estrangeira. Por consequência, o país das subsidiárias detém competência exclusiva para tributar os lucros, visto que foram produzidos por residentes em seu território.

Note-se que, antes de ser qualificado em face do tratado, o fato é juridicizado pela lei brasileira. Ou seja, o fato não é qualificado diretamente no acordo internacional, mas somente após a incidência do direito interno, i.e., após caracterizado como *fato jurídico*. Em suma: no primeiro momento, ocorre a subsunção do fato ao direito interno. Na etapa subsequente, o fato jurídico é enquadrado no Artigo 7 ou no Artigo 10 do tratado, com a definição do país competente para impor a tributação.

O processo de qualificação é muito bem ilustrado pelo voto da conselheira Sandra Faroni. Inicialmente, a conselheira promoveu a subsunção do fato ao direito interno, examinando a natureza do objeto tributável. Entendeu que, na vigência das Leis n° 9.249/95 e n° 9.532/97, “*os lucros obtidos por intermédio das controladas ou coligadas no exterior eram tributáveis quando do pagamento ou crédito (ainda que presumidos, conforme definido na legislação), caracterizando-se a tributação como incidindo sobre dividendos.*” Após a MP n° 2.158-35, todavia, foi alterado o objeto da tributação, isto é, “*a tributação passou a incidir não sobre dividendos, mas sobre os lucros brutos apurados.*” Na sequência do voto, os lucros tributados na sistemática da MP n° 2.158-35 (“lucros brutos das subsidiárias”) são qualificados em face do Tratado Brasil-Espanha, concluindo a conselheira que “*a tributação dos lucros disponibilizados fictamente na forma do art. 74 da MP 2.158-35, de 2001, se rege pelo artigo 7° da Convenção.*” Por conseguinte, a Espanha teria competência exclusiva para tributar os lucros produzidos pela Jalua, razão pela qual foi declarada a improcedência do lançamento fiscal.

Um dos pontos cruciais do voto da conselheira Sandra Faroni reside no entendimento de que a técnica de tributação veiculada no art. 74 da

MP nº 2.158-35 haveria modificado o objeto tributável, deslocando-o dos “lucros distribuídos à empresa brasileira” para os “lucros brutos apurados pelas subsidiárias”. Em função dessa mudança, a tributação passou a ser regida pelo Artigo 7 dos tratados, que afasta a competência do Brasil – como já assinalado, a qualificação no Artigo 10 permite a tributação pelo País, ressalvadas as convenções em que é adotado o método da isenção.

Em nossa ótica, contudo, o art. 74 da MP nº 2.158-35 não acarretou qualquer modificação no objeto tributável. De fato, a legislação nacional sempre incidiu sobre os lucros *disponibilizados* para a empresa brasileira – aliás, vale ressaltar que a tese de que o art. 74 da MP nº 2.158-35 consubstanciaria uma disponibilização ficta ou presumida de renda foi afastada no recente julgamento do STF na ADIn nº 2.588, pelo menos em relação às empresas controladas (o julgamento ainda não foi finalizado). Por inerência, o objeto da tributação sempre foi *o lucro da empresa brasileira*, vale dizer, o lucro disponibilizado para a investidora no Brasil.

Dito por outro modo, a legislação nacional não alcança os lucros próprios das controladas e coligadas no exterior, mas os lucros disponibilizados para a sociedade brasileira.

Desse modo, conquanto a distinção seja sutil, não se pode confundir a tributação da própria subsidiária residente no exterior (o que é vedado pelo Artigo 7), com a tributação da investidora sediada no país, cujos resultados englobam os lucros auferidos por intermédio da subsidiária estrangeira, disponibilizados nos termos da legislação tributária interna. Afinal, o reconhecimento dos lucros das investidas pelo método da equivalência patrimonial implica o aumento do patrimônio da investidora, independentemente da distribuição efetiva.

Logo, considerando que os tributos incidem sobre os lucros da empresa brasileira, o art. 74 da MP nº 2.158-35 não viola o Artigo 7 dos tratados, pois não promove uma dupla tributação *jurídica* dos lucros das subsidiárias estrangeiras. Como visto, a incidência sobre *lucros disponibilizados* para a investidora não se confunde com a tributação dos lucros brutos de suas controladas e coligadas. Em suma, não há uma dupla tributação em sentido jurídico, mas uma (possível) bitributação econômica dos lucros produzidos no exterior, o que escapa do objeto dos tratados.

Nesse sentido, é interessante mencionar o Acórdão nº 1402-00.391, proferido em 27/1/2011 pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, no qual foi acolhido o entendimento sustentado pela PFN:

IRPJ E CSLL. TRIBUTAÇÃO DE RESULTADOS AUFERIDOS POR MEIO DE CONTROLADA NO EXTERIOR. TRATADO BRASIL-HUNGRIA. A Legislação Tributária Brasileira não estabelece incidência sobre os lucros da controlada estrangeira (o que é vedado pelo Artigo VII), *mas sim sobre lucros da investidora brasileira*, isto é, dispõe

que o lucro real da contribuinte *engloba* os lucros disponibilizados por sua controlada, incorporados ao seu patrimônio em função do Método da Equivalência Patrimonial – MEP. Logo, a *tributação recai sobre os lucros da empresa brasileira*, o que afasta a aplicação do aludido Artigo VII do Tratado. O art. 74 da MP nº 2.158-35 é uma autêntica regra CFC (regra de tributação de resultados de controladas no exterior), compreendida como norma voltada para eliminar o diferimento na tributação dos lucros auferidos no exterior. Não há um “padrão único” de legislação CFC. O ponto comum desse tipo de regra é a tributação dos residentes de um Estado Contratante em relação à renda proveniente de sua participação em empresas estrangeiras. *No contexto dos tratados, os dividendos pagos correspondem a lucros distribuídos aos sócios da empresa.* Por força da MP nº 2.158-35, os lucros apurados pela controlada no exterior são considerados distribuídos por ficção legal, incorporados ao patrimônio da contribuinte brasileira via MEP. A não incidência tributária dos dividendos restringe-se aos lucros produzidos e tributados no Brasil.

Essa linha de raciocínio também foi seguida pela 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, no Acórdão nº 1101-00.365 (10/11/2010), *in verbis*:

CONVENÇÃO BRASIL-PORTUGAL PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. PREMISSAS PARA ANÁLISE DO CONFLITO NORMATIVO. O art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 estabelece tributação sobre dividendos percebidos por beneficiários situados no país mediante ficção de disponibilização dos resultados auferidos por intermédio de coligadas ou controladas no exterior. COMPATIBILIDADE COM O TRATADO INTERNACIONAL. O acordo firmado entre Brasil e Portugal autoriza a tributação de dividendos no Estado onde se situa o beneficiário dos rendimentos e somente proíbe o país onde se situa a fonte pagadora de tributar lucros não distribuídos. [...]

Por outro lado, cabe ainda examinar a aplicação do Artigo 10 do Tratado Brasil-Espanha aos lucros da Monthiers, isto é, a caracterização dos lucros disponibilizados como “dividendos pagos” ou “dividendos presumidos” devidos pela Monthiers à investidora brasileira.

Perceba-se aqui mais uma interessante particularidade. De acordo com a MP nº 2.158-35, o IRPJ incide no momento em que os lucros auferidos por intermédio de subsidiárias no exterior são apurados no balanço. Considera-se, portanto, que esses valores foram disponibilizados à empresa brasileira. Só que a data dessa disponibilização é anterior ao

pagamento propriamente dito dos lucros à investidora, o que pode acontecer por intermédio da distribuição dos dividendos.

Na hipótese de uma posterior distribuição de dividendos, pode ocorrer uma dupla tributação vedada pelo tratado, mas de certo modo inusual, porque o país de residência do investidor tributaria antes do país da fonte do rendimento (i.e., os lucros “disponibilizados” são tributados antes da sua distribuição como dividendos), quando, por lógica, se esperaria que ocorresse o inverso.

Esse entendimento foi secundado no voto vencido da conselheira Sandra Faroni. Na linha de raciocínio da conselheira, ainda que se considerasse que o art. 74 da MP nº 2.158-35 estaria incidindo sobre “lucros da controladora brasileira” e não sobre “lucros da controlada estrangeira” ou “dividendos pagos pela controlada estrangeira”, a diferença entre tais fatos seria meramente temporal. Em algum momento, os “lucros da controladora brasileira” seriam “dividendos pagos pela controlada estrangeira”, o que justificaria a aplicação do tratado. Em suma, *“a ficção estabelecida pela MP implicaria esvaziamento da convenção mediante alteração posterior de ‘definição’ (de dividendos pagos)”*.

Entretanto, essa argumentação é criticável porque vê na norma brasileira um propósito de “esvaziamento” da Convenção, quando se sabe que o ordenamento pátrio consagra (art. 26 da Lei nº 9.249/95), claramente, regra que evita a dupla tributação dos lucros auferidos no exterior. Ou seja, é incoerente afirmar que o art. 74 da MP nº 2.158-35 teria como efeito restringir normas convencionais contrárias à dupla tributação, quando o próprio sistema jurídico brasileiro, em que a MP se insere, também veda a dupla tributação.

Ademais, dependendo do caso concreto, pode não fazer sentido afirmar que a tributação dos lucros da controlada indireta teria que se equiparar à distribuição de “dividendos presumidos”. Isso porque, em verdade, no momento da incidência do art. 74 da MP nº 2.158-35 não é possível saber se os lucros disponibilizados serão pagos a título de dividendos ou a outro título. Por essa razão, a própria OCDE admite que essas quantias podem ser qualificadas à luz do tratado como “outros rendimentos”. E, segundo a OCDE, caso a distribuição dos lucros se dê efetivamente na forma de dividendos, a dupla tributação será evitada normalmente. Confira-se os parágrafos 37 a 39 dos Comentários da OCDE ao Artigo 10 da Convenção Modelo, (tradução livre):

37. Poder-se-ia argumentar que quando o país de residência do contribuinte, de acordo com sua legislação sobre sociedades controladas no exterior ou outros dispositivos de efeito similar, busca tributar lucros não distribuídos, está agindo contrariamente ao disposto no § 5°. Entretanto, deve-se notar que o parágrafo se restringe à tributação



na fonte e, portanto, não influi sobre a tributação na residência sob tal legislação ou normas. Acrescente-se que o parágrafo diz respeito apenas à tributação da companhia e não do acionista.

38. A aplicação de tal legislação ou normas pode, entretanto, complicar a aplicação do art. 23 [estipula métodos para evitar a dupla tributação]. Se a renda fosse atribuída ao contribuinte, então cada item da renda teria de ser tratado de acordo com os dispositivos pertinentes da Convenção (lucros decorrentes da atividade, juros, royalties). Se o valor for tratado como um dividendo presumido, então está claro que ele deriva da “companhia de base”, constituindo, assim, renda originada no país daquela companhia. Mesmo assim, não está de modo algum claro se o montante tributável deve ser considerado como dividendo segundo o art. 10 ou como “outros rendimentos” conforme o art. 21. De acordo com algumas dessas legislações ou normas, o montante tributável é tratado como dividendo, resultando em que uma isenção concedida por uma convenção tributária, por exemplo uma isenção em razão da filiação, também se estende a ele. É duvidoso se a Convenção exige que isso seja feito. Se o país de residência considera não ser esse o caso, pode enfrentar a alegação de estar obstruindo a operação normal da isenção em razão da filiação por meio da tributação prévia do dividendo (sob a forma de “dividendo presumido”).

39. Quando os dividendos forem de fato distribuídos pela “companhia de base”, os dispositivos de uma convenção bilateral relativos a dividendos terão de ser aplicados normalmente porque há rendimentos de dividendo segundo o significado da convenção. Portanto, o país de residência da “companhia de base” pode sujeitar o dividendo a um imposto retido na fonte. O país de residência do acionista aplicará os métodos normais para eliminar a dupla tributação (crédito tributário ou isenção tributária é concedida). Isso implica que o imposto retido na fonte sobre o dividendo deveria ser creditado no país de residência do acionista, mesmo se o lucro distribuído (o dividendo) tiver sido tributado anos antes de acordo com a legislação sobre sociedades controladas no exterior ou outras normas de efeito similar. Entretanto, a obrigação de conceder crédito nesse caso permanece duvidosa. Geralmente o dividendo como tal é isento de tributação (pois já fora tributado segundo a legislação ou normas pertinentes) e alguém poderia argumentar que não há base para um crédito tributário. Por outro lado, o objetivo do tratado seria frustrado se o crédito dos tributos pudesse ser evitado pela mera antecipação da tributação dos dividendos de acordo com legislação em contrário. O princípio geral estabelecido acima sugeriria que o crédito deveria ser concedido, embora os detalhes

possam depender de tecnicismos da legislação ou normas pertinentes, e o sistema para o crédito de tributos estrangeiros contra tributos internos, assim como das particularidades do caso (por exemplo, tempo decorrido desde a tributação do “dividendo presumido”). Contudo, os contribuintes que recorram a arranjos artificiais correm riscos em relação aos quais não podem ser totalmente salvaguardados pelas autoridades tributárias”. (grifos não constantes do original)

Note-se também que a interpretação defendida pela conselheira restringe exageradamente a finalidade antielisiva do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Como visto acima, o propósito da norma brasileira é impedir o diferimento da tributação dos lucros auferidos no exterior, mediante a tributação das quantias antes do seu pagamento. Porém, os métodos para evitar a dupla tributação previstos nos tratados somente incidem quando há o pagamento dos lucros, pois é nesse momento que é possível qualificar as quantias como “dividendos” de acordo com as normas do país da fonte dos rendimentos.

Ora, o voto vencido, mediante um raciocínio presuntivo, “antecipou” a incidência do tratado, do fato “pagamento” para o fato “apuração do lucro”, justamente para reduzir os efeitos antielisivos do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001. Porém, se o tratado não é incompatível com as normas antielisão, não faz sentido interpretar as normas convencionais de modo a restringir tais efeitos das normas nacionais. Ou seja, não implica esvaziamento da convenção a norma que, com propósitos claramente antielisivos, considera os lucros disponibilizados antes da sua distribuição, quando a dupla tributação será evitada no pagamento das quantias à controladora nacional.

Nesse passo, vale lembrar que os lucros da controlada Monthiers não se originaram na Espanha. Assim, como justificar a incidência do Tratado Brasil-Espanha, e a qualificação das quantias como “lucros submetidos ao Artigo 7” ou “dividendos submetidos ao Artigo 10”, se os valores não foram originados naquele País?

Para a conselheira, o art. 74 da MP nº 2.158-35, ao incidir diretamente sobre os lucros da Monthiers, deveria ser classificada como uma “norma CFC”, que é uma técnica internacionalmente reconhecida para evitar planejamentos abusivos em matéria de tributação dos lucros auferidos no exterior.

Ao examinar a questão do ponto de vista da legislação de transparência fiscal internacional, a conselheira registrou que os Comentários da OCDE reconhecem a compatibilidade entre a legislação CFC e os tratados. De fato, as regras CFCs não estão em conflito com os tratados porque está claro, no âmbito internacional, que cada país pode dispor livremente sobre a base de cálculo do imposto de renda devido

pelo residente que investe no exterior, *desde que* impeça a dupla tributação – aliás, essa é a regra fundamental para fins de interpretação dos tratados. Essa conclusão está evidenciada nos Comentários da OCDE à Convenção Modelo, especificamente no parágrafo 23 dos Comentários ao Artigo 1 e no parágrafo 14 dos Comentários ao Artigo 7 (tradução livre):

23. A utilização de “companhias de base” [“base companies” em inglês] também pode ser tratada através de normas sobre sociedades controladas no exterior [“Controlled Foreign Corporations/CFCs” em inglês]. Um número significativo de países membros e não membros adotou tal legislação. Enquanto o design desse tipo de legislação varia consideravelmente de país para país, um traço comum dessas regras, agora internacionalmente reconhecidas como um instrumento legítimo para proteger a base tributária local, é que elas resultam na tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes relativamente à renda proveniente de sua participação em certas entidades estrangeiras. Argumentou-se algumas vezes, com base numa determinada interpretação de dispositivos da Convenção tais como o Art. 7º, § 1º, e o Art. 10, § 5º, que esse traço comum da legislação sobre sociedades controladas no exterior estaria em conflito com tais dispositivos. Pelos motivos expostos nos parágrafos 14 dos “Comentários” ao Art. 7º e 37 dos “Comentários” ao Art. 10, tal interpretação não está de acordo com o texto dos dispositivos. A interpretação também não se sustenta quando os dispositivos são lidos em seu contexto. Portanto, enquanto alguns países consideraram útil esclarecer expressamente, em suas convenções, que a legislação das sociedades controladas no exterior não está em conflito com a Convenção, tal esclarecimento não é necessário. Reconhece-se que a legislação das sociedades controladas no exterior estruturada dessa forma não é contrária aos dispositivos da Convenção.

14. O propósito do § 1º é traçar limites ao direito de um Estado Contratante tributar os lucros de empresas situadas em outro Estado Contratante. O parágrafo não limita o direito de um Estado Contratante tributar seus próprios residentes com base nos dispositivos relativos a sociedades controladas no exterior encontrados em sua legislação interna, ainda que tal tributo, imposto a esses residentes, possa ser computado em relação à parte dos lucros de uma empresa residente em outro Estado Contratante atribuída à participação desses residentes nessa empresa. O tributo assim imposto por um Estado sobre seus próprios residentes não reduz os lucros da empresa do outro Estado e não se pode dizer, portanto, que teve por objeto tais lucros (ver também § 23 dos “Comentários” ao art. 1º e §§ 37 a 39 dos “Comentários” ao art. 10).

Entretanto, a conselheira se valeu da doutrina de Marciano Seabra de Godoi<sup>6</sup> e João Francisco Bianco<sup>7</sup> para advertir que a compatibilidade entre as regras CFCs e os tratados está condicionada à existência de escopo elisivo subjacente ao investimento no exterior. Isso porque, na maioria dos países, a legislação CFC é adotada como regime excepcional, cuja aplicabilidade pressupõe o preenchimento de certos requisitos, como apontado por Marciano Seabra de Godoi:

O regime da transparência fiscal internacional foi concebido e implementado ao longo das últimas décadas para atingir situações específicas de planejamento tributário internacional, em que pelo menos três fatores estão presentes. Em primeiro lugar, supõe-se um controle inequívoco da empresa estrangeira pela empresa nacional submetida ao regime de transparência; em segundo lugar, o regime só é aplicado a determinados tipos de rendimentos, os chamados rendimentos passivos, aqueles que não decorrem de uma genuína atividade empresarial e são produzidos por ativos transferidos previamente pela matriz; finalmente, o regime somente é aplicado quando a entidade controlada ou coligada se localiza numa jurisdição fiscal favorecida (paraíso fiscal), ou desfruta de um regime fiscal privilegiado.

Por essa razão, a conselheira Sandra Faroni concluiu que a regra CFC brasileira somente é compatível com os tratados nas hipóteses em que está presente o intuito abusivo do investimento no exterior. Demais disso, enfatizou que a demonstração dessa circunstância fática é um ônus da autoridade fiscal. No caso concreto, portanto, como a utilização abusiva do Tratado Brasil-Espanha não foi apontada no lançamento, entendeu que a matéria não poderia ser analisada sob o prisma do planejamento tributário inoponível ao Fisco.

Tal posicionamento também é criticável, visto que, para a conselheira, o campo de incidência do art. 74 da MP n° 2.158-35 seria variável conforme o país de residência da fonte produtora dos lucros.

De acordo com esse raciocínio, se a controlada direta ou indireta estiver em país com o qual o Brasil não possua tratado, o art. 74 da MP n° 2.158-35 incide sobre os lucros reconhecidos no balanço das controladas.

Porém, se a controlada direta estiver em país com quem o Brasil possua tratado, o art. 74 da MP n° 2.158-35 só incidiria sobre os lucros reconhecidos no balanço da controlada indireta (nos dizeres da Relatora “considerar que o lucro foi auferido diretamente pela empresa brasileira, e

6 GODOI, Marciano Seabra de. Imputação de lucros de sociedades não residentes no Direito Fiscal Brasileiro. *Fiscalidade. Revista de Direito e Gestão Fiscal*. v. 22. p.43-60. Lisboa: 2005.

7 BIANCO, João Francisco. *Transparência Fiscal Internacional*. São Paulo: Dialética, 2007.

não pela empresa espanhola, o que o retiraria da submissão ao Tratado”) *se restasse comprovado que a intermediação da controlada direta foi utilizada pela controladora brasileira de forma abusiva.*

Essa indefinição do campo de incidência da norma é obviamente incompatível com o ordenamento jurídico brasileiro!

Na verdade, o art. 74 da MP nº 2.158-35 sempre incide sobre os lucros reconhecidos no balanço da controlada indireta. Esses lucros poderão ser reconhecidos no balanço da controladora direta, sediada em país com o qual o Brasil possui tratado. Mas esse fato, por ser em regra posterior à incidência do art. 74 da MP nº 2.158-35, não interfere na aplicabilidade desse dispositivo, a menos que com base em um raciocínio presuntivo (os “dividendos antecipados”, comentados acima).

Por outro lado, a mesma presunção de que tais lucros seriam tributados no país da controlada direta (com o qual o Brasil possui tratado), somente poderia fazer algum sentido se houvesse causa jurídica a fundamentar o raciocínio de que os valores teriam que transitar, necessariamente, pelo patrimônio da controlada direta.

Ocorre, e esse é um ponto importante que explica o planejamento tributário no caso concreto, que os lucros da Monthiers, apesar de registrados no balanço da controladora brasileira (em decorrência das determinações legais já citadas), não foram registrados no patrimônio da Jalua, eis que a legislação espanhola, ao contrário da brasileira, autoriza a avaliação das participações societárias em empresas controladas pelo método do custo de aquisição, ao invés do método da equivalência patrimonial.

Em função dessa particularidade, os lucros da Monthiers seriam registrados no balanço da controladora indireta (Eagle, brasileira), mas não seriam contabilizados pela controladora direta (Jalua, espanhola).

Portanto, no momento da incidência do art. 74 da MP nº 2.158-35 não havia nenhuma justificativa para a alegação de que os lucros da Monthiers, contabilizados pela Eagle, teriam que, necessariamente, transitar pelo patrimônio da Jalua, visto que a própria Jalua não estava obrigada a reconhecer os valores em sua contabilidade. Na prática, isso significaria dizer que os lucros da Monthiers teriam sido distribuídos à controladora indireta sem trânsito pelo patrimônio da controladora direta, e conseqüentemente sem possibilidade de tributação no país de residência dessa empresa, a Espanha, com quem o Brasil possui o Tratado.

Note-se que o propósito antielisivo da norma brasileira previne, justamente, os planejamentos que possam ocorrer em matéria de tributação dos lucros no exterior. Além disso, no caso concreto, a demonstração de que os lucros da Monthiers, registrados na Eagle, não foram sequer contabilizados na Jalua, reforça o entendimento de que o Tratado Brasil-Espanha não poderia ser aplicado. Como presumir que os lucros auferidos por Monthiers deveriam transitar pela contabilidade da Jalua, se as normas

espanholas não obrigavam Jalua a contabilizar esses valores, quando apurados pela Monthiers?

Esses fatos levaram os demais conselheiros a entender que a aplicação do Tratado Brasil-Espanha ao caso, na forma como proposta pela conselheira Relatora, teria um resultado contrário à finalidade do próprio Tratado, ao possibilitar uma *dupla não tributação*, na Espanha e no Brasil.

### 3.2 O VOTO VENCEDOR

O conselheiro Valmir Sandri proferiu o voto condutor do entendimento perfilhado pela maioria dos julgadores, divergindo da conselheira Sandra Faroni no tocante à aplicação do Tratado aos lucros produzidos pela Monthiers.

O ponto de partida da divergência reside na sistemática pela qual os lucros da controlada indireta devem ser reconhecidos (e tributados) pelo investidor brasileiro, como bem delimitado no voto vencido:

Quanto à equivalência patrimonial da controlada indireta, haveria duas hipóteses a serem consideradas: (1) ou se toma em consideração o resultado da Jalua (sem influência do resultado da Monthiers), e nesse caso o resultado da controlada indireta uruguaia se considera diretamente auferido pela Eagle (com apoio no art. 1º, §§ 1º., 2º e 4º e no art. 7º da IN 213), sendo inaplicável o acordo internacional; (2) ou se toma o resultado da Jalua Spain já influenciado pelo resultado positivo da Monthiers, aplicando-se o acordo internacional. Ao analisar essa questão para enfrentar o argumento da PFN, de que os resultados apurados no Uruguai não se submetem ao Acordo internacional, entendi que não há como trazer tais lucros para o Brasil se não por intermédio da controlada direta.

A tributação do lucro obtido pela Monthiers por intermédio da Jalua pressupõe o cálculo da equivalência patrimonial, na Jalua, do investimento por ela feito na Monthiers.

Como já exposto, na linha de raciocínio da conselheira Sandra Faroni, a distribuição dos lucros da Monthiers para a Eagle pressupõe a sua passagem pela Jalua. Por conseguinte, os lucros da controlada indireta devem compor o resultado da controlada direta, o que acarreta a aplicação do Tratado.

O conselheiro Valmir Sandri, por sua vez, adotou a premissa de que os lucros da Monthiers consideram-se auferidos diretamente pela Eagle, com fundamento na legislação societária e fiscal brasileira. Dessa forma, o resultado da Monthiers deve ser considerado individualizadamente,

em separado do resultado da Jalua. Por inerência, não há que se falar na aplicação do Tratado Brasil-Espanha aos lucros da Monthiers, tendo em vista que não foram produzidos por residentes dos Estados Contratantes.

A argumentação construída no voto condutor pode ser desdobrada nos pontos a seguir:

- A legislação tributária nacional determina a adição, na apuração do lucro real da controladora brasileira, dos lucros auferidos no exterior por intermédio de suas controladas (art. 25 da Lei nº 9.249/95). Determina, ainda, que os lucros de cada controlada devem ser considerados de forma individualizada (art. 16, I, da Lei nº 9.430/96).
- O conceito de “sociedade controlada” definido pela legislação societária e comercial abrange tanto as controladas diretas quanto as controladas indiretas (arts. 116 e 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76; art. 1.098 do Código Civil).
- Esse conceito foi absorvido sem ressalvas pela legislação fiscal, conforme disposto no art. 384, § 2º, do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.
- Logo, para fins societários e fiscais, não há distinção jurídica entre as controladas diretas e indiretas, isto é, ambas são reconhecidas como “sociedades controladas”.
- Por consequência, os lucros auferidos pelas controladas diretas e indiretas devem ser adicionados na determinação do lucro real da investidora brasileira. Ademais, os resultados de cada controlada devem ser considerados individualizadamente, vale dizer, os lucros da controlada indireta devem ser apurados em separado do resultado da controlada direta.
- No caso concreto, os lucros da Monthiers (controlada indireta) devem ser adicionados ao lucro líquido da Eagle, independentemente do prévio reconhecimento por equivalência patrimonial na Jalua (controlada direta).
- Por outro giro, os lucros da Monthiers consideram-se auferidos diretamente pela Eagle, sem influenciar o resultado da Jalua.
- Não há desconsideração da personalidade jurídica da Jalua, mas observância dos conceitos de “acionista controlador” e “sociedade controlada” definidos pela legislação societária e incorporados pelo direito tributário. A rigor, a transparência fiscal no Brasil é corolário da transparência societária (arts. 116 e 243, § 2º, da Lei nº 6.404/76).
- O Tratado Brasil-Espanha não alcança os lucros da Monthiers, seja porque não foram produzidos por residente dos Estados-Contratantes, seja pela apuração individualizada dos lucros

gerados pelas controladas diretas e indiretas da investidora brasileira.

Considerando que o presente estudo gira em torno da utilização dos tratados como ferramenta de planejamento tributário, vale reproduzir a passagem do voto condutor referente à delimitação do alcance dos benefícios previstos no Tratado Brasil-Espanha:

Não pode a Recorrente invocar em seu benefício o tratado celebrado entre os Estados acima contratantes, que visou evitar a dupla tributação dos lucros auferidos pelas sociedades residentes dos respectivos Estados, a fim de obter uma economia de imposto decorrente de lucros auferidos por outra sociedade controlada/interligada residente num terceiro Estado, os quais não fazem jus ao benefício em razão de sua situação substancial.

De fato, não há como considerar ao abrigo do tratado Brasil - Espanha, os lucros auferidos num terceiro país sem tratado, *que tem apenas como passagem um dos Estados contratantes*, eis que, pela regra disposta no art. 7º do Tratado, os lucros por ele abrangido são apenas aqueles auferidos pelos Estados Contratantes, aliado ao fato de que pela lei societária e fiscal, os resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica, na qual a controlada ou coligada no exterior mantenha qualquer tipo de participação societária, ainda que indiretamente, serão considerados no balanço para efeito societário, bem como, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da beneficiária no Brasil.

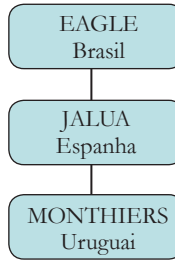
Não se trata, portanto, como pode parecer num primeiro momento, no afastamento do tratado Brasil - Espanha, para tributar o lucro auferido por parte destes Estados contratantes, o que entendo inviável, mas sim, de *dar efetividade aos preceitos definidos no referido convênio, eliminando a dupla tributação dos lucros neles auferidos e tributando os lucros alienígenas, decorrentes de estratégias utilizadas pelas empresas com o fito de eximir-se e/ou reduzir os tributos devidos, que, embora possam ser consideradas lícitas, seus resultados não se encontram contemplados nos tratados.* [...] (grifo nosso)

Desse modo, os efeitos do planejamento elaborado pela contribuinte não foram reconhecidos pela maioria dos conselheiros, que não admitiram a extensão dos benefícios do Tratado Brasil-Espanha aos lucros produzidos pela Monthiers. Ficou decidido, enfim, que a proteção do Acordo Internacional alcança tão-somente os rendimentos gerados por residentes dos Estados-Contratantes, sob pena de se desvirtuar a finalidade dos tratados firmados para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal.



### 3.2.1 COMENTÁRIOS ACERCA DO VOTO VENCEDOR.

Como se viu, o lucro tributado era oriundo de controlada indireta (Monthiers), subordinada à controlada direta (Jalua), sediada na Espanha:



Durante o julgamento do processo, a PFN alegou que a empresa brasileira poderia estar usando o Tratado Brasil-Espanha de modo fraudulento, ou seja, para evitar a tributação tanto na Espanha quanto no Brasil. Havia informação no processo de que a controlada Jalua estava sediada na Zona Especial Canária, e que haveria legislação espanhola instituindo regime tributário diferenciado naquele lugar.

O processo foi baixado em diligência, para consulta ao Fisco espanhol. Na resposta, ficou explicado que os lucros da Jalua estariam submetidos ao regime geral de tributação das empresas espanholas. Todavia, também ficou demonstrado que, pela legislação vigente na Zona Especial Canária, a Jalua não estava obrigada a avaliar seus investimentos pelo método da equivalência patrimonial.

Ou seja, os valores reconhecidos pela contribuinte sediada no Brasil (mas não tributados) a título de equivalência patrimonial decorrente de resultados auferidos pelas controladas no exterior, não foram reconhecidos pela Jalua, que, como dito, avaliava os seus investimentos pelo método do custo de aquisição.

Perceba-se, portanto, a contradição no argumento da contribuinte. A aplicação do Tratado Brasil-Espanha teria como premissa, evidente, que a equivalência patrimonial realizada pela empresa residente no Brasil sofresse a interferência de equivalência patrimonial prévia realizada pela empresa residente na Espanha. Todavia, o reconhecimento no patrimônio da Eagle ocorreu sem que a Jalua houvesse efetuado o registro da equivalência patrimonial em sua contabilidade.

Logo, como alegar a aplicação do Tratado Brasil-Espanha, quando a contribuinte, ao reconhecer a equivalência patrimonial, procedeu como se os valores oriundos das sociedades controladas pela Jalua (notadamente

a Monthiers) não sofressem a interferência do patrimônio da sociedade espanhola?

Ora, se a controladora brasileira registrou a equivalência patrimonial decorrente dos lucros auferidos pelas controladas estrangeiras, mesmo ciente de que a Jalua, controladora direta dessas controladas, não efetuou tal contabilização da equivalência patrimonial, por que razão o procedimento seria diferente para fins fiscais?

Quando se percebeu que a contribuinte poderia registrar os lucros da controlada indireta em sua contabilidade e alegar o Tratado Brasil-Espanha para evitar os tributos devidos no Brasil, sem que houvesse sequer perspectiva de tributação na Espanha, tendo em vista as disposições legislativas a que a controlada direta (Jalua) estava submetida, verificou-se que a aplicação do tratado, nesse contexto, estaria em contradição patente com as finalidades da norma convencional. Estar-se-ia, no caso concreto, simplesmente estendendo as regras convencionais aos lucros provenientes de países com os quais o Brasil não possui tratado, chegando-se a um resultado contrário às finalidades do ordenamento jurídico.

Por outro lado, os conselheiros notaram também que a interposição de Jalua entre a Monthiers e a controladora brasileira não estava fundamentada em um propósito negocial verdadeiro e evidente, mas visava, exclusivamente, atrair a incidência do tratado Brasil Espanha mediante a “passagem” das quantias pelo patrimônio da Jalua.

Essa espécie de planejamento tributário, a utilização da chamada “empresa veículo”, já foi apreciada em numerosos acórdãos do Conselho. E tal planejamento é afastado mediante a análise do negócio jurídico apresentado pelo contribuinte em sua substância, atribuindo menor peso à forma com que a operação é descrita nos contratos.

Nesse ponto, interessante notar que apesar da inexistência de uma norma anti-abuso expressa no Tratado Brasil-Espanha, o Conselho, mediante interpretação teleológica da regra convencional e da forma com que o contribuinte se organizou societariamente, negou validade ao planejamento tributário abusivo.

A Câmara agregou, ainda, como fundamento, regra de direito interno, o art. 16, I, da Lei nº 9.430/96, o qual determina que os lucros de cada controlada devem ser considerados pela controladora de forma individualizada.

Para o Conselho, como essa regra determina que os lucros da controlada indireta (Monthiers) sejam reconhecidos na contabilidade da investidora brasileira (Eagle), independentemente do registro na controlada direta (Jalua), não haveria porque aplicar o Tratado Brasil-Espanha quando, isso é o mais importante, restasse claro que os lucros não seriam tributados na Espanha.

Assim, o voto vencido fundamentou-se na presunção de que não haveria como concretizar a disponibilização dos lucros da Monthiers senão por intermédio da controlada direta, a Jalua, o que justificaria a aplicação do Tratado Brasil-Espanha (embora tais valores, em função da lei espanhola, não integrem o resultado da Jalua).

O voto vencedor contrapôs a essa presunção o fato de que os lucros da Monthiers foram disponibilizados à controladora sediada no Brasil, que o reconhecimento dos valores se dá independentemente da contabilização pela sociedade na Espanha, e, por fim, que seria inadmissível uma “passagem” meramente formal dos lucros pela controlada espanhola, apenas para que a contribuinte pudesse se beneficiar do Tratado Brasil-Espanha, quando se verificou que, na verdade, os lucros não foram sequer reconhecidos no balanço daquela sociedade.

#### 4 CONCLUSÃO

O acórdão em comento gera múltiplos questionamentos a respeito da compatibilização da lei interna com os tratados para evitar a dupla tributação. Na difícil tarefa de aplicar essas normas, deve-se procurar evitar o abuso na sua interpretação e ao mesmo tempo o esvaziamento dos tratados, preservando a finalidade para a qual foram instituídos.

No caso concreto, apesar da diferença nas conclusões entre o voto vencido e vencedor, há que se reconhecer que ambos os pontos de vista procuraram, com honestidade intelectual e profundos argumentos, obter essa compatibilização. O nível alcançado nos debates está claramente refletido na decisão.

Por outro lado, percebe-se como a prática de julgamento está calcada na premissa de que a relação entre Estado e contribuinte tem que estar pautada em boa fé *de ambos os lados*. Não é possível admitir, diante da Constituição de 1988, que planejamentos tributários abusivos não possam ser censurados.

Enfim, há que se reconhecer o pioneirismo do CARF em identificar e negar validade aos planejamentos tributários abusivos, sempre com fundamento em interpretações da lei que privilegiem os valores constitucionais da capacidade contributiva, da moralidade e da boa fé.

